

La Hacienda Pública en España

UN ANALISIS DE LA LITERATURA FINANCIERA DESDE FINALES
DE LA DECADA DE 1830 HASTA LA ACTUALIDAD

RICARDO CALLE SÁIZ

Catedrático de Hacienda
Pública y Derecho Fiscal

1. *Planteamiento general.*

En el análisis de la evolución de la literatura financiera española es usual distinguir cuatro etapas:

1. Una primera etapa, que coincide con la época mercantilista, en la que florecen dos grupos de escritores: los encuadrados en la Escuela de Salamanca y los mercantilistas.

2. La segunda, que discurre entre 1765 y 1840, es la de la brillante recepción en España de la Hacienda Pública del clasicismo.

3. En la etapa que transcurre entre 1840 y 1906, los hacendistas españoles pierden el contacto con la evolución de la Hacienda Pública, predominando el empirismo, desprovisto de toda consideración científica, en el tratamiento de la actividad financiera.

4. La cuarta y última etapa, de 1906 a la actualidad, se caracteriza por el intento de incorporar al pensamiento financiero español el conocimiento disponible sobre el análisis de la actividad financiera.

En este trabajo, y atendiendo al relevante interés del análisis de la evolución de nuestro pensamiento financiero desde finales de la década de 1830 hasta la actualidad, se destaca la aportación de los principales hacendistas españoles durante este período.

(*) Este trabajo forma parte de una más amplia investigación que abarca también las dos primeras etapas diferenciadas en el análisis de la evolución de la literatura financiera española y que se publicará próximamente.

2. *La pérdida de contacto de España con la evolución de la Hacienda Pública: desde finales de la década de 1830 a 1906.*

Durante un amplio período, España vivió al día los principios de la Hacienda. Sin embargo, a finales de la década de 1830 se interrumpe la brillante recepción del pensamiento extranjero y es claramente perceptible a partir de 1840. Ello concede un especial interés al análisis del pensamiento financiero español en el período comprendido desde finales de la década de 1830 a 1906, fase en la que puede hablarse de una pérdida de contacto con la evolución de la Hacienda. En otros términos, y como se ha señalado por algún autor, nuestra Hacienda vive, durante esta etapa, con un considerable retraso, y a veces con un desconocimiento completo, las nuevas aportaciones de la literatura financiera. Este inmenso vacío del análisis financiero fue llenado por la descripción y la historia, y aunque algunos de tales estudios no careciesen de interés, es claro que difícilmente podían orientar fructíferamente la ordenación de la realidad financiera y mucho menos contribuir a que pudiera hablarse de la existencia de una Hacienda Pública española (1). En un sentido similar, Barrera

(1) «Un tanto misteriosamente —señala Fuentes Quintana— cuando cesa la persecución del Santo Oficio a los economistas, y cuando éstos tienen la posibilidad de analizar libremente las ideas ajenas, éstas no llegan a España durante un enorme lapso temporal que se extiende desde 1840 hasta 1906.» Vid. E. FUENTES QUINTANA: *Prólogo a la versión española de la obra de A. R. Prest (Public Finance in Theory and Practice)*. Ed. Gredos. Madrid, 1967, pág. XII.

La pérdida de contacto de los economistas españoles con la evolución de la Hacienda Pública ha sido también destacada por F. Estapé en los siguientes términos: «La segunda mitad del siglo XIX, en general, constituye para la Ciencia Económica española un período neto de estancamiento cuando no de decadencia. Y si alguien quisiera objetar que mal puede hablarse de decadencia si antes no se han dado períodos de esplendor, bastaría recordar no ya las etapas brillantes de los principales mercantilistas españoles, sino una circunstancia que, desde mi punto de vista, resulta definitiva: en-

de Irimo ha comentado al respecto que "de presumir sería que el nacimiento de la ciencia económica, en la segunda mitad del siglo XVIII, mudara el panorama y produjera un planteamiento más reflexivo de nuestra vida financiera; pero no fue así. España, que asistió con plena actualidad al florecimiento de los clásicos (Smith era traducido al español a los dieciocho años de publicada la "Riqueza de las Naciones"), incurrió en un grave abandono, que la disociará por todo el siglo XIX del desarrollo de la ciencia financiera" (2). Así pues, el empirismo domina a los hacendistas españoles y en sus obras se refleja dicha influencia, si bien aparecen algunas obras interesantes, no exentas de un cierto rigor científico, en un intento de aumentar en España el conocimiento de las cuestiones financieras. En lo que sigue examinaremos las obras que consideramos más significativas de este período, que se cierra al iniciarse, en 1906, el proceso de la nueva incorporación de la Hacienda Pública española al conocimiento disponible sobre el análisis de la actividad financiera.

Con el fin de establecer una sistemática, agruparemos las obras de este período distinguiendo, por una parte, aquéllas realizadas por autores que con buen sentido, intentan reformar las instituciones de la Hacienda Pública española de su tiempo y que cuentan en memorias o ensayos las dificultades con las que se enfrentaron; estas memorias o ensayos tienen, la mayoría de las veces, poco interés, sin perjuicio de que existan excepciones, a las que haremos referencia. Por otra parte, y en un segundo grupo, incluiremos aquellas obras que tienen un ribete más académico, y, en consecuencia, son las que han de merecer una mayor atención desde la perspectiva de nuestro trabajo (3).

tre 1750 y 1850 los estudios económicos en España siguen de cerca las evoluciones sucesivas de la Ciencia económica universal: Cantillon, los fisiócratas Smith, Ricardo, James Mill, arriban con leve retraso y ello a pesar de las dificultades de todo orden; dificultades de las que constituye un símbolo el azaroso magisterio de don Lorenzo Normante y Carcavilla en su cátedra de Economía de Zaragoza que, como es sabido, fue la primera establecida en España. La escasa entidad del retraso con que van recibiendo en España las innovaciones científicas que van creando economistas ingleses, franceses y alemanes, principalmente, puede comprobarse examinando las fechas de las traducciones y comentarios; la prueba resulta plena si se estudian las obras de los economistas españoles y se tiene en cuenta el prestigio que tenían en otros países. Una gran parte de dicha sensibilidad y del grado de comunicación que se mantenía con el extranjero se pierde —y ello en principio suena a paradoja— cuando, ya en la segunda mitad del siglo XIX, las condiciones materiales son más propicias y no son de temer las interferencias de la Inquisición.» *Vid. F. ESTAPÉ: Prólogo a la reedición de los Elementos de la Ciencia de Hacienda de José Canga..., op. cit., sin página.*

(2) *Vid. A. BARRERA DE IRIMO: Discurso pronunciado..., op. cit., pág. 16.*

(3) Esta distinción que propugnamos está en línea con la realizada por P. Ballesteros en su *Manual de Hacienda Pública*. Ballesteros opina que durante el período

Iniciaremos la tarea de analizar el pensamiento financiero de este período destacando las obras incluidas en el segundo grupo que hemos distinguido. En primer lugar, hemos de hacer referencia a la obra de José de la PEÑA Y AGUAYO, "Tratado de la Hacienda de España", publicada a final de la década de 1830 (4). En la introducción, José de la Peña expone que "en la infancia de las naciones eran tan reducidos los gastos del gobierno, que apenas se necesitaba para cubrirlos imponer a los pueblos tributo alguno, pues bastaban las rentas patrimoniales de los Príncipes, y algún otro arbitrio temporal impuesto por lo regular de un modo indirecto. Mas, después de la invención de los ejércitos permanentes, han crecido de tal manera las atenciones del servicio público, que ya no bastan las inmensas contribuciones que gravitan sobre los pueblos en todos los Estados de Europa para hacer frente a las obligaciones del tesoro" (5). Este incremento en la necesidad de recursos, precisa Peña y Aguayo, ha obligado a recurrir a empréstitos y adelantos siempre que se ha emprendido una guerra o que una calamidad general ha minorado las rentas de la nación, incurriéndose en deudas cuyos réditos anuales se elevan, en algunos estados, a la mitad y aun más del producto de sus rentas, como sucede en España (6). En consecuencia, Peña y Aguayo justifica, de esta forma, la necesidad sentida por los países de ampliar el número y campo de aplicación de los impuestos, no siendo España una excepción, país en el que la plaga de impuestos existentes impide su progreso y florecimiento. Este estado de cosas necesita ser modificado, en opinión de Peña y Aguayo, ya que "como el poder de las naciones pende hoy de su riqueza y de los adelantos de la industria, es necesario, cuando se trata de hacer prosperar un estado haciendo en él grandes reformas, comenzar por arreglar la Hacienda, si no han de ser absolutamente estériles e ineficaces para llenar el objeto que se propongan los reformadores" (7).

que nos ocupa son de dos clases los tratados de conjunto: a) Los de orden económico, que responden a tendencias estrictamente didácticas universitarias, entre los que incluye los que agrupamos nosotros en el segundo grupo; y b) Los de naturaleza principalmente administrativa, inspirados, por tanto, en finalidades políticas o administrativas. Este segundo grupo coincide con el primero distinguido por nosotros. Vid. P. BALLESTEROS: *Manual de Hacienda Pública*. Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid, 1940, páginas 74 y ss. También Fuentes Quintana se manifiesta en línea con P. Ballesteros en su trabajo *La Hacienda Pública en España*, *op. cit.*, pág. 3.

(4) Imprenta de la Compañía Tipográfica. Madrid, 1838, 403 págs. La obra consta de dos partes. La parte primera comprende veinte capítulos y dos capítulos la parte segunda.

(5) Vid. J. DE LA PEÑA Y AGUAYO: *Tratado de la Hacienda...*, *op. cit.*, pág. III.

(6) Vid. J. DE LA PEÑA Y AGUAYO: *Tratado de la Hacienda...*, *op. cit.*, pág. III.

(7) Vid. J. DE LA PEÑA Y AGUAYO: *Tratado de la Hacienda...*, *op. cit.*, pág. IV.

En un intento de sintetizar la aportación de Peña y Aguayo, señalemos que éste considera que la Hacienda Pública es el corazón del Estado y que "mientras se halle débil y enfermizo, no podrá gozar el cuerpo entero de la nación salud cumplida" (8). Del anterior comentario deriva su pensamiento de que el principio de la regeneración política ha de ser la reorganización de un sistema general de rentas calcado sobre bases sólidas. Dicha reorganización exige, en primer lugar, analizar críticamente el sistema fiscal, para después modificarlo "sin exponerse a las contingencias de perder los rendimientos de las antiguas rentas, antes de haber obtenido los productos de los nuevos impuestos" (9). Es interesante que dejemos constancia de un sustancioso comentario realizado por Peña y Aguayo cuando señala que "nada es tan difícil para un hombre de estado como hacer innovaciones en las contribuciones, porque siendo éstas siempre un sacrificio doloroso y repugnante por parte de los pueblos, solamente la costumbre puede hacerles tolerar su pago, y cualquier alteración que choque contra esta costumbre y les recuerde lo duro que es privarse de una parte del fruto de sus sudores, excita una sorda oposición que demora, por lo menos, los ingresos del tesoro, atrasa los pagos de sus obligaciones y causa grandes angustias al jefe de la administración. Solamente en países muy ilustrados es en donde se pueden hacer con confianza reformas radicales en la hacienda, porque la generalidad de los ciudadanos conoce las ventajas que se les han de seguir, y conoce, asimismo, que son incomparables los bienes que reportan de vivir bajo la protección de un gobierno justo, proporcionalmente al sacrificio que se les exige en el pago de los impuestos. Mas en las naciones que no se encuentran a esta altura de ilustración, es preciso difundir, por medio de la imprenta, las doctrinas económicas más acreditadas, antes de acometer la incierta empresa de reformar su sistema de rentas" (10). Es precisamente el convencimiento de lo expuesto anteriormente lo que impulsó a José de la Peña y Aguayo a escribir y publicar su "Tratado" (11), en el que, por una parte, examina

(8) Vid. J. DE LA PEÑA Y AGUAYO: *Tratado de la Hacienda...*, op. cit., pág. IV.

(9) Vid. J. DE LA PEÑA Y AGUAYO: *Tratado de la Hacienda...*, op. cit., págs. IV y V.

(10) Vid. J. DE LA PEÑA Y AGUAYO: *Tratado de la Hacienda...*, op. cit., páginas V y VI.

(11) Como señala Peña y Aguayo, «persuadido de esta verdad me he decidido a escribir este tratado de la Hacienda de España, con más arrojo que confianza en el éxito que podrá tener su publicación; pero aun cuando las doctrinas de moral, de política, de economía y de legislación que comprende no hallasen en el público la favorable acogida que yo desearía por única recompensa a las vigiliias y a los afanes que

el origen y naturaleza de las principales rentas del Estado español desde la perspectiva, no meramente descriptiva, sino también crítica (12) y, por otra parte, el presupuesto de gastos y las contribuciones necesarias para cubrirlo (13).

La parte segunda de la obra de Peña y Aguayo es, en nuestra opinión, la que merece una más elevada valoración. Después de haber analizado en la parte primera ("Origen y naturaleza de las principales rentas del Estado") los principales impuestos exigidos en España, destacando su origen, naturaleza y defectos, Peña y Aguayo manifiesta su preocupación, en la parte segunda, por las reformas a introducir en el sistema fiscal español, proponiéndose "bosquejar un plan general de Hacienda, con el fin de que los diputados y senadores, los directores generales de rentas y los ministros puedan ver, en pocas páginas, un cuadro en donde se hallen delineadas las partes principales del edificio, cuya obra deben ellos levantar" (14). El sistema fiscal, para Peña y Aguayo, debe reformarse según dos importantes líneas directrices:

me cuesta esta obra, todavía confío que la reunión de interesantes datos que encierra, ha de ser de gran provecho para todos los empleados, para los Senadores y Diputados y aun para los mismos contribuyentes, pues con pocos meses de estudio podrán enterarse a fondo del origen, de la naturaleza de todas las Rentas de la Corona, de los rendimientos que han dado en las épocas más señaladas de nuestra historia económica, de los vicios de que adolecen, y de los medios más seguros de remediarlos. También se enterarán del pormenor de los gastos públicos, de las reformas que deben sufrir y del sistema que más tarde o más temprano se habrá de adoptar para nivelar los productos de las rentas con las obligaciones del Tesoro, único medio de consolidar el crédito y de elevar la Nación a aquel alto grado de poder y de opulencia a que la llama su situación topográfica, el carácter de sus habitantes y la nueva forma de gobierno...». *Vid. J. DE LA PEÑA Y AGUAYO: Tratado de la Hacienda..., op. cit., págs. VI y VII.*

(12) *Vid. J. DE LA PEÑA Y AGUAYO: Tratado de la Hacienda..., op. cit., páginas 1 y ss.*

(13) *Vid. J. DE LA PEÑA Y AGUAYO: Tratado de la Hacienda..., op. cit., páginas 251 y ss.*

(14) Para Peña y Aguayo, «ni la capacidad ni la vida de un hombre, alcanzan para hacer un sistema perfecto de Hacienda; por lo tanto, es excusado que busquen mis lectores en este libro un manual de las obligaciones de cada uno de los empleados de rentas, ni una relación detallada y minuciosa de la parte reglamentaria de los infinitos ramos que comprende. Sin embargo, los reglamentos son, en mi sentir, los que más influyen en los buenos o malos resultados de un sistema general de impuestos, y, por lo mismo, debe confiarse su formación a los hombres especiales en cada ramo, que han envejecido en las oficinas, que tienen a la mano infinitos datos que tan sólo en ellas se encuentran, y que han tocado prácticamente los inconvenientes y obstáculos que las leyes y decretos de contribuciones han hallado en su ejecución. Todo lo más que puede exigirse de un Ministro de Hacienda es que sepa trazar un plan general de imposición, recaudación y distribución de los impuestos, hecho según los buenos principios de la ciencia de las riquezas, y que para perfeccionarle y llevarle a cabo tenga el tino de elegir personas prácticas en cada uno de los ramos de la Hacienda, que penetradas de las ventajas del plan, se entreguen con celo e inteligencia al improbo trabajo de plantearle, y tengan la paciencia suficiente para aguardar sus resultados. Un

a) No estableciendo un único impuesto nuevo, "cuyo nombre desper-tase la sensibilidad de los contribuyentes e inutilizase enteramente la re-forma" (15).

b) Reduciendo el número de impuestos.

De acuerdo con las citadas líneas de reforma, propugna la reducción del considerable número de tributos españoles a diecisiete impuestos, de los cuales cuatro eran directos (diezmo, subsidio comercial e industrial, frutos civiles y contribución territorial) y el resto indirectos (lanzas, adua-nas, caudales de América y Asia, indulto cuadragesimal, bulas, correos, portazgos, loterías, papel sellado, tabaco, salinas, minas y derechos de puertas) (16). Como puede comprobarse, observa Peña y Aguayo, "entre las contribuciones que he adoptado no hay ninguna nueva cuyo nombre sea desconocido en la historia de nuestra Hacienda, sino antes bien he procurado conservar los antiguos impuestos, que están ya aclimatados en el país por el mucho tiempo que ha transcurrido desde su establecimiento, y porque los pueblos habituados a su pago apenas echarán de ver la re-forma que en cada uno de ellos se ejecute, al paso que notarán con sumo gusto la supresión de más de ochenta tributos, que según mi plan deben desaparecer enteramente del catálogo de las contribuciones y de los tri-butos" (17).

Peña y Aguayo, en una buena parte de su "Tratado", realiza, con cier-to rigor, una defensa pormenorizada de cada uno de los impuestos que propugna, apoyándose en razones de naturaleza económica, de equidad y de técnica fiscal, concluyendo su aportación con la observación de que su esquema de reforma del sistema fiscal sólo puede procurar resultados beneficiosos. Más concretamente señala que: "nada deseo; mi ánimo ha sido señalar el buen camino y dejar a los hombres especiales de cada

plan de esta naturaleza necesita tiempo para fructificar, y por lo tanto es indispen-sable que el ministro que le conciba permanezca por largos años en el ministerio, de-fendiéndole de las acometidas que forzosamente ha de sufrir, pues por muy perfecto que salga de las manos de su autor, siempre ha de necesitar grandes modificaciones para vencer los inesperados embarazos que ha de encontrar en su ejecución. Estos obstácu-los serán mayores mientras más innovaciones contenga, porque todo tributo nuevo altera el equilibrio de los precios de las cosas a las que más inmediatamente afecta, causa algún trastorno en las fortunas particulares y promueve amargas reclamaciones».

Vid. J. DE LA PEÑA Y AGUAYO: *Tratado de la Hacienda...*, op. cit., págs. 252 y 253.

(15) Vid. J. DE LA PEÑA Y AGUAYO: *Tratado de la Hacienda...*, op. cit., pág. 253.

(16) «El producto de unas y otras contribuciones —precisa Peña y Aguayo— no debe bajar, según mi cálculo, de 750.000.000 de reales, con cuya suma hay lo sufici-ente para cubrir el presupuesto general del Estado, y el déficit que resulte en los gastos municipales por la insuficiencia de las r. as de propios y supresión de arbitrios.»

Vid. J. DE LA PEÑA Y AGUAYO: *Tratado de la Hacienda...*, op. cit., pág. 374.

(17) Vid. J. DE LA PEÑA Y AGUAYO: *Tratado de la Hacienda...*, op. cit., pág. 373.

ramo particular de la Hacienda el cuidado de verificar la reforma respectiva al tenor de los principios generales que he sentado, pero modificando su aplicación según lo exijan los casos y circunstancias, y como yo mismo lo haría si me hallase en su situación. Siempre se ha dicho que las dificultades que se presentan en la ejecución de las leyes solamente las conocen los que las tocan prácticamente, pues en materias de Hacienda es precisamente en donde se hace más sensible esta verdad, porque rara vez se puede realizar de pronto una reforma, sino que es necesario caminar despacio, amoldando las disposiciones a los inconvenientes y obstáculos que se van encontrando. Por eso es por lo que deben proceder con pulso y con prudencia los que intenten llevar a cima cualquiera de las que he indicado, y no adoptarlas ciegamente y sin examen para hacerme después responsable de los malos resultados que dieren, acaso por la impericia de los encargados de plantearlas o por no acomodar los reglamentos a las bases de mi sistema general. Siendo de advertir que es de todo punto imposible la reforma radical del actual régimen de la Hacienda, si no se buscan empleados inteligentes y puros que acrediten las innovaciones con su celo, con su saber y con su probidad" (18). Tomando como obra de comparación los "Elementos de la Ciencia de Hacienda" de José Canga Argüelles, podemos afirmar que la obra de José de la Peña y Aguayo es obviamente inferior, si bien no exenta de un relativo interés, valoración en la que está de acuerdo F. Estapé, para quien Canga Argüelles llega más lejos y más hondo que Peña y Aguayo (19).

En el período comprendido entre 1847 y 1856 se publican las obras de Juan Pedro MUCHADA, D. F. A. CONTE, José LOPEZ NARVAEZ y Luis María PASTOR. Analicemos su aportación refiriéndonos, en primer lugar, a "La Hacienda de España y modo de reorganizarla" de Juan Pedro Muchada (20). En el prólogo de su obra, Muchada expone que "la Hacienda es el alma de las naciones. Sin Hacienda no puede un país gozar de libertad, ni tener derechos y garantías, ni progresar en la senda de las reformas útiles y beneficiosas para la común felicidad. Tanto más fuerte y más poderoso, más respetado de extraños y más pacífico en lo interior es un Estado, cuanto más arreglada y mejor dispuesta tenga su Hacienda y la

(18) Vid. J. DE LA PEÑA Y AGUAYO: *Tratado de la Hacienda...*, op. cit., páginas 402 y 403.

(19) Vid. F. ESTAPÉ: *Prólogo a la reedición de los Elementos de la Ciencia de Hacienda de J. Canga...*, op. cit., sin página.

(20) Vid. J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España y modo de reorganizarla*. Imprenta del Diccionario Geográfico, a cargo de don José de Rojas. Madrid, 1847, 2 tomos.

justa distribución del Tesoro nacional" (21). Pero ¿tiene España Hacienda? Esta interrogante se responde negativamente por Muchada cuando señala que "no la tenemos ciertamente; no es Hacienda, sino confusión, desconcierto, amalgama monstruosa de reformas y abusos, de desnivelación y de injusticias. Si se le denomina sistema, es un sistema negativo: no llena el objeto a que tienden esencialmente los buenos sistemas de Hacienda, que es a devolver en ventajas a la nación, lo que en dinero se le exige" (22). En consecuencia, considera que prestará un gran servicio a España quien diga el modo de reorganizar la Hacienda, y ello justifica su obra (23), que consta de dos partes. En la primera analiza, críticamente, el sistema fiscal español, destacando el capítulo X del tomo I ("Reformas intentadas y efectuadas").

En el citado capítulo, Muchada señala que "la diversidad de épocas en que las contribuciones que constituyen nuestro sistema de Hacienda fueron creadas, si no ha sido la causa principal de que carezcan de la homogeneidad que sería conveniente tuviesen, ha contribuido por lo menos a quitarles aquella trabazón que deben tener entre sí los impuestos de un mismo origen y naturaleza, y, por lo tanto, no han producido los buenos efectos que algunos esperaban de ellos, pues esta parte de la máquina administrativa, según está organizada, carece de un centro de acción y unidad, que si en todos los ramos es conveniente, en ninguno es más preciso que en un sistema tributario, cuya sencillez y buen orden facilitan una justa y acertada fiscalización, que es la que debe asegurar los rendimien-

(21) Vid. J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, op. cit., prólogo (sin página), tomo I.

(22) Vid. J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, op. cit., prólogo (sin página), tomo I.

(23) «Impulsado del deseo de prestar a mi patria semejante servicio —observa Muchada— he acometido la ardua empresa de escribir y presentar esta obra. Y es tanto más arduo mi proyecto cuanto más se compare con lo escaso de mis fuerzas. Qué-dame con todo la satisfacción de que hay cosas que sólo el intentarlas es plausible. Además, ¿por qué no me han precedido tantos hombres eminentes como hay en mi país? Si mi obra es aceptable, si cumple todo mi objeto, los acusará de indolentes, de malos españoles que, con su talento y su saber, no han acudido a la general necesidad; y si, por el contrario, no es aceptable, deberán los mismos hombres decir por qué no lo es, en cuyo caso siempre habré motivado que se ocupen de asunto tan importante y tan vital. En cualquiera de los dos casos habré conseguido algo en beneficio de España. Pero cuando no sea otra cosa, se encontrará en esta obra una recolección de datos y pormenores interesantísimos. En la historia y en la estadística entra por muy poca la imaginación; no puede haber más originalidad que en el modo de coordinar los sucesos y los datos, y en las consecuencias que de ellos se saquen. Es trabajo tanto más improbo y dilatado cuanto más estéril y menos recreativo.» Vid. J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, op. cit., prólogo (sin página), tomo I.

tos" (24). De lo expuesto deriva Muchada su crítica de la estructura de la imposición directa (25) e indirecta (26), y un interesante comentario: "cuando la inmensa mayoría del país reconoce la insuficiencia de este sistema para atender con él a las necesidades del Estado, lo que sobre todo debe extrañar es cómo se ha sostenido, con tanta constancia, aun en medio de los embates de nuestras convulsiones políticas, estando en abierta oposición con las luces claras y vivificadoras que los buenos principios de economía política han desarrollado en este siglo" (27). Para Muchada, el arcaico sistema fiscal español no se transforma en una dirección idónea por estar apoyado y defendido por la inmoralidad y fanatismo de ciertas clases, que están estrechamente ligadas a él, aunque de una forma indirecta, y que oponen tantos obstáculos a las reformas fiscales que pudieran perjudicarles, que hacen insuficientes los esfuerzos realizados por algunos en orden a perfeccionar el cuadro tributario español, esfuerzos que Muchada analiza con una exhaustiva profundidad (28). Lo importante es

(24) Vid. J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, op. cit., pág. 175, tomo I.

(25) «Fácilmente se comprenden —observa Muchada— las dificultades que este mismo sistema ha debido oponer a la organización de las contribuciones directas, tanto en la parte administrativa como en la que tiene relación con la contabilidad, sobre todo si se atiende a que entre la creación de unas y otras ha mediado el largo espacio de más de doscientos años, y que a pesar de que estos impuestos gravan todos una misma riqueza, sus bases son muy diversas y heterogéneas, y tan dislocadas como lo es su recaudación, efectuándose cada una por diferentes conductos, algunos de ellos hasta extraños al mismo Gobierno, aconsejando la experiencia que entre todas las bases se hubiera elegido la mejor, y fijándose sobre ella reunir todos los impuestos bajo una sola mano, para que ésta pudiera comunicarle mejor su impulso, y regularizar este sistema con el buen orden de que carece y es tan necesario en la administración.» Vid. J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, op. cit., pág. 175, tomo I.

(26) «No son menos graves —para Muchada— los inconvenientes que un desarreglo semejante ha debido también producir en las contribuciones indirectas, especialmente en las rentas estancadas, las cuales han estado siempre desorganizadas por las muchas vicisitudes y cambios que han sufrido, hallándose unas veces administradas por el Gobierno, otras arrendadas a particulares, y, por último, por el abuso que cada cual, a su vez, ha hecho de uno u otro sistema. También han sido muy graves los perjuicios que ha ocasionado la economía mal entendida de unir y separar estas rentas, como se ha hecho varias veces, ya agregando las provinciales a las estancadas bajo el nombre de rentas unidas, ya formando de los derechos de puertas un ramo especial, ya, en fin, uniendo éstos a la primera de aquellas rentas, resultando que estos impuestos no pudieron regularizarse, poniéndolos en verdadera armonía con los intereses generales de la nación y con la riqueza del país, cuyos productos se han visto constantemente obstruidos con todos estos sistemas. De aquí proceden los reglamentos tan contradictorios formados por las oficinas, que, no logrando combinar estos intereses con los del Erario, han dejado secar los veneros de nuestra riqueza, cuya importancia nunca debió perderse de vista.» Vid. J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, op. cit., pág. 176, tomo I.

(27) Vid. J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, op. cit., pág. 176, tomo I.

(28) Según Muchada, «en el periodo de treinta y tres años transcurridos desde el de 1813, en que por primera vez se ocuparon nuestras Cortes de estas materias, son ya cuatro reformas radicales y completas las que se han intentado, si bien con más tino

que, por las razones apuntadas, el sistema fiscal español —observa Muchada— está basado en la rutina, que sólo beneficia a las clases privilegiadas y a los que viven del erario. La reforma del sistema fiscal español, por tanto, es urgente, ya que, en caso contrario, “cada día se ahogaría el país en su propia riqueza” (29). En otros términos, para Muchada “hasta ahora nada en realidad ha hecho el gobierno por el país, puesto que su riqueza se halla huérfana y sin protección, y la prueba de ello la encontraremos haciendo el análisis de lo que este sistema vicioso y errado ha influido en el estancamiento de aquéllas y de la inversión que se ha dado a los productos de las rentas” (30).

En función de la crítica realizada del sistema fiscal español, Muchada expone, en la parte segunda, un conjunto de “Reflexiones generales sobre las bases del sistema tributario” (31). En este sentido, consideramos importante sintetizar su aportación referente a este extremo en los siguientes puntos: 1) Los impuestos deben ser neutrales y justos, sin lo cual no puede haber rendimientos ciertos y mucho menos estables, y para ello es preciso, previamente, conocer la producción y riqueza del país (32), y 2)

y acierto unas que otras, pero todas ellas basadas en los principios de economía política que están generalmente reconocidos como buenos y útiles, los cuales consisten en reducir el número de impuestos a los menos posibles, buscando la necesaria centralización de ellos, cuidando al mismo tiempo de dar la protección debida a las riquezas sobre las que se imponen, para no impedir el curso del comercio y el ejercicio de la industria, y buscando, en fin, el medio de simplificar nuestra recaudación, que es desgraciadamente el mayor mal que nos aflige, por la complicación que produce hoy la multitud de contribuciones que tenemos». Vid. J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, op. cit., págs. 177 y 178, tomo I.

(29) Vid. J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, op. cit., pág. 228, tomo I.

(30) Vid. J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, op. cit., pág. 228, tomo I.

(31) Vid. J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, op. cit., pág. 5, tomo II. Como observa Muchada, «todas las naciones del mundo, tan luego como se han hallado constituidas en sociedad y dirigidas por un Gobierno, han reconocido la necesidad de atender con una parte de sus ganancias al sostenimiento de los gastos del Estado. Tal es, precisamente, el origen de todos los impuestos, que no son otra cosa sino la parte de los productos de la nación que pasa de las manos de los particulares a las del Gobierno, para que éste pueda atender con ellos a las necesidades públicas. Cuando la repartición de estos impuestos se hace de un modo justo y equitativo, sin preferencias odiosas, entonces la recaudación de ellos es fácil y los resultados provechosos; pero cuando los gobernantes se separan de estos principios, cuando las contribuciones son tan excesivas que agobian al contribuyente, y que lejos de proteger la producción y la riqueza las embarazan y destruyen, entonces los resultados son enteramente contrarios al que se propusieron los hombres cuando los adoptaron, porque sus sacrificios no deben servir para alimentar ningún monopolio ni para proteger a determinadas clases, sino que, por el contrario, deben refluir en beneficio de la mancomunidad, y esto sólo puede conseguirse haciéndose todos recíprocas concesiones».

(32) Vid. J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, op. cit., pág. 8, tomo II.

Los impuestos directos son los más justos y neutrales (33). Además, es indudable que “en un país esencialmente agrícola, como es el nuestro, y en el que los productos de la tierra es lo que más debe alimentar el comercio y facilitar su movimiento, la clase de impuestos que más debe convenirle es, sin duda alguna, los directos” (34). Sin embargo, “nuestro gobierno no se ha parado a calcular las ventajas de ellos, y ha preferido siempre gravar los artículos de consumo, obstruyendo la circulación con las rentas provinciales y los derechos de puertas, sin tener presente que para obtener unos rendimientos tan mezquinos, como los que producían estos ramos, se destruye completamente la riqueza pública, faltando en su esencia al principio que ha guiado a los hombres para establecer los impuestos. porque, en lugar de gravar con la idea de proteger, se grava destruyendo, principio seguido inalterablemente entre nosotros” (35), y 3) Los impuestos indirectos sobre el consumo, no sólo son criticables porque “embarazan el tráfico”, sino también porque perjudican a la producción y son beligerantes con la equidad (36).

(33) «La contribución directa es indudablemente —según Muchada— la más justa y equitativa y, también, la que menos embaraza la circulación de la riqueza, siempre que se cimiente sobre bases buenas y, por tanto, será preciso convenir en que esta contribución no puede improvisarse ni mucho menos establecerse a la ventura y sin combinación. Desgraciadamente no basta para llevarla a cabo tener el deseo de imponerla, ni establecer oficinas, sino que se necesita conocer la verdadera riqueza de la nación y, además, la importancia de ella, y ya que no se conozca, suplir a lo menos esta falta, arbitrando otros medios y fijando buenas reglas para la formación de las matrículas, de donde debe extractarse la riqueza y calificarse en toda su extensión, porque si no se llenan todos estos requisitos, nada se adelantará y los resultados serán precisamente tan malos como sus bases.» *Vid. J. P. MUCHADA: La Hacienda de España..., op. cit., págs. 24 y 25, tomo II.*

(34) *Vid. J. P. MUCHADA: La Hacienda de España..., op. cit., pág. 11, tomo II.*

(35) *Vid. J. P. MUCHADA: La Hacienda de España..., op. cit., págs. 11 y 12, tomo II.*

(36) Muchada realiza una amplia crítica de la imposición indirecta sobre el consumo basada en razonamientos poco novedosos. Aparte de los perjudiciales efectos económicos, la imposición sobre el consumo puede criticarse, fundamentalmente, por su falta de equidad. A este respecto señala que «la contribución de consumos, por mucho que se quiera probar que es la más justa y la que más se acomoda a todos los intereses, bajo el pretexto de lo mucho que se subdivide para su pago, y de que recae por igual sobre todas las clases de la sociedad, según los consumos de cada persona, no puede obtener nuestra aprobación, porque la experiencia ha demostrado lo contrario a tales razones, no sólo en España, sino en todos los países donde se halla establecida... No sucedería lo mismo si la contribución, en vez de recaer sobre los consumos, se calculase sobre los alquileres de las casas, como nosotros nos proponemos hacerlo, pero no como se establece por el último proyecto de sistema tributario, sino por otro medio más eficaz, por una especie de capitación que nadie pueda dispensarse de pagarla. Ergonces cada cual arreglaría sus gastos a sus posibles y los pobres buscarían para habitar los sitios en que las casas fueran más baratas, o en lugar de ocupar una mayor, se acomodarían con otra menos espaciosa; pero los impuestos de que nos ocupamos recaen generalmente sobre el pan, el aceite, la carne y el vino, sin haber término medio entre pagarlos o dejar de consumirlos y, como esto

En los anteriores principios fundamenta Muchada la reforma que, en su opinión, debe realizarse en el sistema fiscal español (37), después de precisar que al establecerse un sistema de impuestos deben tenerse en cuenta también las siguientes reglas:

a) El sistema fiscal que se implante debe estar basado, en lo posible, sobre el existente y, si de ello no resulta ningún mal, debe gravarse lo mismo que antes se gravaba (38).

b) Los impuestos deben ser ligeros, para que "todos se presten gustosos a pagarlos" (39).

c) Debe simplificarse la administración fiscal.

d) Las molestias para los contribuyentes deben ser mínimas.

Atendiendo a estas reglas y a los principios expuestos, Muchada concreta qué impuestos directos e indirectos deberían exigirse en España, según su opinión, ofreciendo poca novedad sus propuestas, cuyo análisis, por tanto, puede solayarse (40). Lo importante es que la tarea de reformar el sistema fiscal español no le parece fácil a Muchada, porque "por desgracia, en vez de carecer de sistema, se necesita destruir uno existente para crear otro y cambiar la índole y costumbre de los impuestos; y esto es tan peligroso que, a veces, presenta mayores inconvenientes el plantear uno nuevo, por bueno que sea, que el dejar subsistir otro malo, porque aun los peores impuestos llegan también a crear vicios tan perjudiciales como cualquiera de los que se adquieren en sociedad, y como luego no pueden hacerse desaparecer de pronto, resulta que es preciso corregirlos paulatinamente para que el remedio no sea peor que el mismo mal. No es

último no puede suceder, es indudable que al fin todo el peso de la contribución viene a recaer sobre los que más consumen». *Vid.* J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, *op. cit.*, págs. 13 y 14, tomo II.

(37) «Por desgracia —señala Muchada— no nos hallamos en el caso de plantear un nuevo sistema en su totalidad, arreglado a nuestras convicciones y libre de embrazos, pues entonces nuestra tarea sería fácil y sencilla, porque para conseguirlo nos bastaría fijar reglas exactas y aplicar buenos principios; pero lejos de ser así, tenemos que destruir para crear, y esto es siempre muy peligroso, porque para ello se necesita chocar no sólo con porción de personas, sino también con las muchas costumbres que se han ido arraigando en el transcurso del tiempo, y es indudable que daría pábulo a celos y rivalidades, lo cual debemos siempre tratar de evitar.» *Vid.* J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, *op. cit.*, pág. 32, tomo II.

(38) *Vid.* J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, *op. cit.*, págs. 32 y 33, tomo II.

(39) *Vid.* J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, *op. cit.*, pág. 33, tomo II.

(40) *Vid.* J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, *op. cit.*, págs. 61 y ss., tomo II.

tan fácil como se cree la organización de nuestra Hacienda, y mucho menos conseguirla en un corto período de tiempo, sin reflexión, sin combinaciones y sin un conocimiento profundo de esta vasta materia" (41).

En nuestra opinión, la obra de Muchada tiene poco atractivo, pues no incorpora ninguna idea original al pensamiento financiero disponible, limitándose a mantener una línea argumental rutinaria y con pretensiones polémicas. Bien es verdad que su obra alcanza un nivel similar a la de una gran parte de los autores de la segunda mitad del siglo XIX y, por tanto, no desmerece en el contexto general de la literatura financiera de este período. Sin embargo, son grandes las distancias que separan la obra de Muchada de la de Canga Argüelles, por ejemplo (42).

En 1854 aparece la obra de D. F. A. Conte, "Examen de la Hacienda Pública de España" (43), que, si bien tiene un cierto interés, no deja de ser una obra más (44). El mismo Conte en el prólogo de su obra señala que no es un hacendista, aunque sí tiene afición al estudio de la economía política y, "como aplicación práctica y útil de esta ciencia, a las cuestiones financieras, que tan íntimo enlace tienen con la prosperidad de las naciones" (45). Conte explica las pretensiones de su obra señalando que "dedicado por algún tiempo hace al estudio de la Hacienda, y obligado casi por este motivo a leer cuanto sobre la materia se escribe y a oír cuanto

(41) Vid. J. P. MUCHADA: *La Hacienda de España...*, op. cit., págs. 7 y 8, tomo II.

(42) Fabián Estapé, por ejemplo, considera que son mayores las distancias que separan la obra de Muchada de la de Canga Argüelles, que las que existen entre la de Peña y Aguayo y la de Canga Argüelles. Vid. F. ESTAPÉ: *Prólogo a la reedición de los Elementos de la Ciencia de Hacienda de José Canga...*, op. cit., sin página.

(43) Imprenta Gaditana a cargo de don Enrique Otero. Tomos I y II (Cádiz, 1854). Tomo III (Cádiz, 1855). Imprenta, librería y litografía de la Revista Médica. Vid. otros trabajos menos importantes de Conte en el artículo de J. Roglá. H. P. E., núm. 27, páginas 3-23.

(44) Conte explica las razones que le impulsaron a escribir su obra: «A fines de 1851, y con motivo de la publicación de la *Cuenta General del Estado*, escribí, en un acreditado periódico de provincia («El Comercio», de Cádiz), una serie de artículos en los que examiné nuestro sistema económico, analizándolo en todas sus partes: gastos públicos, administración y contabilidad. Aquel trabajo breve y sin alcance alguno entre sus diversas partes por la naturaleza misma de su publicación, escrito sin pretensiones de ninguna especie, halló una acogida que jamás pude esperar. Animado por ella y estimulado por el parecer de personas entendidas, pensaba entretener mis ocios en su revisión para publicarlo, formando un cuerpo con más unidad y más extensión de la que aquel primer ensayo permitió. Una circunstancia inesperada me decide a dar a luz este nuevo trabajo que publico, lo mismo que el primero, sin ningún género de pretensiones. Invitado por una autoridad eminente en Hacienda, entro hoy en la carrera de escribir para el público tan contraria a mi educación, hábitos y propósitos. No solicito por estas breves indicaciones hacer valer mi trabajo, ni despertar la curiosidad en los aficionados a esta clase de cuestiones; únicamente explico los motivos y las causas que han dado origen a este libro.» Vid. D. F. A. CONTE: *Examen de la Hacienda...*, op. cit., página V.

(45) Vid. D. F. A. CONTE: *Examen de la Hacienda...*, op. cit., pág. VI.

se habla, deploro las opiniones extraviadas y exclusivas que, al abrigo de la ignorancia o de sistemas absolutos, corren generalizadas en nuestro país... Escribo, principalmente, con el objeto de ilustrar en lo posible la opinión extraviada, allanando así el camino a otros hacendistas y contribuyendo de esta suerte a hacerlos estimar en lo que valen" (46).

Con estas pretensiones, Conte aborda su tarea, que se centra en el análisis de los gastos e ingresos públicos, y en el examen del crédito público y de la administración y contabilidad de la Hacienda Pública. El libro primero ("De los gastos públicos") tiene, con carácter general, muy poco interés, dado su escaso rigor científico (47). Conte hace una especial consideración del gasto público en España, que compara con el de otros países (48).

Consideramos que el libro II ("De las rentas o ingresos públicos") es el más logrado, destacando, particularmente, la descripción y crítica del sistema fiscal español (49). Conte inicia su análisis tomando como situación de referencia un hecho cierto: la incapacidad del sistema fiscal español para hacer frente a los gastos públicos. La suficiencia puede restablecerse, observa Conte: 1) Disminuyendo los gastos públicos; 2) Aumentando los ingresos, y 3) Recurriendo, en último extremo, al crédito público. De estos tres procedimientos, "debemos descartar, desde luego, el último, no por ineficaz, sino porque jamás los recursos del crédito, por fáciles que sean de hallar y por cuantiosos que aparezcan, pueden servir para otra cosa que para hacer frente a la necesidades de un momento dado o para atravesar una situación apurada y aguardar con tranquilidad y sin riesgos los efectos más saludables de medidas de otro género, por lo común lentas en producir sus resultados. Jamás el crédito por sí mismo puede considerarse como un recurso permanente y de resultados eficaces" (50). Rechazada la alternativa del crédito público, Conte es partidario de combinar las otras dos posibilidades existentes: reducir el gasto público y aumentar los ingresos. Por una parte, la reducción en España del

(46) Vid. D. F. A. CONTE: *Examen de la Hacienda...*, op. cit., pág. VI.

(47) Quizá la parte más interesante de este libro primero sea la referente a los *Principios generales sobre la Hacienda*.

(48) Vid. D. F. A. CONTE: *Examen de la Hacienda...*, op. cit., págs. 45 y ss. (tomo I, libro I: *De los gastos públicos*).

(49) Vid. D. F. A. CONTE: *Examen de la Hacienda...*, op. cit., págs. 5 y ss. (tomo II, libro II: *De las rentas o ingresos públicos*).

(50) Vid. D. F. A. CONTE: *Examen de la Hacienda...*, op. cit., pág. 248 (tomo II, libro II: *De las rentas o ingresos públicos*).

gasto público le parece factible a Conte (51). Por otra parte, y en lo referente al aumento de los ingresos, Conte no es partidario de reformas profundas. En su opinión, "las grandes reformas en la base y organización de los impuestos sólo las consideramos útiles, provechosas y posibles, cuando tienen los países su hacienda en gran concierto, su tesoro desahogado y su crédito libre y sólidamente establecido, pues así es fácil hacer frente a las perturbaciones, a los retrasos de entradas, a las contingencias todas que traen o pueden traer consigo mudanzas de esta naturaleza; o bien son, si no tan naturales y posibles, menos peligrosas, en situaciones casi desesperadas en la hacienda, y cuando se va en busca de un sistema que aparece productivo para sustituir, no a otro que lo es menos, sino para llenar la ausencia absoluta de él; o bien, en tiempos de grandes trastornos, en que las ideas dominan aún hasta los hechos más contrarios y en que sólo se trabaja por su triunfo, sin cuidarse nadie de los resultados más inmediatos, pues sólo se tienen en cuenta los que se creen infalibles por más que su realización aparezca lejana. Nosotros hoy no nos hallamos en ninguno de esos casos y debemos caminar con pulso, tino y exquisita prudencia en punto a variaciones en el sistema general de rentas públicas, por más que conozcamos la necesidad de ciertas reformas y los resultados favorables de su acción" (52). En síntesis, Conte es partidario de alcanzar la suficiencia con reformas modestas, poco brillantes, pero de resultados

(51) «En el examen que hemos hecho de nuestro sistema general de gastos públicos —observa Conte— hemos dejado demostrada no sólo la necesidad y evidente justicia de cada una de las partidas que lo componen, sino la insuficiencia marcada de sus actuales cifras para que los servicios públicos estén convenientemente dotados y atendidos y para que su número sea el que reclaman los más vitales y elevados intereses del país; así pues, hemos condenado enérgicamente las economías-panaceas, las economías-sistemas, las economías desorganizadoras, estériles y contraproducentes; más aun, las hemos declarado imposibles e irrealizables; pero, al mismo tiempo, hemos procurado notar las partidas que pueden sufrir rebajas en sus actuales dotaciones y las que pueden, sin perjuicio de los servicios públicos, eliminarse en obsequio al estado del Presupuesto. Del examen del de gastos resulta que hay economías que sólo se lograrán aguardando la acción del tiempo, y mientras tanto se debe perseverar en el camino de no agravar los pasados errores que han producido el exceso de gastos que hoy se nota, sino, por el contrario, evitar con celo y energía por hábiles disposiciones no sólo la repetición de los pasados abusos y circunstancias que han originado las condiciones actuales de ciertos servicios, sino establecer otras más racionales y menos onerosas; las hay, además, que pueden obtenerse desde luego con sólo aplicar una exquisita prudencia y la más escrupulosa atención a la organización de los servicios públicos, a sus dotaciones, a la cifra que tienen consignada, a sus atribuciones, y a la elección del personal, si bien en este punto no participamos enteramente de la opinión general, que acusa a los Gobiernos sin cesar por sus preferencias y su falta de tino.» *Vid. D. F. A. CONTE: Examen de la Hacienda...*, op. cit., págs. 249 y 250 (tomo II, libro II).

(52) *Vid. D. F. A. CONTE: Examen de la Hacienda...*, op. cit., págs. 252 y 253 (tomo II, libro II).

más ciertos y eficaces y, una vez lograda la suficiencia, abordar la tarea de reformar a fondo el sistema fiscal español. Por ello, propugna moderadas reformas en el cuadro tributario español, “pues las grandes reformas, las radicales y profundas, vendrán luego” (53). En la medida en que se hagan realidad las anteriores propuestas, concluye Conte, se conseguirá en España la suficiencia de los ingresos públicos para hacer frente a los gastos, objetivo urgente, cuya consecución es la base de la consolidación del Tesoro, de la prosperidad del Erario, de las reformas grandes y fecundas y del progreso material de la nación (54).

El propio Conte realiza una síntesis de su pensamiento respecto a “la marcha que debe seguirse por ahora para lograr una situación lisonjera y una perspectiva halagüeña para época más remota y sobre las medidas que, desde luego, pueden adoptarse para establecer el perfecto equilibrio entre los gastos y los ingresos del Erario, que es, por el momento, la reforma urgente y provechosa que puede hacerse en nuestra Hacienda; las reformas que hoy creemos posibles, si no deslumbran, si no pueden adquirir esa popularidad que acompañan a otras que llaman la atención por sus aparente brillo, son una organización mejor del Tesoro y del servicio de la deuda flotante; un aumento en los ingresos, merced a más inteligencia y severa economía en la administración; disminución de brazos y de trámites; estabilidad y decorosa dotación de los funcionarios públicos; desarrollo de la riqueza general; paz y orden, pues la primera condición, como decía el barón Louis, para tener una buena Hacienda, es una buena política; economía severa pero inteligente en los gastos, sin olvidar que, en este punto, no se debe llegar jamás ni aun hasta el límite anterior al que pudiera ocasionar la desorganización de cualquier servicio. Nada, en fin, de panaceas; nada de reformas radicales, teorías absolutas; nada

(53) Vid. D. F. A. CONTE: *Examen de la Hacienda...*, op. cit., págs. 253 y ss. (tomo II, libro II).

(54) Si se aplican mis propuestas, precisa Conte, se eliminará el déficit de unos 160 ó 166 millones de reales que en la actualidad afligen a nuestro Presupuesto y que lastimosamente rompen el justo y necesario equilibrio que debe existir entre las dos partes capitales que lo componen, para que la Hacienda descansa sobre una base sólida, y haga posible que toda la atención del ministro de Hacienda se dedique a meditar, ensayar y plantear reformas más graves y trascendentales sin riesgo y con probabilidades de éxito y a que las oficinas todas de la administración económica se consagren, sin distraerse de su verdadera misión, a consolidar el sistema, a corregir los vicios, a mejorar todos los detalles de sus respectivos servicios... El equilibrio en los presupuestos es la primera gran reforma y la más urgente que reclama nuestra Hacienda y a la que primero deben consagrarse todos los esfuerzos, todas las combinaciones de los hacendistas. Vid. D. F. A. CONTE: *Examen de la Hacienda...*, op. cit., pág. 259 (tomo II, libro II).

de específicos que ni existen ni jamás se han empleado en ningún país, nada, en fin, de ensayos aventurados que traerían la ruina de lo existente y dejarían tras sí una huella que no bastaría para borrar muchos años de prosperidad" (55).

Tienen también cierto interés las partes de la obra dedicadas al examen "De la Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública" (56) y "De la Moneda y del Crédito" (57). En síntesis, el "Examen de la Hacienda Pública de España" constituye, en conjunto, como ha señalado J. M. Pier-nas Hurtado, un libro de buena crítica. En nuestra opinión, está muy en línea con la obra de Muchada, es decir, predomina la contemplación crítica del sistema fiscal español, siendo poco valiosas las consideraciones teóricas que en su obra realiza. En todo caso, el trabajo de Muchada nos parece más interesante que el de Conte (58).

Las obras de José López Narváez y Luis María Pastor se publicaron en 1856. El primero es autor del "Tratado de Hacienda Pública o exposición de las teorías de esta ciencia con aplicación a la legislación española" (59). En opinión de López Narváez, "a medida que la marcha sucesiva de los tiempos da margen al desarrollo de los acontecimientos que componen la vida y la historia de la humanidad, la importancia de la ciencia de la Hacienda se va patentizando con más precisión, y cada día es más imperiosa la necesidad de dirigir a su perfeccionamiento todos los esfuerzos del genio" (60). Esta creciente importancia de la ciencia de la Hacienda se corresponde con el aumento de los gastos del Estado, que lleva implícito, como señala López Narváez, un incremento rápido y progresivo "del peso de los sacrificios que la sociedad exige para su sostenimiento y, por consiguiente, han ido reclamando, a su vez, mayor perfeccionamiento en los medios de exacción y más justicia y equidad en la distribución de estas cargas" (61).

Una sugestiva interrogante que se plantea López Narváez es la siguien-

(55) Vid. D. F. A. CONTE: *Examen de la Hacienda...*, op. cit., págs. 268 y 269 (tomo II, libro II).

(56) Vid. D. F. A. CONTE: *Examen de la Hacienda...*, op. cit., págs. 5 y ss. (tomo III, libro III).

(57) Vid. D. F. A. CONTE: *Examen de la Hacienda...*, op. cit., págs. 5 y ss. (tomo III, libro IV).

(58) La obra de Conte, comenta P. Ballesteros, fue muy consultada por escritores de la parte central del siglo XIX, a pesar de lo cual, añadimos nosotros, tiene plena validez el comentario de F. Estapé en el sentido de que la obra de Conte dista sensiblemente de la de Canga Argüelles.

(59) Imprenta de don Pedro Montero. Madrid, 1856, 260 págs.

(60) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 5.

(61) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 6.

te: "¿puede decirse con verdad que la perfectibilidad de la ciencia rentística ha caminado al compás del acrecentamiento que han tenido todos los impuestos?". La respuesta a dicha interrogante es terminantemente negativa, pues "el mayor número de las contribuciones, hoy conocidas, descansa sobre bases muy poco justas y notoriamente imperfectas, porque mientras hay industrias a quienes esquilma la acción tiránica del fisco, como sucede a la agricultura, existen otras, por el contrario, o exentas de todo tributo, como los capitales circulantes, o pagan pequeñas cuotas con relación a sus productos, según acontece con los grandes establecimientos fabriles y comerciales. Y, en fin, así como en la parte administrativa, la tendencia de los reglamentos fiscales tiene por objeto el alejar la gestión de los negocios rentísticos de la unidad y simplificación que deben regirlos, dando margen a que la desmoralización y el embrollo penetren por todas partes, así también el sistema que rige a la organización del crédito público, adolece extraordinariamente de esa falta de buena fe y religiosidad en el cumplimiento de compromisos solemnemente contraídos, y difunde la desconfianza al ver la injusticia y falta de previsión con que se aumenta esa masa enorme de la deuda pública, que se pretende legar en triste herencia a las generaciones venideras" (62). Ante este estado de cosas, se impone realizar un esfuerzo, opina López Narváez, con el fin de que los impuestos se exijan según principios fijos, justos y sabiamente designados, además de que la administración de la Hacienda se fundamente en un "plan de severa rectitud, de sencillez y claridad, que en nada perjudique al mecanismo de su acción", y de que el crédito público se organice con arreglo a los principios de la más estricta justicia y de la más notoria buena fe (63). Para colaborar a tal tarea, López Narváez expone en su "Tratado" su punto de vista, a lo largo de XXVIII capítulos, de los que consideramos importante destacar los cuatro primeros (capítulo I: "Juicio histórico-crítico de la marcha general que ha seguido la Ciencia de la Hacienda"; capítulo II: "Carácter particular de la Ciencia de la Hacienda: divisiones principales de la misma"; capítulo III: "Del impuesto y de sus efectos en general"; capítulo IV: "¿Deben repartirse las contribuciones en proporción de las ventajas que los individuos reportan a la sociedad y de los gastos que ésta hace en favor de cada uno, bien según la renta que cada cual obtiene de su industria o de sus capitales, o bien según el

(62) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 7.

(63) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., págs. 7 y 8.

consumo individual?"). Siendo más selectivos, opinamos que los capítulos tercero y cuarto, anteriormente citados, tienen un mayor atractivo.

En el capítulo III, López Narváez expone su pensamiento sobre la imposición y sus efectos generales. El punto de partida de su planteamiento es que "si los gastos de las naciones se limitasen a los que exigen sus verdaderas necesidades, los pueblos no se verían sobrecargados con el peso de tantas contribuciones como los agobian en medio de un trabajo ímprobo, y los escarnece al contemplar que el fruto de sus sudores y los productos que habían de dedicar al sostén de sus familias, se destinan a contribuir a la mayor brillantez del Estado o para alimentar un tren tan perjudicial como innecesario. Los gastos excesivos de una nación son un mal tan grave como el que proviene de la complicación en la Hacienda: el efecto de uno y otro desorden es aumentar el peso de los impuestos, pero con la notable diferencia de que, en el primer caso, su remedio depende de la voluntad, y, en el segundo, puede haber obstáculos más o menos difíciles de vencer, pero que siempre se necesita para ello de tiempo y laboriosidad. Se estudia la naturaleza de las diversas contribuciones, se procura plantearlas del mejor modo posible, se forman planes sobre planes, todo con objeto de perfeccionarlas, muy bien; pero cuando el mal existe en otra parte, cuando no es el impuesto el que mata, sino su peso excesivo, su continuación será inevitable por más que el tipo de perfección llegue a realizarse en cualquier sistema rentístico" (64). Después de realizar este comentario, López Narváez delimita el campo de aplicación de su trabajo señalando que si los impuestos son un mal necesario, en la medida en que son indispensables para atender a los gastos públicos, el reducir su peso depende de los gobiernos, y, por tanto, mi tarea, concreta López Narváez, se debe centrar en el análisis de la naturaleza y efectos de la imposición, con el fin de detectar las posibles líneas de reforma de los impuestos.

Para López Narváez, los impuestos deben ser equitativos y proporcionales a una parte de la renta de los sujetos, y sus efectos generales son:

a) Disminuir la renta de los productores o aumentar el valor de los productos, cargando sobre los consumidores. "Así, pues, cuando los productores no pueden aumentar el valor de sus géneros en razón directa del peso del impuesto, el déficit lo sufren ellos y su renta se disminuye en

(64) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 31.

igual proporción; por el contrario, cuando les es posible cargar a sus productos el valor del impuesto, en estos casos recae sobre los consumidores" (65).

b) Disminuir el consumo o evitar la formación de nuevos capitales. Todo impuesto, observa López Narváez, produce uno de estos dos efectos, "toda vez que los valores que arranca habrían de dedicarse o a la satisfacción de las necesidades del hombre o al aumento de sus capitales, pero su exacción, al limitar las rentas de los particulares, tiene que perjudicar, necesariamente, a uno de estos dos objetos, en proporción de la magnitud del impuesto" (66).

c) El impuesto perjudica al comercio exterior, ya que "al hacer subir el valor de los productos dificulta su competencia con los extranjeros" (67)

d) Los impuestos que "se exigen sobre los capitales tienen el grave defecto de disminuir, a un tiempo, las rentas de los particulares y los capitales que se hallaban ya empleados de un modo reproductivo" (68).

e) El impuesto que "se exige más cerca de la producción de un género cualquiera, tanto más perjudicial es en razón a que los productores sucesivos necesitan mayores capitales para ejercer su industria, por tener que reintegrar a sus antecesores de la parte de impuesto que había cargado sobre el producto" (69).

f) Finalmente, los impuestos recaen, generalmente, sobre los individuos, "en razón directa de la parte que tienen en la producción o consumo del género gravado" (70).

En línea con lo expuesto, López Narváez aborda una doble tarea. Por una parte, examina lo que denomina "reglas que modifican y determinan la proporción y manera de distribuirse el gravamen que lleva consigo toda contribución" (71). Más concretamente, López Narváez observa que "las proporciones con que se paga el impuesto por los productores o consumidores de los artículos que crea la industria varían según las respectivas posiciones en que aquéllos suelen encontrarse, pues aun cuando la tendencia del consumidor sea comprar barato y la del productor se dirija

(65) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., págs. 32 y 33.

(66) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 33.

(67) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 33.

(68) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 33.

(69) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 33.

(70) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 33.

(71) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 34.

a aumentar el valor de los productos en proporción del impuesto que se les carga, hay, sin embargo, una porción de circunstancias que pueden considerarse como otras tantas reglas generales que modifican y determinan la proporción y manera de distribuirse el gravamen que lleva consigo toda contribución" (72). Las reglas a que hace referencia López Narváez son cinco:

1. Cuando se aumenta el valor de un producto en razón del impuesto, disminuye el consumo en proporción del aumento, "ya sea por ser menor el número de las personas que pueden consumirlo, ya porque los que están en este caso tienen que reducir el uso que hacen del género gravado; de aquí el que, para que la producción no disminuya sensiblemente, tiene el productor que sufrir parte del impuesto, porque como todo productor gana tanto cuanto más produce, le proporciona más ventajas el producir más, ganando poco, que el producir menos ganando algo más" (73).

2. Todo producto, precisa López Narváez, se consume en proporción de su utilidad. En consecuencia, cuando el producto gravado es de primera necesidad, el impuesto recae, en su mayor parte, sobre el consumidor, "porque el consumo, en estos casos, no puede limitarse al arbitrio" (74). En cambio, cuando sucede lo contrario, es decir, cuando el producto gravado no es de primera necesidad, el impuesto recae, más generalmente, sobre el productor, ya que el consumo depende de la voluntad del que lo hace (75).

3. Existen productores que consienten en obtener una menor ganancia, bien sea porque tienen una posición ventajosa que les permite producir a menor coste, bien sea porque tienen el capital utilizado de forma que es difícil darle otro empleo, bien sea porque su riqueza les hace contentarse con una utilidad más reducida. En este caso soportan parte del impuesto, y obligan a los demás productores a que sufran la misma disminución.

4. Todo impuesto motiva un aumento en los costes de producción, "de modo que su tendencia natural es la de cargar sobre los consumidores del producto creado" (76). Sin embargo, en la práctica, observa López

(72) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., págs. 33 y 34.

(73) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 34.

(74) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 34.

(75) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 34.

(76) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 35.

Narváez, "esta ley general sufre una modificación muy importante, porque aun cuando el objeto del productor sea el de reintegrarse a la venta del producto del mayor gasto que le ocasiona el impuesto, sin embargo, la concurrencia, que hace bajar las utilidades de la industria al mínimo posible, impide también que los productores suban el precio de sus géneros en proporción del peso del impuesto, haciéndoles pagar una parte de éste" (77).

5. En la medida en que el mercado de un producto favorezca a los consumidores más que a los productores, la parte del impuesto con que ha sido gravado recaerá más sobre los segundos, y viceversa (78).

La otra tarea que realiza López Narváez es la crítica de la posición mantenida por algunos autores referente a que todo impuesto, cualquiera que sea su naturaleza, se soporta, en último extremo, por los consumidores. Esta conclusión se alcanza por los citados autores, precisa López Narváez, "atendiendo a que, obrando el impuesto como un aumento en los gastos de producción, para no arruinarse el productor necesita reintegrarse de este gasto a la venta del producto. Si una industria, se dice, no produce lo bastante para reintegrar al que la ejerce de todos los gastos causados, bien sea por el impuesto o por la producción, es indudable que la abandonaría; luego el impuesto es un adelanto que hace el primero que lo paga y del que se reintegra después por medio de los consumidores del género gravado, de la misma manera que acontece con los demás gastos reproductivos" (79). El anterior planteamiento le parece a López Narváez exagerado e inexacto, y ello por diferentes razones que expone detalladamente.

En primer lugar, la afirmación de que todo impuesto, cualquiera que sea su naturaleza, se soporta por los consumidores, en último extremo, sólo puede ser verdadera, opina López Narváez, "en el caso extremo de que la industria no produjese utilidad alguna al que la ejerce, reduciéndose su resultado a reintegrarle, exclusivamente, de todos los gastos ocasionados por la producción y por el impuesto; mas si después de satisfechos todos estos desembolsos que necesariamente ha debido hacer el que ejerce una industria, le resulta, además, una cantidad en concepto de utilidad líquida, es indudable que, de este interés resultante, pueda muy bien

(77) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 35.

(78) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 35.

(79) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 35.

pagarse una contribución proporcional que, en este caso, soportaría solamente el que ejerciese la industria" (80). Pero además, y en segundo lugar, la citada afirmación es inexacta y exagerada, observa López Narváez, "porque la tendencia del impuesto no debe dirigirse a gravar éste o aquel género o industria, sino al resultado producido por la misma o a la utilidad total que reporte al que la ejerza, existiendo entre uno y otro caso la diferencia de que el primero atiende sólo al producto material, resultado palpable de la industria como acontece en los impuestos de consumos, y el otro considera sólo el resultado moral de la misma que es la utilidad resultante; el primero no tiene en cuenta las circunstancias ventajosas o perjudiciales que acompañan a cada establecimiento industrial en particular, como hijas de los diversos tiempos, lugares y posiciones en que se encuentra el productor, al paso que el segundo, llevando por norte la utilidad producida, toma en cuenta todas y cada una de las circunstancias adversas o favorables de la industria, midiendo el resultado producido, no por la cantidad de productos, sino por la utilidad líquida que dejan" (81).

La conclusión alcanzada de lo expuesto por López Narváez es que los impuestos directos, si son moderados en su cuantía y están bien establecidos, recaen, generalmente, sobre los productores, mientras que los impuestos indirectos recaen sobre los consumidores. En efecto, señala López Narváez, "toda contribución directa y equitativa toma sólo una parte proporcional de las utilidades que produce la industria, de tal manera que los productores pueden soportar su peso sin notable perjuicio, porque aun cuando hubiese un empresario industrial que quisiese aumentar el precio de los productos con el valor del impuesto, otros, contentándose con una ganancia más moderada, soportarían el peso de la contribución obligando a los demás, por medio de la concurrencia, a que obrasen lo mismo... Los impuestos indirectos, por el contrario, tienden a cargar sobre los consumidores en razón a que, habiendo pagado ya el producto gravado la contribución correspondiente a la industria que lo creó, si se le exige, además, un derecho de consumo, se le imponen dos contribuciones, que en el caso de ser pagadas por el productor solamente absorberían entre las dos

(80) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 36.

(81) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 36.

la casi totalidad de las utilidades de la industria produciendo su abandono" (82).

El análisis de los efectos generales de los impuestos lo complementa López Narváez con la enumeración, poco original, de las características más importantes que deben tener los impuestos, en orden a que de su exacción se produzcan los menores males posibles para la Hacienda y para la riqueza pública. En su opinión, los impuestos deben reunir las siguientes características: En primer lugar, la cuantía de todo impuesto debe ser la menor posible o, cuando menos, proporcionada a lo que pueda soportar la riqueza y a lo que exijan las verdaderas e imprescindibles necesidades de la nación (83). En segundo lugar, los impuestos deben producir pocas cargas de las que pesan sobre el contribuyente sin producir beneficio a la Hacienda (84). Además, y en tercer lugar, los impuestos deben repartirse con equidad, es decir, en proporción de la renta que cada cual posea (85). En cuarto lugar, los impuestos deben perjudicar poco a la

(82) *Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: Tratado de Hacienda...*, *op. cit.*, págs. 36 y ss. «Conviene advertir, sin embargo —observa López Narváez— que la influencia de esta ley general que establece la doble proporción con que se distribuye el peso de las contribuciones según la naturaleza de las mismas, sufre en la práctica modificaciones notables producidas por cualquiera de las cinco causas que hemos enumerado más arriba, sin que obste esto para que debamos reconocer que la expresada ley general está fundada en una tendencia marcada y verdadera, que se realiza siempre que a ello no se oponen otras causas que modifican su acción.»

(83) *Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: Tratado de Hacienda...*, *op. cit.*, págs. 38 y ss.

(84) «Antiguamente —observa López Narváez— el poco uso que solía hacerse del crédito obligaba a las naciones a empeñar sus rentas a particulares o compañías que se encargaban de la recaudación de la mayor parte de los impuestos. Aun cuando esto en sí no fuese más que un medio como otro cualquiera de negociar un anticipo, sin embargo, las vejaciones que los arrendadores causaban para sacar todo el producto posible de los impuestos, y los vicios de que adolecían éstos y que los arrendadores procuraban perpetuar en su beneficio, eran tales que los pueblos se hallaban vejados en todos los sentidos y agobiados con el peso de unas contribuciones cuya utilidad para la Hacienda era tan tenue como gravosa al contribuyente; la historia de nuestra España contiene bastantes representaciones de la nación dirigidas a que el soberano la libertase de esta plaga tan perjudicial como destructora de la riqueza. Si bien sea cierto que en el día no se ha elevado aún este ramo a la perfección posible, y que reclama la justicia en favor de los pueblos, es indudable, sin embargo, que el orden establecido y las reformas que el progreso de los tiempos ha hecho adoptar, han disminuido, notablemente, tan perjudiciales efectos y conquistado un bien muy importante.» *Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: Tratado de Hacienda, op. cit.*, págs. 41 y 42.

(85) «Los impuestos —opina López Narváez— deben exigirse en razón de las facultades de cada uno y de las ventajas que la sociedad le produce; así pues, cuando por gracia o por error se conceden rebajas o exenciones indebidas, se recarga a lo demás en su pago, se alteran las proporciones naturales que existen entre las industrias, dificultando la concurrencia a los que salen perjudicados, y se hace un favor insignificante causando un perjuicio trascendental. Y si el exceso en la cuota recayese sobre los que poseen mayores facultades, el defecto no sería de tanta trascendencia; pero, desgraciadamente, sucede lo contrario, ya que los pequeños capitales, aquellos que el

reproducción, a las primeras materias alimenticias y a las artes (86). En quinto lugar, los impuestos deben establecerse de forma que sean muy difíciles las arbitrariedades, errores u ocultaciones (87). Finalmente, los impuestos deben exigirse, en lo posible, en las épocas más favorables al contribuyente (88).

Un tema que, relacionado con la totalidad de su anterior planteamiento, le preocupa, fundamentalmente, a López Narváez, es el concerniente a los principios de reparto de la carga tributaria (capítulo IV). En este sentido, López Narváez observa que "para conseguir la más justa y proporcionada distribución de las contribuciones se han propuesto tres sistemas distintos, que habremos de examinar por su orden, a fin de que, conocidas las ventajas e inconvenientes que son inherentes a cada uno, podamos conceder la preferencia al que, con una justificación indudable, reúna mayor grado de perfección respecto de las demás, y sea de más fácil aplicación en la práctica" (89). El primer sistema al que hace referencia López Narváez consiste en la distribución del impuesto en proporción de las

menor exceso causa mil privaciones y los destruye de mil modos, son los que, generalmente, lo sufren como más escasos de influencia y de medios de libertarse. La circunstancia expuesta es de tal importancia que, si pudiese establecerse de un modo aproximado a la exactitud, impuestos mayores que los actuales no serían tan sensibles como éstos. Los mayores o menores productos que rinde una industria, su estado más o menos progresivo, las consideraciones distintas a que por su naturaleza y circunstancias son acreedoras, varían de mil maneras, y, aunque sea muy difícil, sin embargo, para la debida perfección del impuesto, es preciso tenerlas en consideración apreciándolas en lo que valen.» *Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: Tratado de Hacienda..., op. cit., pág. 42.*

(86) *Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: Tratado de Hacienda..., op. cit., págs. 42 y 43.*

(87) «Cuando un sistema rentístico —observa López Narváez— carece de una institución que, basada sobre la justicia y la inteligencia, rectifique los errores, castigue con mano severa las arbitrariedades y descubra penando las ocultaciones que en la derrama y exacción de los impuestos puedan cometerse, en este caso, pues, se concede un estímulo a la inmoralidad, se alienta e incita la mala fe de los contribuyentes y la desproporción con que se reparten las contribuciones desconceptuando al Gobierno, produce una irritación general en el ánimo de los pueblos y las quejas y los agravios ni se atienden ni obtienen, jamás, la debida reparación.» *Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: Tratado de Hacienda..., op. cit., pág. 43.*

(88) Como señala López Narváez, «el proporcionar la mayor facilidad posible en el pago de los impuestos, bien sea haciendo la exacción por pequeñas cuotas, bien verificándola en las épocas más acomodadas a la posibilidad del contribuyente según la naturaleza especial de la industria que ejerce, son dos condiciones que, al paso que en nada perjudican a los intereses del Estado, ocasionan ventajas de no poca importancia al contribuyente, en razón a que un empresario industrial o un agricultor tienen sus épocas determinadas en las cuales realizan sus intereses, terminan sus operaciones comerciales o recolectan sus frutos, y, por consiguiente, pueden abonar el impuesto con mayor facilidad que en otras en que carecen de fondos disponibles y necesitan buscarlos abonando, a veces, un interés crecido.» *Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: Tratado de Hacienda..., op. cit., págs. 43 y 44.*

(89) *Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: Tratado de Hacienda..., op. cit., págs. 45 y 46.*

ventajas que cada individuo obtiene de la sociedad o bien en razón de los gastos que el Estado hace en favor de cada uno de los mismos. Los defensores de este sistema, observa López Narváez, "establecen un principio de justicia tomado de los que rigen a los contratos privados en la parte relativa a las compras y ventas, y aplicándolo a las relaciones que existen entre el Estado y sus individuos, deducen la consecuencia de que, según los servicios o gastos que aquél hace en favor de un particular, así deberá ser el precio mediante el que cada individuo pague los servicios o ventajas que reporte de la sociedad de que forma parte" (90). La improcedencia de este sistema le parece concluyente, pues "aparte la manera mezquina de considerar el objeto de toda asociación bajo un punto de vista tan material e interesado, no hay, por otra parte, términos hábiles para establecer una comparación semejante en razón a que en las compras y ventas de los particulares, la mutua libertad de las partes hace que el precio se establezca sobre las solas consideraciones del interés privado; pero en las relaciones entre el Estado y los particulares, al paso que el primero monopoliza la prestación de los servicios sociales, los segundos carecen de la libertad que reina en el comercio; el gobierno no sólo es el juez que decide la cantidad de servicios que necesita y el precio de su remuneración, sino que, también, como éstos no se verifican en favor de un individuo determinado, sino en bien de toda la nación, no es fácil determinar, ni aproximativamente, la parte de ventajas que cada cual reporta, y la cuota proporcional que, por este concepto, debiera exigírsele" (91).

En síntesis, López Narváez considera inviable el principio de reparto de la carga tributaria en función de las ventajas que el individuo obtiene de la sociedad, y, además, lo considera inhumano si se aplicase en toda su extensión, "porque, según este principio, todas las personas que se utilizan de los establecimientos benéficos que la sociedad mantiene para aliviar a las clases desvalidas, serían precisamente las que más debieran contribuir, puesto que no hay mayor servicio que el que hace la sociedad al pobre que recoge en esos asilos de mendicidad, al que alberga desde su infancia, educándolo y sosteniéndolo hasta que llega a la edad viril, al que cuida y asiste, paternalmente, en las dolencias que afligen a la humanidad" (92). Concluyendo la crítica de este sistema de reparto de la

(90) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 46.

(91) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., págs. 46 y ss.

(92) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., págs. 46 y ss.

carga tributaria, López Narváez se expresa en los siguientes términos: "Si, pues, los servicios que presta el Estado y los gastos que ocasiona su prestación son, por regla general, extensivos a todas las industrias y a todos los individuos del mismo, si es imposible efectuar una apreciación medianamente exacta de la parte de ventajas que cada cual reporta de estos hechos, y si semejante método habría de conducirnos a deducir consecuencias absurdas e inhumanas, deberemos concluir, precisamente, que la base en que se funda es inadmisibile, cualquiera que sea el aspecto bajo el que se la considere" (93).

El segundo sistema analizado por López Narváez es el que se apoya en el principio de que los impuestos deben distribuirse en proporción de la utilidad que cada sujeto obtiene de la riqueza que posee o de la industria que ejerce, sistema en su opinión que, aunque en su esencia tiene plena justificación, plantea problemas de difícil solución, que influyen, desfavorablemente, en la equitativa y proporcionada distribución de los impuestos a los que se aplica. Entre los problemas a los que hace referencia López Narváez destaca los siguientes:

a) La necesidad de valorar, de determinar, de forma independiente, las diferentes rentas "que producen las distintas combinaciones de los agentes productores y forman la industria fabril, la agrícola, la comercial, la del trabajo puramente manual o físico del hombre, y la que se constituye mediante el cultivo y aplicación de su inteligencia" (94). Esta tarea le parece a López Narváez, en todo caso, difícil de realizar y, en algunos casos, imposible llevarla a cabo con exactitud "en las industrias comerciales y de productos inmateriales, puesto que, en la primera, la multitud de objetos sobre que se ejerce, y lo variable y reservado de sus operaciones, opone un obstáculo insuperable a veces para adquirir el conocimiento necesario de las utilidades que proporciona, así como en la segunda se aumentan, notablemente, estos inconvenientes, porque siendo sus productos hijos de la inteligencia humana en su mayor parte, no hay una escala que pueda servir de apreciadora para graduar el mayor o menor talento del hombre y la renta que, por este medio, se proporciona" (95).

b) La determinación exacta de la renta individual exige tener en cuen-

(93) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., págs. 48 y 49.

(94) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 49.

(95) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 49.

ta, no sólo los mayores rendimientos, sino también las pérdidas extraordinarias, lo que hace más difícil aun la citada tarea (96).

c) Aun en el supuesto de que se pudiesen superar las dificultades apuntadas anteriormente, no se acabarán todos los problemas, puesto que "hay casos en los que el peso de la contribución no se soporta por el productor a quien se le exige; antes bien, se paga en último resultado por los consumidores del producto, y esta circunstancia altera, en gran manera, la índole del impuesto que se trata de establecer" (97).

d) Finalmente, observa López Narváez, el impuesto sobre la renta personal se exige, generalmente, cada año, período de tiempo en el que se supone que finaliza toda operación industrial, si bien, en algunos casos, se emplean dos, tres y más años para su completa realización (98).

Las expresadas dificultades tienen, por encima de todo, una causa fácil de colegir: la lucha que, al aplicar un impuesto sobre la renta personal; se entabla entre la sociedad, que procura descubrir la riqueza para gravarla con el impuesto, y los posibles contribuyentes, que tratan de ocultarla para evadir el pago del gravamen. De ahí que López Narváez considere que "cualquiera que sea la base o el sistema que se adopte para la exacción de los impuestos, siempre tendrá que luchar con éstas u otras dificultades análogas, mientras que por parte de los contribuyentes no haya una espontaneidad en la manifestación de sus utilidades que obviase todos los inconvenientes, simplificando, en gran manera, todo el sistema de Hacienda; mas como esta esperanza es, desgraciadamente, irrealizable, de aquí la necesidad de establecer un método de imposición que venciendo esta lucha con las armas que suministra una justificación jamás desmentida, y la mayor ilustración en elegir los medios más conducentes, se consiga alcanzar en la práctica toda la perfección que es posible" (99).

A pesar de todas las dificultades señaladas, que, en todo caso, pueden atenuarse por otro tipo de consideraciones (100), López Narváez se manifiesta en términos concluyentes: la justicia y la equidad que caracteriza al principio según el cual los impuestos deben distribuirse entre todos los sujetos sin distinción, en función de la renta que cada cual posee, hace

(96) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 50.

(97) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 50.

(98) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 50.

(99) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 51.

(100) Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., págs. 50 y ss.

que éste sea el principio de reparto de la carga tributaria más idóneo y conveniente.

El tercer criterio de reparto de la carga tributaria, observa López Narváez, es el que se fundamenta en el principio de que los consumos particulares son proporcionales a la renta individual, ya que cada sujeto consume tanto más cuanto más posee. En opinión de López Narváez, "el sistema de imposición, fundado en los consumos individuales, no sólo parte de un supuesto falso por punto general, sino que también es notoriamente injusto y desproporcionado, unas veces porque alcanza a personas que deben estar exentas de todo impuesto, en atención a que nada producen y nada poseen, y otras porque es ineficaz para hacer contribuir a un gran número de individuos, que supuesta la existencia de esta clase de imposición, debían ser los que con más justo motivo fuesen gravados" (101). Una tarea que López Narváez realiza con cierto detenimiento es demostrar que, cualquiera que sea la clase de consumo que se elija como base imponible, ninguna guarda la necesaria proporción con la renta individual, que, en todo caso, sería el único medio que la legitimase. De ahí su repudio de este principio de reparto de la carga tributaria (102).

La parte más importante del pensamiento financiero de López Narváez se expone, principalmente, en los capítulos III y IV que hemos examinado, tal como se ha anticipado al iniciar el comentario de su obra. Los restantes capítulos no merecen, en nuestra opinión, ningún comentario particular (103). En una valoración de conjunto de la obra de López Narváez podemos afirmar que está en línea con la de Muchada y Conte, queriendo significar con ello que se trata de un trabajo mediocre, inferior en calidad al de Muchada en todo caso y más próximo al de Conte. Comentando la obra de López Narváez, Piernas Hurtado ha señalado que no contiene lo que promete, porque no hay en el libro más que unas ligeras indicaciones generales y una teoría del impuesto, crítica que nos parece acertada y conforme con nuestra valoración. (104).

Una crítica negativa ha merecido, a lo largo del tiempo, la principal

(101) *Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: Tratado de Hacienda..., op. cit., pág. 55.*

(102) *Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: Tratado de Hacienda..., op. cit., págs. 55 y ss.*

(103) Son interesantes los capítulos V («División de los impuestos en retrógrados, invariables y progresivos»), VI («Utilidad y conveniencia de las estadísticas mirado bajo un punto de vista económico y rentístico»), VII («División de las contribuciones. Ventajas e inconvenientes») y XI («Juicio crítico de la forma como se halla la contribución territorial»)

(104) José López Narváez es consciente de que su obra puede suscitar algunas objeciones. *Vid. J. LÓPEZ NARVÁEZ: Tratado de Hacienda..., op. cit., pág. 260.*

obra de Luis María Pastor, "La Ciencia de la Contribución", publicada en 1856, como hemos anticipado (105). De los dos tomos de que consta la obra, el segundo es el que hemos de considerar en orden a conocer el pensamiento financiero de Pastor, pues en el tomo I se limita a realizar un "Examen Histórico de los Impuestos" (capítulo I) y a analizar la "Doctrina de los Economistas" (capítulo II) y el "Error del principio de los economistas" (capítulo III). Es precisamente en el capítulo IV (tomo II: "Nueva Teoría") donde Luis María Pastor propugna reemplazar el principio "sentado por la escuela economista y admitido en todos los códigos" de que los individuos están obligados a contribuir a los gastos de la sociedad en que vive en proporción de su haber o renta líquida, por el principio de que "el hombre está obligado a contribuir a las cargas de la sociedad de que forma parte, con proporción a la clase o jerarquía que en ella ocupa y a las ventajas que de la misma reporta" (106). Como es fácil colegir, este principio puede descomponerse en dos partes: la primera hace referencia a que cada sujeto debe contribuir en proporción del beneficio que recibe y la segunda concierne a que el impuesto debe estar en proporción a la clase o jerarquía de cada contribuyente (107). La afirmación de que cada sujeto debe contribuir en proporción al beneficio que recibe

(105) Carlos Bailly-Baillièrè. Librería Extranjera y Nacional Científica y Literaria. Madrid, 1856, 2 tomos. *Vid.* la referencia a otras obras de L. M. Pastor en H. P. E., núm. 28, páginas 262-263.

(106) «Creo —precisa Luis María Pastor— que después del examen histórico de los impuestos, después del estudio de su situación actual y de los efectos que inevitablemente producen, después del análisis de la teoría de los economistas, y su comparación con la práctica, no podrá haber la menor duda en que existe una necesidad indeclinable de buscar una teoría que, fundada en otros principios, pueda librar a la humanidad de tantos males, de tantos inconvenientes, como oponen las actuales doctrinas, a su prosperidad y bienestar. No se pierda de vista que el principio fundamental sentado por la escuela economista y admitido en todos los códigos, es falso y hasta absurdo, porque no está deducido de los verdaderos datos que debe tener presentes la sociedad. Y, sobre todo, que se ha patentizado hasta la evidencia la absoluta imposibilidad de que tenga aplicación a la práctica, con los medios reconocidos hasta ahora, de contribuir a los gastos públicos. Siendo esto así, hay precisión de olvidar cuanto en esta parte existe en la teoría y en la práctica, remontarse a otra esfera enteramente nueva y más elevada, hacer abstracción completa de la actualidad, considerar el origen primordial del deber que impone la necesidad de la contribución, y buscar en las nociones abstractas de la justicia universal la fórmula de ésta, como de las otras obligaciones del hombre en sociedad.» *Vid.* L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, págs. 1 y 2 (tomo II).

(107) En orden a hacer más fácil la demostración de su principio, Luis María Pastor establece, previamente, lo que él denomina «axiomas reconocidos»: 1) Si dos adquieren un beneficio, ambos deben contribuir al coste de su adquisición; 2) Si los dos disfrutan igual cantidad de beneficio, los dos deben contribuir por partes iguales; y 3) Si los dos disfrutan cantidades desiguales de beneficio, deben contribuir, desigualmente, en la misma proporción de la cantidad que cada cual disfrute de él. *Vid.* L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, pág. 3 (tomo II).

se fundamenta, según Luis María Pastor, en el siguiente razonamiento: "Reunidos los hombres en masas de familia forman una nación. El fin primitivo o la causa de esta agregación es el de conservarse mutuamente y mejorar de condición por medio de esfuerzos individuales dirigidos a un mismo fin, porque creado el gobierno que representa la comunidad, tiene una fuerza superior a la de cada asociado en particular y, por consiguiente, reconocidos ciertos principios, adquiere cada uno la seguridad y garantía de que no serán atropellados impunemente por algún osado o perverso... Esta agregación de familias ya reunidas bajo ciertas condiciones que forman su legislación, viene a componer un cuerpo moral, con sus obligaciones y derechos. Aquéllas consisten: 1) en conservar su existencia política y la particular de sus individuos; 2) en garantizar la seguridad y propiedad pública y particular, y 3) en procurar que se mejore la condición de todos los asociados, proporcionándoles el mayor grado posible de comodidad y prosperidad. Sus derechos, considerados genéricamente, pueden reducirse a exigir de los particulares la cooperación al logro de estos objetos, ya con las personas, ya con parte de sus haberes, y el poner en ejecución las medidas convenientes a su fin, haciendo observar la legislación vigente y reprimiendo las infracciones en nombre de la comunidad" (108). En orden a cumplir los dos primeros deberes, precisa Pastor, se crea una fuerza pública y se crean tribunales, y para cumplir el tercero se crean escuelas y se construyen caminos, puentes, puertos, canales, etc. Ahora bien, siendo la fuerza pública, los tribunales y demás instituciones los medios de conseguir los beneficios de la sociedad, no cabe la menor duda de que deben ser financiados por todos los individuos, si bien es preciso tener en cuenta que si no disfrutaran todos los individuos de estos beneficios por igual, es claro que no deben contribuir igualmente a su coste. En consecuencia, concluye Pastor, "si, pues, no debe haber igualdad en esta distribución, ¿cuál debe ser la regla proporcional? Parece natural que sea la de los principios generales de justicia universal que he sentado, es decir, que cada cual contribuya en proporción del beneficio que recibe" (109).

Expuesta la justicia y exactitud de la primera parte del principio, observa Luis María Pastor, es preciso justificar por qué es idónea la segunda parte del mismo referente a que el impuesto debe ser proporcional

(108) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., págs. 3 y ss. (tomo II).

(109) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., págs. 4 y 5 (tomo II).

a la clase o jerarquía de cada contribuyente. Sobre este punto Luis María Pastor se manifiesta en los siguientes términos: "Si los hombres se hubiesen detenido en los primeros grados de la sociedad y no tuviesen otra consideración en ella que sus personas y las propiedades que les proporcionasen su mantenimiento y comodidad, deberían tener por base de distribución la extensión e importancia de aquellas propiedades; pero no es así. Los adelantos de la civilización han creado nuevas necesidades, nuevos medios de satisfacerlas, y objetos innumerables de goce y de placer. Los grados infinitos de sus disposiciones naturales, las modificaciones que éstas reciben con la ilustración, la acumulación extraordinaria de riquezas y otras circunstancias análogas, han hecho formar clasificaciones o jerarquías, que, destruyendo la primitiva igualdad natural, les han dado diversos grados de importancia y atribuido a cada sujeto una consideración particular. Esta consideración, que por sí sola produce beneficio por los mayores goces que proporciona, es más ventajosa aun, porque dando al sujeto diferente grado de garantía y prestigio, le permite adquirir otras esperanzas y acaso derechos a la mayor intervención en los asuntos públicos, y aun a merecer los mismos goces que obtiene. Ahora bien: siendo esto un beneficio real y positivo, debido exclusivamente al orden social ¿no debe tenerse en cuenta al tratar de la distribución de los gastos para sostenerlo? Claro es que sí" (110). De esta forma justifica Luis María Pastor su posición respecto de la necesidad de que cada sujeto contribuya a las cargas de la sociedad de que forma parte en proporción a la clase o jerarquía que en ella ocupa (111).

Justificado el principio que propugna, Luis María Pastor completa la exposición de su teoría en los siguientes puntos:

a) La contribución debe ser proporcionada a la suma de beneficios. Admitido que cada sujeto debe contribuir a los gastos de la sociedad en que vive en proporción de la jerarquía que en ella ocupa y de los beneficios que de la sociedad obtiene, no puede por menos deducirse, para Pastor, que "a cada individuo debe formarse una suma de aquellos beneficios, descontadas de ella, si puedo explicarme así, las contrariedades de su posición, o aumentadas las particularidades que le producen mayor cantidad de goces sociales; es decir, que siendo dos los objetos sobre los que debe recaer el impuesto, a saber, la clase de cada asociado y los beneficios

(110) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., págs. 7 y ss. (tomo II).

(111) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., págs. 7 y 8 (tomo II).

que la sociedad le proporciona, deben aumentarse al uno los goces que produce el otro, o descontar de éste las contrariedades de aquél" (112). Luis María Pastor no desconoce la dificultad fundamental de que el gobierno llegue a tener un conocimiento exacto de los beneficios que cada sujeto obtiene de la sociedad, pero no considera tan difícil conseguir una información aproximada y, por tanto, "el mal que esto puede producir es infinitamente menor que el de los sistemas establecidos hasta ahora" (113).

b) La contribución debe ser única. Pastor se manifiesta como un crítico a ultranza de la multiplicidad impositiva (114) o, lo que es lo mismo, como un acérrimo defensor de la contribución única, afirmando a este respecto que mientras que "la humanidad no rompa de una vez los grillos que ella misma se ha forjado con el sistema económico, no saldrá del laberinto en que rueda angustiada; reconózcase un principio de unidad y justicia, y con él la recaudación será sencilla, será una; y siendo una, no necesitará manos diversas que la recauden; no necesitando esas manos en extremo costosas, serán menores los gastos, será menor la cantidad del tributo; siendo menor el tributo, y no recayendo en los objetos de con-

(112) *Vid.* L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, págs. 11 y ss. (tomo II).

(113) «Conviene no perder de vista —observa Pastor— que, sea cualquiera la base adoptada para la distribución de los gastos que la sociedad ocasiona, no es posible conseguir una igualdad exacta, justa y matemática, puesto que la máquina social, por lo complicada, inmensa y variada, no permite penetrar y conocer las circunstancias de cada una de las infinitas piezas de que se compone. Cualquiera objeción que se haga a este sistema, en cuanto a inexactitud y desproporción, resultará infinitamente mayor en el de los productos netos de los economistas y en los que una práctica arbitraria e infundada ha hecho respetar generalmente. El mal consistirá, en este caso, en las circunstancias de la sociedad, en el caos impenetrable en que se halla envuelta, pero no en la base de la distribución.» *Vid.* L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, páginas 12 y 13 (tomo II).

(114) Hasta ahora, precisa Pastor, las contribuciones se han variado de un modo indefinido. ¿De qué proviene esta variedad? «Yo no puedo atribuirlo a otra cosa sino a que, no habiéndose formado un estudio profundo de este ramo, se ha seguido por los gobiernos una rutina perniciosa. Los primeros tributos pueden considerarse como prestaciones aisladas, sin fundamento, sin conexión; siendo éstos insuficientes se crearon otros, y esta facilidad de aumentar recursos ha hecho que los gobernantes más diestros hayan sido los que han tenido mayor travesura para inventar medios de sacar, insensiblemente, cantidades a los particulares, sin curarse de examinar la justicia o injusticia de su exacción. Fijáronse primero en los productos o rentas de la propiedad, luego en los medios de transferirla; se extendieron después a los consumos, se impuso más tarde a las industrias, pasó en seguida a cierta especie de usos; se cargó al que tenía un perro, al que iba en coche, al que montaba un caballo, y hasta llega a verse en dos naciones, que marchan al frente de la ilustración en Europa, que se paga por las puertas y ventanas. ¿Dónde puede presentarse un absurdo semejante? Yo preveo que ha de llegar un día en que nuestros descendientes miren el actual sistema financiero de Europa con el mismo asombro con que contemplamos nosotros los juicios por agua y fuego.» *Vid.* L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, pág. 17 (tomo II).

sumo, éstos serán más baratos; abaratados los consumos bajarán los jornales, se podrá bajar el precio de los productos industriales, y se hallarán al alcance del mayor número, se aumentarán los goces, desaparecerán las trabas, los registros, las vejaciones, y podrá establecerse un orden de regularidad y sencillez, a cuya sombra se fomente la felicidad pública. Otras razones hay, y no menos poderosas, que demuestran la necesidad y conveniencia de la unidad del impuesto. Siendo absolutamente indispensable que la sociedad amalgame todos los gastos que ocasiona bajo una suma para distribuirlos después, es imposible que deje de ser uno el impuesto, a no ser que se prescinda, absolutamente, de todo principio de justicia. Porque ¿cómo de otro modo conseguir que no haya exceso y desigualdad en la distribución? ¿Cómo lograr que los varios impuestos se combinen con tal exactitud que vengan a componer con respecto a cada individuo la suma que le corresponde?" (115). La conclusión alcanzada por el autor que nos ocupa es que la contribución, para no ser injusta y desproporcionada, "ha de tener, por circunstancia indispensable, la unidad derivada de una base cierta y convenida de antemano" (116).

c) La base de la imposición de la contribución, señala Pastor, es distinta de la de su distribución. Sobre este punto se manifiesta también en términos concluyentes: "La imposición de las contribuciones tiene un objeto enteramente diferente que la distribución entre los individuos, pues como la sociedad crea nuevos objetos y distintos que los individuales, la imposición debe atemperarse primero a estas consideraciones y, después, a las de la individualidad. La base de la imposición debe apoyarse en dos razones fundamentales: una, la de necesidad; otra, la de conveniencia. La de distribución es enteramente distinta, puesto que debe proponerse por objeto la justicia. Por no haberse distinguido bien estas dos consideraciones, se ha incurrido en toda clase de errores" (117). En el anterior comentario fundamenta Pastor otra consecuencia de su teoría: para calcular la cantidad total de la imposición deben utilizarse reglas distintas de las empleadas para realizar la distribución de esta suma entre los contribuyentes (118).

Una vez hecha la anterior distinción, Pastor se preocupa de precisar cuál debe ser la base de la imposición y la forma de calcularla con exactitud. Para él, como hemos señalado, los datos para el conocimiento de

(115) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., págs. 21 y 22 (tomo II).

(116) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., pág. 23 (tomo II).

(117) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., pág. 24 (tomo II).

(118) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., pág. 27 (tomo II).

la base de imposición son de dos clases: unos de necesidad y otros de utilidad y conveniencia. “Los datos de necesidad —concreta Pastor— consisten en la averiguación de los gastos absolutamente necesarios para la conservación de la sociedad en general y para la seguridad de sus individuos en particular. Estas atenciones deben cubrirse, indispensablemente, de la manera que según las circunstancias del país sea preciso para obtener por resultado el objetivo primitivo de la sociedad, que es su existencia política y la independencia nacional, y la seguridad y libertad individual de los asociados. Así es que los tribunales, la fuerza armada (ínterin la preocupación de los hombres haga necesaria esta calamidad), en el número y organización que se precisa, y los demás medios de obtener aquellos preciosos objetos deben ser la primera suma que aparezca para la base de imposición. A esta misma clase pertenecen, y en ella deben colocarse, las cantidades necesarias para satisfacer los compromisos contraídos por el país respecto a la deuda pública” (119). Una vez conocida la cuantía a que ascienden los gastos de absoluta necesidad, la fijación de los gastos de conveniencia y utilidad, en expresión de Pastor, exige conocer los datos que pongan de manifiesto la riqueza del país, con el fin de que el gobierno pueda determinar el límite hasta que pueda llegar y la clase de sacrificios que han de exigirse a la nación para fomentar sus elementos de riqueza. En términos más concretos, Pastor se manifiesta de la siguiente forma: “Procúrese que la cantidad total del impuesto no sea tan exorbitante que hiera la producción, y déjese al tiempo y al desarrollo el aumentarle progresivamente, para ir adelantando en la carrera de la civilización. Es verdad que, en manos de un gobierno previsor, los gastos de conveniencia y utilidad son reproductivos, hasta el punto de aumentar la riqueza del país; pero no por eso debe sacarse una suma de contribución desproporcionada a la riqueza existente, siempre que la imperiosa necesidad no lo exija, porque las mejoras sociales deben marchar al nivel de los adelantamientos y esfuerzos individuales, para que puedan ser útiles recíprocamente, pues si los medios de la sociedad exceden a la posibilidad individual, son enteramente infructuosos y perdidos, así como en vano se esforzará el individuo en progresar, si los medios de la sociedad no se hallan en proporción de sus esfuerzos. A medida que un país vaya adelantando en la carrera de la civilización, se irá aumentando la riqueza individual, y entonces podrá recargarse la base del impuesto, para proporcionar

(119) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, págs. 27 y 28 (tomo II).

estos medios más costosos de mejorar la sociedad" (120). Así pues, la base de imposición se ha de formar atendiendo a los datos expuestos, es decir, una vez conocidos los gastos de necesidad, se han de fijar éstos en una suma determinada; de ésta hasta el total de la base imponible se habrá de buscar la cantidad conveniente a través del conocimiento de la riqueza del país y de su estado de ilustración. Una vez obtenido el total y deducido del mismo la suma necesaria para satisfacer los gastos indispensables, el resto se dividirá proporcionalmente entre las demás atenciones, siguiendo el orden de su conveniencia, utilidad e importancia. En expresión de Pastor, "las naciones, pues, así como es forzoso que atiendan, sea cualquiera el sacrificio que les cueste, a su conservación, lo mismo que los individuos, así también, cubiertos los gastos que exigen el cumplimiento de este primitivo deber, es preciso que en los de conveniencia y utilidad no hagan esfuerzos superiores y capaces de impedir el desarrollo de las fortunas particulares. Rígidos y económicos los gobiernos en satisfacer objetos de conveniencia, deben ir aguardando a que el progresivo aumento de la riqueza vaya proporcionando medios de subir el impuesto, porque es verdad incuestionable que, en manos de los gobernantes, se halla el impedir con sus desproporcionados recargos y su impericia en la dirección de los negocios, que la riqueza pública se fomente, así como, por el contrario, con su tino, su acierto y su previsión, preparar su progresivo aumento de una manera prodigiosa. Para esto conviene que se dediquen a impulsar los adelantamientos en todas las industrias" (121). La conclusión alcanzada por Pastor, atendiendo a lo expuesto, es que, en circunstancias ordinarias, la base de imposición debe fijarse entre el 6 y el 10 % de la producción del país, atendiendo al número y calidad de sus habitantes, al estado de su riqueza e ilustración, y a la cuantía a que asciendan los gastos de necesidad (122).

La base de distribución plantea una problemática diferente. Admitiendo que cada sujeto debe contribuir a los gastos de la sociedad en que vive en proporción de la jerarquía que en ella ocupa y de las ventajas que obtiene de la sociedad, Pastor se plantea una interrogante crucial en su plantea-

(120) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., págs. 29 y 30 (tomo II).

(121) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., pág. 33 (tomo II).

(122) Una precisión que hace Pastor es que «si el Gobierno tuviera medios propios, como el producto de fincas nacionales de cualquier clase que fueran, el importe de ellas por arrendamiento, puesto que los Gobiernos nunca deben administrar por sí, debería descontarse del total de la imposición, y el resto sería la cantidad repartible entre los contribuyentes». Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., pág. 39 (tomo II).

miento: ¿Cómo conocer la jerarquía de cada sujeto y cuál ha de ser la circunstancia que determine el conocimiento de los beneficios sociales? La primera parte de la interrogante —forma de conocer la jerarquía de cada sujeto— es fácil y sencilla, ya que “todos los individuos de una nación tienen una consideración especial y relativa; falta sólo que la sociedad combine estas acepciones particulares para reducirlas a un tipo formado de antemano. Los ciudadanos, o son propietarios, que se sostienen con las rentas de los bienes que poseen, o ejercen alguna industria agrícola, moral, fabril o mercantil. Reconocida, pues, esta primera clasificación, es necesario proceder a las divisiones particulares y subdivisiones individuales de cada una de ellas, genéricamente consideradas, y después ir colocando en estas diferentes cuadrículas a todos los asociados” (123). En un plano más concreto, opina que debería dictarse una ley en virtud de la cual todo ciudadano, al llegar a la mayoría de edad, o constituirse en vecindad, o adquirir un estado civil reconocido por el código, debería inscribirse en el censo de la población en que residiera y obtener su matrícula de ciudadanía. Esta matrícula “representaría el título social, le serviría para el uso y ejercicio de todos los derechos civiles y políticos. Sería el pasaporte para viajar, el seguro para su permanencia en cualquier punto, y la credencial indispensable para probar su personalidad en toda especie de contratos, litigios, solicitudes y demás actos civiles y políticos de toda especie” (124). El documento se renovarían por trimestres, y el insolvente, es decir, el que no pagase la contribución del Estado, no podría ejercer todos los derechos sociales. La matrícula comprendería cinco clases: 1) Propiedad; 2) Industria moral; 3) Industria agrícola; 4) Industria mercantil, y 5) Industria fabril (125). Las cinco clases se dividirían en diferentes series (126) y éstas en secciones (127), de forma que “ningún ciudadano, cualquiera que fuera su condición, dejase de estar inscrito en la matrícula correspondiente, con lo cual se llenaba, sin dificultad, el primer objeto del principio sentado, que es la jerarquía social de cada uno” (128).

Sin embargo, es preciso conocer, además, el mayor o menor grado de beneficios que personas de la misma jerarquía reciben de la sociedad. En

(123) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, págs. 40 y 41 (tomo II).

(124) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, pág. 42 (tomo II).

(125) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, pág. 42 (tomo II).

(126) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, págs. 42 y ss. (tomo II).

(127) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, págs. 42 y ss. (tomo II).

(128) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, pág. 58 (tomo II).

opinión de Pastor, este problema es mucho más difícil que el primero; “la imputación de beneficios debe hacerse —según Pastor— sólo por aquellas circunstancias generales que influyen en la variación de las instituciones sociales, esto es, por la manera de existir de cada individuo, considerado sólo bajo el aspecto jerárquico con que figura en la sociedad. Por consiguiente, son bastante variadas, aunque en el fondo vengán a reducirse sólo al punto en que tiene cada cual establecida su residencia habitual. En la clase privilegiada, los que tienen su residencia en la corte gozan más beneficios sociales que los que se hallan en provincia, porque allí es donde se presentan continuas ocasiones de ostentar el esplendor y las distinciones con que la sociedad les ha honrado. El impuesto, pues, debería ser mayor para el magnate o grande cortesano que para el provincial. En los propietarios milita la misma razón de diferencia, según la población en que se tiene establecida la vecindad, porque la sociedad ofrece más medios de goce y comodidad en las grandes que en las pequeñas poblaciones; de consiguiente, el impuesto de esta clase debería sufrir una rebaja proporcional, a medida que el punto de residencia del contribuyente fuese más reducido. No por esto debe entenderse que han de ser clasificadas por orden progresivo las diez o doce mil poblaciones de que consta España, por ejemplo, porque esto sería una minuciosidad impracticable, sino que deben, al menos, hacerse cuatro clasificaciones: una de los que viven en despoblado o lugares menores de cien vecinos, otra de los que se hallan en pueblos de hasta de dos mil, otra de los que residen en capitales y otra de los que están en la corte” (129). Sin embargo, en la clase mercantil deben tenerse en cuenta otras circunstancias, ya que no sólo es el número de habitantes de la población en que se reside lo que favorece el comercio, sino que parece justo que la clasificación del comerciante según este criterio se modifique teniendo en cuenta si su establecimiento se halla en un pueblo, en una capital o en una plaza o puerto franco.

También en lo que respecta a la industria fabril (130), a la clase de periodistas (131) y a las clases dedicadas a objetos de vestido y lujo (132), es preciso tener en cuenta un conjunto de circunstancias peculiares en orden a determinar el mayor o menor grado de beneficios que los diferentes sujetos obtienen de la sociedad. Todas estas circunstancias, que Pastor

(129) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, págs. 60 y 61 (tomo II).

(130) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, pág. 62 (tomo II).

(131) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, pág. 63 (tomo II).

(132) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, págs. 63 y 64 (tomo II).

menciona (133), deben ponderarse para determinar “la cantidad de beneficios sociales que modifiquen la consideración de cada ciudadano, atendida su categoría, para la distribución del impuesto. Inútil y prolijo sería detenerse en especificar todas las que han de ser computadas en cada clase, en cada serie, y aun en cada categoría particular. Bastan las referidas para explicar, exactamente, el fundamento en que se apoya esta doctrina, y su más general aplicación depende sólo del examen imparcial y detenido de las mayores ventajas que cada individuo de una categoría tiene respecto de los que se encuentran en la misma, atendidas las circunstancias del punto en que reside, consideradas sólo bajo el aspecto que favorece o perjudica aquella condición” (134). Una vez obtenidos los dos datos precisos para determinar la base de distribución (135), se procederá a una regulación discrecional por categorías, series y secciones, señalando a cada una su correspondiente cuota, de forma que si no se obtiene una cantidad exactamente igual, lo sea muy aproximada (136).

Una vez analizada la idea fundamental de Luis María Pastor, constatamos que pone de manifiesto, además, los medios de ejecución de la misma (137), aspecto que tiene menos importancia que su análisis de las ventajas que se derivarán, en su opinión, de llevarla a la práctica, así como de las posibles objeciones que pueden realizarse a su propuesta. Respecto a las ventajas, las más importantes destacadas por Pastor son las siguientes:

a) La puesta en práctica de la idea —opina Pastor— “hará desaparecer todo el sobreprecio artificial que grava los artículos de consumo por el recargo que los Gobiernos les han impuesto, sin más regla que un mero

(133) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., págs. 61 y ss. (tomo II).

(134) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., págs. 64 y 65 (tomo II).

(135) Para conocer, por tanto, la base numérica de distribución, observa Pastor, «sería indispensable formar primero la matrícula general de todas las clases, series y secciones; conocer la cantidad que arroja la base de imposición repartible entre los individuos, después de rebajadas las rentas de fincas de la nación y las especulaciones sociales. Obtenida la base líquida repartible, debería distribuirse entre el total de habitantes, y el resultado de esta operación produciría el minimum del impuesto. Hecho esto, habría de hacerse una nueva división entre los contribuyentes solos, que serían todos los ciudadanos inscritos en la matrícula, y el producto de esta división sería el término medio que hubiese de tomarse por tipo; comparado, pues, éste con el minimum de la operación anterior, se procedería a su distribución entre las categorías por una base fija, conforme a los principios anteriormente explicados». Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., pág. 65 (tomo II).

(136) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., pág. 66 (tomo II).

(137) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., págs. 67 y ss. (tomo II).

capricho, ni más razón que la de sacar fácilmente dinero" (138). Los impuestos sobre el consumo elevan los precios hasta un nivel en que los grupos de baja renta se ven privados, en ocasiones, "o de la cantidad de mantenimiento que han de disminuir por el aumento del costo o del goce de ciertos artículos que quedan fuera de su alcance por lo subido de su precio. Uno y otro es una injusticia, una calamidad" (139). Por ello, Pastor estima que su propuesta, aunque sólo tuviese las ventajas de "destruir este odioso desnivel de los precios, y facilitar por este medio el poner al alcance de las clases más menesterosas todos los artículos que naturalmente lo estuvieran, habría conseguido un gran beneficio la sociedad" (140). Sin embargo, existirán otras ventajas adicionales derivadas de la reducción del precio de los productos inherente a la aplicación de su propuesta: el consumo aumentará y también la población (141).

b) La adopción de mi sistema —observa también Pastor— liberará a los hombres de la multitud de trabas, pesquisas, incomodidades y perjuicios ocasionados por la complicación de la máquina financiera, "simplificando el impuesto y reduciéndolo a su verdadera expresión, es decir, a que fuera una cantidad que cada contribuyente debiese pagar por la parte que le correspondía en los gastos de la nación en que vive, según la base adoptada de antemano, y ésta se pagase franca y justamente, sin hacerla pretexto de mil ridículas invenciones y de prácticas, que tantos daños causan a la humanidad" (142).

c) Además, se conseguiría una economía en la recaudación (143). "En mi sistema, opina Pastor, merced a su unidad y sencillez, el número de

(138) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., pág. 79 (tomo II).

(139) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., pág. 79 (tomo II).

(140) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., pág. 80 (tomo II).

(141) «El aumento de consumo — observa Pastor — que esta facilidad produciría, es una ventaja de la mayor trascendencia, y la facilidad y baratura de las subsistencias, que influirían poderosamente en el aumento de la población, es otra no menos atendible. Todas estas circunstancias contribuirían, sin duda, a rebajar los jornales y de consiguiente todos los objetos manufacturados bajarían en la misma proporción.» Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., pág. 80 (tomo II).

(142) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., pág. 87 (tomo II).

(143) En opinión de Pastor, «bien se atienda al número de personas ocupadas en la recaudación, administración, contabilidad de los impuestos y vigilancia del cumplimiento de las innumerables medidas gubernativas adoptadas para evitar los fraudes que, naturalmente, debe producir el monstruoso sistema financiero de Europa, bien a la forzosa disminución que han de sufrir necesariamente sus productos por la dificultad y complicación que la variedad produce, es indudable que las naciones pagan uno o muchos tantos más de lo que los Gobiernos perciben. Con respecto a España, ha quedado matemáticamente demostrada esta verdad.» Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., págs. 95 y 96 (tomo II).

los empleados ha de ser reducidísimo; el coste de la recaudación y administración no puede exceder del 5 %. Una Dirección del Impuesto, otra del Tesoro, y un Tribunal de Cuentas con las manos auxiliares y temporalmente necesarias, con reducidos sueldos a cuenta del jefe responsable. Un comisionado en cada provincia y un recaudador con un tanto por ciento de comisión: he aquí todo el mecanismo de la administración. Montada ésta por un sistema absolutamente mercantil, se conciliarían la claridad, la sencillez y la economía, y los resultados no podrían dejar de corresponder a esta combinación. La Dirección del Impuesto abriría a cada comisionado una cuenta corriente, cargándole las matrículas remitidas al cobro; la del Tesoro otra de lo que realizasen y los pagos que se les ordenaran; y una correspondencia bien establecida, y una teneduría de libros clara y corriente facilitaría, en todo tiempo, un conocimiento exacto de la recaudación. El Tesoro, por su parte, abriría cuentas además a cada uno de los artículos del presupuesto. Así, unos pocos libros bien llevados suplirían el farrago de anotaciones, expedientes y registros que ocupan hoy a millares de personas, por la innumerable diversidad de contribuciones y manos recaudadoras, y el costo de esta administración se reduciría a la mitad de lo que cuesta en el día a la nación que la tiene más económicamente establecida" (144).

d) Para Pastor, su "sistema", además de permitir el logro de una "exactitud en la contabilidad" (145), tiene otra ventaja trascendente: la gran facilidad que ofrece para aumentar o disminuir el impuesto de una forma justa y equitativa. "Dije antes, observa Pastor, que uno de los inconvenientes gravísimos de la variedad de impuestos era la imposibilidad de que, en caso de recargo, pudiera ser éste proporcional y equitativo, porque, fundándose las contribuciones reconocidas en Europa en principios diferentes, no era posible que las distintas sumas del recargo vinieran a formar, con respecto a cada individuo, la cuota que le tocase, fuese cualquiera la base adoptada para su distribución. Esto es evidente: en mi sistema todo lo contrario; si los gastos de una nación pueden disminuirse en términos de permitir que se rebaje el impuesto, en conociendo la cantidad rebajada, hay una seguridad incuestionable de que la ventaja conseguida por la economía alcanzará a todos los contribuyentes en una justa proporción" (146).

(144) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, págs. 96 y 97 (tomo II).

(145) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, págs. 97 y ss. (tomo II).

(146) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, págs. 103 y ss. (tomo II).

De la exposición de las ventajas que se obtendrán de la aplicación de su idea, Pastor obtiene una conclusión que le parece definitiva: "Bajo cualquier aspecto que el impuesto se considere, lleva la ventaja al establecido el que propongo. Si se atiende a la razón primitiva de su objeto, es más justo, más filosófico, que el hombre contribuya por la consideración que tiene en la sociedad, que es su existencia social, que en proporción a sus haberes sobre cuya inversión tiene tanto menos que mezclarse la sociedad, cuanto que el objeto principal de ésta no es otro que el garantizar al hombre la libre disposición de sus bienes y facultades. Si se considera la facilidad de la recaudación, es más sencillo y expedito recoger una suma de cada individuo, que diez, veinte o más de sesenta arbitrios diferentes como existen en Europa, en lo cual es preciso que haya complicación y todo género de injusticias. Si se observan las consecuencias de la imposición, mi sistema hace desaparecer un sinnúmero de fraudes, de trabas, de molestias y hasta de vejaciones que abruman hoy a los hombres en todas las naciones. Si se mira su resultado, produce una organización social que hace aparecer el cuerpo político subdividido hasta el infinito en todas las innumerables fracciones de que consta. Si se examina por el lado de la contabilidad, se ve que no sólo aventaja al establecido, sino que éste es imposible que produzca la claridad, el orden y el puntual resultado, que son objeto de aquélla; si, por último, se pretenden calcular los inconvenientes de su alteración, bien sea en aumento o en rebaja, resulta que uno u otro pueden lograrse justa, natural y equitativamente por este medio, y que es imposible conseguir en el sistema vigente". Con la finalidad de completar la exposición de su planteamiento, Pastor realiza un exhaustivo examen de las posibles objeciones que pueden oponerse a su sistema (147) y aborda la tarea de demostrar cómo podría aplicarse en España su idea (148).

A pesar del meritorio esfuerzo realizado por Luis María Pastor, lo cierto es, como hemos anticipado, que su obra "La Ciencia de la Contribución" nos parece poco sugestiva, poco relevante y, lo que es más defini-

(147) En lo concerniente a las objeciones, Pastor considera que la primera que puede realizarse a su sistema es que, por fundamentarse en un impuesto directo, será más difícil de llevarse a la práctica. Otro alegato en contra, que Pastor refuta, es el que se basa en que su teoría se reduce a un derecho de patentes más generalizado. Otras críticas pueden referirse, en opinión de Pastor, a las dificultades administrativas de aplicar su sistema, críticas a las que no concede ninguna importancia, al poner de manifiesto cómo podría llevarse a la práctica su propuesta. *Vid.* L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, págs. 107 y ss. (tomo II).

(148) *Vid.* L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, *op. cit.*, págs. 128 y ss. (tomo II).

tivo, poco científica. En el mismo sentido apunta, por ejemplo, la temprana crítica de M. de Miranda y Eguía, cuando señala que “el sistema del señor Pastor brilla más por los detalles que por el fondo suyo... Notamos que este escritor se ha dejado llevar, más que de las consecuencias positivas de traducir en hechos una teoría financiera, de su fuerza de imaginación... Creíamos al señor Pastor más radical y más innovador al mismo tiempo... Su teoría, en resumen, no es sino una capitación gradual fundada en las categorías sociales. Buena por el carácter personal que da al tributo; mala por basar la capitación en la representación oficial de estas categorías, más aun que en la riqueza y la individualidad” (149). Igualmente negativa es la crítica de J. Sardá y L. Beltrán, para quienes la obra de Pastor tiene poco valor, aunque fue citada durante muchos años y “toda ella trasluce un singular desconocimiento, a la vez, de los principios científicos de la Hacienda y de las realidades económicas y administrativas” (150). Para F. Estapé, la distancia que separa a la obra de Pastor de la de Canga Argüelles es considerable (151).

Estos comentarios ratifican nuestra valoración de la obra de Pastor. Para finalizar el análisis de la obra de Pastor sólo nos resta destacar que consideramos meritorio y de cierto interés el Apéndice a “La Ciencia de la Contribución” sobre “Crédito Público” (152), que está en línea con otros de sus aportaciones sobre este tema: “Filosofía del Crédito” e “Historia de la Deuda Pública española” (153). De estos dos trabajos, el primero es el que nos parece más interesante, si bien de reducida calidad como toda su obra.

En 1858 se publica el “Diccionario Manual de Hacienda Pública” de FRANCISCO ALCALDE (154), cimentado, como señala Alcalde en el pró-

(149) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera de España. Teoría del Impuesto, formas suyas, bases de imposición. Sistemas que han tratado de explicarlo*. Imprenta y Librería de Pardo y Juste. Madrid, 1869, págs. 36 y ss.

(150) Vid. J. SARDÁ y L. BELTRÁN: *Literatura española sobre Hacienda, op. cit.*, páginas 22 y 23.

(151) Vid. F. ESTAPÉ: *Prólogo a la reedición de los Elementos de la Ciencia de Hacienda, de J. Canga...*, op. cit., sin página..

(152) Vid. L. M. PASTOR: *La Ciencia...*, op. cit., págs. 211 y ss. (tomo II).

(153) La obra *Filosofía del Crédito* la comenzó a escribir Pastor en 1850. Hemos utilizado como fuente bibliográfica la segunda edición, que data de 1858. Editor, el Director Propietario de la Tribuna de los Economistas. Madrid, 1858. El otro trabajo, *Historia de la Deuda Pública española*, se publicó en 1863. Otra obra de Luis María Pastor es *La Hacienda de España en 1872*, que se publicó en noviembre de 1872, precedido de una necrología del autor por don Gabriel Rodríguez. Ed. Establecimiento literario y topográfico Hispano-Americano de «El Eco de Ambos Mundos». Londres, 1872.

(154) Imprenta Militar de don Pedro Montero. Madrid, 1858.

logo, en el "Diccionario" de Canga Argüelles (155). Literalmente observa que "recopilar en forma de diccionario la explicación del significado y alguna que otra particularidad propia de las voces más relacionadas con la Ciencia de la Hacienda Pública, coleccionando varios artículos extractados unos y más o menos originales otros, no es circunstancia bastante para conquistar el nombre del autor. Galardón tal, en materia de trabajos de la índole de los de este libro, sólo es dado alcanzarlo a los que, en una ciencia dada, toman la iniciativa, y abriendo el camino no trillado aún, acometen la ardua empresa de publicar, los primeros, el fruto de sus afanes. Inútil fuera, por tanto, advertir que la obra de Argüelles ha sido la base en que se ha cimentado ésta" (156). En consecuencia, el "Diccionario" de Alcalde es, fundamentalmente, un compendio del de Canga Argüelles (157), si bien ha de merecer una inferior valoración al de éste, entre otras cosas por ser menos completo, al perderse parte del material que estaba preparado para su publicación (158).

Ramón de ESPINOLA y SUBIZA publica, en 1859, su "Tratado Elemental de Instituciones de Hacienda Pública de España, precedido de la historia de dicha ciencia" (159). Es una obra redactada a nivel elemental, con pocas pretensiones, pues se dirige a los estudiantes con el fin de que dispongan de un libro de texto (160). El mismo Espínola, en el prólogo de

(155) Vid. F. ALCALDE: *Diccionario Manual de Hacienda...*, op. cit., pág. 6.

(156) Vid. F. ALCALDE: *Diccionario Manual de Hacienda...*, op. cit., pág. 5.

(157) Vid. J. SARDÁ y L. BELTRÁN: *Literatura española...*, op. cit., pág. 23. En el mismo sentido que Sardá y Beltrán se manifiestan Pío Ballesteros y Piernas Hurtado.

(158) «Verdad es —señala Alcalde— que la obra no se adapta en un todo al plan que, en un principio, nos propusimos seguir, pues que, al irse a principiar su impresión en 1856, tuvimos que regresar repentinamente a nuestro país desde esta corte, y se extraviaron con la precipitación del viaje una buena parte de los escritos preparados para este manual. Así es que, además de no deslindarse la parte histórica de la doctrinal, y ésta de la práctica en cada uno de sus artículos, faltan varias voces técnicas, al propio tiempo que se consignan otras no tan intimamente unidas con la ciencia de la Hacienda Pública. Mas si, no obstante los enunciados inconvenientes, se dan a la prensa estos ensayos, es por el impaciente deseo de ver generalizarse los rudimentos de aquella ciencia, coleccionándolos en un volumen que a su reducido tamaño reúna la circunstancia de ser de fácil adquisición.» Vid. F. ALCALDE: *Diccionario Manual de Hacienda...*, op. cit., pág. 7.

(159) Imprenta de M. Campo-Redondo. Madrid, 1859.

(160) «No hace aún muchos meses —señala Espínola y Subiza— que buscaba una obra semejante a la que ahora escribo; cuando el estudiante se encuentra sin un libro de texto para la asignatura que estudia, parece semejante al que sin guía alguna marcha por un camino en que es fácil extraviarse. Si la aplicación suple alguna vez aquella falta tomando por norma las explicaciones del profesor, no todos tienen una memoria tan feliz para conservar las ideas que en ella se vierten, no es tampoco a todos dable el coordinar unos apuntes que al final del curso les sirvan para recorrer en breves días las explicaciones que se le han hecho, ni para adquirir aquellos conoci-

su obra, resta valor a su aportación, señalando que “el que quiera hallar en estas páginas pensamientos profundos, estudiadas reflexiones o gran número de noticias, no emprenda su lectura; sin pretensiones de ninguna clase y desprovisto de mérito, no es más que un Manual” (161). Con todo, la obra de Espínola y Subiza nos parece meritoria, no tanto por su contenido, carente de originalidad, como por la sencillez con que expone sus ideas, virtud lógica atendiendo a la finalidad con que fue escrita (162). Piernas Hurtado ha resaltado el carácter didáctico de la obra de Espínola y Subiza, además de considerarla bastante completa.

El “Curso de Instituciones de Hacienda Pública de España” (1859-1860) (163), de Eustaquio TOLEDANO, tuvo una gran popularidad. Encargado en la Universidad Central de desempeñar la Cátedra de Instituciones de Hacienda Pública de España, creada por las Reales órdenes de 25 de septiembre de 1858 y 12 de octubre de 1859, Eustaquio Toledano consideró que “no hubiera tratado de corresponder a la escasa confianza que mi oscuro nombre pudiera inspirar al Gobierno de S. M., a los alumnos y al público, si al menos no hubiera procurado hacer algo por la enseñanza de este importante ramo de la Facultad de Derecho y de la vida pública nacional, si del intrincado y confuso laberinto de nuestra legis-

mientos necesarios para sufrir un examen.» *Vid. R. DE ESPÍNOLA Y SUBIZA: Tratado Elemental de Instituciones...*, *op. cit.*, prólogo, pág. 5.

(161) *Vid. R. ESPÍNOLA Y SUBIZA: Tratado Elemental de Instituciones...*, *op. cit.*, página 6. «Escribo convencido—precisa Espínola y Subiza—de que todos los que cursen la clase de Instituciones de Hacienda Pública de España lo habrán de necesitar; mi único deseo es ser útil a los que se dedican a la carrera de la Administración, a quienes dedico este libro, pero advirtiéndoles que no lograrán su objeto sin una puntual asistencia a clase y sin escuchar con avidez las explicaciones de sus maestros.»

(162) Para Espínola y Subiza, la Ciencia de la Hacienda tiene una gran importancia, «pues enseña el medio de satisfacer las necesidades del Estado por sus fuentes verdaderas, llegando a dominar, no tan sólo esas mismas necesidades, sino las fuentes de producción, y a suprimir gastos inútiles y a hacer más productivos los públicos, sin poner trabas al comercio y a la producción; en una palabra, demuestra cómo se debe atender a las necesidades normales de la sociedad por medio de recursos más naturales». Dos son los principios más importantes de esta ciencia, en opinión de Espínola y Subiza: a) Que en la imposición de los tributos no se dañe a nadie, ni bajo el punto de vista colectivo, ni bajo el punto de vista individual. b) Que el impuesto se reparta en proporción a lo que cada uno posee. Después de hacer referencia a la definición de la Ciencia de Hacienda de Jacob, considera que la Ciencia de la Hacienda nos enseña los principios generales que deben presidir a la creación, organización y distribución de los recursos con que cuenta el Estado para satisfacer los gastos públicos, siendo tres las partes en que generalmente se divide su estudio: Ingresos, Gastos y Administración, partes que Espínola y Subiza analiza en su obra desde una perspectiva histórica y científica. *Vid. R. DE ESPÍNOLA Y SUBIZA: Tratado Elemental de Instituciones...*, *op. cit.*, págs. 8 y ss.

(163) El tomo I fue publicado en 1859. El tomo II se publicó en 1860. Imprenta de Manuel Galiano. Madrid. La obra de Toledano fue reeditada por el Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1963. Citaremos por la edición original. *Vid. la referencia a otras obras de Toledano en H. P. E.*, núm. 28, pág. 301.

lación de Hacienda y del complicado mecanismo de su administración en nuestra patria no entresacara en un libro lo más sustancial, lo que más importa conocer a la generalidad de nuestros compatriotas... El deber del profesor, sobrepuesto a los muchos escrúpulos que una publicación nueva de Hacienda pudiera hacerme asaltar, ha vencido en la balanza de mis deliberaciones, y a la vista de la necesidad de un libro de este género, no he vacilado, adoptada la decisión de escribir, en reunir datos, consultar autores, comparar doctrinas, estudiar los hechos estadísticos, y abarcando y formando un plan, dar a luz, con la extensión que he creído conveniente, el conjunto de los principios financieros y de los hechos prácticos de ese género en España, juzgados unos y otros, y reunidos más o menos ordenadamente, con arreglo a las bases y criterio que mi pobre juicio me ha suministrado" (164). En síntesis, Toledano se decide a escribir la obra que comentamos como consecuencia de "la escasez de libros especiales, que comprendieran en toda la amplitud necesaria todos los ramos de la Hacienda Pública en general y, en particular de la de España" (165).

Del Tomo I, los preliminares (dos capítulos) son, en nuestra opinión, los más interesantes, pues el resto del mismo no es sino un exhaustivo análisis de la "Historia de las Instituciones de Hacienda Pública de España" (la primera época que analiza es la que transcurre desde los primeros pobladores hasta la invasión de los godos; la última época que examina es la que abarca el período comprendido desde 1845 hasta mediados de 1860). Es precisamente en los preliminares donde Eustaquio Toledano expone su concepto de la Ciencia de la Hacienda y de las Instituciones de Hacienda Pública (166). Para Toledano, todas las definiciones que se han dado de la Ciencia de la Hacienda son poco satisfactorias, ya que "ocupados especialmente algunos tratadistas de una sola parte de la vasta ciencia de la hacienda, han llegado a darla tal importancia, que la han definido como si fuera la ciencia entera, tomando el todo por la parte; algunos de los que han escrito del impuesto, de la contribución, de la renta sólo, han adolecido, frecuentemente, de este defecto, y otros, en fin, dándola su verdadera extensión, no han precisado, en nuestro humilde sentir, en una definición breve y sencilla, el verdadero objeto de la Ciencia" (167). En

(164) Vid. E. TOLEDANO: *Curso de Instituciones...*, op. cit., pág. VIII (tomo I).

(165) Vid. E. TOLEDANO: *Curso de Instituciones...*, op. cit., pág. VIII (tomo I).

(166) Vid. E. TOLEDANO: *Curso de Instituciones...*, op. cit., págs. 26 y ss. (tomo I).

(167) Vid. E. TOLEDANO: *Curso de Instituciones...*, op. cit., pág. 26 (tomo I).

otros términos, las definiciones de la Ciencia de la Hacienda dadas, por ejemplo, por Pita Pizarro, Gallardo, Canga Argüelles, Jacob y Conte, entre otros, le parecen a Toledano difusas e incompletas (168). En su lugar, considera como idónea su definición: "Es la Ciencia de la Hacienda el conjunto de verdades demostradas y de reglas prácticas para la creación y percepción de los recursos públicos, su distribución e inversión en las necesidades sociales, regularizando unos y otras por medio de las cuentas, y para la organización del personal administrativo encargado de todas estas funciones" (169). Nuestra definición, sustenta Toledano, sin ser demasiado extensa y pesada, creemos que es sencilla y clara, y no olvida ningún ramo financiero (170).

Según la anterior definición, Toledano divide la Ciencia de la Hacienda en tres partes:

a) Medios para atender a los gastos que ocasionan los servicios públicos, es decir, ingresos públicos.

b) Necesidades sociales, o sea gastos públicos.

c) Organización administrativa del personal encargado de la creación y percepción de los recursos públicos, de su concentración y distribución entre los servicios sociales, y de la contabilidad a que dan lugar estas funciones para asegurar el exacto cumplimiento de las disposiciones que las rigen.

De esta forma, Toledano se opone a la cuádruple división realizada por algunos autores: ingresos, gastos, administración y crédito público, pues, para él, "el crédito, considerado como elemento de riqueza general o como medio de acrecentarla, o está dentro del dominio de la economía política, que se ocupa de la riqueza en general, o si es considerado como recurso extraordinario para atender a las cargas públicas, en cuyo caso entra en el dominio de la hacienda, pertenece como recurso a los ingresos, y como deuda que ocasiona, y que el Estado debe satisfacer, a los gastos" (171).

A su vez, define las instituciones de Hacienda Pública como "el conjunto de leyes y disposiciones que se refieren a la gestión o administra-

(168) Vid. E. TOLEDANO: *Curso de Instituciones...*, op. cit., pág. 27 (tomo I).

(169) Vid. E. TOLEDANO: *Curso de Instituciones...*, op. cit., pág. 27 (tomo I).

(170) Vid. E. TOLEDANO: *Curso de Instituciones...*, op. cit., pág. 28 (tomo I).

(171) Vid. E. TOLEDANO: *Curso de Instituciones...*, op. cit., pág. 28 (tomo I).

ción de la hacienda pública" (172). Las instituciones de hacienda pública pueden dividirse —señala Toledano— según las fuentes u orígenes de sus disposiciones (173), y también "conforme en un todo con la que hemos hecho de la Ciencia de la Hacienda, a la cual aquéllas deben procurar adaptarse, tomándola por único norte y guía en su desenvolvimiento" (174). Según este último criterio, las instituciones de hacienda pública pueden dividirse en tres partes: 1) Las relativas a la obtención y recaudación de los recursos, o insituciones sobre ingresos públicos; 2) Las relativas a su inversión en los servicios sociales, o sobre gastos públicos, y 3) Las relativas a la organización del personal administrativo-financiero (175).

Toledano se preocupó de precisar la perspectiva desde la que pretendía analizar las instituciones de hacienda pública de España, señalando que frente a la contemplación histórica de unos y científica de otros, él se ocupará de las instituciones de hacienda pública de España desde el doble punto de vista histórico y científico. Literalmente observa que "este doble método será nuestra guía, diciendo con nuestro ilustrado maestro, don Manuel Colmeiro, que no es nuestro trabajo una relación descarnada de las disposiciones financieras, sino una exposición crítica, en la cual se hallarán a cada paso enlazadas la teoría y la práctica, habiendo consultado las tres fuentes de esta clase de doctrinas, a saber, la ciencia, la historia y el derecho; y como de ésta y de la ciencia no es lógico ocuparnos sin haber tratado previamente de la historia, antes de ocuparnos de las Instituciones de Hacienda Pública de España, con arreglo a las divisiones expuestas, trataremos de su historia" (176). En consecuencia, y atendiendo a lo expuesto, es fácil colegir las razones por las que la obra de Eustaquio Toledano consta de dos partes. En la primera analiza, como hemos señalado, la Historia de las Instituciones de Hacienda Pública de España. En la segunda (Tomo II), Toledano examina, desde lo que denomina perspectiva científica, las Instituciones de Hacienda Pública de España. En nuestra opinión, esta segunda parte está menos elaborada que la primera, siendo muy reducido el rigor científico con que se aborda.

La obra de Eustaquio Toledano ha sido valorada, de una forma acertada, en un sentido preponderantemente negativo, a pesar de que Tole-

(172) Vid. E. TOLEDANO: *Curso de Instituciones...*, op. cit., pág. 30 (tomo I).

(173) Son instituciones la ley, las disposiciones de la administración, la jurisprudencia administrativa y la costumbre.

(174) Vid. E. TOLEDANO: *Curso de Instituciones...*, op. cit., pág. 32 (tomo I).

(175) Vid. E. TOLEDANO: *Curso de Instituciones...*, op. cit., págs. 32 y 33 (tomo I).

(176) Vid. E. TOLEDANO: *Curso de Instituciones...*, op. cit., págs. 33 y 34 (tomo I).

dano, en el Prólogo a su "Curso", expone las razones por las que considera debe enjuiciarse con benevolencia su aportación: "La dificultad del trabajo, la magnitud de la empresa, que, desde luego, se alcanza al menos avisado, y la escasez del tiempo con que puedo contar, debiera hacerme retraer de mi propósito, pero guiado sólo por el buen deseo de aspirar a satisfacer la necesidad de un libro de Hacienda de España, espero que se haga justicia a mis buenas intenciones, ya que no pueda censurarse como obra ácabada, ni mucho menos aproximada a lo perfecto la que hoy ofrezco al público. Alejado de toda bandería política, celoso como el que más por la regeneración y prosperidad de nuestra patria, que no poco puede conseguirse con la organización de nuestra Hacienda Pública, he echado sobre mis débiles hombros el peso de este trabajo tan ímprobo, como poco recreativo. Si la juventud, que acude presurosa a las aulas, y a cuya instrucción me consagro, si los funcionarios públicos, si los hombres profundos en la ciencia, si el público, en fin, no encuentra un modelo acabado en este libro, ni profundos principios, ni sabias ideas que puedan compensarles del tiempo que les robe la lectura de sus pobres páginas, confío, al menos, en que disculparán mi decisión en gracia de lo arriesgado de la empresa, del anhelo con que he procurado rasgar el velo que nos oculta la verdad, y del noble deseo que me anima de tratar de satisfacer una necesidad en la enseñanza de la Hacienda, y de contribuir al esclarecimiento de las grandes cuestiones económico-financieras, que por do quiera hoy se debaten y tanto pueden ilustrarnos para conseguir los medios de alzar y engrandecer en el porvenir a nuestra España" (177).

Sin desconocer las anteriores razones expuestas por Toledano para justificar las posibles objeciones a su obra, no podemos dejar pasar la ocasión sin constatar el escaso interés de la misma contemplada desde una perspectiva científica. En línea con la anterior afirmación cabe hacer referencia a la opinión de diferentes autores. Así, por ejemplo, Piernas Hurtado ha señalado que la obra de Toledano era demasiado minuciosa en la parte histórica y algo deficiente en la doctrina, destacando con ello que, en todo caso, el tomo I era superior en calidad al tomo II, sin perjuicio de las inexactitudes cronológicas que se deslizan en la obra, como ha observado J. L. Sureda. Por su parte, F. Estapé ha señalado que "en la obra de Toledano se cumple hasta la exasperación el aforismo de que muchas veces los árboles no dejan ver el bosque; la ausencia de un es-

(177) Vid. E. TOLEDANO: *Curso de Instituciones...*, op. cit., pág. IX (tomo I).

quema conceptual consistente aparece una y otra vez. La obra de Eustaquio Toledano es el contrapunto de los "Elementos de la Ciencia de Hacienda". Después, y hasta finales de siglo, la preeminencia del tratado publicado en Londres en 1825 no hace más que afirmarse" (178). A. Barrera considera que la obra de Toledano tiene poco más valor que el práctico y E. Fuentes Quintana ha señalado, a su vez, que "las virtudes del libro están en la variedad y cantidad de datos acumulados sobre la historia financiera española, y sus defectos, en la falta de análisis de la actividad financiera y en algunas inexactitudes históricas" (179). Este conjunto de comentarios concuerdan con nuestra valoración de la obra de Toledano y, paralelamente, hacen excesivamente generosa la crítica realizada por J. Sardá y L. Beltrán cuando señalan que el "Curso" de Toledano es "una obra de mérito verdaderamente extraordinario, a la que actualmente no puede hacerse otra objeción que la naturalísima de estar compuesta con unos criterios científicos de técnica fiscal que no son los modernos. Su gran extensión, la abundancia y riqueza de sus materiales, el buen orden en que están dispuestos, la precisión y exactitud de sus datos e informaciones, hacen de ella, a la vez que el primer, en sentido cronológico, tratado moderno de Hacienda Pública escrito en España, una de las obras más importantes sobre la materia, absolutamente indispensable a quien quiera conocer nuestra historia financiera" (180). A pesar del anterior comentario, L. Beltrán, en una reciente obra (181), ha sido menos elogioso, señalando que el "Curso" de Toledano es "notable y útil por la riqueza y el rigor de sus informaciones históricas, pero con criterios científicos más bien pobres, teniendo en cuenta su época".

En 1869 se publican dos obras importantes (182). La primera, de la

(178) Vid. F. ESTAPÉ: *Prólogo a la reedición de los Elementos de la Ciencia de Hacienda, de J. Canga...*, op. cit., sin página.

(179) Vid. E. FUENTES QUINTANA: *Prólogo a la versión castellana de la obra de A. R. Prest (Public Finance in theory and practice)*. Ed. Gredos. Madrid, 1967, página XII.

(180) Vid. J. SARDÁ y L. BELTRÁN: *Literatura española...*, op. cit., pág. 23. Como observan Sardá y Beltrán, «la tendencia científica de Toledano es la dominante en Europa en la fecha de su obra, o sea la tendencia liberal moderada. Propugna la disminución de los impuestos sobre los gastos y consumos; pero por otra parte, como economista adscrito casi íntegramente a la escuela manchesteriana, teme (como Flórez Estrada, pero menos que él) la intensificación de la tributación directa; acepta la proporcionalidad, pero combate la progresión en las tarifas de los impuestos. Se ocupa todavía de los proyectos de impuesto único para rechazarlos de plano».

(181) Vid. L. BELTRÁN: *Historia de las Doctrinas...*, op. cit., pág. 360.

(182) En 1863 se publica la *Historia de la Economía Política en España*, de Manuel Colmeiro Penido, también autor de la *Biblioteca de los Economistas españoles de*

que es autor Mariano de MIRANDA Y EGUÍA, lleva por título "Revolución Financiera de España. Teoría del Impuesto: Formas suyas y bases de imposición. Sistemas que han tratado de explicarlo" (183). La segunda obra a la que hacemos referencia es el "Manual de Instituciones de Hacienda Pública Española" (184), de la que son autores Mariano de MIRANDA Y EGUÍA y José M. PIERNAS HURTADO.

La "Revolución Financiera", de Mariano de Miranda y Eguía, nos parece, sin lugar a duda, una obra interesante. Anticipemos que, para comprender el significado y alcance de su aportación, es necesario situarse en el contexto revolucionario en que se escribe. A este respecto Miranda y Eguía señala que "España renace gloriosamente a los ojos de la Europa, del mundo entero, que atónito contempla su majestuosa revolución. Nunca mejor ocasión para atraerse el aplauso universal, convirtiéndose en apóstol de la nueva idea. La fecha del 29 de septiembre de 1868, fecha de oro de nuestra historia contemporánea, puede ser también fecha de redención y salud para los pueblos nuestros hermanos, que allende mares y fronteras ayer nos miraban con desdeñosa compasión, y ahora ya nos saludan con respeto. Mostrémosles que jamás se levanta nuestra patria por una idea mezquina; mostrémosles que el movimiento nacional iniciado en Cádiz no es sólo la revolución del pudor, como alguien lo ha calificado con frase más brillante que cierta; mostrémosles que hay algo para nosotros muy superior al castigo de conductas privadas, algo ante cuya elevada consideración son despreciables las personas... Cuando la

los siglos XVI, XVII y XVIII. La aportación de Colmeiro tiene una gran utilidad para el estudio de nuestra disciplina. Otra obra de Colmeiro que merece ser comentada es la titulada *Principios de Economía Política*. En el prólogo de la citada obra, Colmeiro señala que «hace algunos años que vio la luz pública un libro con el título de *Tratado elemental de economía política ecléctica*, el cual fue acogido y juzgado con tanta benevolencia, que parece haber llegado la sazón de reimprimirlo. El autor, sin embargo, agradeciendo la buena voluntad de los lectores, se propone ser más severo consigo mismo. Como no se le esconden los defectos de aquel libro, primicias de sus estudios, ni cerró los ojos y los oídos al progreso ulterior de la ciencia económica, ni menospreció la enseñanza de las reformas contemporáneas... consideró necesario enmendar y corregir su doctrina en muchos puntos capitales y variar esencialmente el plan de la obra. Por estas causas y razones hubo de renunciar al cabo a su natural deseo de publicar la segunda edición del *Tratado elemental*, optando por escribir los *Principios de Economía Política*, libro modesto y de humildes pensamientos», dirigido a la juventud estudiosa con la finalidad de propagar las buenas doctrinas económicas, tan necesarias para el desarrollo de los gérmenes de riqueza y prosperidad que España encierra en su seno. En los capítulos I, IV y V de la parte IV, Colmeiro resume la doctrina existente en materia de gasto público, impuestos y crédito público. Hemos utilizado como fuente bibliográfica la cuarta edición corregida y aumentada de la citada obra. Imprenta de Fermín Martínez García. Madrid, 1873.

(183) Imprenta y Librería de Pardo y Juste. Madrid, 1869, 260 págs.

(184) Imprenta de El Eco. Córdoba, 1869.

multitud, en los primeros días que sucedieron al triunfo, discurría ebria de entusiasmo por las calles y plazas de la metrópoli, donde con incansable solicitud ofrecía flores, cintas, coronas a los caudillos del pueblo y del ejército, todos leímos en las inscripciones de los arcos triunfales, en las banderas, el deseo uniforme de la revolución: soberanía nacional; abajo los Borbones; libertad de cultos; enseñanza libre; sufragio universal; contribuciones directas; desestanco de la sal y el tabaco; libertad de comercio; derecho de asociación, y otros lemas no menos significativos. La cuestión social se presentaba confundida con la financiera y la política. Nada tiene de extraño: las revoluciones no analizan... Si amás la libertad, Diputados de las Consituyentes, acordaos ante todo de la Hacienda. Haced su reforma completa: ved que es el verbo revolucionario. Cuanto hoy presenciamos, semejante a un sueño engañoso, dulce porque nos halaga, huirá como ilusión liviana si no revolucionamos la Hacienda. El corazón verdadero de la idea revolucionaria, triunfante a dicha nuestra en la península, es la Hacienda. De aquí parte todo el sistema arterial y venoso. Olvidadlo y el sueño de hoy será doloroso, funesto despertar mañana" (185). Este amplio comentario, que hemos entresacado de la introducción a su obra, pone de manifiesto que el pensamiento financiero de Miranda y Eguía, expuesto en su "Revolución Financiera", refleja el trasplante al campo financiero de su ideología política, liberal y revolucionaria, que era la ideología de los revolucionarios de 1868 (186). Miranda y Eguía escribe su obra, precisamente, para ilustrar a la opinión pública en materias para ella no muy conocidas, para fortalecer así la conciencia popular, base firme y segura, en su opinión, de los gobiernos libres (187).

Miranda y Eguía divide su obra en dos partes, una teórica y otra prác-

(185) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., páginas X y ss.

(186) Miranda y Eguía es partidario de planteamientos financieros operativos, tal como se colige del siguiente comentario: «¿Creéis Diputados Constituyentes, creéis Gobierno supremo provisional, que las hecatombes se consumaron sólo para cambiar los gobernantes y empleados de la nación, conservando el fatal estado de cosas que reinaba antes del sacrificio? No; mil veces no. Si hay menguados que tal piensan, sobre ellos caerá la sangre fratricida que sus excitaciones hicieron verter. La patria, cuando pide a sus hijos la vida, la pide para regenerarse, para engrandecer su nombre; jamás por satisfacer ambiciones vulgares. Proclámense, enhorabuena, principios axiomáticos, pero vengan íntegros con consecuencias que trasciendan al fisco, que pasen de la palabra a las obras. No se conviertan en lugares oratorios y formas de bien hablar, que así no se satisfacen las justas necesidades que siente legítimamente el país.» Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., págs. XV y XVI. Vid. sobre esta época, el libro de J. MARTÍN: «La Hacienda Española y la Revolución de 1868». I. E. F. Madrid, 1972.

(187) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., pág. XVI.

tica. En la primera se ocupa de exponer su concepto de impuesto, después de citar la opinión sustentada por diferentes autores. Para él, el impuesto es “la parte de riqueza que el Estado tiene derecho a pedir para cubrir las necesidades que su misión le impone, y el individuo obligación de pagar en concepto de tal, y además con relación a la fortuna que posee” (188). Expuesta su definición de impuesto, Miranda y Eguía, después de anticipar que su escuela es el individualismo (189), señala que “los tributos no son un mal, ni siquiera un mal necesario que ataque al capital en su ahorro, que conspire contra la producción en el mismo seno donde ella nace. El impuesto, a la vez que carga de justicia, es gasto de producción. Por consiguiente, en él vemos encarnado un principio moral, permanentemente tanto como la humana sociedad, y un elemento de vida muy activo para la producción” (190). El hombre no nace perfecto, sino perfectible, con fines morales a alcanzar, pero también con pasiones, que exigen el empleo de la fuerza para cumplir la justicia y de la violencia para realizar el derecho. El cumplimiento de esa justicia y ese derecho desconocidos, profanados por las pasiones del hombre, mantiene Miranda y Eguía, no podía quedar a su voluntad. Era preciso vincularlo a quien levantado sobre el individuo tuviese más libertad, más condiciones de independencia. De esta forma aparece el Estado que, para ayudar al hombre a conseguir sus fines, debe realizar un conjunto de gastos cuya financiación exige, a su vez, el establecimiento de impuestos. En consecuencia, “todos los individuos representados por el Estado deben contribuirle con un tanto para que cumpla la justicia y el derecho” (191). De esta forma, el impuesto encuentra justificación, y puede abordarse la cuestión re-

(188) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., pág. 23.

(189) «Nuestra escuela —señala Miranda y Eguía— es el individualismo. Pero nunca hemos creído que para profesarlo era preciso declarar la guerra a muerte a todo poder, toda acción que no emane del individuo. Si tal fuese, la ciencia se habría convertido en utopía y sus enseñanzas jamás tocarían la realidad. Verdadero Tántalo el individualista científico, comprendería un bello ideal posible, fundado en la razón y la naturaleza; y, sin embargo, para castigo de su soberbia, no lo vería nunca traducirse en hechos.» Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., pág. 42.

(190) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., pág. 42.

(191) «Ese tanto —precisa Miranda y Eguía— constituye el impuesto personal, del cual ni mujeres, ni viejos, ni niños, se hallan exentos, como con demasiada ligereza han pensado muchos escritores. Pero el individuo, producto de industrias propias o de sus antepasados, guarda afanoso, para atender a las necesidades de la vida, una fortuna más o menos grande, que defiende siempre contra ajenas agresiones o rapiñas. A semejante individuo, quien le garantiza, quien le protege en el pacífico uso de su fortuna o en la acumulación de otra, le presta, indudablemente, un servicio tamaño como sus bienes. Ese servicio debe pagarse con proporcionalidad. He aquí el impuesto real.» Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., pág. 44.

ferente a cuáles deben ser las principales características de un buen impuesto.

En primer lugar, el impuesto debe ser obligatorio. En otros términos, el impuesto no es signo de servidumbre, de humillación, ni siquiera de vasallaje. Es una carga de justicia aconsejada por el interés privado, a la cual nadie debe oponer resistencia, ya que constituye la función más respetable de la sociedad. Por ello, "la obligación de pagar la contribución se contrae con sólo ser miembro de la sociedad. Toda vez que al satisfacerla cumplimos un fin social, nadie, por elevado que sea en méritos, sangre, categoría o bienes de fortuna, hállese exento de pagar su cuota" (192).

Pero, además y en segundo lugar, otra característica del impuesto debe ser que sea personal y real. En efecto, señala Miranda y Eguía, "si bien sólo las personas son capaces de derechos y obligaciones, las cosas por ficción de la ley, y en consideración a sus dueños, vienen también a constituir entidades jurídicas. Si admitiéramos únicamente la base pura de la propiedad, los impuestos irían a buscarla allí donde ésta se hallase, tornándose, a menudo, en indirectos, la peor forma, la más antieconómica de cuantas se conocen. Pero si, en cambio, no contáramos con ella, la contribución encerraría una insigne injusticia. El hombre, en su propiedad, recibe del Estado que le protege un gran servicio de garantía. Con arreglo a esa garantía ha de contribuir, pues en el impuesto, al lado de la idea de justicia irremisible, está también el cambio de servicios. Por semejante propiedad, en cualquiera de las formas que se manifieste, debe satisfacerse la cuota contributiva, siguiendo las reglas de la proporcionalidad... Pero tras la contribución real se encuentra la personal. Esta a nadie exceptúa. Todos son ciudadanos de la nación, todos deben contribuir por su personalidad. El propietario cubrirá su cuota, además del impuesto real; el obrero, el proletario satisfarán sólo la capitación" (193). En consecuencia, concluye Miranda y Eguía, los impuestos que pesan sobre la sociedad se repartirán entre las dos bases, real y personal.

En tercer lugar, Miranda y Eguía se manifiesta a favor del impuesto proporcional, pues "todo el que no guarde esta condición, tras de injusto y atentatorio a la propiedad del individuo, será antieconómico en cuantos

(192) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., páginas 44 y 45.

(193) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., páginas 45 y ss.

productos grave. Verdad que la proporcionalidad entre las fortunas particulares y los beneficios que ellas reportan del Estado es la cuadratura del círculo en Hacienda... A medida que la civilización avance y se propague, a medida que la estadística mejore sus datos en cantidad y calidad, a medida que las ideas buenas de Hacienda preponderen, las distancias serán cada vez menores. Podremos buscar la proporción de un modo indefinido" (194).

El impuesto, en cuarto lugar, debe ser único. La idea de unidad, opina Miranda y Eguía, "responde a la identidad de base, por más que dentro de esta misma existan tributos diferentes. Supongamos que la base sea la renta. El sistema no dejará de ser el de la unidad, aun cuando veamos a la Hacienda gravar todo género de rentas... A variedad de bases, multiplicidad de impuestos. Si se reconocen como tales los gastos, la renta o el capital, diremos que el impuesto es múltiple. El llamado sistema tributario español es un ejemplo de multiplicidad fiscal. Ahora bien, ¿cuál de las dos formas es mejor, la única o la múltiple? La forma única; con ella la contribución logra ser justa, proporcional, directa, reuniendo todas las otras condiciones exigidas por la ciencia" (195).

En quinto lugar, un buen impuesto debe ser directo. A este respecto, Miranda y Eguía señala que las razones alegadas por los defensores de los impuestos indirectos son más aparentes que reales (196). Las citadas razones las sintetiza Miranda y Eguía en las siguientes:

- a) Los impuestos indirectos son más generales que los directos (197).
- b) Los impuestos indirectos son más llevaderos que los impuestos directos, no abruman tanto a la producción (198).

(194) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., páginas 60 y 61.

(195) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., pág. 75.

(196) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., pág. 65.

(197) Con los impuestos indirectos, alegan los defensores de éstos, «todos pagan, pobres y ricos, sin excepción ninguna, cumpliendo así con más exactitud su condición obligatoria. Si todos no tienen propiedades, todos si comen, beben, fuman, etc. Y al satisfacer la cuota de imposición, lo hacen proporcionalmente con arreglo a sus necesidades, con arreglo a cuanto gastan, pues cada cual gasta siempre según su capital». Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., pág. 64.

(198) Los impuestos indirectos, para sus partidarios, «desahogan la producción, la favorecen, no exigiendo las cuotas enteras y de una vez, sino insensiblemente, cada día un poco. A tal extremo llegan sus ventajas reconocidas, que logramos eludir su pago de una manera parcial o total, dejando de consumir». Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., pág. 64.

c) Los impuestos indirectos son más sencillos de recaudar que los directos (199).

d) Finalmente, los impuestos indirectos son los más políticos (200).

Miranda y Eguía refuta el primer punto en términos drásticos: “que los impuestos indirectos son más generales y los pagan todos, porque fundados en el gasto y no en la renta, ni en el capital, todos consumen, y esto lo han de hacer conforme a sus necesidades, es un argumento falso. ¿Cuándo se pide la carga fiscal? En el acto del consumo, es decir, cuando más fuerzas vitales ha menester el hombre para desarrollarse. ¿Cómo se pide? De un modo ciego, desatentado. Un hombre soltero y rico pagará infinitamente menos que otro pobre y cargado de hijos. ¿Por qué? Porque la familia del segundo consumirá más que aquél. ¿Es esto justo? ¿Es siquiera proporcional? Es la sanción de un crimen social; es la proscripción, la muerte de la familia del pobre. Además, los gastos no guardan relación con la fortuna individual, siendo una base falsa que impedirá siempre a las contribuciones indirectas aceptarlas como buenas” (201).

En contra de la segunda razón anteriormente apuntada, Miranda y Eguía alega que “si se tiene en cuenta cómo los gastos no son casi nunca proporcionados al capital y que el consumo grava de un modo desigual e injusto”, se habrá contestado al argumento de que los impuestos indirectos son más llevaderos, no abruman tanto a la producción (202).

Miranda y Eguía niega, también, que los impuestos indirectos sean más fáciles de recaudar que los impuestos directos. En su opinión “es más brillante que cierta esta razón. ¿Qué es de ese resguardo creado para impedir el contrabando, al cual da origen una sola de las contribuciones indirectas? ¿Nada cuesta semejante ejército? ¿Nada tantos miles de carabineros como hay para defender los derechos de aduanas, humillando al

(199) Los impuestos indirectos son más sencillos de recaudar que los directos, según algunos, porque «recayendo sobre las cosas, sobre el consumo, no hay necesidad de proceder a investigaciones enojosas y difíciles». Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., págs. 64 y 65.

(200) Los impuestos indirectos son más políticos, «porque no se ve en ellos al fisco y, por lo tanto, éste no se hace odioso ni arrastra en todas partes el anatema del contribuyente». Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., página 65.

(201) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., pág. 65.

(202) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., págs. 65 y 66.

comercio y recibéndolo siempre como enemigo público? ¿Nada ese resguardo venal y numeroso, que sostenía no ha mucho en nuestra patria, y sostiene aún en otras naciones los derechos de puertas y consumos? ¿Nada valen tampoco las fuerzas que la producción pierde con tales trabas, con tales exacciones pedidas al contribuyente cuando aún no se ha reintegrado del capital invertido en promover una industria, en crear un adelanto? Recuérdese la historia triste de nuestros servicios de millones, nuestras alcabalas con sus cuatro unos, y nuestro sistema de estancos y aduanas. El impuesto indirecto no produce enemistades. Será muy pacífico, no lo negamos, pero la paz que él procura es la parálisis lenta, la atonía, la muerte” (203).

Al último argumento de los defensores de los impuestos indirectos —son los más políticos— “contestan las protestas de no uno, sino muchos movimientos revolucionarios, incluso el nuestro del 29 de septiembre de 1868. En todos ellos, esa mayoría de que hablamos antes, el pueblo que vive del salario, por cuya razón no discute en la prensa ni en las cámaras, razona con hechos, arguye a su manera, y por instinto pide la abolición de los impuestos indirectos, para demostrar cómo los juzga la conciencia universal” (204).

Paralelamente a esta crítica de la imposición indirecta, Miranda y Eguía se manifiesta decidido defensor de los impuestos directos, porque “logran fácilmente ajustarse a una buena base, sea cualquiera la estimada por mejor. Son más equitativos; no gravan sino a la riqueza verdadera, abandonando la vanidad del gasto, bastante castigada con la miseria que la sigue siempre. La materia imponible presenta, no obstante lo dicho, grandes dificultades en el cómputo del tipo verdadero, por los amaños del contribuyente que pretende sustraerse al pago suyo. Pero la estadística, el progreso de las costumbres y, más aun, la convicción profunda de que deben hallarse todos poseídos de cumplir un deber social sagrado, ineludible, al satisfacer la cuota contributiva, obviarán gran parte de estos obstáculos (205). Agudizando aun más su apoyo a los impuestos directos, Miranda y Eguía se opone a la convivencia de los impuestos directos e indirectos, por considerar que tal combinación no encuentra apoyo ni en la ciencia, ni en

(203) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., págs. 66 y 67.

(204) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., págs. 67 y 68.

(205) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., pág. 68.

la práctica. Más concretamente, precisa que si los impuestos directos son los mejores, deben exigirse con exclusión de cualquier otro (206). Para alcanzar esta conclusión, Miranda y Eguía razona en los siguientes términos: "si probamos ser la forma directa la más ajustada a los preceptos científicos, ¿cómo querer ahora plantearla de un modo incompleto y bastardo? Las contribuciones indirectas a su lado serán lunares, manchas que afeen, que destruyan las ventajas de las directas. El eclecticismo nunca ha sido verdadero sistema, sino a condición de hallar varones flacos de corazón o pobres de ciencia" (207). En síntesis, un buen impuesto debe reunir, según Miranda y Eguía, las siguientes características: ser obligatorio, justo, personal y real, directo, proporcional y único (208).

El contenido de la parte teórica de la obra que comentamos lo proyecta Miranda y Eguía sobre la realidad financiera española, con el fin de detectar las líneas directrices de la acción financiera. Miranda se manifiesta ambicioso cuando señala que la revolución financiera de España "necesita ser original, creadora, inspirándose en los buenos principios que ningún pueblo ha acatado todavía" (209). En lo referente a sus propuestas, sustenta: 1) La reducción de los gastos públicos (210); 2) La subordinación de los ingresos a los gastos, y 3) La sustitución de los impuestos existentes por un impuesto único, directo y real-personal, gravamen que responde al que analiza en la Parte Teórica (211). Consideramos impor-

(206) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., pág. 74.

(207) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., pág. 69.

(208) Como precisa Miranda y Eguía, «deben pagarlo todos igualmente, es decir, no ha de haber excepciones. Condición que va implícita en las de obligatorio y justo. Ha de ser moderado, esto es, no exigir sino una parte de riqueza muy pequeña a cada ciudadano, a fin de no atacar a la producción. Su cuota la marcará el legislador para evitar así los abusos y atropellos de la administración. Esta cuota, con el objeto de que guarde siempre una justa proporción con la riqueza del contribuyente, que es por naturaleza movable, habrá de renovarse de tiempo en tiempo.» Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., pág. 109.

(209) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., pág. 123.

(210) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., págs. 145 y siguientes.

(211) Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: *Revolución Financiera...*, op. cit., páginas 251 y 252. A medida que sea más llevadera la carga fiscal para los pueblos —concreta Miranda y Eguía— «su peso sería aun menor por la universalidad del pago, la falta de excepciones y el desarrollo grande de la vida económica al abrigo de una libertad sincera sólidamente cimentada. Comprendiendo todos sus deberes como ciudadanos, facilitados éstos por leyes sabias y apoyados en la moralidad de la administración, veríamos poco a poco desaparecer esos estafadores de la Hacienda, esos contribuyentes que ahora ocultan sus bienes y huyen del fisco temiendo con razón su mirada asoladora. La moral de los contribuyentes, que es la del país entero, ganaría muchísimo no rechazando nadie el impuesto, pues se sabía con certeza era empleado en dar a los ciudadanos seguridad, justicia y garantías sociales.»

tante profundizar en esta tercera propuesta. Miranda observa: "Recordemos aquí las bases fiscales: para el personal, la capitación; para el real, el capital" (212). La recaudación del impuesto real-personal se realizaría por los ayuntamientos, que centralizarían las recaudaciones en las cabezas de partidos judiciales. Cédulas o matrículas "comprensivas de la personalidad con los efectos en los cuales aparezca el capital del contribuyente empadronado, servirían de guía a los recaudadores" (213). Solamente a los poseedores de dichas cédulas se les concedería la facultad de defender sus personas o bienes en juicio, es decir, que no se reconocería representación civil ni política a quien no exhiba antes su cédula fiscal (214).

Miranda y Eguía admite que sus propuestas son difíciles de llevar a la práctica. En su opinión, "todo sistema, cuando es nuevo, ofrece en la práctica dificultades que vienen a traducirse, por el momento, en mayores gastos, mayores sacrificios. No nos hemos olvidado de la triste experiencia que recogen los reformistas, como amargo fruto de sus atrevidas ideas, cuando el pueblo no se halla aún suficientemente educado para recibir-las" (215). A pesar de las dificultades, hacer realidad las citadas propuestas es absolutamente necesario con el fin de llevar a cabo la revolución financiera. En la medida en que las ideas reformistas de la revolución superen todos los obstáculos, se habrá resuelto el problema social de proclamar positivamente las libertades del ciudadano, con lo que la cuestión política carecerá de importancia grave (216).

La obra de Miranda y Eguía, en la que se exponen, como hemos seña-

(212) «Teniendo una cuota anual muy pequeña el personal, a fin de no excluir a nadie la capitación, cortos habrían de ser sus rendimientos. Pero se cumplía el principio de concurrir todos a levantar las cargas fiscales, y el más humilde podría así ejercer con orgullo sus derechos de ciudadano, no por cesión o favor, pues con su pobreza contribuía a sostener la institución salvadora del Estado. Si hemos desestancado el tabaco, la sal; si hemos suprimido los monopolios de la administración; si hemos declarado de libre dominio las que hoy son minas y montes del Estado; si hemos abolido los derechos aduaneros, no se crea que las masas de riqueza imponible comprendidas en todos estos capítulos van a quedar libres de contribución. El impuesto real sobre el capital las gravará, computando no la renta que produzcan, sino el capital representado y puesto en movimiento.» *Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: Revolución Financiera..., op. cit., págs. 252 y 253.*

(213) *Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: Revolución Financiera..., op. cit., pág. 253.*

(214) *Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: Revolución Financiera..., op. cit., pág. 253.*

(215) *Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: Revolución Financiera..., op. cit., págs. 253 y 254.*

(216) *Vid. M. DE MIRANDA Y EGUÍA: Revolución Financiera..., op. cit., pág. 257.* Miranda opina que «sólo los principios financiero-sociales son los que marcan el camino verdadero para alcanzar la libertad, uniéndola por siempre a la vida del hombre».

lado, el programa y las ideas financieras de los revolucionarios de septiembre de 1868, tiene una personalidad propia, no exenta de interés por sus razonamientos y propuestas, afectadas, obviamente, por el ambiente revolucionario reinante en la época en que se escribe (217).

Miranda y Eguía publicó, también en 1869 y en colaboración con J. M. Piernas Hurtado, el "Manual de Instituciones de Hacienda Pública Española", que ya hemos citado anteriormente (218). En el prólogo de esta primera edición ambos autores observan que "cuando hace todavía pocos años cursábamos en la Universidad Central las "Instituciones de Hacienda Pública", tuvimos ocasión de notar la falta de un libro a propósito para que sirviese de guía en el estudio de la asignatura. Esto nos sugirió, algo más adelante, la idea de escribir un "Manual" que llenase aquel objeto, y pocos meses más tarde (1866) habíamos concluido nuestro trabajo. Las circunstancias políticas hicieron que su publicación fuera entonces imposible; mas hoy, que gozamos libertad de imprenta, damos a luz nuestra obra sin hacer en ella otras alteraciones que las consiguientes a los cambios ocurridos desde que fue escrita" (219). El "Manual" responde en su estructura al programa de la asignatura del catedrático de la misma en la Universidad Central, Moret y Prendergast. Las partes más logradas de esta primera edición son, en nuestra opinión, las referentes a la "Teoría de la Hacienda Pública" (parte primera: Gastos del Estado; y parte segunda: Recursos del Estado), con constantes referencias a la Hacienda Pública Española (220). Esta obra fue reeditada en 1875. La tercera edición se publica en 1884 ("Tratado de Hacienda Pública y Examen de la Española"), y ya aparece como único autor José Manuel Piernas Hurtado, si bien dedica la misma a Miranda y Eguía. Más que una tercera edición es una obra enteramente nueva, tal como observa Piernas Hurtado, ya que aprovechando la necesidad de rehacer la parte a cargo de Miranda y Eguía en anteriores ediciones, redactó de nuevo también la parte que estaba a su cargo. En una primera aproximación, podemos señalar que la tercera edición nos parece muy superior en calidad a las anteriores.

(217) Mientras que Piernas Hurtado considera que la obra de Miranda y Eguía está inspirada en un criterio radicalmente individualista, Pio Ballesteros, estima que es fruto del estímulo a la producción doctrinal en la Ciencia de la Hacienda generado por la revolución de 1868.

(218) Imprenta de *El Eco*. Córdoba, 1869.

(219) *Vid.* M. DE MIRANDA Y EGUÍA y J. M. PIERNAS HURTADO: *Manual de Instituciones...*, *op. cit.* advertencia sin pág.

(220) Una parte de la obra se dedica a analizar la historia de la Hacienda Pública Española.

A pesar de lo mucho que se había escrito sobre cuestiones de Hacienda Pública, Piernas Hurtado considera que la Ciencia de la Hacienda aún no estaba constituida y ello, fundamentalmente, porque eran muy escasas las investigaciones financieras en las que se había puesto una intención científica (221). Con todo, lo peor era, en opinión de Piernas Hurtado, que se había escrito y publicado mucho en un sentido puramente empírico, concediendo una atención exclusiva a "las urgencias y males presentes de la hacienda pública, dando un valor absoluto a lo que sólo tiene carácter histórico, buscando a las instituciones una explicación más bien que un fundamento y colocando a los hechos en lugar de las ideas. Por lo mismo que no ha llegado a formarse un orden de verdades, se han consolidado y recibido apariencias de lógica y de sistema las preocupaciones y los yerros. De este modo se han escrito libros, muy estimables en otros conceptos, donde se desenvuelve el principio de que la hacienda pública no da materia para una ciencia, siendo todo en ella cuestiones de procedimiento y de conducta, y se afirma repetidamente que no hay otro ideal, para la vida económica del Estado, que el de conciliar, del mejor modo y hasta donde sea posible, la satisfacción de sus necesidades con las demandas de la justicia y de los intereses individuales" (222). En consecuencia, Piernas Hurtado mantiene que se ha trabajado poco en favor de la Ciencia de la Hacienda, y se ha hecho mucho en contra suya, y para colaborar en que la Ciencia de la Hacienda dé al menos un paso adelante, Piernas Hurtado publica esta tercera edición, casi totalmente renovada, como hemos señalado, y, en nuestra opinión, mejor sistematizada que las ediciones anteriores, ya que acentúa una división que tímidamente había anticipado, distinguiendo una Parte General, en la que expone doctrina pura, principios generales (223), y una Parte Especial, en la que analiza

(221) Se han escrito, precisa Piernas, «muchas teorías acerca del impuesto y del crédito público; algunos libros de fecha ya reciente han llegado a estudiar con cierto método los medios de adquisición, las rentas de los gobiernos; pero una consideración total de la vida económica del Estado, hecha en vista de los principios que determinan la naturaleza de la institución política y continuamente informada por las enseñanzas de la Economía y del Derecho, sólo hemos podido verla como en preparación y en ensayo, merced a las obras de muy contados escritores alemanes de nuestros días (Rau, Wagner, Stein, Schäffle y Schöenberg, principalmente)».

(222) Prólogo de su *Tratado de Hacienda Pública y Examen de la Española* (3.^a edición).

(223) «Exponemos en la Parte general —observa Piernas— al lado de la doctrina pura, los hechos que en la realidad la desconocen y niegan, estimando sus causas, juzgando las consecuencias que producen e indicando los trámites y reformas adecuados para dominar esas contradicciones.»

histórica, descriptiva y críticamente la Hacienda Pública Española (224). Esta diferenciación se mantiene en la cuarta edición, revisada y perfeccionada, publicada en 1891 (225). En 1900 aparece la quinta edición, si bien sólo el tomo I (parte general), y en 1901 el tomo II (parte especial: Hacienda española) (226).

No consideramos necesario profundizar en el análisis de la obra de Piernas Hurtado en su propio contenido, sino más bien dejar constancia de que la admiración que manifiesta Piernas Hurtado por los hacendistas alemanes, especialmente por Rau, Wagner, Schäffle, Stein y Schöenberg, nos permite afirmar que las obras de estos autores constituyeron las fuentes a las que acudió Piernas, que mantiene que "de todas las tendencias que en la Hacienda dominan, la más importante por su gran alcance, por el rigor científico con que se desarrolla y por la profundidad y el talento de los que la sostienen, es la representada en Alemania por los economistas contemporáneos", destacando especialmente las ideas de Wagner. "Aunque no hayamos de seguir la dirección que marcan esas ideas enteramente, señala Piernas, tocaremos en ella algunas veces y siempre la consultaremos con la atención que merece" (227).

En una valoración más concreta de las obras de los hacendistas alemanes, Piernas Hurtado estima que Jacob es el primero que, contando con los medios precisos, ensaya una exposición científica de la Hacienda, siendo más profundo y completo el trabajo de Rau, que se continúa por Umpfenbach, Stein y Wagner, haciendo este último un trabajo original, profundo e importantísimo (228). En contraposición con el reconocimiento de la importancia de la aportación de los hacendistas alemanes, manifiesta paradójicamente que no conoce en lengua inglesa ninguna obra completa de ciencia financiera destacando, entre los autores franceses, las obras de Garnier y Leroy-Beaulieu, considerando que la de este último, si bien llena de datos y noticias interesantes y digna de atención y estudio, tiene como

(224) «En la Parte especial —precisa Piernas— consideramos la hacienda pública española, invocando los precedentes históricos, describiendo el estado actual y haciendo aplicación en él de las soluciones teóricas, en la medida que consienten las circunstancias de nuestra situación política y económica.»

(225) Tipografía de Manuel Ginés Hernández. Madrid, 1891. Esta cuarta edición está algo mejorada respecto a la tercera.

(226) Librería de don Victoriano Suárez. Madrid, 1900 (tomo I) y 1901 (tomo II) (5.ª edición).

(227) Vid. J. M. PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública...*, op. cit., páginas 61 y ss. (citamos por la cuarta edición), tomo I.

(228) Vid. J. M. PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública...*, op. cit., págs. 56 y ss., tomo I.

principales defectos el que manifiesta una mayor preocupación por los hechos que por los principios y domina en ella un sentido conservador y empírico (229).

Una vez que hemos expuesto la posición de Piernas Hurtado respecto al estado de la Ciencia de la Hacienda, es interesante que constatemos que, para Piernas Hurtado, ésta se ocupa de las necesidades económicas del Estado, de los medios adecuados para cubrirlas y de la organización indispensable para que aquellas necesidades se determinen y estos medios se consigan y apliquen rectamente (230). En otros términos, se opone a aquellos autores que, como Leroy-Beaulieu, ven en la Hacienda solamente una ciencia de las rentas públicas y de los procedimientos que pueden emplearse para obtener esas rentas. "Poco hemos de esforzarnos —observa Piernas— para comprender que tales concepciones son incompletas, mutilan el objeto de la ciencia y quitan de él precisamente lo que debe servirle de fundamento. La doctrina acerca de las rentas públicas es asunto, sin duda, de la Hacienda; pero hay también una teoría de los gastos del Estado, porque las necesidades económicas que éste siente, sus consumos, están sujetos a principios fijos y son materia de conocimiento ¿Y cuál será la ciencia llamada a investigar esos principios en el supuesto de que a la Hacienda no le corresponda hacerlo? Los actos de adquisición y los de consumo son siempre correlativos; en el Estado, como en cualquiera otra entidad económica, pueden distinguirse la actividad productiva y la consumtiva; pero no es lícito, ni racional siquiera, separarlas y considerarlas independientes. Además, las rentas públicas tienen como razón y como límite las necesidades económicas del Estado, y han de acomodarse en la forma y en sus condiciones todas a lo que exijan esas mismas necesidades, de donde lógicamente se deduce que la ciencia competente en materia de gastos públicos es la única que tiene base y criterio para estudiar los ingresos. La cuestión esencial y primera que ha de decidir la Hacienda consiste en fijar el cuánto del consumo público, que importa mucho más y es antes saber lo que el Estado necesita, que el cómo haya de adquirirlo. Si señalamos como término y único objeto de nuestra investigación las condiciones del impuesto, podría darse el caso de un país cuya hacienda, estando conforme con los principios científicos, fuese, sin embargo, ab-

(229) Vid. J. M. PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública...*, op. cit., págs. 57 y 58, tomo I.

(230) Vid. J. M. PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública...*, op. cit., pág. 16, tomo I.

surda... Abandonando el examen de los gastos, aceptando la arbitrariedad en ellos, no se conciben ya un sistema de hacienda ni una ciencia financiera" (231).

Tampoco se manifiesta partidario Piernas Hurtado de excluir del campo problemático de la Ciencia de la Hacienda la parte relativa a la organización económica del Estado, alegándose que en ella todo es accidental y variable y no se presta a los métodos y generalizaciones científicas. En estos casos no se tiene en cuenta que "la actividad del Estado en el orden de los bienes materiales ofrece caracteres generales, por razón de la naturaleza del sujeto que la desenvuelve y en razón también de la identidad del fin a que se aplica; variará en cada Estado la organización financiera, precisamente porque varían del mismo modo la condición de las necesidades y la índole de los recursos económicos; pero la Hacienda debe prever tales diferencias, en vez de renunciar a conocerlas; ha de estudiar sus causas y resultados después de haber establecido los principios de unidad, que están por encima de esas diversas manifestaciones y a que se someten todos ellos. Por otra parte, si la ciencia enseña cuál es el sistema de los recursos propios del Estado, ese sistema exigirá, sin duda, una organización determinada y precisa, y no puede cualquier otra serle indiferente, ni menos aceptable" (232).

Esta postura respecto a la descripción del contenido de la Ciencia de la Hacienda la mantiene a lo largo de toda su obra, que en línea con lo apuntado consta de una parte general, destinada a exponer los principios comunes y filosóficos de la Hacienda, y de una parte especial, dedicada al examen de las instituciones económico-políticas que han existido y existen en España.

En la parte general, Piernas analiza, en primer lugar, el concepto del Estado y de la vida económica, como prólogo al examen de la vida económica del Estado desde la perspectiva de sus necesidades económicas (gastos públicos) (233), recursos que puede utilizar (ingresos) (234) y orga-

(231) *Vid.* J. M. PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, págs. 20 y ss., tomo I.

(232) *Vid.* J. M. PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, pág. 22, tomo I

(233) «Los gastos del Estado —señala Piernas Hurtado— serán, como las necesidades que los originan, ordinarios y extraordinarios, subdividiéndose, por razón de los fines a que se aplican, en generales y especiales, según atiendan a la constitución y existencia del Estado, o al cumplimiento de alguna función determinada, hallándose en este caso los que se dedican a la administración de la justicia, los que se hacen en materia de religión, los que se inspiran en la moralidad, los que se dirigen a la ciencia

nización económica (235). El que se estudien en primer lugar los gastos públicos tiene plena justificación para Piernas Hurtado. A este respecto señala que “el mayor número de los tratadistas de Hacienda se ocupan antes de los ingresos que de los gastos, partiendo de una idea equivocada acerca del Estado. Creen que éste debe gastar cuanto pueda, y empiezan por ver cuál es el importe de sus recursos para buscar luego la forma de emplearlos; pero aceptando el principio, que podemos establecer a priori, según el cual los gobiernos tienen que cumplir deberes que no son arbitrarios, sino fijos y determinados, se admitirá como más lógico el método contrario, que aconseja conocer primero esos deberes y ocuparse después en obtener los recursos posibles para ello. Los gastos públicos son exigidos por el fin del Estado, los ingresos representan ciertos medios que sirven para cumplirle; y como los medios dependen de la naturaleza del fin, resulta que la determinación de ésta es lo primero para toda actividad bien ordenada” (236).

En la parte especial, Piernas Hurtado se ocupa de examinar los tres aspectos — gastos, ingresos y organización— pero referidos a la Hacienda Española (237), siendo destacable el interés de los dos apéndices sobre “La Hacienda en Ultramar” y “La Hacienda de las provincias y municipios” (238).

Las principales virtudes de la obra de J. M. Piernas Hurtado han sido destacadas, particularmente, por E. R. A. Seligman, quien ha señalado que la aportación de Piernas tiene un contenido altamente positivo por

y al arte, los que se realizan en la esfera económica y los que ocasiona la administración de la misma hacienda pública.» *Vid.* J. M. PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, pág. 31, tomo I.

(234) «Los ingresos —concreta Piernas Hurtado— pueden resultar del uso que haga el Estado de los modos de adquirir comunes y generales o del empleo de modos especiales y privativos de la institución política; unos y otros serán ordinarios y extraordinarios, y al tratar de los primeros ha de exponerse la doctrina del impuesto, que es el más importante de todos ellos, así como al hablar de los extraordinarios ha de considerarse la teoría del crédito público» *Vid.* J. M. PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, págs. 31 y 32, tomo I.

(235) La organización económica, en opinión de Piernas Hurtado, da lugar al estudio de la Administración de la Hacienda, del servicio del Tesoro y de la Contabilidad del Estado.

(236) *Vid.* J. M. PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, pág. 31, tomo I.

(237) *Vid.* J. M. PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, págs. 145 y ss., tomo II. Una introducción histórica inicia el examen de la Hacienda Pública Española.

(238) *Vid.* J. M. PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, págs. 635 y ss., tomo II.

un triple motivo: 1) Por la propia personalidad con que analiza los problemas financieros. En expresión de Seligman, Piernas "se beneficia de la reciente investigación extranjera y trata muchos problemas desde un nuevo punto de vista. Aunque cita frecuentemente a Wagner y a otros autores germánicos, no teme oponerse a ellos ocasionalmente y no pierde su propia personalidad. Esto se observa, no sólo en cuestiones de teoría, sino también en problemas de política práctica" (239); 2) Por el hecho de que al analizar la cuestión referente al reparto de la carga tributaria, se aproximó a las ideas del marginalismo financiero en lo concerniente al principio ideal de imposición (240), y 3) Por el análisis que realiza de la Hacienda pública española. A este respecto, Seligman observa que "el capítulo introductorio de la obra de Piernas Hurtado sobre la historia de la ciencia de la hacienda es especialmente útil al llamar la atención sobre numerosos escritores españoles, no sólo del siglo XVII, sino de tiempos más recientes... El conjunto de su segundo volumen está dedicado al análisis histórico y crítico de la Hacienda pública estatal, local y colonial de España; y él supera con mucho lo que Parieu y otros escritores habían intentado explicar" (241). Estamos de acuerdo con Fuentes Quintana cuando precisa, comentando la anterior valoración de la obra de Piernas por Seligman, que, "desde luego, el juicio de Seligman parece claramente generoso para la obra de Piernas Hurtado; en particular, su conocimiento de la Hacienda Pública de la época puede discutirse a la vista de la exposición que Piernas hace en su Manual de la obra de los hacendistas alemanes, por no referirnos a su confesada ignorancia de las obras inglesas de Hacienda Pública" (242). Por su parte, A. Barrera de Irimo califica a la obra de Piernas como pobre para que pueda desempeñar el papel de protagonista (243), y J. Sardá y L. Beltrán han comentado, respecto a la obra de Piernas Hurtado, que ésta "ha tenido una gran importancia en la historia de la ciencia financiera española. Baste decir que hoy día, más de setenta años después de la aparición de la primera edición y más de cuarenta después de la última, es todavía muy consultada por

(239) Vid. E. R. A. SELIGMAN: *Essays in Taxation*. Ed. A. M. Kelley. Publishers, Nueva York, 1969, pág. 566.

(240) Vid. E. R. A. SELIGMAN: *Essays in Taxation*, op. cit., pág. 567.

(241) Vid. E. R. A. SELIGMAN: *Essays in Taxation*, op. cit., págs. 566 y 567.

(242) Vid. E. FUENTES QUINTANA: *Prólogo a la versión castellana de la obra de A. R. PREST...*, op. cit., pág. XIII.

(243) Vid. A. BARRERA DE IRIMO: *Discurso pronunciado...*, op. cit., pág. 18. Fabián Estapé, por su parte, considera que la obra de Piernas Hurtado estaba privada de cualquier pretensión rigurosa y que fue un best-seller durante muchos años.

nuestros estudiantes. Ha llegado a merecer cálidos elogios de un hacendista tan distinguido como el americano Seligman. Tiene, sin duda, méritos que explican su éxito: gran amplitud, criterio sistemático relativamente moderno, claridad de exposición. Tiene, sin embargo, al lado de estos méritos, algunas lagunas e imprecisiones" (244).

Sin hacer abstracción de los anteriores comentarios valorativos, consideramos importante destacar que, en todo caso, es muy meritorio el esfuerzo realizado por Piernas Hurtado para superar el empirismo que se había apoderado de los hacendistas españoles (245).

De Modesto FERNANDEZ Y GONZALEZ nos interesa destacar su obra "La Hacienda de nuestros abuelos. Conferencias de Aldea", publicada en 1872 (246), escrita con la finalidad de popularizar y hacer asequible el conocimiento de las cuestiones referentes a la Hacienda Pública. En la introducción a su obra, Modesto Fernández expone que "el cumplimiento del deber y la propia vocación me han obligado a dedicarme al estudio de la Hacienda Pública. Observé al poco tiempo que el estudio era fácil y la materia sobrado interesante. Las cuestiones económicas y financieras interesan tan de cerca a los pueblos y a los gobiernos, que su conocimiento es de todo punto indispensable a administradores y a administrados, a los que mandan y a los que obedecen. Bien puede decirse que las grandes luchas políticas y sociales tienen su origen en un hecho económico. A pesar de la utilidad y de la importancia de la Hacienda, pocos se consagran a examinarla en su conjunto y en sus detalles, ya considerándola como obligación nacional, ya haciendo el examen comparativo con la de otros pueblos, regidos por instituciones análogas o diferentes. Popularizar esos conocimientos para que, sin previo aprendizaje, ni auxilio ajeno, los utilice la inteligencia; he aquí el deseo y el propósito del que estas líneas escribe" (247). En suma, nos enfrentamos con el análisis de una obra

(244) Vid. J. SARDA y L. BELTRÁN: *Literatura española...*, op. cit., págs. 23 y 24. Recientemente, L. Beltrán ha sostenido, también, que el libro de Piernas Hurtado fue, probablemente, el mejor tratado español de Hacienda publicado entre 1860 y 1917. Pero éste es casi su único mérito: sus criterios científicos son, en el mejor de los casos, elementales, y con frecuencia desorbitados; sus errores de carácter histórico, numerosos.

(245) Otras obras de Piernas Hurtado son: *Principios Elementales de la Ciencia Económica* (la 2.ª edición, en 1903, se publicó por la Librería de don Victoriano Suárez. Madrid) y *Vocabulario de la Economía* (la 3.ª edición data de 1900; la 5.ª edición se publica por Calpe. Compañía Anónima de Librería, Publicaciones y Ediciones).

(246) Hemos utilizado la 3.ª edición. Imprenta y Fundición de M. Tello. Madrid, 1874. Vid. la referencia a otras obras de Modesto Fernández en H. P. E., núm. 27, pág. 343.

(247) Vid. M. FERNÁNDEZ Y GONZÁLEZ: *La Hacienda de nuestros abuelos...*, op. cit., páginas XVII y XVIII.

escrita por un aficionado, y resultado de la recopilación de un conjunto de artículos periodísticos realizados por el autor (248).

Para conseguir su propósito vulgarizador, Modesto Fernández escribe con un lenguaje sencillo, natural y ameno (249), debiendo merecer una especial atención los capítulos I (La Hacienda de nuestros abuelos), II (El déficit), III (El presupuesto), IV (La deuda), V (Los impuestos), VII (Los hacendistas) y X (Bibliografía financiera) (250). De la lectura de los citados capítulos es fácil colegir que la finalidad primordial de la obra es exponer las transformaciones financieras producidas por el tránsito del absolutismo al liberalismo (251).

En agosto de 1872, la obra de Modesto Fernández se remitió por la Dirección General de Instrucción Pública a la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, con el fin de que ésta informase al Gobierno sobre su contenido. En enero de 1873, la Real Academia emitió su informe, en el que se afirmaba, entre otras cosas, que "es el objeto de la obra defender las formas representativas de gobierno de los ataques que le dirigen los partidarios de la monarquía absoluta, sobre todo bajo el punto de vista financiero, y de la supuesta carestía del gobierno parlamentario. Empresa grave y que, para ser dignamente realizada, exige gran número de conocimientos, no sólo económicos y rentísticos, sino históricos y de varia naturaleza... La Academia cree que el señor Fernández y González da en su libro numerosas pruebas de laboriosidad constante y de poseer muchos de los conocimientos que son precisos para terciar con honra suya y con provecho general, en la contienda política que hoy se mantiene apasionadamente entre los partidarios de la civilización moderna... En resumen, la Academia cree que es muy recomendable el libro del señor Fernández y González, y que conviene a los intereses públicos que sea generalmente

(248) Como expone el propio autor, el que escribe estas líneas «verdad es que ni ha tenido tiempo ni domina la materia como la mayoría de nuestros hombres públicos y de los hacendistas que figuran en la España contemporánea; pero al menos usa el lenguaje de la comprensión y de la verdad. Escritos estos artículos al correr de la pluma y sólo para satisfacer la necesidad momentánea de la prensa periódica, cuyos trabajos nacen un día para morir al siguiente, no reúnen ni la elegancia del estilo, ni la redondez de los períodos, ni el gusto verdaderamente artístico de los trabajos literarios. No pensaba coleccionarlos en forma de libro, pero el periodismo lo pidió con cariñosa benevolencia y era obligatorio que se cumpliese su voluntad». *Vid. M. FERNÁNDEZ Y GONZÁLEZ: La Hacienda de nuestros abuelos...*, *op. cit.*, pág. XVIII.

(249) La obra está redactada en forma de diálogos entre el autor y un docto y venerable anciano que vivía en Galicia.

(250) La obra consta de veinte capítulos y un apéndice de datos estadísticos financieros.

(251) Esta característica ha sido destacada también por J. Sardá y L. Beltrán.

leído, porque contribuirá a desvanecer errores vulgares, a que se hagan justicia mutuamente los partidos políticos y a que las cuestiones financieras sean resueltas por la prudencia y no por la arrebatada pasión de los bandos que desgarran a nuestra patria sin ventura" (252).

También en el Congreso de los Diputados, en la sesión celebrada el 6 de diciembre de 1872, Ramos Calderón destacó en su discurso que en el libro de Modesto Fernández, que "yo desearía que se leyera en todas las escuelas, que yo agradecería al señor Ministro de Fomento que lo recomendara a los ayuntamientos y a los maestros de enseñanza, se hace la historia de nuestra Hacienda, y se prueba con hechos y con números que siempre ha estado la Hacienda de nuestro país en peor situación que aquélla en que se encuentra en los momentos actuales" (253).

Finalmente, en el Informe elaborado por la Comisión especial de Fomento de la Diputación Provincial de la Coruña, con el fin de dictaminar sobre la conveniencia de adquirir doscientos ejemplares de la obra de Modesto Fernández, se afirmaba que "el autor, tratando con la animación consiguiente a la variedad de los asuntos, de cosas tan diversas, no se adhiere sistemáticamente a ninguna escuela, y la poca tensión de espíritu necesaria para seguirle, hace que su obra se adapte admirablemente a la enseñanza de la juventud. Exenta de la aridez inseparable de estas materias, cuando se las trata exclusivamente, aun prescindiendo de que sus doctrinas son siempre sanas y sensatas, es en alto grado conveniente para este objeto el que, con la imparcialidad de datos sacados de todas las fuentes, ni se produce el fanatismo que resulta siempre de puntos de vista limitados y verdades incompletas, ni tampoco se corre el riesgo de que, suministrando nociones superficiales a despreocupadas inteligencias, se engendre en los ánimos la perniciosa pasión que nace de la presunción unida a preocupaciones que les acallan el ansia de mayor esclarecimiento o les hagan desdeñar las luces de la suficiencia; antes bien, con el conocimiento de los materiales y de los buenos tratadistas, se ensanchan a sus ojos los horizontes de la ciencia, evitando la temeridad de los juicios con la exactitud de los principios positivos que a poca costa enseña" (254).

(252) *Vid.* el Acuerdo de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas de 28 de enero de 1873.

(253) *Vid.* Discurso del Sr. Ramos Calderón. Congreso de los Diputados. Sesión del 6 de diciembre de 1872.

(254) «La estructura del libro responde con fidelidad a este pensamiento. En una serie de diálogos agradables e instructivos, el autor y un ilustrado doctor de nuestro país, versado en la teología, los cánones y la historia natural, hablan sucesivamente de

Los anteriores comentarios los hemos seleccionado con la finalidad de dejar constancia de la amplia aceptación de la obra de Modesto Fernández, aceptación de la que presume el mismo autor cuando señala que “tres numerosas ediciones impresas en un solo año y la declaración de texto otorgada por establecimientos de enseñanza, atestiguan que el libro respondió de alguna manera a la curiosidad pública e interesa a la inteligencia popular. Miles de ejemplares circulan en España y en América, éxito obtenido en fuerza de ajenas y espontáneas bondades, sin duda porque el lenguaje de la obra es el mismo que todos hablamos, sencillo, natural, casi familiar, y las ideas que en ella se exponen son las mismas que defienden o censuran, de palabra o por escrito, los partidos y los periódicos, los gobiernos y los ciudadanos” (255). Desde una perspectiva actual, escaso es el interés de la obra que comentamos, circunstancia que nos exime de detenernos en el análisis de su contenido. Estamos de acuerdo, por tanto, con J. Sardá y L. Beltrán, para quienes la obra no está exenta de vaguedad e imprecisión, a lo que añadimos nosotros que ello es consecuencia, en parte, de la forma como está escrita. En síntesis, Modesto Fernández y González consigue su objetivo, si bien en detrimento del rigor científico, y una buena prueba de la aceptación que en su día tuvo su obra fue la amplitud con que se difundió (256).

Poco interés tiene también, en nuestra opinión, el “Compendio de Hacienda Pública” de Fernando LOZANO MONTES (257), obra que se pu-

astronomía, zoología, botánica, crítica literaria y, con frecuencia, de temas tan oportunos y prácticos como la emigración de nuestros paisanos a América, que ilustra con la viva luz de un análisis atinado y de los más útiles consejos. Tal es la introducción de todos los diálogos, con lo cual, hábilmente cautivada la atención del lector, cada uno se destina luego a apreciar el mérito y los trabajos de los hacendistas españoles más notables de los tiempos antiguos y modernos, a exponer importantes observaciones sobre las obras más notables producidas en España en este ramo, a dibujar el cuadro general de nuestra Administración económica o a desenvolver teorías y explicaciones, tan exactas y convenientes como sencillamente expuestas, sobre la desamortización, los presupuestos, el déficit y el curso de la riqueza pública.» *Vid.* el informe de la Comisión especial de Fomento de la Diputación Provincial de La Coruña sobre la obra de Modesto Fernández y González.

(255) *Vid.* M. FERNÁNDEZ Y GONZÁLEZ: *La Hacienda de nuestros abuelos...*, op. cit., págs. XVIII y XIX.

(256) Según Pío Ballesteros, la obra de Modesto Fernández se escribió con cierto propósito partidista, pero no está desprovista de atractivo. *Vid.* P. BALLESTEROS: *Manual de Hacienda Pública*. Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid, 1940, pág. 76. Fabián Estapé califica de ingeniosa a la obra de Modesto Fernández.

En 1876, Modesto Fernández y González publicó un *Programa de la asignatura de Instituciones de Hacienda Pública de España*.

(257) Hemos utilizado la tercera edición realizada por la Imprenta del Patronato de Huérfanos de Administración Militar. Madrid, 1909, 268 págs.

blica en 1876 y fue varias veces reeditada. En el prólogo de la citada obra, Lozano Montes expone las dificultades inherentes al análisis de las cuestiones referentes a la Hacienda Pública. En este sentido señala que “la exposición del asunto objeto de este libro, ofrece serias, graves dificultades. Nacen las unas de la viciosa constitución histórica de la Ciencia Económica y consiguientemente de la Hacienda como una de sus partes; proceden las otras de la más viciosa aun constitución histórica de la total vida económica. Toda la vaguedad e indeterminación con que se emplean en la Economía Política sus términos, aun los más aplicados, como capital, renta, etc., tradúcese después al referirlos a la Hacienda, y de ahí la mayor dificultad para resolver importantísimas cuestiones de esta última ciencia, como, por ejemplo, el impuesto sobre la renta, capital, etc.” (258). Frente a esta problemática y cuando los tratadistas de ambas ciencias —observa Lozano Montes— deberían haberse ocupado de aclarar y precisar tales conceptos, se han dedicado a buscar soluciones prácticas a los males que aquejan a la Hacienda de todos los pueblos en los tiempos que corren, “produciendo con esta ingerencia en terreno que les debió ser vedado desde su esfera, la más lamentable escisión entre la ciencia y la vida. Economista hay de indudable valer e influencia, que ha llegado a sintetizar este sentido latente en toda la Ciencia contemporánea de la Hacienda, diciendo que es mezcla de verdades demostradas y de preceptos prácticos que de ellas se derivan, concepto que por más que choque con la más vulgar idea de Ciencia y Arte, es, sin embargo, el reinante, por no decir el exclusivo, en este orden de conocimientos” (259).

La idea que apunta Lozano Montes es clara: la preocupación por los problemas con los que se enfrenta la Hacienda ha hecho proliferar los trabajos en los que se sugieren los medios de resolverlos, al margen, la mayoría de las veces, de consideraciones científicas (260). De esta forma “en vez de hacer una severa distinción entre la Ciencia y el Arte, presentáronse a la opinión pública como realizables multitud de reformas aconsejadas, se decía, por la Ciencia. Díjose, por ejemplo, es necesario subordinar la política a la Hacienda, que era tanto como decir que el Estado vive para comer, y no que come para vivir. ¿Qué extraño es que apareciesen voces diciendo abajo el Estado, abajo esa fiera que vive sólo para devorar y devorar el fruto de nuestros sudores? Díjose asimismo:

(258) Vid. F. LOZANO MONTES: *Compendio...*, *op. cit.*, pág. VII.

(259) Lozano Montes se refiere a Garnier.

(260) Vid. F. LOZANO MONTES: *Compendio...*, *op. cit.*, págs. VIII y IX.

Los impuestos indirectos son contrarios a la idea del impuesto, suprimáanse. Y se dijeron éstas y otras cosas como perfectamente realizables, haciendo nacer en la opinión pública, por el secular respeto que tiene a la ciencia, las más lisonjeras esperanzas, tanto más cuanto que los que públicamente profesaban tales opiniones daban muestras de conocer con más profundidad que nadie la economía de los estados. En nuestra humilde opinión era en verdad así" (261). Frente a este planteamiento, la realidad, al menos en España, fue muy otra; es decir, se suscitó una contradicción entre la teoría y la práctica, subordinándose la Hacienda a la política, manteniéndose los impuestos indirectos y estableciéndose nuevos gravámenes que hicieron más complejo el panorama.

Para unos, señala Lozano Montes, la causa de tal contradicción habría que buscarla en las exigencias de la política; para otros, en la ineficacia de la Ciencia para la vida. En todo caso, el desconcierto encontraba su fundamento en el hecho de que si la ciencia, que es para todos el conocimiento más perfecto, no da luz y guía para ésta como para las restantes esferas de la vida ¿adónde pedir las? (262). A esta situación se llega, en último extremo, como consecuencia de ofrecerse como científicas híbridas mezclas de conocimientos y reglas prácticas. De ahí que sea ineludible, en opinión de Lozano Montes, "mostrar la diferencia radical entre la Ciencia y el Arte de la Hacienda, poniendo así en luz qué es lo que puede y debe prestar la Ciencia al Arte para que no se la exija más que aquello que puede dar. Pues si el objeto de la Ciencia de la Hacienda no es otro que el de su arte, tiene la radical distinción que media entre el conocer y el hacer, entre el pensamiento y el acto. Que así como a nadie se le ocurriría pedir al mejor conocedor de las bellas artes, el que por el sólo conocimiento hiciese un palacio, una estatua, una composición musical, así tampoco debe exigir la opinión pública del conocedor de la Hacienda ni menos ofrecerse por éste, el realizarla y cumplirla. Aun alcanzado el conocimiento sistemático, verdadero, evidente y cierto que la Ciencia pide, aun así y todo, restaría un infinito al sujeto que tal poseyera para ser llamado en esta esfera artista, pues exige el arte una potencialidad de voluntad, una maestría para obrar sobre sus materiales y un talento para llevar toda la acción hacia el mismo fin, que sólo con naturales dotes y laborioso ejercicio puede llegar el hombre a ser artista en su más alta ex-

(261) Vid. F. LOZANO MONTES: *Compendio...*, op. cit., págs. X y XI.

(262) Vid. F. LOZANO MONTES: *Compendio...*, op. cit., pág. XI.

presión, esto es genio" (263). Si es difícil ser genio o artista en las diferentes artes, con mayor razón lo es ser en cuestiones de Hacienda, por ser una materia delicada, susceptible y rebelde, que, además, está plagada de errores, de pasiones y de egoísmos (264).

Todo el planteamiento anterior de Lozano Montes, que hemos expuesto ampliamente, tiene una clara finalidad: poner de manifiesto la necesidad de separar la ciencia del arte financiero. De ahí su tajante recomendación: "No ofrezcáis, no, por Dios, hombres de Ciencia, aquello que es imposible que como tales podéis dar. Déjense las soluciones apremiantes al arte financiero, que es subordinado al político; que asunto y asunto rico, inagotable, ofrece por sí el puro conocimiento de la Hacienda. Así no confundiréis las viciosas concepciones y viciosas prácticas de la Hacienda con lo que ella es en sí misma. E investigando e indagando la verdad, sin otro fin que la verdad misma, serviréis, estad seguros, más cumplidamente a la vida misma por quien tan cuidadosos os mostráis. Preséntense fundamentos, y fundamentos indudables, que ya vendrá quien se encarne en ellos, los ame y quiera llevarlos a la práctica" (265). En otros términos, es indispensable —para Lozano Montes— que "la constitución de la Ciencia de la Hacienda como la de la Economía Política varíe radicalmente; que se deje de atender a las relaciones y mire a los fundamentos" (266).

Como señala Lozano Montes, no pretende producir tal transformación, ni siquiera lo intenta, a lo largo de su obra. Lo que sí pretende, según concreta, es "llamar la atención de personas que se consagran con puro

(263) *Vid. F. LOZANO MONTES: Compendio..., op. cit., págs. XII y XIII.*

(264) *Vid. F. LOZANO MONTES: Compendio..., op. cit., págs. XIII y XIV.*

(265) «No hay ciertamente hacendista —observa Lozano Montes— que desconozca hoy la irracional constitución de la vida económica y no vea en ella el más temible opuesto a una justa organización de la Hacienda. Mientras no se haga penetrar en la conciencia común un más racional sentido de la propiedad y de sus fines, es en vano esperar remedios eficaces y decisivos para la Hacienda. Decid al fabricante, al labrador, al comerciante, al obrero mismo, que entreguen parte de sus bienes para mantener al Estado y dejad a su voluntad el hacerlo o no hacerlo, y el Estado perecerá por consunción. Mas como el Estado no puede morir, como es algo necesario, lo que no puede obtener por la voluntad de sus miembros, lo obtiene o por la astucia o por la fuerza. Y haciéndose un Argos para hallar la riqueza, la sorprende y toma donde la encuentra... Todo esto no será conforme a principios, pero es la verdad, que si el Estado no lo hiciese, si lo fiase a la buena voluntad del contribuyente, lo repetimos, moriría por consunción... Estas desigualdades e imperfecciones de la vida económica saltan a la vista. Sin embargo, es imposible, de todo punto imposible, desterrarlas de una plumada. Ante ellas se somete e inclina la cabeza, la práctica, lo cual explica el cúmulo de recursos y de impuestos existentes, que no tienen a veces más ley que la necesidad ni más motivo que esa perturbación de ideas reinantes.» *Vid. F. LOZANO MONTES: Compendio..., op. cit., págs. XV a XVIII.*

(266) *Vid. F. LOZANO MONTES: Compendio..., op. cit., pág. XIX.*

interés a estos estudios, para que midan y piensen si en efecto puede continuar la Ciencia en el estado en que hoy se muestra o si, como nosotros creemos, es indispensable variar sus rumbos y consagrar por entero a fijar sus bases y fundamentos" (267). En su obra, Lozano Montes aspira, en último extremo, a mantenerse fiel a su forma de pensar, y por ello anticipa que no se busquen en ella las soluciones a los males reinantes de la Hacienda, y menos aun criterios estrechos al servicio de una escuela o partido, sino que solamente se ha elaborado al servicio de la verdad (268).

Después de esta larga disquisición, Lozano Montes divide su obra en tres partes: ingresos, gastos y organización económica de la Hacienda (269), realizando también un análisis de la historia de la Hacienda española, en el que expone, entre otras cosas, el continuo hacer y deshacer de nuestra Hacienda. Precisamente opinamos que, en todo caso, la parte más interesante de su obra, además de su original prólogo, es la referida al examen de los problemas de la Hacienda española, que describe, criticando las soluciones dadas a dichos problemas. En un intento de sintetizar la situación de la Hacienda española señalaba que "el estado de la Hacienda era cada día más premioso; por recursos que se inventaban nada era bastante; las operaciones de crédito se sucedían unas a otras, la deuda se acrecentaba en proporciones aterradoras y, sin embargo, la Hacienda, lejos de desahogarse, caminaba cada momento más a su ruina. En tal estado, el llamado sistema tributario de don Alejandro Mon, planteado en 1845, que se presentaba como una novedad trascendental, no podía tener sensible eficacia en el remedio de la Hacienda" (270).

Para concluir este análisis valorativo de la obra de Lozano Montes señalemos que, en su conjunto, el "Compendio" tiene poco interés, y solamente el prólogo y examen de la Hacienda española ofrece algún atractivo. Esta valoración se opone a la de Piernas Hurtado, para quien el "Compendio", a pesar de su modesto título, es una investigación seria y profunda, hecha con excelente criterio filosófico, en la que es de lamentar, únicamente, que no tenga mayores desarrollos (271), y está en línea con la de

(267) Vid. F. LOZANO MONTES: *Compendio...*, op. cit., pág. XIX.

(268) Vid. F. LOZANO MONTES: *Compendio...*, op. cit., pág. XX.

(269) La estructura básica de la obra de Lozano Montes es similar, por ejemplo, a la de Piernas Hurtado.

(270) Vid. F. LOZANO MONTES: *Compendio...*, op. cit., págs. 188 y ss., especialmente págs. 257 y ss.

(271) Vid. J. M. PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública...*, op. cit., páginas 58 y 59 (tomo I).

Pío Ballesteros, que estima que la obra de Lozano Montes es poco interesante (272).

En 1881 se publica la obra de Melchor SALVA, "El Salario y el Impuesto" (273). Como se deduce del título, la obra consta de dos partes. En la primera (libro I), que se compone de siete capítulos, Salvá examina toda la problemática del salario: etimología de la palabra salario, salario nominal y real, relaciones del capital y del salario, fluctuaciones del salario, intervención del Estado en la fijación del salario e historia de la retribución del trabajo (274). Sin embargo, la parte más interesante, desde nuestra perspectiva, es la contenida en los libros II (seis capítulos) y III (siete capítulos), en los que M. Salvá expone su pensamiento sobre la imposición.

Del libro II nos interesa destacar dos puntos (275): 1) La oposición de Salvá al impuesto único; y 2) La valoración que realiza de las diferentes ventajas y desventajas de los impuestos directos e indirectos. Respecto al primer punto, Salvá observa que "para muchos autores es provechoso encaminarse a conseguir que no haya en el sistema rentístico más que un impuesto. La historia nos enseña que ha sido múltiple, no sólo por sus varios orígenes, sino porque se acude a diversas formas en cada uno de ellos. Sin embargo, se aspira a sustituir la confusión, las contradicciones y males que nacen de la existencia de muchos tributos, por uno sólo que descubra la teoría científica como racional y legítimo" (276). Después de examinar las diferentes propuestas de impuesto único y sus diferentes implicaciones, Salvá se manifiesta en términos concluyentes: "el impuesto único no es aplicable, ora tenga por asiento y primeras líneas fundamentales la renta, ora el capital, porque dejaría de ser moderado, fuera insuficiente para sobrellevar las cargas públicas, y vendría a dificultar la creación de la riqueza. Para que pudiera plantearse sería menester reducir

(272) Vid. P. BALLESTEROS: *Manual de Hacienda...*; *op. cit.*, pág. 76. Ballesteros destaca que la obra de Lozano Montes aparece poco antes de que queden incorporados a la Facultad de Derecho los estudios de Hacienda, por reforma del año 1884.

(273) Imprenta de Agustín Jubera. Madrid, 1881, 383 págs. Salvá fue Catedrático de Economía Política y Estadística de la Universidad de Madrid. Vid. la referencia a otros trabajos de Salvá en H. P. E., núm. 28, págs. 287 y 288.

(274) Vid. M. SALVÁ: *El Salario y el Impuesto*, *op. cit.*, págs. 5 a 161.

(275) Además de los temas que destacamos en nuestra exposición, Salvá se ocupa en su obra de toda la problemática de la imposición: naturaleza del impuesto, teorías del impuesto, reglas de la imposición, criterios de reparto de la carga tributaria, etc.

(276) Vid. M. SALVÁ: *El Salario y el Impuesto*, *op. cit.*, pág. 235.

los presupuestos en términos que miramos hoy como utópicos, y a lo sumo como bella y grande, pero lejana tendencia de lo porvenir" (277).

Rechazada la idea del impuesto único, Salvá expone las razones que justifican la multiplicidad impositiva. A este respecto señala que "nuestros gobiernos tienen imperiosas necesidades que satisfacer. La monarquía absoluta, al declinar y desaparecer, dejó los pueblos gravados con deudas que, noventa años de guerras y convulsiones políticas, han aumentado todavía; ni creemos justo omitir las crisis de la industria, las grandes obras públicas y los ejércitos permanentes como culpables de esos enormes gravámenes que causan tantos y tan graves perjuicios. No hay para qué ocultar tampoco que la administración de la Hacienda, precisada a hacer ensayos, a suprimir ciertas gabelas por el triunfo de ideas políticas determinadas, ha cometido desaciertos no leves, ni de poco momento. Causas todas éstas bastante poderosas para que sea preciso apelar al impuesto múltiple" (278). El conjunto de impuestos es susceptible de clasificarse en directos e indirectos, aceptando Salvá el criterio sustentado por Rau y Stuart Mill para diferenciar unos de otros: los impuestos directos son los que se perciben de las personas a quienes se quiere hacer soportar, mientras que los indirectos se demandan a una persona para que sean recuperados de otra (279).

Abordando el segundo punto —valoración de los impuestos directos e indirectos— Salvá concreta que los impuestos directos se distinguen por su grandes ventajas: "Su cuota es fija, los contribuyentes conocen la extensión de los gravámenes que soportan, y regulan sus gastos en consecuencia, y su opinión y su influjo pueden servir de freno a los gobiernos que quieran acometer empresas temerarias o no aconsejadas por una política sabia y prudente; la percepción es sencilla, fácil y poco costosa relativamente; su rendimiento está sujeto a menos cambios que los tributos indirectos, ofrece más regularidad" (280). Sin embargo, es preciso tener en cuenta que los impuestos directos no pueden establecerse sin una adecuada colaboración del contribuyente, "que no cabe esperar en el estado de escaso cumplimiento de las leyes morales en que se halla la sociedad moderna" (281). Pero, además, precisa Salvá, los impuestos directos "no

(277) Vid. M. SALVÁ: *El Salario y el Impuesto*, op. cit., pág. 248.

(278) Vid. M. SALVÁ: *El Salario y el Impuesto*, op. cit., pág. 249.

(279) Vid. M. SALVÁ: *El Salario y el Impuesto*, op. cit., págs. 250 y 251.

(280) Vid. M. SALVÁ: *El Salario y el Impuesto*, op. cit., pág. 251.

(281) En opinión de Salvá, «tres medios existen para distribuir las contribuciones que nos ocupan: una declaración de los contribuyentes, ciertas presunciones legales que

se muestran flexibles al desarrollo de la riqueza privada como los indirectos. Por su índole y caracteres, por las resistencias que originan, porque los agentes del Estado o de los municipios que los reparten no han de reformar las apreciaciones y cálculos más que en períodos fijos, de cinco en cinco o de diez en diez años, los impuestos directos no ofrecen un movimiento mecánico y constante del progreso, no ascienden sus ingresos, como se observa en los pueblos ricos y prósperos con los indirectos" (282). Finalmente, los impuestos directos deben recibir, también, el auxilio de la estadística, pero "esta ciencia admirable no se aplica en la forma y según el sistema que esperamos dé de sí grandes resultados en lo porvenir, y no obtiene la cooperación que quizá un día presten los particulares, a quienes hoy dominan lamentables preocupaciones, y de los cuales corto número posee los conocimientos que para tan importante fin se requieren" (283).

La principal conclusión de lo expuesto alcanzada por M. Salvá es que al exigirse los impuestos directos se cometen numerosos errores que ningún gobierno puede evitar, por lo que se ven obligados a recurrir a los impuestos indirectos en orden a compensar los vacíos e imperfecciones (284). En opinión de Salvá, los impuestos indirectos se recomiendan por diferentes razones y fundamentalmente porque: a) Forman parte del precio de los productos y se pagan sin notarlo de la forma más blanda y suave (285), y b) Ofrecen la ventaja de exigir el valor del impuesto en el

sirven para conocer la renta o la fortuna de los súbditos y comisiones de agentes que procuren hacer pesquisas e indagaciones locales. Los tres se juzgan como insuficientes y defectuosos: las declaraciones nos engañan, y de creerlas, premiamos la mala fe y el engaño que ocultan y describen aminorada la riqueza imponible; los signos exteriores o indicios nunca pueden ser más que aproximativos, los agentes fiscales tropiezan con grandes obstáculos para cumplir su cometido. De modo que siempre hay desigualdad e injusticia, parte de realidad ignorada en lo que atañe y concierne a dichas cargas fiscales». Vid. M. SALVÁ: *El Salario y el Impuesto*, op. cit., pág. 252.

(282) Vid. M. SALVÁ: *El Salario y el Impuesto*, op. cit., págs. 252 y 253.

(283) Vid. M. SALVÁ: *El Salario y el Impuesto*, op. cit., págs. 253 y 254.

(284) Vid. M. SALVÁ: *El Salario y el Impuesto*, op. cit., pág. 254.

(285) Hay que convenir —observa Salvá— en que la exactitud de la afirmación de que los impuestos indirectos se pagan sin sentir, de la forma más blanda y suave, es fugaz y pasajera, y ello porque «los pueblos, por la extensión de la cultura general y por la prensa política, van conociendo cada día más el peso de las cargas públicas. La mayor parte de los súbditos comprenden que los impuestos sobre los consumos se oponen a la baratura de los precios. El que desee hurtar el cuerpo a los gravámenes de este linaje, no tiene más que dejar de consumir o de realizar el acto en que interviene el fisco. No siempre es esto posible, si se trata de artículos de primera necesidad, como la harina, la sal, etc. La disminución del consumo para no satisfacer el impuesto debe ser limitada, aun en el supuesto de que se trate de artículos simplemente útiles o que proporcionan placer, como el azúcar, el té, el café, el tabaco; para no adquirir

momento y de la manera que es presumible le conviene más al contribuyente (286). Frente a estas ventajas, se aducen como principales inconvenientes por algunos autores los siguientes: a) Son progresivos a la inversa, es decir, "pesan más sobre los que poseen cortos bienes que sobre los ricos" (287); b) Embarazan y hacen más difíciles el trabajo y sus progresos (288); c) Tienden a distribuir la industria y el comercio de un modo artificial y favorecen más a los comerciantes al por mayor que al por menor (289), y d) Originan unos elevados costes de recaudación (290).

Salvá se manifiesta de acuerdo sólo con alguno de estos inconvenientes, concluyendo que "nuestra Hacienda no tiene respiro, ni fuerzas, ni parsimonia tanta, que sea capaz de rechazar los indirectos. Motivos del orden público y social, leyes del desenvolvimiento histórico no perfecto, de los pueblos modernos, los recomiendan y abren las puertas de la vida fiscal, no sin dolor de los economistas" (291). En otros términos, Salvá sostiene, con carácter general, que los impuestos indirectos no pueden rechazarse, al menos en función de las circunstancias existentes cuando escribe su obra.

En el libro III, M. Salvá se ocupa de analizar las principales características y efectos de los más representativos impuestos directos e indirectos.

tales productos es preciso privarse de lo que causa bienestar, de lo que nos reposa y distrae en medio de nuestros áspersos trabajos; también cabe que el contribuyente se libre de satisfacer su cuota directa aminorando el número de mercancías que compra». *Vid. M. SALVÁ: El Salario y el Impuesto, op. cit., págs. 254 y 255.*

(286) Paga el contribuyente, precisa Salvá, «cuando de todas suertes se vería obligado a hacer un desembolso y no sufre, por consiguiente, más perjuicio que el inherente a satisfacer la fracción que representa el tributo. Y si paramos mientes en mercancías que no se destruyen por breve transcurso de tiempo, el contribuyente goza de la libertad de elegir la época oportuna de hacer los acopios que juzgare convenientes». *Vid. M. SALVÁ: El Salario y el Impuesto, op. cit., pág. 255.*

(287) Salvá no se manifiesta muy de acuerdo con esta objeción.

(288) «Los motivos de este perjuicio —señala Salvá— se hallan en que la mayor parte requieren la intervención del Estado en la industria; ésta tiene que someterse a las reglas penosas de una inspección severa. Los industriales véanse obligados por ello a arrendar locales más vastos, a emplear más dependientes, etc. Por semejantes trabas no pueden aplicar nuevos métodos, usar ciertas primeras materias, y las sustituyen por otras similares pero de inferior calidad. Este mal grave se atenúa eligiendo para el gravamen corto número de productos agrícolas o exóticos que no hayan de sufrir modificación alguna para ser enajenables.» *Vid. M. SALVÁ: El Salario y el Impuesto, op. cit., pág. 257.*

(289) *Vid. M. SALVÁ: El Salario y el Impuesto, op. cit., págs. 257 y 258.*

(290) En opinión de Salvá, «muchos han expuesto lo costoso que es el cobro de los tributos indirectos, el número considerable de agentes fiscales que necesita, los vejámenes, molestias y actos inmorales a que da origen o de los que aparece culpable. Cuestión de cantidad, que achaques son éstos se no parece injusto atribuir a otros impuestos». *Vid. M. SALVÁ: El Salario y el Impuesto, op. cit., pág. 258.*

(291) *Vid. M. SALVÁ: El Salario y el Impuesto, op. cit., pág. 258.*

tos, dedicando un capítulo a examinar la idoneidad de las diferentes formas de recaudación de los impuestos, haciendo una breve referencia a la traslación impositiva (292).

No podemos afirmar que la obra de Melchor Salvá sea un modelo en su género. Sin embargo, y en orden a reflejar exactamente nuestra opinión, consideramos importante destacar dos aspectos de su aportación: 1) Se trata de una obra bien documentada, y 2) Aunque no se halla en el trabajo de Salvá ninguna idea original, puede afirmarse que dice mucho en pocas páginas y con una gran sencillez, con pretensiones vulgarizadas. No entendemos, por tanto, cómo Piernas Hurtado (293) y Pío Ballesteros (294) citan muy de pasada la obra de Salvá, considerándola como monografía el primero y como trabajo de orden financiero, pero no obra de conjunto, el segundo. Quizá la razón de que estos autores concedan poca importancia a la obra de Salvá se derive de su título engañoso, pues aunque se aborda la problemática del salario y del impuesto, el análisis se realiza de una forma independiente, sin ninguna relación entre ambos temas, es decir, Salvá no trata del salario y de su imposición, sino que, en el libro I, como hemos anticipado, se ocupa del salario desde un ángulo meramente económico e histórico, mientras que en los libros II y III expone una teoría general y especial de la imposición. En otros términos, podemos afirmar que de la obra de Salvá se podrían haber hecho dos con diferente título: una, "El Salario", y otra, "El Impuesto" (295).

El "Tratado de Hacienda Pública" de Teodoro PEÑA FERNANDEZ se publica en 1887 (296), y se compone de una Parte Preliminar e Histórica, y de tres partes más (parte I: Ingresos públicos; Parte II: Gastos públicos, y parte III: Parte orgánica). En lo que sigue intentaremos sintetizar las principales ideas expuestas por Teodoro Peña en su "Tratado", si bien consideramos importante anticipar la evidente preponderancia que concede al análisis de los ingresos públicos respecto al de los gastos públicos.

De la Parte Preliminar e Histórica, que consta de veintiún capítulos,

(292) Vid. M. SALVÁ: *El Salario y el Impuesto*, op. cit., págs. 259 y ss.

(293) Vid. J. M. PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública...*, op. cit., pág. 60.

(294) Vid. P. BALLESTEROS: *Manual de Hacienda...*, op. cit., pág. 78.

(295) Teodoro Peña Fernández cita a Salvá repetidas veces en su *Tratado de Hacienda Pública*. Lo importante es que la afirmación de Piernas de que la obra de Salvá es una monografía es errónea, y que, en conjunto, la aportación de Salvá sobre *El Impuesto* no desmerece de los trabajos que sobre este tema aparecen durante la segunda mitad del siglo XIX.

(296) Establecimiento Tipográfico de Hijos de J. Pastor. Valladolid, 1887, 579 págs. Vid. la referencia a otros trabajos de Peña Fernández en H. P. E., núm. 28, págs. 264-265.

solamente merecen una atención particular los dos primeros (297), en los que se expone la definición de la Ciencia de la Hacienda, sus principios fundamentales y los métodos para su estudio y exposición. Para T. Peña, de las diferentes definiciones que se han dado de la Ciencia de la Hacienda, no todas pueden aceptarse, ya que algunas adolecen, en su opinión, de defectos capitales. Así, por ejemplo, no admite la de Canga Argüelles (298), porque éste presenta a la Ciencia de la Hacienda como una parte de la Economía Política, no como ciencia independiente con objeto y límites propios. Según Peña, "verdad es que la Ciencia de la Hacienda es una rama de la Economía, que en ella tiene su arranque y fundamento, pero no es menos cierto que hoy constituye una ciencia independiente" (299). Tampoco acepta la definición de Garnier (La ciencia de la hacienda consiste en preferir de una parte los recursos más racionales, en suprimir los gastos inútiles y disminuir en este sentido las cargas públicas, trabando lo menos posible el consumo y la producción), "pues más bien nos hace comprender el arte que la ciencia de la hacienda, pues se limita a escogitar medios, sin elevarse a los principios" (300). Después de criticar las definiciones de Jacob (301) y Cossa (302), Peña manifiesta su preferencia por la de Conte, por ser breve y precisa y dar una idea cabal y completa de la Ciencia de la Hacienda (303): "Ciencia que enseña el modo de crear, organizar, distribuir y administrar la riqueza común".

Una vez expuesta su idea sobre la Ciencia de la Hacienda, Peña sintetiza los principios fundamentales de la misma en los siguientes (304):

a) Que no se gaste más que en las instituciones sociales señaladas por la política y la administración como funciones propias del poder.

(297) Los restantes capítulos se destinan a examinar la evolución histórica de la Hacienda española.

(298) Canga Argüelles define la Ciencia de la Hacienda como «la parte de la Economía Política que da reglas para fijar los gastos públicos de las naciones y para sacar de la riqueza la cantidad necesaria para su pago, asegurando su exacto cobro y aplicación a los objetos a que se destina».

(299) Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 7.

(300) Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 7.

(301) La definición de Jacob (la Hacienda se ocupa de los principios según los cuales se puede subvenir mejor a los gastos públicos y, por consiguiente, hace ver, de una parte, cómo pueden ser mejor obtenidos los medios de hacer frente a aquéllos, y de otra cómo éstos pueden ser aplicados) no la admite Peña porque no comprende más que a dos partes de la Hacienda. Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 7.

(302) Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., págs. 6 y 7.

(303) Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., págs. 6 y 7.

(304) Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 9.

b) Que en la distribución de los impuestos presida la igualdad y la justicia.

c) Que los servicios sociales atiendan a todos sin abandonar a ningún asociado.

d) Que ni los impuestos ni los gastos impidan el desarrollo de la riqueza pública.

e) Que la administración pública sea enérgica, activa y responsable.

f) Que las reglas financieras que se dicten por la administración no se adopten a ciegas y sean el resultado de datos exactos y de profunda meditación.

g) Que todo sistema financiero se funde en las más sanas reglas de moral, apartándose de cuanto a ésta repugne.

En cuanto al método que puede seguirse en la exposición de la Ciencia de la Hacienda, Peña distingue dos: el método histórico y el filosófico. El primero, recorriendo las diversas edades y estudiando en ellas las instituciones de la Hacienda, tiene la ventaja, según Peña, de llevarnos por el camino de la observación y siempre unidos a la realidad, pero adolece de los defectos de presentarnos la ciencia desquiciada, incurriendo en frecuentes repeticiones y, por no apartarse de lo existente, no osa muchas veces levantar su vuelo a las regiones de la ciencia pura, negando los principios absolutos y universales. El método filosófico, por su parte, inspirándose sólo en la razón, presenta la Ciencia de la Hacienda como un todo armónico, la desarrolla en las partes que la integran y procede siempre de lo conocido a lo desconocido, de lo simple a lo complejo, pero adolece del defecto de que, desdeñando algunas veces las enseñanzas de la historia, prescindiendo de la observación y separándose de la realidad, da en un puro y abstracto idealismo. Para Peña, es preciso, atendiendo a lo expuesto, armonizar ambos métodos, comprobando las teorías que investiga el filosófico con los hechos y las enseñanzas de la historia e iluminando a ésta con sus principios para juzgar rectamente las instituciones que han pasado y sacar de ellas enseñanza provechosa (305).

La parte I (Ingresos públicos) es, en nuestra opinión, la más lograda de la obra de T. Peña. En orden a delimitar el campo problemático de la teoría de los ingresos públicos, Peña acepta, con algunas modificaciones,

(305) Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, *op. cit.*, págs. 15 y 16.

la clasificación de los ingresos públicos realizada por Luigi Cossa “por ser la generalmente seguida y la más adecuada y sencilla” (306). En consecuencia, divide a los ingresos públicos en ordinarios y extraordinarios. Los primeros —ingresos ordinarios— observa Peña, son los que se recaudan en todo ejercicio financiero, se reproducen o repiten en períodos determinados y corresponden a la situación normal del Estado. Los segundos, por el contrario, no se repiten en períodos conocidos de antemano y son propios de circunstancias excepcionales del Estado. En otros términos, los ingresos ordinarios sirven para satisfacer las necesidades comunes u ordinarias del Estado, mientras que los extraordinarios se emplean en cubrir la necesidades extraordinarias (307). Los ingresos ordinarios los subdivide en dos grandes grupos: impuestos y bienes del Estado o patrimonio nacional, es decir, los ingresos ordinarios o proceden de prestaciones de los individuos o son producto de la propiedad o riqueza pública. Por su parte, los ingresos extraordinarios comprenden, según Peña: los tesoros, la venta del patrimonio nacional, las contribuciones extraordinarias y los empréstitos.

T. Peña dedica 214 páginas de su obra a analizar el impuesto en cuanto ingreso ordinario del Estado y sólo 20 páginas a examinar los ingresos derivados de la propiedad o riqueza pública. La razón de esta desproporción la justifica Peña señalando, con Leroy Beaulieu, que “aunque el dominio del Estado pudiera en el porvenir dar al tesoro público recursos más abundantes que los que produce actualmente, aun así el impuesto será por mucho tiempo, si no siempre, la principal fuente de ingresos públicos. La parte más esencial acaso de la ciencia financiera es el estudio de los fenómenos que se relacionan con el impuesto” (308).

La teoría general de la imposición la expone Teodoro Peña analizando los siguientes puntos:

a) Definición y fundamento del impuesto. El impuesto es, para Peña, la prestación justa y obligatoria de servicios o bienes exigida por el poder a los súbditos para el cumplimiento de los fines sociales. Es decir, el impuesto ha de ser, según el concepto vulgar, prestación de servicios o de bienes; ha de ser prestación justa, es decir, conforme a las reglas jurídicas, económicas y políticas del impuesto; ha de ser obligatorio para dis-

(306) Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 192.

(307) Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 192.

(308) Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 193.

tinguirle de la donación; ha de emanar del poder constituido, no de la imposición o violencia de los particulares; los súbditos han de prestarle para que el Estado cumpla los fines sociales y sólo en la cantidad y forma que exijan estos fines. En suma, el fundamento del impuesto está en que siendo el Estado una entidad humana necesita para existir de medios materiales y morales, y no teniéndolos por sí, tiene que tomarlos de los asociados (309).

b) Límite de la imposición. Para Peña, el impuesto tiene de hecho un límite, aunque no pueda determinarse a priori. El Estado no puede exigir tributos a sus súbditos por una cantidad indefinida, pues en este caso podría incautarse de toda la riqueza de ellos y esto sería una injusta expropiación (310).

c) Análisis de la incidencia, repercusión y difusión del impuesto (311)

d) Examen de las doctrinas existentes respecto del impuesto fijo, proporcional y progresivo. Para Peña, el impuesto proporcional es el único aceptable, aunque tenga inconvenientes (312).

e) Exposición de las razones alegadas por los defensores de la unidad impositiva. Después de exponer las ventajas e inconvenientes reconocidas al impuesto único, Peña se manifiesta contrario al mismo, afirmando que "el impuesto único, cualquiera que fuese su base, el capital o la renta, sería insuficiente para atender con él a las múltiples necesidades públicas" (313).

f) Finalmente, Teodoro Peña examina las formas y bases del impuesto y las reglas y clasificaciones del mismo (314).

La teoría especial de la imposición la desarrolla Teodoro Peña analizando, pormenorizadamente, los diferentes impuestos e indirectos, su justificación, ventajas, inconvenientes y efectos.

De los restantes capítulos dedicados a analizar los ingresos públicos, creemos interesante resaltar los destinados a examinar el crédito público y los recursos de las haciendas especiales, en los que T. Peña pone de

(309) Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 196.

(310) Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., pág. 217.

(311) Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., págs. 221 y ss.

(312) Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., págs. 229 y ss.

(313) Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., págs. 241 y ss.

(314) Vid. T. PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda...*, op. cit., págs. 265 y ss.

manifiesto, con una gran sencillez y de forma exhaustiva, toda la problemática referente a estos temas, siendo destacable el rigor científico con que lleva a cabo la citada tarea.

Ya hemos anticipado que sólo un capítulo dedica Teodoro Peña a los gastos públicos, justificándolos, clasificándolos y abordando la cuestión referente a sus límites. Opinamos que la aportación de Peña sobre este tema no está a la altura de la primera parte de su obra, siendo también poco relevantes sus consideraciones sobre los gastos de la hacienda municipal, provincial y colonial.

En la parte tercera (Parte Orgánica), Teodoro Peña dedica un corto capítulo al presupuesto (origen e historia, elaboración, aprobación, ejecución, liquidación y clases de presupuesto), otro a la contabilidad del Estado y a la organización del personal administrativo-financiero, y un tercer capítulo a la organización económica de las Haciendas especiales.

En conjunto, la obra de Peña Fernández nos parece un buen Tratado de Hacienda Pública, siendo su defecto más visible la reducida extensión dada al análisis del gasto público. Por lo demás, cabe alegar en su favor un meritorio rigor en la exposición de las ideas y la profundidad y amplitud con que trata la problemática a que se refiere su obra (315). Podemos afirmar, sin temor a error, que la obra de Peña Fernández, aunque no esté a la altura de la de Piernas Hurtado, es de una gran calidad, hasta el punto de que su "Tratado" puede incluirse entre las cinco obras más representativas de la literatura financiera española de la segunda mitad del siglo XIX.

En 1889, J. NAVARRO REVERTER publica sus "Estudios sobre la Hacienda Española: I. El Impuesto sobre la Renta" (316), tarea que realizó por considerar que "en la grande y urgente obra de la transformación de la Hacienda patria, todos los hombres competentes tienen el deber moral de exponer, sin apasionamiento y sin estrechez de miras, sus ideas" (317). El

(315) Al comentar la obra de Peña Fernández, Piernas Hurtado se limita a señalar que el autor hace una reseña histórica de la Hacienda española y un estudio de las doctrinas financieras. Expone algunas ideas y teorías generales, pero su obra trata, especialmente, de la Hacienda de España. Pío Ballesteros es, incluso, menos explícito.

(316) Casa Editorial de F. Domenech. Valencia, 1889. Además de la obra que comentamos, es interesante analizar también los *Discursos Parlamentarios* de J. Navarro Reverter. Ed. Est. Tipográfico Sucesores de Ribadeneira. Madrid, 1893.

En 1889 se publica, también, un librito, con poco rigor científico, pero interesante. Nos referimos a las *Disquisiciones Financieras*, de Vicente Bas y Cortés. Imprenta de Moreno y Rojas. Madrid.

(317) *Vid.* F. NAVARRO REVERTER: *El Impuesto sobre la Renta*, *op. cit.*, pág. XVI. Como señala Navarro Reverter, «al estudio de los problemas de la Hacienda española

trabajo que analizamos de Navarro Reverter consta de cinco capítulos. En el primero ("La Hacienda actual de España"), Navarro Reverter realiza una definitiva crítica del sistema fiscal español. A este respecto señala que la Hacienda española carece de sistema. "El artificio tributario actual —observa— arranca de hace medio siglo. Imitación poco esmerada de los métodos franceses de aquellos tiempos, no muy recomendables para modelo, apenas si los ministros de Hacienda que, con perniciosa frecuencia se han sucedido en el poder, faltos unas veces de la necesaria preparación y oprimidos otras por circunstancias angustiosas, han podido desarrollar planes, pocas veces implantados y otras tantas fracasados... Y, sin embargo, no sólo la reforma, sino la transformación se imponen con la fuerza de una violenta necesidad" (318). La anterior afirmación de Navarro Reverter encuentra su fundamento en un hecho cierto que, en su opinión, es susceptible de contrastarse: a pesar de que los gastos no se cubren con una diferencia de 100 millones por término medio, el pueblo español es uno de los que más impuestos paga de toda Europa en relación con su riqueza (319).

Para avalar esta conclusión, Navarro Reverter ofrece estos datos significativos: en España, el total de impuestos representa el 15,65 % de su renta anual, porcentaje muy superior al de otros países (Dinamarca, 7,14 %; Bélgica, 7,27 %; Suecia y Noruega, 7,09 %; Inglaterra, 9,25 %; Rusia, 9,98 %; Prusia, 10,64 %; Francia, 12,51 %) (320). A la luz de estas cifras, resulta interesante el comentario realizado por Navarro Reverter: "es nuestra España de los países que más pagan, y no es lo peor este coefi-

actualmente planteados, en sus relaciones con el fomento de la producción patria y con las reformas exigidas por la opinión, están dedicadas las páginas que siguen. Quien crea hallar en ellas novedad, enseñanza o acierto, deténgase aquí y no las lea, que pierde su tiempo. El que sólo busque datos, razones y elementos de discusión, los hallará expuestos con decidida buena fe, con lealtad sincera».

(318) Como precisa Navarro Reverter, «los hombres más eminentes en materias económicas y financieras han ideado nuevos tributos o intentado modificar los antiguos, pero las novedades se han desacreditado pronto y, en general, las modificaciones han perjudicado los intereses públicos. Y no porque unas y otras fueran malas ni acaso carecieran de fundamento racional, sino porque se han planteado sin fe, sin los elementos necesarios, con urgencia y entre angustias, sin meditación, y faltando siempre calma y serenidad para esperar sus frutos o sus efectos y corregir y enmendar los errores cometidos. Agréguese a esto la falta de prudentes energías por parte de la Administración para sostener y aplicar las leyes, y la viciosa organización del fisco, y se tendrá idea de las graves dificultades que se oponen a todo intento de reforma de la Hacienda española». *Vid.* J. NAVARRO REVERTER: *El impuesto sobre la renta, op. cit.*, página 25.

(319) *Vid.* J. NAVARRO REVERTER: *El impuesto sobre la renta, op. cit.*, pág. 26.

(320) A esta conclusión llega Navarro Reverter después de un pormenorizado análisis en el capítulo primero de su trabajo.

ciente de gravamen, sino que, recayendo la carga sobre menos contribuyentes de los que debería, resulta una parte del país sobrado recargada y otra aligerada de tributos. Esta desigualdad, más irritante y menos soportable cuanto más visible es, comunica a los impuestos un carácter mayor de odiosidad y da alientos a la ocultación. El mal es doble, porque no sólo se paga relativamente mucho tributo, sino que se paga mal, y así estamos en peores condiciones que esos otros países de Europa, cuyos adelantos les proporcionan grandes medios de asegurar el bienestar, la prosperidad y la fortuna y que, sin embargo, pagan menos que España" (321).

La situación descrita por Navarro Reverter puede sintetizarse, por tanto, fácilmente: déficit presupuestario a pesar de la fuerte presión fiscal soportada por el contribuyente español en comparación con el de otros países. De ahí su afirmación de que una reforma general del sistema tributario y de la administración financiera es ineludible para eliminar el déficit. Más concretamente, Navarro Reverter se manifiesta en los siguientes términos: "Nosotros nos permitimos creer que todavía hay remedios y remedios eficaces para evitar el conflicto. Pero no remedios mágicos y sobrenaturales que, por artes misteriosas, transforman súbitamente la faz del país, sino remedios de efectos lentos y graduales, que corrijan suavemente tanta injusticia como hoy sufrimos, para cuya aplicación se necesita constancia en el trabajo, fe en sus resultados, conocimiento de los grandes recursos de la nación española, decisión en las luchas que su planteamiento ha de promover y espíritu patriótico en todas las clases contribuyentes de la patria. ¿Cómo se han levantado de su postración unas naciones y cómo han vencido otras las tremendas crisis provocadas por las guerras?... Lo que ni puede ni debe hacer un gobierno es mostrar indecisiones, ni menos dejarse arrastrar por el consejo de los Dulcámaras, cuyas predicaciones alcanzan fama y popularidad; curanderos que pretenden sanar al paciente con remedios locales y con procedimientos empíricos, cuyo ensayo suele hacerse a costa del enfermo; y para esta crónica dolencia de la Hacienda española se oyen y se leen diariamente recetas maravillosas, fecundas y originales invenciones que prometen y aseguran la infalibilidad del éxito" (322). Navarro Reverter concreta que su tarea

(321) *Vid.* J. NAVARRO REVERTER: *El impuesto sobre la renta, op. cit.*, páginas 35 y 36.

(322) *Vid.* J. NAVARRO REVERTER: *El impuesto sobre la renta, op. cit.*, páginas 37 y 38.

no se va a centrar en proponer soluciones mágicas, usualmente hijas de la buena fe y del mejor deseo, pero inspiradas en criterios reducidos o erróneos, sino en analizar seriamente las posibilidades de reforma del sistema fiscal español (323). Dado que una de las reformas más en moda hoy en España, aunque sea muy vieja en otros países, es la creación de un impuesto sobre la renta —precisa Navarro Reverter— por ello examinaré las posibilidades de implantar en España un gravamen de esta naturaleza.

En orden a alcanzar una respuesta realista sobre la viabilidad en España de un impuesto sobre la renta, Navarro Reverter dedica un capítulo de su trabajo a examinar la teoría del impuesto sobre la renta, destacando sus principales características, exigencias y ventajas.

Realizada tal tarea, y después de analizar también los principales rasgos definitorios del sistema fiscal español, alcanza una conclusión significativa: un impuesto sobre la renta que grave a los beneficios o utilidades líquidas anuales de todas las industrias, sociedades, explotaciones, profesiones y rentas, es, a pesar de sus bondades teóricas, completamente inaplicable a España, al menos por ahora, y mientras dure la actual defectuosa organización de la Hacienda Pública (324). Más concretamente observa que “ni la distribución de la riqueza en España, más análoga a la de Francia que a la de Prusia; ni nuestras costumbres por arraigada tradición rebeldes y anárquicas en materia de impuestos; ni las tendencias a la ocultación y al fraude, aquí desenvueltas por la flojedad de los lazos administrativos y favorecidas por la ordinaria impunidad; ni el organismo del Fisco, falto de las bases racionales de la estadística y del catastro, con pernicioso facilidad removido y alterado, y presentando un conjunto inarmónico, desequilibrado, mezcla de antiguos vicios y de modernas ingeniosidades empleadas en agrietar la práctica de la ley; ni aun el aliciente o la esperanza de apreciables rendimientos, aconsejan en España el establecimiento del impuesto sobre la renta en toda su extensión, tal como lo explica la teoría, tal como se practica en Inglaterra o en Alemania... Expuesta la doctrina y estudiada la práctica del impuesto sobre la renta en otras naciones, la práctica y la doctrina prueban que no es posible aplicarlo a España en toda su extensión y en toda generalidad” (325). Sin embargo, sí considera

(323) Vid. J. NAVARRO REVERTER: *El impuesto sobre la renta, op. cit.*, pág. 39.

(324) Vid. J. NAVARRO REVERTER: *El impuesto sobre la renta, op. cit.*, pág. 59.

(325) «Tampoco sería prudente —observa Navarro Reverter— crearlo reducido a las rentas profesionales, dejando libres las rentas rentadas, puesto que los beneficios

necesario implantar un impuesto sobre la renta de los valores mobiliarios (326), con el fin de eliminar el tratamiento fiscal discriminatorio en contra de la propiedad inmueble, es decir, por considerar injusto “que continúen libres de contribución directa aquellas clases de rentistas del Estado, obligacionistas de sociedades, prestamistas quirografarios o hipotecarios, y todos los demás que disfrutan sosegadamente sus haberes sin contribuir por ellos a levantar las cargas públicas” (327). Ahora bien, precisa Navarro Reverter, las rentas, intereses, réditos, pensiones o censos pueden proceder del Estado, o de sociedades y de particulares, siendo importante esta distinción, que obliga a un análisis diferenciado.

Por lo que respecta al gravamen de los intereses, rentas, réditos, pensiones o censos procedentes de operaciones con sociedades o con particulares, que se cobren sea con la garantía de hipotecas, de documentos públicos o quirográficos, de obligaciones, cédulas, certificados, y sea cualquiera la forma que se dé a los valores reales o al crédito personal y a los títulos representativos de la operación, el impuesto debe reunir las siguientes características:

a) Ha de ser general para todas las rentas y pensiones referidas. En opinión de Navarro Reverter, “fácilmente se demuestra la necesidad de que sea general. Efectivamente, si el tributo cargara sólo sobre los valores mobiliarios particulares, como sucede en Francia, tendría dos gravísimos males. Primero, constituir una irritante desigualdad. ¿Por qué el rédito del préstamo representado por el título de una obligación, por ejemplo, ha de pagar un impuesto, y el rédito del préstamo hipotecario, del quirográfico, del personal, de cualquiera de los demás, ha de quedar libre de todo gravamen? El segundo consiste en la alteración del equilibrio del interés. Si los capitales empleados en determinada forma de préstamos libran de gravamen sus intereses, algo más baratos se encontrarán para

del trabajo, de la actividad y de la inteligencia, hallan su natural tributación en las patentes que deben extenderse a todos esos orígenes de fortuna, con buenos padrones y prudenciales tarifas. No es el mejor medio de salvar las dificultades de la Hacienda pública, aplicar a un país tributos en otro establecidos, sin estudiar muy detenidamente la diferencia de condiciones, de tradición, de costumbres, de necesidades y de aspiraciones de ambas naciones, así como sus organismos políticos y financieros, el estado de sus producciones y la distribución de su riqueza.» *Vid. J. NAVARRO REVERTER: El impuesto sobre la renta, op. cit., pág. 134.*

(326) El impuesto sobre las rentas de los valores mobiliarios —observa Navarro Reverter— en unas naciones forma parte del general sobre la renta líquida y en otras es especial.

(327) *Vid. J. NAVARRO REVERTER: El impuesto sobre la renta, op. cit., pág. 135.*

estas operaciones que para invertirlos en otros valores sujetos al impuesto. De aquí un privilegio para las formas de préstamos liberados del tributo, de aquí el desequilibrio del premio o rédito de los capitales. La limitación del tributo a una clase de préstamos, y la excepción de las otras, envuelven, pues, una injusticia y una perturbación" (328).

b) El tipo de gravamen deberá ser reducido y no exceder del 3 %, "para que la alteración del tipo general de interés anual sea limitada y para que no resulten apreciables los inconvenientes y defectos que, como todo tributo, tiene el de que tratamos" (329).

El planteamiento anterior es válido, como se ha señalado, para los intereses, rentas, réditos, pensiones o censos procedentes de operaciones con particulares o sociedades. Una interrogante que Navarro Reverter se plantea es si también es válido para la renta de los valores, sueldos y asignaciones del Estado (330). En opinión de Navarro Reverter, el impuesto que propugna no se aplicaría a las pensiones, sueldos y asignaciones del Estado, "pues están sujetas en la actualidad a un impuesto directo considerable, que, aun siendo excesivo, respetamos y aceptamos tal como está, siquiera

(328) *Vid. J. NAVARRO REVERTER: El impuesto sobre la renta, op. cit., pág. 138.*

(329) En opinión de Navarro Reverter, varios son los aspectos que deben tenerse en cuenta en orden a alcanzar una completa idea de su propuesta: 1) Las acciones de las sociedades de crédito e industriales deben comprenderse entre los valores mobiliarios a efectos de la aplicación del impuesto, aunque con el impuesto que tienen ya fijado. En otros términos, «las sociedades por acciones y los bancos —precisa Navarro Reverter— pagan el 10 por 100 (excepto las de ferrocarriles que pagan el 5 por 100) de las utilidades líquidas que reparten a sus accionistas. Están, pues, gravados los dividendos o renta de las acciones, y en un tipo bastante elevado que no ha impedido que se formen aquéllas que los negocios del país han requerido. No pueden asimilarse a las obligaciones y préstamos pignoratícios o hipotecarios, porque no tienen garantía especial y menos hipotecaria, ni su interés es fijo, sino eventual y aleatorio, ni suelen amortizarse, sino cuando los beneficios permiten devolver el capital»; 2) Navarro Reverter parte de la base de respetar los impuestos existentes sobre sueldos, asignaciones y valores, sin perjuicio de su futura unificación, y de aplicar tipos muy reducidos, como el 3 por 100 para el nuevo tributo; 3) El impuesto que propugna cumple —en su opinión— con las cuatro reglas impositivas de Smith: a) El impuesto debe ser proporcionado a la renta o medios del contribuyente. La proporción, en el gravamen que propugna, no puede ser más exacta, puesto que se gradúa por la renta misma que se percibe; b) La cuota debe ser fija y no arbitraria. En este caso es precisa, exacta, determinada; c) El impuesto debe cobrarse en la época que sea más cómoda para el contribuyente. Para Navarro Reverter, el impuesto que nos ocupa es natural cobrarlo en las épocas mismas del pago de los intereses, réditos o censos; y d) Su exacción debe ser lo más económica posible. Pocos impuestos habrá —comenta Navarro Reverter— de cobranza tan barata como el de que tratamos. *Vid. J. NAVARRO REVERTER: El impuesto sobre la renta, op. cit., págs. 138 y ss.*

(330) *Vid. J. NAVARRO REVERTER: El impuesto sobre la renta, op. cit., páginas 141 y ss.*

no sea un verdadero impuesto y deba en el porvenir modificarse" (331). En cambio, sí considera deben quedar sujetos al impuesto sobre la renta de los valores mobiliarios los intereses de la deuda pública. En otros términos, sostiene que "legalmente, no hay dificultad en gravar los intereses de la deuda pública; moralmente hay deber de hacerlo en la misma proporción, con igual tipo que se exija a los intereses de los préstamos y de toda clase de valores mobiliarios e hipotecarios de las sociedades y de las empresas de la nación" (332).

Las principales conclusiones alcanzadas por J. Navarro Reverter podemos sintetizarlas en las siguientes:

a) El impuesto general sobre la renta, o sea, sobre las utilidades líquidas del contribuyente, no es aplicable a España mientras se mantenga la defectuosa organización de la Hacienda Pública española.

b) El impuesto sobre la renta de los valores mobiliarios es fácilmente adaptable a nuestro país. Más aun, "el impuesto, no sólo sobre los intereses de la deuda pública, sino también sobre las rentas de los préstamos hipotecarios y pignoratícios, sobre los censos y pensiones, sobre los réditos de los valores mobiliarios y quirográficos, es conveniente, es justo, es racional, es cumplimiento de un precepto constitucional y es un sacrificio necesario" (333).

c) El tipo de gravamen no debe exceder del 3 % de la renta anual, es decir, "ha de ser muy módico, para no alterar el nivel del precio que alcance el dinero en el país, para no resultar gravoso al contribuyente y para no alentar el fraude y la ocultación" (334).

d) La implantación del impuesto sobre la renta de los valores mobiliarios debe estar enlazada con la reforma de los restantes impuestos y de la organización fiscal, en orden a alcanzar la nivelación de los presupuestos (335).

(331) Vid. J. NAVARRO REVERTER: *El impuesto sobre la renta, op. cit.*, página 142.

(332) Vid. J. NAVARRO REVERTER: *El impuesto sobre la renta, op. cit.*, página 149.

(333) Vid. J. NAVARRO REVERTER: *El impuesto sobre la renta, op. cit.*, página 153.

(334) Vid. J. NAVARRO REVERTER: *El impuesto sobre la renta, op. cit.*, página 153.

(335) Vid. J. NAVARRO REVERTER: *El impuesto sobre la renta, op. cit.*, página 154.

El trabajo de Navarro Reverter que hemos analizado es un verdadero estudio monográfico, algunos de cuyos capítulos son meritorios. Para Piernas Hurtado, la obra de Navarro Reverter constituye una notable exposición de cómo se halla organizada en otras naciones y pudiera aplicarse a España la Contribución sobre la Renta (336). Pío Ballesteros, por su parte, se limita a incluir la aportación de Navarro Reverter entre los temas especiales de orden financiero, pero no obra de conjunto, sin realizar ningún comentario valorativo (337).

Mucha popularidad tuvo el "Curso de Hacienda Pública General y Española" de Alfredo BRAÑAS, que se publica en 1891 (338). En las "Advertencias previas", Brañas expone las pretensiones de su obra, señalando que "este libro, y mejor diríamos estos apuntes de Hacienda Pública, obedecen, únicamente, a las necesidades de la enseñanza académica o universitaria según los planes vigentes ... Hemos escrito principalmente este libro para los jóvenes alumnos de la Facultad de Derecho de nuestras Universidades. Ellos son los primeros que han de agradecernos el servicio que pudiéramos prestarles con este texto, siempre que hubiésemos acertado en nuestros intentos. Para ellos es la exposición llana y vulgar de las cuestiones financieras que la asignatura comprende, exposición hecha sin floreos retóricos, sin palabras excusadas, sin críticas ni discusiones superfluas que más ciegan y despistan la inteligencia que aclaran y facilitan los conceptos. Para ellos es el resumen o la síntesis completa de nuestras leyes españolas en materia de gastos e ingresos públicos y de organización fiscal" (339). Con estas pretensiones, Brañas estructura su obra en cuatro partes, escritas con gran claridad.

La primera parte, bajo el título "Preliminares de la Hacienda" (cinco capítulos), comprende el análisis de la definición, objeto, fin, método, fuentes y fundamentación científica de la Hacienda. Para Brañas, "la Hacienda es la ciencia que trata de estudiar teórica y prácticamente los gastos e ingresos públicos, la fijación de los primeros y la recaudación, inversión y contabilidad de los segundos para satisfacer con justicia y

(336) Vid. J. M. PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública...*, op. cit., pág. 60.

(337) Vid. P. BALLESTEROS: *Manual de Hacienda...*, op. cit., pág. 78.

(338) Imprenta de Diéguez y Otero. Santiago de Compostela, 1891. Brañas fue Catedrático de Hacienda Pública en la Universidad de Santiago. Vid. la referencia a otras obras de Brañas en H. P. E., núm. 27, pág. 297.

(339) Vid. A. BRAÑAS: *Curso de Hacienda Pública...*, op. cit., págs. V y VI.

acierto las verdaderas necesidades del Estado” (340). En opinión de Brañas, en su definición se expresa el objeto, el fin y el método de la Hacienda Pública.

El objeto o materia sobre la que versa la Hacienda —observa Brañas— son los gastos ordinarios y extraordinarios, generales o especiales, y los ingresos comunes o temporales, es decir, los impuestos y rentas y el crédito público, así como la organización de empleados y oficinas para la determinación de los ingresos y gastos y su contabilidad (341).

Por otra parte, “el fin de la Hacienda está en regular con economía y exactitud los gastos que demandan las necesidades reales del Estado; la clasificación de las necesidades o de los servicios públicos es una tarea de otras ciencias, entre ellas del Derecho administrativo. La Hacienda se limita a fijar los gastos en vista de los ingresos, aconsejando, en último término, a los estadistas y gobernantes la necesidad de suprimir o reformar los servicios, como debe hacer todo el que rige o administra una colectividad cualquiera” (342).

Finalmente, y en lo que concierne al método, Brañas se manifiesta en los siguientes términos: “el método que adoptamos en el estudio de la ciencia financiera es, como indica la definición, teórico y práctico a la vez, es decir, que no sólo hemos de indagar las causas y orígenes de las instituciones financieras, su fundamento racional y sus leyes esenciales, sino también las reglas de aplicación de las teorías rentísticas en un Estado determinado. Si la Ciencia de la Hacienda es teórico-práctica, claro está que el método para su estudio debe participar de la naturaleza de aquella ciencia y darnos a conocer los ingresos y gastos públicos y la organización financiera no sólo a la luz de los principios, sino en vista de los hechos y según las leyes e instituciones de cada país” (343).

De esta primera parte merece destacarse también el capítulo V, en el que Brañas ofrece una aceptable bibliografía financiera, valorando las

(340) Análoga a su definición son, en opinión de Brañas, las de Parieu y Jacob, que, si bien son incompletas, no hay inconveniente en aceptar. La Ciencia de la Hacienda Pública, para Alfredo Brañas, no es una parte de la Economía Política, como creyeron Garnier y Canga Argüelles, ni una rama del Derecho administrativo como equivocadamente han supuesto Leroy Beaulieu y otros escritores franceses, que no acertaron a deslindar con claridad y precisión los dominios de la administración y de la Hacienda. La ciencia financiera es, en la actualidad, una disciplina independiente, con objeto, fin y métodos propios. Vid. A. BRAÑAS: *Curso de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, págs. 9, 10 y 17.

(341) Vid. A. BRAÑAS: *Curso de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, pág. 18.

(342) Vid. A. BRAÑAS: *Curso de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, pág. 18.

(343) Vid. A. BRAÑAS: *Curso de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, págs. 18 y ss.

obras de los principales autores nacionales y extranjeros, clasificándolas en tres grupos: a) Obras que tratan de la Hacienda desde el punto de vista filosófico y doctrinal; b) Las que la estudian sólo en su aspecto histórico, y c) Obras que se concretan a la exposición y crítica de las leyes y demás disposiciones vigentes (344).

El resto de la obra de Brañas es desproporcionada en cuanto a su contenido, dedicándose treinta y cuatro capítulos al análisis de los ingresos públicos (parte segunda) y sólo cuatro al examen de los gastos públicos (parte tercera), haciéndose constante referencia a la Hacienda española. La parte cuarta, que consta de siete capítulos, tiene un interés relativo y está dedicada al estudio de las cuestiones referentes a la Administración Financiera y Contabilidad. Como es fácil colegir, la estructura de la obra de Brañas es similar a la de Teodoro Peña Fernández.

La segunda parte (ingresos públicos) es, según nuestro parecer, la más trabajada por Alfredo Brañas, que clasifica a los ingresos en ordinarios y extraordinarios. Los ingresos ordinarios, a su vez, los subdivide en tres clases: Bienes nacionales, rentas públicas e impuestos. Por su parte, entre los ingresos extraordinarios incluye: tesoros, desamortización, venta de bienes nacionales, empréstitos y contribuciones extraordinarias (345). Esta clasificación la acepta Brañas por considerarla más científica y exacta.

Por ser los impuestos la parte más importante de los recursos del Estado, Brañas considera necesario dedicar una particular atención a la teoría general y especial de la imposición. La teoría general de la imposición la expone Alfredo Brañas examinando los siguientes puntos:

a) El impuesto es, para Brañas, la prestación obligatoria de los súbditos, en proporción a su fortuna, para atender al pago de los servicios administrativos, distribuyendo entre ellos, según su importancia, el total de lo recaudado, procurando justificar en cada caso su inversión o la aplicación que hubiere de dársele (346).

b) Límite de la imposición. Para Brañas, no puede fijarse a priori un límite fijo a la imposición (347).

(344) Vid. A. BRAÑAS: *Curso de Hacienda Pública...*, op. cit., págs. 36 y ss.

(345) Vid. A. BRAÑAS: *Curso de Hacienda Pública...*, op. cit., págs. 47 y 48.

(346) Vid. A. BRAÑAS: *Curso de Hacienda Pública...*, op. cit., págs. 125 y ss.

(347) Vid. A. BRAÑAS: *Curso de Hacienda Pública...*, op. cit., págs. 135 y ss.

c) Examen de la incidencia, repercusión y difusión del impuesto (348).

d) Análisis de las doctrinas existentes respecto del impuesto fijo, proporcional y progresivo. En opinión de Brañas, el impuesto proporcional es el único que puede aceptarse (349).

e) Brañas se manifiesta opuesto, también, a la unicidad impositiva. En su opinión, "a lo que puede aspirarse hoy es a reducir y a suprimir algunas contribuciones indirectas y a procurar que los pocos impuestos generales y directos que se establezcan tengan todos ellos una misma base y un sólo procedimiento para su distribución y cobranza. Y así y todo, esto no podrá conseguirse más que lentamente y ensayando con prudencia, y por partes, un bien entendido plan de reformas tributarias" (350).

f) Finalmente, Brañas examina las formas y bases del impuesto (351).

La teoría especial de la imposición la desarrolla Alfredo Brañas analizando, detalladamente, los impuestos directos e indirectos, su justificación, ventajas, inconvenientes y efectos, haciendo referencia en numerosas ocasiones a la legislación fiscal española.

De los restantes capítulos destinados a analizar los ingresos públicos, sólo merecen destacarse, en nuestra opinión, los cuatro destinados a examinar el crédito público (352).

Cuatro son los capítulos que Alfredo Brañas dedica a los gastos públicos, siendo muy poco relevante su aportación sobre este tema, mientras que, por el contrario, son relativamente interesantes los siete capítulos en los que aborda el tema referente a la administración financiera y contabilidad.

Del análisis de la obra de Alfredo Brañas podemos concluir que, sin perjuicio de algunas aportaciones originales a las que hemos hecho referencia, su estructura y contenido es muy similar a la de Teodoro Peña Fernández, y, en línea con la opinión que nos mereció la obra de éste, consideramos muy meritorio su trabajo. En último extremo, Brañas, que se autodefine como autor de una modesta publicación científica y académica, consigue su objetivo de facilitar al lector un Curso de Hacienda

(348) Vid. A. BRAÑAS: *Curso de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, págs. 137 y ss. Vid. P. YEBRA: *La Descentralización Económico-Financiera en Alfredo Brañas*. Universidad de Santiago de Compostela, 1971, 122 págs.

(349) Vid. A. BRAÑAS: *Curso de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, págs. 147 y ss.

(350) Vid. A. BRAÑAS: *Curso de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, págs. 140 y ss.

(351) Vid. A. BRAÑAS: *Curso de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, págs. 167 y ss.

(352) Vid. A. BRAÑAS: *Curso de Hacienda Pública...*, *op. cit.*, págs. 331 y ss.

Pública a nivel elemental, pero con un cierto rigor científico. La obra de Brañas tuvo una buena aceptación y prueba de ello es que, como señala Pío Ballesteros, entre 1891 y 1896 se realizaron tres ediciones de la misma.

Hasta aquí hemos dejado constancia de las obras de los principales autores que con ribete académico analizaron las cuestiones referentes a la Hacienda Pública durante el período comprendido entre finales de la década de 1830 a 1906. Sin embargo, y como hemos señalado al principio de este capítulo, se publicaron también durante este período un conjunto de ensayos meritorios elaborados por autores que intentan reformar las instituciones de la Hacienda Pública española de su tiempo y que cuentan, en dichas memorias o ensayos, las dificultades con las que se enfrentaron. Con carácter general, podemos afirmar que estos trabajos tienen poco interés, si bien algunos merecen una especial referencia (353). Este es el caso, por ejemplo, del "Examen Económico-Histórico-Crítico de la Hacienda y Deuda del Estado, Proyecto de su Reforma general y la del Banco, equilibrando las rentas y los gastos, restableciendo el crédito y fomentando la prosperidad nacional" (1840), de Pío PITA PIZARRO (354). En el prólogo del citado trabajo, Pita Pizarro expone que "en las circunstancias presentes de la nación he creído hacerla un servicio publicando mis opiniones y proyectos acerca de su hacienda y deuda, no porque presuma que sean los más fecundos en resultados, sino con el fin de que esta publicación sirva de estímulo para otras más perfectas sobre cuestiones tan capitales y urgentes en la administración del Estado. Habiendo tenido a mi cargo, por tres veces en dos años, el desempeño de los dos ministerios que entienden en cuanto hace relación al fomento de la hacienda o renta del gobierno, y de la prosperidad material de los pueblos, me considero también con cierta obligación de manifestar francamente mis ideas y combinaciones relativas a los negocios que he administrado, y ofrecer al público el corto caudal de mis conocimientos en ellos, aun cuando la breve y borrascosa duración del servicio que presté no me ha permitido adquirir y madurar todos los datos que se requieren para hablarle con seguridad de buen suceso" (355). La obra de Pita Pizarro que comentamos consta

(353) Siguiendo tanto a Piernas Hurtado, como a Sardá y Beltrán, y a Pío Ballesteros, incluiremos entre estos trabajos a las obras de Pita Pizarro, Santillán, Sánchez Ocaña, Bravo Murillo, Figuerola y Camacho.

(354) Imprenta de don Narciso Sanchiz. Madrid, julio de 1840. *Vid.* la referencia a otras obras de Pita Pizarro en H. P. E., núm. 28, pág. 268.

(355) Pita Pizarro explica también que «al reconocer muchos de los libros que sobre nuestra Hacienda y deuda se han escrito, eché de menos alguno que a la copia de los datos y la referencia de los hechos, juntase su censura y dedujese por corolario

de seis partes (parte I: "Nociones preliminares"; parte II: "Del sistema de crédito y de la deuda pública"; parte III: "De las contribuciones"; parte IV: "De las aduanas, rentas estancadas y resguardos"; parte V: "Hacienda de ultramar", y parte VI: "Proyecto de Reforma general de la Hacienda y Deuda del Estado, dotación de la Administración municipal y Ley Orgánica del Banco Español").

El trabajo de Pita Pizarro, aun digno de mención, tiene, sin embargo, una relativa importancia. En primer lugar, señalemos que las cinco primeras partes de la obra tienen poca originalidad respecto a otras obras publicadas con anterioridad. En segundo lugar, opinamos que, en todo caso, lo mejor de su aportación se refleja en su análisis crítico del sistema fiscal español y del crédito público, y en la parte referente al arreglo de la Hacienda pública, equilibrando sus rentas con los gastos de la administración del Estado (356). Con un criterio más selectivo cabe afirmar que el apartado III de la parte IV, en el que precisa su postura respecto de la reforma de la Hacienda Pública, es el más relevante, porque, en el citado apartado, expone su solución a los problemas de la Hacienda Pública española, en función de las críticas de las que deja constancia a lo largo de todo su trabajo, críticas, por otra parte y como hemos señalado, poco novedosas. En el citado apartado III de la parte IV, Pita Pizarro señala que "en vano será todo pensamiento de orden, equidad y justicia, todo proyecto de reforma en la tesorería del Estado, mientras que no tenga asegurada la dotación necesaria para cubrir sus obligaciones exactamente. La acumulación de las deudas arrastra consigo un hábito de trampa que desordena y confunde la cuenta y razón, abre campo a la arbitrariedad y eslabona una cadena de abusos que produce inmediatamente el descrédito y conduce a la bancarrota" (357). En consecuencia, Pita Pizarro mantie-

el remedio de los defectos o la reforma de los abusos, componiendo de todo un plan concertado, completo, dirigido al mismo fin y guiado por idénticos principios. Creí, por tanto, que una obra semejante debe ser la más necesaria y conveniente, puesto que exponiendo en resumen la historia de los sucesos y sus consecuencias, juzgando críticamente éstas, se viene naturalmente a parar en la indagación de los medios para obtenerlas más favorables. No vacilé, pues, en emprenderla, por más que la considerase muy ardua y superior a mis fuerzas, principalmente en el breve tiempo que las circunstancias me dejaban, atendiendo a que de ellas depende la mejor parte de los resultados que pueda ocasionar». Vid. P. PITA PIZARRO: *Examen económico-histórico-crítico de la Hacienda y Deuda del Estado...*, op. cit., págs. III y IV.

(356) Vid. P. PITA PIZARRO: *Examen económico-histórico-crítico de la Hacienda y Deuda del Estado...*, op. cit., págs. 33 y ss., y 456 y ss.

(357) Vid. P. PITA PIZARRO: *Examen económico-histórico-crítico de la Hacienda y Deuda del Estado...*, op. cit., pág. 456.

ne que la dotación de la tesorería del Estado no puede asegurarse si las contribuciones que la constituyen se limitan a dar productos accidentales y muy variados, “ni es posible con éstos perfeccionar el sistema de cuenta y razón por presupuestos anuales, que forma la base más importante de un gobierno representativo” (358). Sin embargo, Pita Pizarro admite que “todavía se aumentan y complican grandemente estas dificultades, cuando en los ramos de renta que componen la hacienda pública, hay diversas participaciones extrañas que obstruyen la administración, confunden y contradicen los derechos y dan lugar a fraudes, reclamaciones, litigios, deudas y las demás consecuencias de estos sucesos. Todas las indicadas perjudiciales condiciones tienen nuestro actual sistema tributario, y ellas solas, prescindiendo de todas las demás causas que lo condenan, deberían bastar para, desde luego, reformarlo” (359).

Ante este desolador panorama ofrecido por la Hacienda Pública española, Pita Pizarro, y en lo referente a las soluciones, considera que es imposible alcanzar el equilibrio de ingresos y gastos por uno solo de los medios que conducen a él, a saber el aumento de ingresos o la reducción de los gastos, “ya que ni la riqueza de la nación permite lo primero, ni en el buen orden de una administración benéfica cabe lo segundo”. Por tanto, propugna “marchar simultáneamente por ambos caminos”. En lo que concierne al aumento de ingresos, éste debe lograrse no precisamente exigiendo mayores sacrificios de los contribuyentes, sino más bien asegurando la completa y económica recaudación de los impuestos existentes. En lo referente a la disminución de los gastos, Piza Pizarro propugna la reducción de determinados gastos, pero no de todos, pues ello causaría más pérdida que ahorro, más daños positivos que imaginarios beneficios. En un plano más concreto, Pita Pizarro establece las bases de lo que denomina “ley orgánica de la hacienda pública” (360), precisando los ingresos y gastos que, en su opinión, deberán exigirse y realizarse durante 1841 (361).

También se preocupa Pita Pizarro de dejar constancia en su obra del

(358) Vid. P. PITA PIZARRO: *Examen económico-histórico-crítico de la Hacienda y Deuda del Estado...* op. cit., pág. 456.

(359) Vid. P. PITA PIZARRO: *Examen económico-histórico-crítico de la Hacienda y Deuda del Estado...*, op. cit., págs. 456 y 457.

(360) Vid. P. PITA PIZARRO: *Examen económico-histórico-crítico de la Hacienda y Deuda del Estado...*, op. cit., pág. 457.

(361) Vid. P. PITA PIZARRO: *Examen económico-histórico-crítico de la Hacienda y Deuda del Estado...*, op. cit., págs. 457 y ss.

procedimiento que, en su opinión, deberá seguirse para reorganizar la deuda pública (362) y arreglar la tesorería general del Estado (363).

Podemos concluir que la obra de Pita Pizarro tiene tan sólo un relativo interés. Como han señalado J. Sardá y L. Beltrán, el trabajo de Pita Pizarro, "aunque no posee un gran valor científico (su autor no era un profesor, sino un político que había desempeñado la cartera de Hacienda), contiene una información abundante y bien resumida sobre los impuestos españoles en aquellos años y anteriormente" (364). Por su parte, F. Estapé ha constatado que Canga Argüelles llega más lejos y más hondo que Pita Pizarro (365), lo cual nos parece obvio (366).

(362) En opinión de Pita Pizarro, para conseguir una Hacienda saneada es necesario realizar en España tres grandes operaciones diferentes e indispensables: 1) La primera y más urgente es «desembarazar al tesoro de la gran deuda corriente que en la actualidad le abruma y extenua». 2) La segunda se centra en «organizar el sistema tributario para lo sucesivo de la manera más ventajosa». 3) La tercera se refiere al arreglo general de la deuda del Estado. Respecto a esta tercera operación, Pita Pizarro observa que existe una imposibilidad absoluta de pagar los intereses de la deuda que los tiene declarados y más todavía de declarárselos y satisfacerlos, como es de rigurosa justicia, a la que actualmente no goza de ellos. Pero la nación posee bienes suficientes para amortizar toda la deuda del Estado con intereses, suficiencia que se aumentará llamando sucesivamente la deuda actual a la conversión en otra nueva inviolablemente consolidada. De esta forma, si se declaran en venta pública todos los bienes nacionales susceptibles de venta, y se procede a la citada conversión, se generará un doble movimiento «que extinguirá en breve gran parte de la deuda actual, constituirá otra perfectamente acreditada, que podrá conservarse en proporción de las necesidades y recursos del Estado, y, por fin, atraerá y pondrá en circulación una gran masa de capitales que darán el impulso más extraordinario a nuestra riqueza agrícola e industrial, objeto esencial que se debe llevar siempre en mira al determinar toda providencia legislativa de economía». Vid. P. PITA PIZARRO: *Examen económico-histórico-crítico de la Hacienda y Deuda del Estado...*, op. cit., págs. 452-453 y 464-465.

(363) «Reconocida la absoluta imposibilidad de que el tesoro público pague con sólo sus ingresos corrientes la deuda activa que tiene por atrasos, además de los gastos del ejercicio anual sucesivo, indispensable es desembarazarla desde luego de aquella obligación, cuya permanencia sólo sirve para sostener el descrédito y dar ocasión a nuevos abusos, complicaciones e injusticias en la arbitraria preferencia de los pagos. Semejante descargo no parece posible, sino de dos maneras: traspasando la deuda particular de la tesorería a la general del Estado o prefijando para el pago sucesivo de aquella la cantidad anual que sea posible como sobrante del ejercicio corriente. Fácil es reconocer que este segundo medio por sí sólo será imposible o de insignificante resultado en algunos años y, en consecuencia, que debe ser auxiliado por el primero.» Vid. P. PITA PIZARRO: *Examen económico-histórico-crítico de la Hacienda y Deuda del Estado...*, op. cit., pág. 453.

(364) Vid. J. SARDÁ y L. BELTRÁN: *Literatura española sobre Hacienda...*, op. cit., página 22.

(365) Vid. F. ESTAPÉ: *Prólogo a la reedición de los Elementos de la Ciencia de Hacienda de J. Canga...*, op. cit., sin página.

Refiriéndose a Pita Pizarro, Ramón de Santillán señaló que «infatigable en el trabajo, había hecho algún estudio de nuestra Hacienda después de haber estado encargado de ella, aunque por pocos días, en 1837; pero no adquirió de este ramo más que algunos conocimientos incompletos y superficiales que no podían menos de conducirle a errores, tanto más cuanto que con ellos se consideró muy superior en saber a todos

En 1845 tiene lugar la reforma del sistema tributario, obra del partido moderado, cuya gestión se defiende por Ramón SANTILLAN y José SANCHEZ OCAÑA (367). El primero publicó la "Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos de España y de su administración desde 1845 hasta 1854, añadida con notas de sus ampliaciones y efectos hasta 1863" (368) y el segundo la "Reseña histórica sobre el estado de la Hacienda y del Tesoro Público en España durante las administraciones progresista y moderada y sobre el origen e importe de la actual deuda flotante del mismo Tesoro" (369).

los que él y otros llamaban rutineros, sin averiguar si a su práctica reunían la ciencia que dan al estudio y la observación. Pita era en diciembre de 1838 un aventurero y arrojado proyectista, que hubiera causado grandes trastornos en nuestra Hacienda si no hubiese estado contenido por diferentes obstáculos que él no podía franquear.»

(366) El mismo Pita Pizarro, en el prólogo de su obra, realiza un conjunto de consideraciones que ayudan a valorar su aportación. Señala que ha procurado la concisión, «porque pueda compensar de algún modo la aridez de los asuntos y por reunir en un solo volumen lo más esencial de tantos como son los que abraza... Los que tienen obligación de instruirse sobre asuntos político-administrativos encontrarán, como en un manual, lo más sustancial de varias obras y documentos manuscritos voluminosos, de los cuales lo he extractado. Quizá por esto me tachen algunos de plagiarlo, pero es fácil reconocer que no es posible dejar de serlo en cierto modo, siempre que se trata de narrar hechos históricos y de repetir principios universalmente reconocidos. Por lo demás, en la parte de la crítica y proposición de las reformas, no podrá menos de encontrarse la novedad de lo que me pertenece exclusivamente».

En 1840 se publica también la obra de AGUSTÍN DE LA LLAVE: *Ligero examen de los principales objetos, rentas y ramos que constituyen la Hacienda Pública de España, el cual servirá de base para un proyecto general de administración aplicado a la misma*. Imprenta de Timoteo Arnaiz. Burgos, 1840.

(367) De las obras de estos dos autores solamente nos interesa destacar su defensa de la gestión del partido moderado.

(368) Imprenta de A. Pérez Dubrull. Madrid, 1888. Vid. la referencia a otras obras de Santillán en H. P. E., núm. 28, pág. 292. Santillán expone las razones que le inducen a realizar este trabajo. A este respecto observa que «mi objeto en este escrito no es otro que el de dejar consignados los hechos principales que en el ramo de Hacienda han tenido lugar en un período juzgado por algunos con más pasión que equidad, añadiendo mis observaciones como un tributo que el hombre público, creo yo, está obligado a pagar a su país, por lo que a éste pueda interesar la experiencia de los que le han servido con celo. Destinado en un principio este escrito a la publicidad, vino luego a hacerse inoportuna, por inútil, en la época en que se concluyó, porque no había que esperar un retroceso inmediato en el errado camino que se había tomado. Más tarde, verificado el cambio político de julio de 1856, no fueron necesarias mis excitaciones para volver al estado anterior a la revolución de 1854. Sin dificultad fue restablecida la contribución de consumos, y se adoptaron disposiciones para perfeccionar el sistema de 1845, cuyas ventajas sobre cuantos se han ensayado se tocan cada día. En esta situación, ya mi trabajo no podía tener más que un interés histórico, si alguno tiene, y por esta razón, principalmente, renuncié a su inmediata publicación, reservándome hacer en él, mientras mis fuerzas no me abandonaran, algunas adiciones que dieran a conocer la marcha progresiva de nuestras rentas públicas, así como las alteraciones que se hayan hecho en ellas y en su administración. He llegado así al año de 1863, en que una edad avanzada me obliga a poner término a este trabajo». Vid. R. SANTILLÁN: *Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos de España...*, op. cit., págs. 13 y 14.

(369) Imprenta de Tejado. Madrid, 1855, 508 págs. más apéndices.

La "Memoria" de Santillán se publica en 1888, con un interesante prólogo de su hijo Emilio Santillán (370). En el citado prólogo se señala que "con el título *Memorias* dejó don Ramón de Santillán a su fallecimiento, en 19 de octubre de 1863, tres obras inéditas: la una, referente a los hechos y acontecimientos en que tomó parte, presenció o acaecieron durante su vida, ya militar o civil, ya política, la cual será publicada dentro de poco tiempo; la otra, una historia crítica de los Bancos de Emisión y Descuento que han existido en España hasta el año de 1863, la cual vio la luz pública en el siguiente de 1864; y, por último, la presente, que hoy ofrecemos al examen y juicio de las personas aficionadas a los estudios económicos", siendo esta Memoria el último trabajo de Ramón Santillán (371).

El trabajo de Ramón Santillán consta de una introducción y de tres partes (parte I: Observaciones sobre las obligaciones del Tesoro público en agosto de 1854 y en 1863; parte II: Rentas públicas antes y después del año 1845. Sus reformas y resultados; parte III: Administración y Contabilidad). A lo largo de su obra, Ramón Santillán expone, por una parte, las vicisitudes y gestación de la reforma de 1845, precisó las bases generales de la misma y deja constancia de su contenido. Esta parte de su aportación no ha de merecer nuestra atención, pues los trabajos de E. Fuentes Quintana y César Albiñana García-Quintana (372) y de F. Estapé (373) nos eximen de tal tarea. Sin embargo, y por otra parte, Ramón Santillán se preocupó también de valorar los resultados de la reforma de 1845 y de constatar y enjuiciar las modificaciones posteriores, aspectos de la "Memoria" que sí merecen un comentario.

Como señala el propio Santillán, "la reforma de nuestra Hacienda Pública había llegado a hacerse una condición precisa de nuestra existencia social... La necesidad de una gran reforma en nuestra Hacienda pública estaba universalmente reconocida; cada día tomaba un carácter más alar-

(370) Emilio Santillán expone, detalladamente, las razones que motivaron la reforma de 1845.

(371) La *Memoria* citada en primer lugar ha sido publicada en la Colección Histórica del Estudio General de Navarra con el título *Memorias (1815-1856)*. Ramón Santillán. Edición y notas de Ana María Berazaluze. Introducción de F. Suárez. Pamplona, 1960. Esta *Memoria* también debe consultarse a efectos de conocer la labor de Ramón Santillán.

(372) Vid. E. FUENTES QUINTANA y C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *Sistema Fiscal Español y Comparado*. Apuntes de Cátedra. Curso 1968-69, págs. 304 y ss.

(373) Vid. F. ESTAPÉ: *La reforma tributaria de 1845. Estudio preliminar y consideración de los antecedentes inmediatos*. I. E. F. Madrid, 1971.

mante y no había más remedio que satisfacerlas si había de constituirse un Gobierno que sacase al país del estado convulsivo en que por tantos años venía debatiéndose" (374). Se acometió la reforma una vez detectados los vicios de las anteriormente ensayadas y, aunque hubo que transigir con hábitos, con preocupaciones y, sobre todo, con intereses que necesariamente debían oponerse a una obra complicada y difícil por su naturaleza y magnitud, los resultados —precisa Santillán— fueron positivos (375). Sin embargo, "vino después una época en que se creyó, no sólo hacedero, sino muy natural y lógico, el cambio de todo el sistema de impuestos y de administración, a medida que se verifique el de los partidos políticos en el poder, es decir, que cada partido haya de llevar consigo sus contribuciones propias, su administración y hasta su contabilidad, tan distintas que no se confundan ni aun se asemejen a las de sus adversarios. Ya en nuestras diferentes Constituciones se ha consignado el fatal principio de que cada año el Gobierno haya de presentar a las Cortes el Plan de Contribuciones con que han de cubrirse las obligaciones del Estado y no debe extrañarse que hasta cada ministro se considere autorizado y en aptitud de proponer, anualmente, un nuevo y completo sistema de Hacienda. No es, pues, de extrañar que un partido, llamado por uno de los más funestos errores a reconstituir el país, considerara hasta como uno de sus deberes más imperiosos la reconstitución también de la Hacienda del Estado, sobre principios que estuviesen en armonía con los que iban a servirle para asentar la nueva organización política. Todavía le pareció que su tarea de destrucción debía empezar por la Hacienda y, en efecto, por ésta empezó, suprimiendo arrebatadamente el impuesto más general, más equitativo, mejor combinado y más conforme con los hábitos, hasta con los instintos de nuestros pueblos" (376). En este balance que realiza Ramón Santillán destaca cómo, a los pocos días de la supresión del impuesto general sobre el consumo, los mismos autores de la medida reco-

(374) Vid. R. SANTILLÁN: *Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos de España...*, op. cit., págs. 533 y ss.

(375) Vid. R. SANTILLÁN: *Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos de España...*, op. cit., pág. 535.

(376) El partido al que hace referencia Santillán, también «dio por segura una reducción en los gastos públicos, que llenase el vacío que aquella disposición (supresión de los impuestos sobre el consumo) causaba en el Tesoro público, y sólo se cuidó de proveer a éste de una autorización para tomar a préstamo 40 millones, con los cuales creyó también suficientemente atendidas las necesidades que, por de pronto, creaba la decretada supresión». Vid. R. SANTILLÁN: *Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos de España...*, op. cit., pág. 536.

nocieron su error y cómo se encargó al Gobierno que para el año 1856 propusiera recursos permanentes con que hacer frente a todas las obligaciones del Tesoro (377).

El ministro de Hacienda, que presentó a las Cortes los presupuestos de 1856 —observa Santillán— no encontró mejor medio, para cubrir una parte del déficit del Tesoro, que restablecer el impuesto de consumos, “bien que, para cohonestar esta insigne retractación, proponía el desestanco de las rentas de sal y tabaco para primero de julio de 1857. Justificada por demás estaba aquella propuesta; pero no se halló bastante la compensación que la acompañaba, para que los diputados constituyentes se resignasen a pasar por la humillación de confesar paladinamente un desacierto que todos, sin embargo, reconocían. Era, no obstante, indispensable subsanarle de algún modo; se presentaron diferentes proyectos, más o menos viciosos, y al cabo se vino a aprobar uno que, con el estrafalario título de derrama, autorizó a los ayuntamientos para cometer los mayores abusos, sin proveer al Tesoro por este medio más que de la mitad de la cantidad que percibía del impuesto suprimido, recargando, por otro lado, las dos contribuciones directas, territorial e industrial” (378). Esta fatal evolución —concluye Santillán— se truncó con el cambio político que tuvo lugar en julio de 1856, volviéndose al estado anterior a la revolución de 1854. La contribución de consumos se restableció sin dificultad y se adoptaron disposiciones para perfeccionar el sistema de 1845, “cuyas ventajas sobre cuantos se han ensayado se tocan cada día” (379). La reforma de 1845 y, por tanto, la gestión del partido moderado quedaba así jus-

(377) «Era tanto más insignificante el auxilio provisional de los cuarenta millones, cuanto que, al examinar el presupuesto de gastos, se tocó la imposibilidad de hacer en él las rebajas prometidas; se decretó, en consecuencia, un préstamo forzoso de 230 millones, reembolsable con el producto de la venta de los bienes nacionales que acababa de aplicarse al Estado, cargando a éste con nuevas y cuantiosas obligaciones.» Vid. R. SANTILLÁN: *Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos de España...*, op. cit., pág. 537.

(378) Vid. R. SANTILLÁN: *Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos de España...*, op. cit., pág. 537.

(379) Manteniéndose la evolución del sistema tributario en el camino trazado en 1845, «se han obtenido resultados grandemente satisfactorios, que todavía lo fueran más, si la administración hubiera podido adquirir la perfección de que es susceptible y de que, desgraciadamente, la privan las nocivas influencias políticas a que continúa sometida. Sobre este punto, mucho más que sobre la creación de nuevos impuestos, debe fijarse la atención del Gobierno para dotar al Tesoro público de los mayores recursos que exigen sus actuales necesidades, poco susceptibles de disminución en el progreso que lleva la mejora de los servicios públicos de todas clases.» Vid. R. SANTILLÁN: *Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos de España...*, op. cit., págs. 14 y 538.

tificada y avalada, objetivo fundamental perseguido por Ramón Santillán al escribir esta "Memoria" (380).

Con similar pretensión, como hemos anticipado, escribió José Sánchez Ocaña su "Reseña histórica sobre el estado de la Hacienda y del Tesoro Público en España durante las administraciones progresista y moderada y sobre el origen e importe de la actual deuda flotante del mismo tesoro" En la introducción al citado trabajo, Sánchez Ocaña señala que "retirado, hace más de dos años, de los negocios públicos, he lamentado en la vida privada los graves e injustificables ataques de que por una gran parte de la prensa periódica vienen siendo objeto, desde los sucesos de julio de 1854, los diferentes Ministerios correspondientes al partido moderado o conservador, que desde fines de 1843 han dirigido los negocios del Estado, ataques que han versado sobre todos los ramos de la administración, pero muy especialmente sobre el importantísimo de la Hacienda Pública" (381). Sánchez Ocaña se propone en su trabajo hacer frente a tales críticas, dar respuesta a las mismas, "pudiéndose darla, como yo creo, cumplida y satisfactoria, y aun cuando de ello pudieran encargarse voces más autorizadas que la mía, sin embargo yo, que como hombre político he sido uno de los que, por espacio de ocho años, pertenecieron a todas las administraciones moderadas y como uno de los jefes de la alta administración de Hacienda, he tenido una parte inmediata, y más o menos importante, en los actos de dichas administraciones, no me creo dispensado de salir en su defensa, presentando los datos oportunos para el esclarecimiento de aquellos actos" (382). En síntesis, el trabajo de Sánchez Ocaña se centra en el análisis de la situación de la Hacienda pública, Tesoro público y Deuda flotante en diferentes fases:

a) La primera fase, de 1828 a 1840, se caracterizó por el fuerte déficit presupuestario y la elevada cuantía de la deuda pública puesta en circulación.

b) La segunda fase —desde finales de 1840 hasta finales de 1843— época que coincide con la gestión del partido progresista, ofrece un con-

(380) Vid. R. SANTILLÁN: *Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos de España...*, op. cit., págs. 1 a 14. En H. P. E., núm. 27, se ha reproducido una pequeña parte de la «Memoria» de Santillán.

(381) Vid. J. SÁNCHEZ OCAÑA: *Reseña histórica sobre el estado de la Hacienda y del Tesoro Público en España...*, op. cit., pág. I. Sánchez Ocaña comenta, en un tono agrio y sorprendido, las críticas dirigidas por Pascual Madoz al partido moderado o conservador.

(382) Vid. J. SÁNCHEZ OCAÑA: *Reseña histórica sobre el estado de la Hacienda y del Tesoro Público en España...*, op. cit., pág. IV.

junto de particularidades dignas de destacarse, y, fundamentalmente, las siguientes:

1. Es cierto —señala Sánchez Ocaña— que cuando los progresistas entraron en el poder a finales de 1840, se encontraron con la Hacienda y el Tesoro en el mal estado apuntado en el apartado anterior (383).

2. Pero no es menos cierto que “cuando se esperaba que la nueva administración progresista hubiera entrado en el arreglo radical, que la opinión pública reclamaba y las necesidades del Estado exigían, en el importante ramo de la Hacienda pública y del Tesoro, a cuya concepción y ejecución ya no había nada que se opusiera, después de concluida la guerra civil, fueron de todo punto estériles las disposiciones y medios adoptados por aquellas administraciones, sin que en los tres años de su exclusiva dominación se pudiese remedio alguno, pues continuó con aumento el desorden que reinaba en la administración de la Hacienda y del Tesoro, y se aumentaron también los atrasos de impuestos por recaudar” (384).

3. En consecuencia, se dejaron desatendidas una gran parte de las obligaciones del Estado.

4. El déficit presupuestario y la deuda pública aumentaron sensiblemente (385).

5. Durante el período 1840-1843 continuó sin hacerse el arreglo de la deuda pública (386).

6. No se introdujo ninguna mejora en el sistema administrativo de la Hacienda.

7. De los presupuestos sólo se conocían los créditos que se votaban, “pero no lo que respecto de cada uno se pagaba, ni de lo que se gastase fuera del presupuesto, por no hacerse sobre esto publicación alguna” (387).

8. La administración de estos tres años no dio ningún paso radical para arreglar la Contabilidad del Estado.

(383) Vid. J. SÁNCHEZ OCAÑA: *Reseña histórica sobre el estado de la Hacienda y del Tesoro Público en España...*, op. cit., pág. 480.

(384) Vid. J. SÁNCHEZ OCAÑA: *Reseña histórica sobre el estado de la Hacienda y del Tesoro Público en España...*, op. cit., pág. 481.

(385) Vid. J. SÁNCHEZ OCAÑA: *Reseña histórica sobre el estado de la Hacienda y del Tesoro Público en España...*, op. cit., pág. 483.

(386) Vid. J. SÁNCHEZ OCAÑA: *Reseña histórica sobre el estado de la Hacienda y del Tesoro Público en España...*, op. cit., pág. 483.

(387) Vid. J. SÁNCHEZ OCAÑA: *Reseña histórica sobre el estado de la Hacienda y del Tesoro Público en España...*, op. cit., pág. 484.

c) En el período comprendido desde 1844, más concretamente desde junio de este año, hasta julio de 1854, cambió el panorama de la Hacienda pública española. Frente a la situación de la Hacienda a finales de 1843 tal como la dejaron los progresistas, en julio de 1854 ofrecía, gracias a la gestión de las administraciones moderadas, “un sistema de impuestos completo, acrecidas las contribuciones de cuota fija y los rendimientos de las rentas de productos eventuales; habituado el país a pagar al corriente sin resistencia alguna los impuestos; las obligaciones de atrasos liquidadas todas y sujetas a reglas fijas e invariables en su pago; con un sistema de orden y publicidad de todos los actos administrativos; las obligaciones corrientes hasta 1853 satisfechas con puntualidad; arreglada la deuda pública y metodizada la flotante del Tesoro, estando atendidos todos los acreedores del Estado; el crédito, si no en tan próspero estado como el que tuvo en 1852, al menos en mejor situación que en 1843” (388).

A la luz de estos datos, Sánchez Ocaña refuta todas las objeciones realizadas por los progresistas a las administraciones moderadas. La herencia que los moderados dejaban a los progresistas en julio de 1854 no podía compararse, en opinión de Sánchez Ocaña, con la legada por estos últimos a aquéllos en 1844, y de ahí que concluya su trabajo con términos agresivos: “Salvando las intenciones y respetando las opiniones de todos; reconociendo el poder e influjo de las circunstancias y de los acontecimientos, frecuentemente más poderosos que la voluntad de los hombres; sin dirigir ataque alguno ni a personas ni a partidos; sin enunciar siquiera más calificaciones que las que se desprenden naturalmente de los hechos y datos cuya exposición constituye el objeto de mi trabajo; sin hacer otra censura que la que exige la defensa de las administraciones atacadas en masa con manifiesta injusticia, he presentado el estado de la Hacienda y, más especialmente, del Tesoro, en las diversas épocas que se señalan por el diferente rumbo que se ha seguido en la dirección de aquel importante ramo de la administración pública y por los resultados que se han obtenido, ofreciendo en último término el que arroja la comparación entre

(388) Vid. J. SÁNCHEZ OCAÑA: *Reseña histórica sobre el estado de la Hacienda y del Tesoro Público en España...*, op. cit., págs. 504 y 505. El déficit del Tesoro que no consiguieron eliminar las administraciones moderadas procede —según Sánchez Ocaña— de la herencia recibida de los progresistas en 1843.

En orden a analizar la gestión de los moderados y el sentido de la revolución de 1854 pueden consultarse las obras de J. L. COMELLAS: *Los moderados en el poder, 1844-1854*. Consejo Superior de Investigaciones Científicas. Madrid, 1970. V. G. KIERNAN: *La Revolución de 1854 en España*. Aguilar. Madrid, 1970.

las épocas de fin de 1843 y de 1854. Los hombres imparciales de todos los partidos juzgarán, y juzgará sobre todo, el país desde luego, más adelante la historia. ¿Será para la historia un hecho doloroso lo que para los hombres pensadores y amantes de su patria es hoy un temor gravísimo: que la marcha emprendida por el partido dominante conduce a llevar la Hacienda y la administración toda al estado desastroso y lamentable en que la dejó en fin de 1843? ¿Vendrán los hechos a confirmar una vez más, por nuestra desgracia, que tal es, perpetua e invariablemente, el destino de aquel partido?" (389).

La actuación de Juan BRAVO MURILLO en la Hacienda española puede considerarse, según Fuentes Quintana, como un intento de consolidar la reforma de 1845 (390) y sus puntos de vista respecto a los principales problemas se recogen en sus "Opúsculos" (391). Como ha señalado acertadamente Nicolás Pérez Serrano, los Opúsculos de Bravo Murillo "no son unas Memorias al gusto de la época, sino cosa más modesta y sen-

(389) Vid. J. SÁNCHEZ OCAÑA: *Reseña histórica sobre el estado de la Hacienda y del Tesoro Público en España...*, op. cit., págs. 507 y 508. En opinión de Sánchez Ocaña, «persigue a la Hacienda pública la fatalidad de que en las épocas de la dominación progresista, y contra su intención que dejo a salvo, por su falta de energía y de gobierno se rompen los lazos de obediencia, el Tesoro cae en descrédito por la inseguridad y rebaja de su capital activo, que son las rentas, contribuciones e impuestos, y sin tratar, como sería necesario ante todas cosas, de recuperarlo, se apela siempre a la desamortización de bienes como único remedio salvador, siendo el resultado que careciendo de crédito el Tesoro, mal puede imprimirle en los demás valores que descansan en la confianza de los intereses del público, y que dicha importante hipoteca, la de los bienes, deja de utilizarse en beneficio general del país».

(390) Como han precisado Fuentes Quintana y Albiñana García-Quintana, «el cuadro de reformas tributarias introducido en 1845 dejaba pendiente tres problemas básicos, que habían de formar, en un momento u otro, parte de las preocupaciones ordenadoras de la Hacienda española. Estas tres cuestiones eran: la ordenación de la deuda pública, la organización debida de su contabilidad y procedimiento, y, finalmente, la estructuración de una legislación arancelaria capaz, no sólo de subvenir a las necesidades del Estado, sino, sobre todo, de orientar, rectamente, a la producción española en el cuadro de la especialización internacional. Los dos primeros problemas fueron abordados muy poco tiempo después de que Alejandro Mon dejase el Ministerio de Hacienda. En agosto de 1849 se posesionaba de la cartera de Hacienda Juan Bravo Murillo, quien iba a entrar a resolver, entre otras cuestiones, las dos primeramente enunciadas». Vid. E. FUENTES QUINTANA y C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *Sistema Fiscal Español...*, op. cit., página 313.

Además de la obra de Fuentes y Albiñana, muchos han sido los trabajos realizados sobre la labor desempeñada por J. Bravo Murillo. Entre ellos pueden citarse los siguientes: *Discursos leídos en la Junta Pública inaugural del Curso Académico de 1952-53 para conmemorar el Primer Centenario de don Juan Bravo Murillo*. Real Academia de Ciencias Morales y Políticas. Madrid, 1952 (en esta publicación se cita abundante bibliografía sobre este tema); J. L. COMELLAS: *Los moderados en el poder...*, op. cit., páginas 283 y ss.

(391) Hemos utilizado como fuente bibliográfica la edición original de los *Opúsculos* existente en la Biblioteca Nacional. Vid. la referencia a otros trabajos de J. Bravo Murillo en H. P. E., núm. 27, págs. 297 y 298.

cilla, como su propio nombre quiere expresar: una honrada exposición de hechos y conceptos con que el probo administrador que don Juan era por temperamento rinde cuentas de su gestión, se sincera de cargos formulados y defiende con brío y entusiasmo sus puntos de vista respecto a problemas importantes" (392). De los citados "Opúsculos" de Bravo Murillo dos son los que más nos interesan desde la perspectiva de nuestro trabajo: "El Arreglo de la Deuda" (393) y "El Pasado, el Presente y el Porvenir de la Hacienda Pública" (394).

En "El Arreglo de la Deuda", Bravo Murillo señala: "no me propongo hacer una defensa del arreglo de la deuda, descendiendo al examen detallado de sus disposiciones, ni una relación minuciosa y prolija de su discusión... Mi objeto es únicamente manifestar, y esto contribuirá a deshacer algunos errores, lo que dio motivo a que el arreglo de la deuda se acometiese y se preparase cuanto esto se verificó, y lo que yo pensaba que era consiguiente al arreglo, esto es, las disposiciones que en virtud de él deberían adoptarse" (395). En otro orden de ideas, Bravo Murillo deja clara constancia, en la presentación de este "Opúsculo", de que el arreglo de la deuda no fue una idea exclusivamente suya, sino que, por el contrario, "el arreglo de la deuda se acometió por disposición expresa de todo el Gabinete; era un asunto, un negocio de política interior y exterior en que debía ocuparse y que debía resolver todo el Gobierno y no determinados ministros; bajo la consideración de si era o no conveniente, si era o no necesario, si era más o menos urgente, si debía emprenderse desde luego o aplazarse, no podía estimarse de la competencia especial del Ministro de Hacienda; era una cuestión general de alta política, en la cual todos los ministros tenían igual competencia, y todos debían tener igual intervención. Sería gloriosa para mí la creencia de que yo solo, espontáneamente y venciendo la repugnancia o la indiferencia de los demás, había propuesto y conseguido que se adoptara el pensamiento del arreglo de la deuda, pero, aunque gloriosa esta creencia y fácil de mantener, pues bastaría para ello el silencio, no puedo consignar lo que no es cierto, ni debo siquiera callar. Aun cuando la verdad exigiera grandes sacrificios, sería justo y noble hacerlos" (396).

(392) Vid. N. PÉREZ SERRANO: *Bravo Murillo, hombre político*. Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, op. cit., págs. 15 y 16.

(393) Librería de San Martín y A. Jubera. Madrid, 1865.

(394) Librería de San Martín y A. Jubera. Madrid, 1865.

(395) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Arreglo de la Deuda*, op. cit., pág. 1.

(396) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Arreglo de la Deuda*, op. cit., pág. 2.

En otros términos, Bravo Murillo deja constancia de que si incalculable, incalculada e inesperada por él y por todos fue su entrada en el Ministerio de Hacienda, no menos sorprendente e inesperado fue para él el suceso que dio ocasión a que se tratase por primera vez, de una manera seria, oficial y solemne, a poco de su entrada en el Ministerio de Hacienda, del arreglo de la deuda. El mismo Bravo Murillo comenta a este respecto que, al hacerse cargo de tan difícil departamento, en agosto de 1849, el problema más urgente del que tuvo que ocuparse fue de la preparación de los presupuestos para el año siguiente y también de otro asunto de gran interés: el proyecto de ley de Administración de la Hacienda Pública y de Contabilidad general del Estado, “habiendo tenido necesidad de consagrar a este asunto y al presupuesto, en el corto tiempo transcurrido desde que se me encomendó la dirección de la Hacienda pública, una atención muy especial sobre la que reclamaban los asuntos ordinarios, atención especial que no me permitía dedicarme, por cierto, y menos espontáneamente, al arreglo de la deuda” (397). ¿Cuáles fueron, por tanto, los motivos que inesperadamente le obligaron a ocuparse del arreglo de la Deuda? El mismo Bravo Murillo señala que, en noviembre de 1849, “se dirigieron al Duque de Valencia, presidente del Consejo de Ministros, los principales tenedores ingleses de bonos españoles, pidiendo, como era natural, que se les atendiese. Era natural también que el Duque de Valencia contestase a la referida carta, y a sí lo hizo, manifestándoles que el Gobierno se ocupaba en tan interesante asunto. Pocos días después de haber sido conocidos estos hechos, se dio cuenta en el Congreso (sesión del 11 de diciembre de 1849) de una proposición de ley del señor Sánchez Silva y de otros señores Diputados sobre arreglo de la Deuda pública, cuya proposición se discutió al día siguiente” (398). En su propuesta, el señor Sánchez Silva ponía de manifiesto la necesidad de que el Gobierno se ocupase, urgentemente, del arreglo de la deuda, tarea a la que el Gobierno había prometido dedicarle una prioritaria atención, incumpliendo, sin embargo, tal promesa.

Ambos acontecimientos —señala Bravo Murillo— “me pusieron en la necesidad de ocuparme en el proyecto de arreglo de la deuda, arreglo que entraba en mi pensamiento acerca del plan o sistema general rentístico, como era preciso que entrase en él todo Ministro de Hacienda, mas no

(397) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Arreglo de la Deuda, op. cit.*, págs. 16 y 17.

(398) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Arreglo de la Deuda, op. cit.*, págs. 17 y 18.

para acometerlo en aquellos momentos, sino después de establecer las bases, adoptando disposiciones que debían preceder” (399). Así pues, el arreglo de la deuda se abordó, desde una perspectiva temporal, en contra del deseo de Bravo Murillo (400), tal como se deduce del análisis de la Memoria que elevó al Consejo de Ministros en agosto de 1849, en la que exponía el estado de la Hacienda pública española y el plan que convenía seguir. En dicha Memoria, Bravo Murillo se manifestaba partidario, en primer lugar, de reformar la hacienda antes de pensar en el arreglo de la Deuda pública. Más concretamente, Bravo Murillo señalaba que “reformada la Hacienda, será cuando habrá crédito y podrán hacerse sin dificultad empréstitos, si convinieren, para obras reproductivas; entonces, y sólo entonces, es cuando podrá pensarse en el arreglo de la deuda, cuyos trabajos deben irse preparando desde ahora; entonces será cuando podrá acaso destinarse alguna suma en los presupuestos para ir pagando los atrasos, y entonces tendrá recursos el país para atender sin apuros, y sin tocar al presupuesto ordinario, a una ocurrencia imprevista y extraordinaria, como guerra u otra semejante” (401).

Una vez expuestas las razones que llevaron a Bravo Murillo a ocuparse del arreglo de la deuda, expone en el “Opúsculo” que nos ocupa el proyecto preparado a las Cortes y pasado a la Junta nombrada para informar sobre el tema, la discusión de dicho proyecto en el seno de la citada Junta, el proyecto definitivo del Gobierno y el contenido de la Ley de 1 de agosto de 1851 sobre el arreglo de la deuda (402). En el proyecto definitivo elaborado por Bravo Murillo (403), inspirado en la propuesta de la Comisión nombrada en 1848 para informar sobre el arreglo de la deuda,

(399) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Arreglo de la Deuda, op. cit.*, pág. 23.

(400) El mismo Bravo Murillo pone de manifiesto cómo no era partidario de abordar el tema del arreglo de la deuda en el momento en que el problema se planteó. Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Arreglo de la Deuda, op. cit.*, pág. 4.

(401) En opinión de Bravo Murillo, el principio fundamental que debía presidir a todo arreglo de la Hacienda Pública consistía en el equilibrio presupuestario, para lo cual considera preciso disminuir el presupuesto de gastos de 1850 en la cantidad de 200 millones de reales, reducción que no debería alterar notablemente los servicios públicos. Una vez admitida esta rebaja, se debería abordar una triple tarea: a) Centralización bien entendida de los fondos del Estado. b) Reforma de la Contabilidad. c) Simplificación y mayor unidad en la administración de la Hacienda pública en las provincias. Vid. J. BRAVO MURILLO: *El arreglo de la Deuda, op. cit.*, págs. 29 y 30.

(402) Esta ley se publica siendo Bravo Murillo Ministro de Hacienda y desempeñando, además, la Presidencia del Gobierno. Interesa constatar que Bravo Murillo estuvo al frente del Ministerio de Hacienda desde agosto de 1849 hasta noviembre de 1850, volviendo a dicho Ministerio en enero de 1851 hasta diciembre de 1852.

(403) El proyecto definitivo lo elabora Bravo Murillo cuando se hace cargo en 1851, por segunda vez, del Ministerio de Hacienda.

se proponía reducir el crédito público a deuda consolidada al 3 % (404), reajustar el capital de los títulos, y proceder en la operación según el principio de voluntariedad (405). El citado proyecto pasó a dictamen de la Junta Directiva de la Deuda, que oyó las opiniones y peticiones de los tenedores de Barcelona, Madrid, Cádiz, Londres, París, Bruselas, Amsterdam y Francfort. La postura sostenida por los tenedores no fue favorable al proyecto de Bravo Murillo, ya que en cuanto a la deuda que se había considerado hasta entonces como consolidada al 4 y 5 %, y que iba a ser objeto de arreglo, los tenedores rechazaron la reducción del capital y sólo admitieron una reducción del interés. En lo referente a la Deuda amortizable, que, en general, no percibía interés, los tenedores se opusieron a su consolidación y solicitaron que para su amortización, que se practicaría mediante compras en Bolsa, se afectara la mayor cantidad posible de recursos (406). La Junta Directiva de la Deuda aceptó las propuestas de los tenedores, claramente diferentes de las ideas que tenía al respecto Bravo Murillo. Por su parte, el Gobierno se manifestó de acuerdo con las propuestas de la Junta Directiva de la Deuda, si bien redujo el capital de la deuda consolidada (al 4 %) y el importe de los cupones atrasados, y disminuyó los recursos afectados a la amortización de la deuda. Este segundo proyecto del Gobierno se transformó, con ligeras modificaciones, en la Ley de 1 de agosto de 1851 (407).

Lo importante es que el proyecto inicial de Bravo Murillo quedó desfigurado, y ello justificó su agrio comentario en el "Opúsculo", cuyo contenido analizamos: "en cuanto a las consecuencias que, en mi sentir, debió producir la ley, a las disposiciones que en virtud de ella hubiera sido a mi juicio conveniente adoptar y en las cuales yo meditaba, se han adoptado las contrarias a mis cálculos, a mis propósitos; y ya se establezca la una, ya la otra de las dos únicas hipótesis posibles, se comprenderá que no puedo pensar en la cosa pública sin grande amargura de mi corazón.

(404) En consecuencia, se suprimiría la existente deuda consolidada al 4 y 5 por 100.

(405) En el preámbulo del proyecto de ley, Bravo Murillo sintetizaba su propuesta en los siguientes términos: «en el proyecto que ahora se presenta se reducen al 3 por 100 los intereses del 4 y 5 por 100, reduciendo el capital de éste al 80 por 100; se concede el mismo interés a los cupones vencidos, reduciendo también su capital a la mitad; no se eleva a la clase de consolidada toda la Deuda; no excede del 3 por 100 el mayor interés, al que sólo se llega por medio de una escala progresiva y después de diecinueve años». Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Arreglo de la Deuda, op. cit.*, páginas 36 y ss.

(406) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Arreg. de la Deuda, op. cit.*, págs. 48 y ss.

(407) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Arreglo de la Deuda, op. cit.*, págs. 63 y ss.

¿Se cree que se ha procedido de la manera más ventajosa, que se han dictado las disposiciones más convenientes? En este caso debe afligirme y abismarme la consideración de mis propios errores, el sentimiento de haber encaminado los negocios públicos (aunque no pudiese hacer más que indicar la dirección) por una senda tortuosa. ¿Se cree, por el contrario, que la vía iniciada era la provechosa, y que no lo es la que de hecho se ha seguido? Claro es, en este supuesto, que no podré mirar con indiferencia, como no podrá mirarlos nadie, los males, las catástrofes, la ruina que aquellas funestas y trascendentales disposiciones han de atraer al fin sobre la patria. Reconociendo y confesando la posibilidad de que mi modo de ver en el asunto fuese y sea errado, yo lo creo, como es natural, recto y verdadero, y considerando y deplorando, en esta triste creencia, los males que han de afligir a mi patria, lamento hoy las consecuencias que le produjo el arreglo de la deuda, beneficio inmenso, pero que ocasionará los males que presiento, como es de lamentar el hecho, benéfico y laudable en sí mismo, de haber proporcionado a un joven medios para que se educase convenientemente y siguiese una lucrativa y brillante carrera, y ver después que usa de aquellos medios para disfrutar goces nocivos, y para entregarse a todo género de desórdenes, preparándose de este modo una ruina inevitable" (408).

El otro "Opúsculo" de Bravo Murillo al que haremos referencia es, como hemos anticipado, el que lleva por título "El Pasado, el Presente y el Porvenir de la Hacienda Pública". En la parte primera, Bravo Murillo analiza el pasado de la Hacienda Pública de España. Como él mismo señala, "no pretendo hacer historia. El hablar con referencia a épocas remotas sería aparentar una erudición de que carezco, incurriendo necesariamente en grandes inexactitudes, y sería además estéril para todo fin práctico y de utilidad. No carece absolutamente de ella el recuerdo del estado de la Hacienda y de los elementos que la constituían en los tiempos inmediatamente anteriores al establecimiento del sistema tributario que hoy rige, por el cual se introdujeron nuevos e importantes impuestos, conservando y mejorando algunas de las rentas existentes a la sa-

(408) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Arreglo de la Deuda*, op. cit., págs. 2 y 3. En orden a analizar con profundidad el arreglo de la deuda según la ley de 1 de agosto de 1851, conviene consultar, además del citado *Opúsculo* de Bravo Murillo, los siguientes trabajos: R. SANTILLÁN: *Memorias (1815-1856)*, op. cit., págs. 147 y ss. J. L. COMELLAS: *Los moderados en el poder...*, op. cit., págs. 293 y ss. J. LARRAZ LÓPEZ: *Bravo Murillo, hacendista*, op. cit., págs. 81 y ss. Real Academia de Ciencias Morales y Políticas. F. PÉREZ DE ANAYA: *Memoria histórica sobre el Arreglo de la Deuda*. Madrid, 1857.

zón" (409). En esta primera parte, Bravo Murillo aborda los siguientes temas:

a) Bases y estructura del sistema fiscal existente con anterioridad al vigente de 1845. La heterogénea estructura del cuadro tributario, la inexistencia de una adecuada administración financiera, la insuficiencia del sistema fiscal para hacer frente a los gastos y el abuso que se hizo del crédito público, caracterizan a la Hacienda pública de este período (410).

b) El sistema fiscal establecido en 1845 y el estado de la Hacienda pública como resultado de él. En 1845 se aprobó —señala Bravo Murillo— el sistema tributario que hoy rige. "Este es, comenta, un verdadero sistema, homogéneo, y cuyas partes guardan relación unas con otras, no una aglomeración de tributos inconexos, como lo era el sistema rentístico anterior" (411). Para Bravo Murillo, la principal novedad de la reforma de 1845 fue el establecimiento de las contribuciones de inmuebles y de consumos. La de inmuebles, que es el primero y más cuantioso de todos los tributos, base y fundamento de los restantes tributos. La de consumos, que no se debía olvidar al inaugurarse un nuevo sistema fiscal. Pero, además del establecimiento de las nuevas contribuciones, "se procuró mejorar y sujetar a reglas claras y precisas todas las demás, en cuanto esto era posible hacerlo de pronto, quedando necesariamente mucho que ir haciendo sucesiva y paulatinamente, pues si en esta obra no debe cesarse nunca, porque nunca se llega al complemento y a la perfección, mucho menos podría creerse que se había llegado, cuando no podía hacerse más que poner, por decirlo así, la primera piedra del edificio" (412).

Lo importante es que el nuevo sistema tributario respondió a las esperanzas que en él se habían depositado. Sin embargo, la reforma de 1845 no fue una panacea (413), ya que "habiendo siempre un déficit, mayor

(409) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., página 25.

(410) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., páginas 26 y ss.

(411) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., página 41.

(412) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., páginas 41 y ss.

(413) «Si alguno se prometía —comenta Bravo Murillo— que con sólo establecerlo (el nuevo sistema tributario), se iba a pasar inmediata y repentinamente del estado de penuria al de abundancia, cesando de pronto todos los apuros y conflictos, ese tal, ciertamente, quedó defraudado en sus deseos. Semejante resultado no podía

o menor, no alcanzaron jamás los ingresos para satisfacer todas las obligaciones; nunca estuvieron en realidad nivelados los presupuestos. Figuraba en el de gastos, como principal atención, el importe de los intereses de la deuda, pero figuraba nominalmente, porque nunca se pagaron, ni se pudieron pagar. En 1845, al establecer el sistema tributario, resultaba de los pronósticos y cálculos del señor Ministro de Hacienda el sobrante de unos 40 millones, proponiéndose aplicar esta cantidad a las atenciones de la deuda, para cuyo arreglo pidió y obtuvo autorización. Creyendo yo que no era oportuno proceder a su arreglo en aquel tiempo y en aquella forma, anuncié que no se haría uso de la expresada autorización, y así se verificó, pues, no mucho tiempo después, uno de los sucesores del señor Mon en el Ministerio de Hacienda la resignó ante las Cortes. No era posible, en tales circunstancias, continuando la suspensión del pago de los intereses de la deuda, hacer uso del crédito de una manera directa; a los medios directos suplieron los indirectos. Se recibían las anticipaciones que permitía la extensión que podía darse a la deuda flotante, recurso necesario aun en el caso de no haber déficit, y se contraían en realidad deudas, creando acreedores forzados, porque se dejaba de pagar una parte de sus sueldos y asignaciones al clero y a todos los empleados activos y pasivos y pensionistas, de lo cual ha procedido la mayor parte de la actual deuda del personal, que es una de las diversas clases de deuda que reconoce el Estado" (414).

c) La Hacienda pública en 1850, 1851 y 1852 y estado en que quedó en julio de 1854. Bravo Murillo desempeñó la cartera de Hacienda desde agosto de 1849 hasta noviembre de 1850 y desde enero de 1851 hasta diciembre de 1852. Durante el período 1850-1852, muchos fueron los resultados positivos alcanzados por la Hacienda Española, en opinión de Bravo Murillo, y, entre otros los siguientes: Apenas hubo impuesto que no fuese objeto de modificación con el fin de mejorarlo; se dictaron, entre otras, la Ley de Administración de la Hacienda Pública y de la Con-

seguramente esperarse; ni debió jamás prometérselo, ni creo que se lo prometió el mismo autor del sistema tributario. Se disminuyeron en mucho, pero no cesaron en todo punto los apuros y los conflictos. Nunca habría sucedido, pues esto no era posible, por las razones indicadas; pero mucho menos cuando las ocurrencias y vicisitudes políticas y las calamidades de todo género, que se sucedieron sin interrupción, aumentaron extraordinariamente las atenciones públicas.» Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., pág. 43.

(414) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., páginas 43 y 44.

tabilidad General del Estado, y la del arreglo de la deuda pública; se estableció la real y verdadera publicidad, aplicándola efectivamente a todo cuanto en la administración y en el manejo de la Hacienda pública era susceptible de ella; por vez primera y mensualmente se publicó en la "Gaceta" la distribución de los fondos públicos a cada ramo y ministerio respectivo, la recaudación de los impuestos y rentas, comparada con la del año anterior, el movimiento de las clases pasivas y hasta el importe de la deuda flotante y las operaciones que se practicaban respecto de ella; y los presupuestos se nivelaron y aun resultó algún sobrante (415).

Desde 1853 hasta julio de 1854 no se produjo —señala Bravo Murillo— ninguna alteración esencial en la Hacienda pública española, ya que "las diversas administraciones, que existieron en ese período, estuvieron sujetas, como lo están todas, a las vicisitudes políticas y a los efectos que éstas producen siempre respecto de la Hacienda, adoptando cada cual las disposiciones que estimaba más útiles en la marcha ordinaria de la administración, y habiendo alguna de ellas, más bien por efecto de acontecimientos políticos que de causas financieras, atravesado circunstancias apuradas; pero el sistema rentístico, lo repetimos, se conservó sin alteración, y los resultados puede decirse que, en sustancia, fueron los mismos" (416).

d) La situación de la Hacienda pública como consecuencia del movimiento político de 1854. Desde mediados de 1854, la Hacienda pública —observa Bravo Murillo— ofreció un aspecto muy desfavorable. Más concretamente, "el estado de revolución, que duró algunos meses; después, la agitación de los ánimos, que duró muchos más, hasta el grado de poderse decir que, por espacio de dos años, fue ésta la situación de la sociedad, y, entre tanto, la supresión de uno de los más importantes impuestos, produjeron una alteración esencial, radical, profunda y de muy trascendentales efectos en el sistema económico y en sus resultados" (417). El estado de la Hacienda fue, por tanto, deplorable en los años de 1855

(415) La nivelación de los presupuestos, verdadera obsesión de Bravo Murillo, fue, en su opinión, efectiva, verdadera, real, positiva. Frente a esta afirmación, Pedro Salaverría, Ministro de Hacienda de la Unión liberal durante el quinquenio 1858-1863, sostuvo, en contra de Bravo Murillo, que durante el período 1850-1852 el presupuesto se liquidó deficitariamente. *Vid.* J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, *op. cit.*, págs. 56 y ss. *Vid.*, también, sobre la polémica Bravo Murillo y Salaverría, J. LARRAZ: *Bravo Murillo, hacendista, op. cit.*, págs 85 y ss.

(416) En 1853, señala Bravo Murillo, el presupuesto se liquidó con un pequeño déficit, superior, sin embargo, al de 1854.

(417) *Vid.* J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, *op. cit.*, página 77.

y 1856 (418), y de ahí que las administraciones que existieron desde julio de 1856 hasta mediados de 1858 trataran de remediar en lo posible el mal y mejorar la situación de la Hacienda. En el período comprendido entre mediados de 1858 y principios de 1863, desempeñó la cartera de Hacienda don Pedro Salaverría, cuya gestión es objeto de dura crítica por Bravo Murillo y al que considera causante de la mala situación en la que se encontraba la Hacienda pública en años inmediatamente posteriores (419).

En la segunda parte de su "Opúsculo", Bravo Murillo se ocupa de "El Presente de la Hacienda pública", es decir, de la situación de la Hacienda Pública en torno al año 1865 (420). El presente de la Hacienda pública ha sido producido por el pasado de la misma —observa Bravo Murillo— "así como el porvenir de ella sería producido por el presente, si éste variase el rumbo seguido en el pasado, o será producido por ambos, si se prosigue la misma marcha" (421). La situación presente de la Hacienda Pública la caracteriza Bravo Murillo destacando el fuerte déficit de los presupues-

(418) En opinión de Bravo Murillo, muy diverso hubiese sido el estado de la Hacienda en estos años (1855 y 1856), «si al producto de la desamortización, esto es, al precio de los bienes que se desamortizaban y se vendían, se hubiese dado el destino que disponía la ley de 1 de mayo de 1855. Cumpliéndola fielmente, la desamortización habría podido esumarse por unos contraria y por otros conforme a los principios de derecho, pero se habría juzgado por todos conveniente para el desarrollo y aumento de los intereses materiales, y lo habría sido en realidad. La inversión de la mitad del producto de los bienes de que podía disponer el Estado (exceptuada, en el primer año, la parte necesaria para cubrir el déficit del mismo) en la amortización de la deuda pública consolidada (la otra mitad debía invertirse en obra pública), del 80 por 100 del producto de los de propios y del total producto de los de beneficencia y de instrucción pública, que es lo que la citada ley de 1 de mayo disponía, habría reducido, inmensamente, la deuda pública, habría elevado su precio, facilitando con grande ventaja el uso del crédito, al cual se debería haber recurrido en caso de necesidad o de conveniencia, habría proporcionado medios, empleándolos acertada y prudentemente para atender con provecho a las obras públicas, y habría conducido grandemente a la mejora, lenta, pero estable, de todos los ramos de la riqueza pública y de consiguiente del bienestar y prosperidad general». Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., págs. 78 y 79.

(419) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., páginas 80 y ss.

(420) «El pasado de la Hacienda pública —señala Bravo Murillo— termina al cesar la administración anterior a la actual, y el presente comienza con esta última, comprendiendo, no sólo la situación rentística en estos momentos, en el día de hoy, sino la que tiene desde aquella época y la que tendrá hasta que, por alguna causa especial, varíe esencialmente, pues esencialmente ha sido, es y será la misma en el indicado período. La misma esencialmente era también la víspera del día en que cesó la administración anterior y entró la actual a dirigir los negocios públicos, y por lo tanto, la separación que hacemos entre el pasado y el presente en aquel punto, en aquel día, en aquel momento, es artificial y arbitraria.» Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., pág. 143.

(421) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., página 145.

tos (422) y, por tanto, el considerable endeudamiento del Tesoro público (423). En su opinión, “es un hecho innegable e incontrovertible que, de algunos años a esta parte, los gastos del Estado han sido mayores, considerablemente mayores que las rentas públicas; que lo son en la actualidad, según el presupuesto vigente; que habrán de serlo en el año próximo, según el presupuesto llevado a las Cortes... El buen sentido da a conocer que un tal estado de cosas no puede ser perpetuo, que se ha de acabar, que ha de tener un término... En definitiva, en último término, los gastos han de ser, cuando más, iguales a las rentas” (424). En caso contrario, el resultado final será la bancarrota, la desatención absoluta de las obligaciones y la falta de puntualidad en el pago (425).

Para hacer frente a esta situación, Bravo Murillo considera que el remedio ha de ser o aumentar los ingresos hasta que se igualen a los gastos, o minorar los gastos hasta que se igualen a los ingresos, o aumentar los ingresos y, paralelamente, reducir los gastos. Respecto de estas alternativas, Bravo Murillo considera que “el aumento en los ingresos hasta el montante de los actuales gastos, que deben crecer progresivamente, no se ha obtenido hasta ahora, ni se obtendrá” (426). Por otra parte, la minoración de los gastos hasta igualarlos a los ingresos sería una medida aceptable, pero imposible, ya que la minoración de los gastos plantea dificultades, siendo las más importantes la repugnancia que se siente al pensar en esta medida y el no haber el valor necesario para realizarla ni aun para acometerla (427). En consecuencia, Bravo Murillo se manifiesta partidario de la solución ecléctica: la nivelación de gastos e ingresos debe alcanzarse “aumentando los ingresos cuanto racional y prudentemente se crea posible, si aún se cree que son susceptibles de aumento, y, en tocando a este límite, redúzcanse las obligaciones hasta llegar a él. El hacer esta reducción no debe ser materia de duda ni de discusión, puesto que es indispensable. La deliberación, la decisión, habrán de recaer sobre lo que

(422) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., páginas 163 y ss.

(423) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., páginas 145 y ss.

(424) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., página 222.

(425) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., página 224.

(426) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., página 232.

(427) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., páginas 232 y ss.

deba suprimirse y sobre lo que deba ser materia de reducción y sufrirla mayor o menor; pero si en esta discusión se procede como se debe proceder, con los ojos cerrados respecto de opiniones políticas, de banderías y de personas, y abiertos para examinar las verdaderas necesidades públicas y las atenciones provechosas, la obra será fácil y un éxito feliz coronará tan nobles esfuerzos" (428).

En la parte tercera, Bravo Murillo analiza "El Porvenir de la Hacienda Pública", distinguiendo el porvenir próximo y el porvenir remoto (429). Respecto al porvenir próximo, Bravo Murillo se plantea la siguiente interrogante: ¿Cuál será la situación de la Hacienda pública al terminar el ejercicio de 1865-1866, que comienza en estos momentos? Para Bravo Murillo, el déficit presupuestario y el endeudamiento del Tesoro serán importantes, y, por tanto, el porvenir inmediato de la Hacienda Pública aparece, en su opinión, muy oscuro, mucho más que el porvenir remoto; ya que el presente lleva dentro de sí el germen del porvenir inmediato (430). En cambio —observa Bravo Murillo— el porvenir remoto "aparece a mi vista mucho menos oscuro; lo veo próspero y floreciente, porque una era de prosperidad normal, estable y duradera es lo que corresponde a la civilización general, que va en constante aumento, a la marcha universalmente emprendida, la cual, si bien incurriendo en muchos desaciertos que las pasiones de todo género hacen inexcusables, es una marcha de progresivo adelanto. Aunque el porvenir inmediato fuese desventajoso y funesto (yo lo deseo sumamente próspero y feliz), ese estado sería pasajero; las desgracias, las calamidades de todo linaje, la catástrofe, tendrían necesariamente reparación. Sobre las ruinas de un sistema desastroso y desordenado se establecería, necesariamente, otro sistema de regularidad y concierto. El edificio de la Hacienda Pública no puede subsistir por mucho tiempo tal como está y en la forma en que se halla; preciso me parece que se reforme, no en partes subalternas, sino en partes esenciales; indispensable opino que es edificar mucho, demoliendo mucho. La demolición puede hacerse artística, metódica y ordenadamente; si no se hiciese así, la estrepitosa ruina del edificio, que se derrumbará en

(428) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., páginas 236 y ss.

(429) La claridad con que el porvenir próximo y el remoto se presentan al ojo observador están, en opinión de Bravo Murillo, en razón inversa de la distancia.

(430) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., páginas 251 y ss.

fuerza de su propio desnivel, hará necesaria la nueva construcción" (431). Incluso puede afirmarse, según Bravo Murillo, que "lo que a las consideraciones respectivas al estado financiero de la nación se contesta en el presente y se ha de contestar en el porvenir inmediato, asentándolo con la misma tranquilidad que si se recordara un axioma, a saber, que no es posible hacer reducción en los gastos, no se contestará ciertamente, no se indicará siquiera en el tiempo a que nos referimos, en la época del porvenir lejano; se calificaría tal aserto, si se estableciese, como una blasfemia rentística, como una herejía financiera. ¡Qué no es posible reducir los gastos! Tal imposibilidad, si existiera, la habrían creado los hombres; la imposibilidad de gastar lo que no se tiene, viene de la naturaleza, la ha establecido Dios. Esto es lo realmente imposible; el hacer reducción en los gastos es no ya posible, sino necesario. En un período determinado es posible, como nos está sucediendo, gastar más de lo que se tiene, tomando prestado; hacerlo perpetuamente, siendo esta situación la situación normal de un país, es imposible, cien veces imposible" (432). En términos más concretos, en el porvenir remoto se llegará a la situación de no gastar más de lo que se tiene (433).

A la misma línea de relatar experiencias personales pertenecen los trabajos de Laureano FIGUEROLA, el gran reformador catalán de la Hacienda y la Economía españolas. De éste nos interesa destacar dos aportaciones no exentas de interés. En primer lugar su "Memoria presentada a las Cortes Constituyentes" (434) y, en segundo lugar, su trabajo "La Reforma Arancelaria de 1869" (435).

En la "Memoria presentada a las Cortes Constituyentes", Figuerola empieza por constatar que la situación de la Hacienda, al hacerse cargo el Gobierno provisional de la gestión de los negocios públicos, era extremadamente difícil y peligrosa (436), situación cuya superación constituyó

(431) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., páginas 8 y 9 y 289 y ss.

(432) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., página 291.

(433) Vid. J. BRAVO MURILLO: *El Pasado, el Presente y el Porvenir...*, op. cit., páginas 291 y 292.

(434) Dicha *Memoria* se presentó a las Cortes Constituyentes por L. Figuerola, a la sazón Ministro de Hacienda, el 22 de febrero de 1869. Imprenta de la Biblioteca Universal Económica. Madrid, 1869. Vid. la referencia a otros trabajos de Figuerola en H. P. E., número 27, págs. 345 y 346.

(435) Imprenta y Fundición de M. Tello. Madrid, 1879.

(436) Vid. L. FIGUEROLA: *Memoria presentada a las Cortes...*, op. cit., pág. 3. «El Gobierno provisional—observa Figuerola—se encontró con un fuerte endeudamiento del tesoro, y, además, paralizada en las provincias la recaudación de los im-

el principal objetivo del Gobierno provisional, tal como se deduce del análisis de la citada "Memoria", en la que Figuerola expone las principales disposiciones adoptadas por el Ministerio de Hacienda durante el período provisional. Entre éstas, dos son las que, en nuestra opinión, merecen un particular comentario (437):

a) El Decreto de 4 de diciembre de 1868, por el que se crea una Comisión Especial para preparar los presupuestos que han de someterse a las Cortes Constituyentes y redactar un proyecto de contabilidad legislativa. Como señala Laureano Figuerola en la "Memoria" cuyo contenido analizamos, "con objeto de ir preparando las reformas que exige la situación de nuestra Hacienda, el Gobierno, por Decreto de 4 de diciembre, confió a una Comisión de personas de notoria competencia la ardua tarea de preparar, bajo la presidencia y dirección del Ministro de Hacienda, los presupuestos para el ejercicio de 1869 a 1870, que han de someterse a la aprobación de las Cortes Constituyentes. Esta Comisión tiene ya muy adelantados sus trabajos en la parte relativa a los ingresos, proponiendo grandes reformas en casi todas las rentas, con sujeción al programa económico del Gobierno, cuyas bases van explicadas claramente en el preámbulo del decreto de 28 de octubre. Estudia, además, dicha Comisión dos proyectos de ley de grandísimo interés sobre contabilidad legislativa y organización del Tribunal de Cuentas y regularización de la deuda flotante. Estos proyectos se presentarán oportunamente a las Cortes y si llegan, como lo espera el Gobierno, a convertirse en leyes antes del próximo ejercicio, se habrá dado un paso de gigante hacia la realización de la moralidad y del orden administrativos, acabando con la deplorable facilidad de falsear los presupuestos, nacida de la legislación vigente y causa a que debe atribuirse, en gran parte, la situación actual del Tesoro" (438).

puestos directos, suprimida la contribución de consumos, desestancada de hecho la sal y el tabaco, y desorganizada la Administración, cuyo personal había sido casi completamente cambiado por las Juntas Revolucionarias.»

(437) Las principales disposiciones adoptadas por el Ministerio de Hacienda durante el período provisional concernían a: 1) Operaciones del Tesoro. 2) Presupuestos. 3) Supresión de la contribución de consumos. 4) Aduanas. 5) Rentas estancadas. 6) Propiedades del Estado. 7) Clases pasivas. 8) Deuda pública. 9) Moneda. 10) Sociedades de Crédito y Bancos de Emisión. 11) Instituciones de crédito territorial. 12) Patrimonio que fue de la Corona.

(438) *Vid.* L. FIGUEROLA: *Memoria presentada a las Cortes...*, *op. cit.*, páginas 9 y 10.

b) Sin embargo, la disposición más importante de este período, promulgada por el Gobierno provisional, fue el Decreto de 12 de octubre de 1868, por el que se suprime la contribución de consumos y se establece, en sustitución de la misma, un impuesto de repartimiento, que Figuerola denominó impuesto personal. En la "Memoria" presentada por Figuerola, éste comenta que "entre las reformas que, sin perjuicio del plan general formado para el próximo presupuesto, debían hacerse inmediatamente, porque el estado del país no permitía aplazamiento, figura la supresión del absurdo impuesto de consumos. Las Juntas revolucionarias lo abolieron en casi todas las provincias y el odio de las clases contribuyentes pesaba sobre él con fuerza incontrastable, haciendo imposible su restablecimiento. El Gobierno provisional hubiera querido poder suprimir esta contribución sin reemplazarla por otra alguna; pero tuvo que obedecer a la ley de la necesidad. Debiendo saldarse el presente ejercicio con un déficit de gran consideración y siendo tantas las cargas que por descubiertos de épocas anteriores pesaban sobre el Tesoro, no era prudente ni razonable privarse de un ingreso de 170 a 180 millones de reales. Hubo, pues, que pensar en reemplazarlo por un medio menos oneroso y complicado, y más conforme con las buenas doctrinas rentísticas" (439). El medio arbitrado fue la implantación de un impuesto que él denominó personal, "cuyas ventajas sobre el de consumos no es posible poner en duda, a poco que se estudien y comparen entre sí ambas contribuciones" (440).

En el preámbulo del citado Decreto se hace una valoración de las causas que impulsaban a la implantación del impuesto de repartimiento. A este respecto se señalaba que "un movimiento espontáneo de las Juntas Populares ha puesto fin a la contribución de consumos. El hecho, ya manifestado en 1854 y ocurrido en épocas anteriores y en países bien distintos del nuestro, se ha reproducido en esta ocasión con nueva energía. Tan repetidas manifestaciones no pueden atribuirse sino a causas graves y profundas que el pueblo siente, sin darse tal vez cuenta de ellas, pero que le vejan y oprimen, a pesar de las modificaciones con que se ha tratado de atenuarlas. Y es que los inconvenientes de la forma indirecta con que se recaudan los impuestos que pesan sobre el consumo son de tal naturaleza, que no admiten otra mejora que la supresión completa y radical" (441). Por ello se considera que es preciso terminar con la historia

(439) Vid. L. FIGUEROLA: *Memoria presentada a las Cortes...*, op. cit., pág. 10.

(440) Vid. L. FIGUEROLA: *Memoria presentada a las Cortes...*, op. cit., pág. 11.

(441) Vid. L. FIGUEROLA: *Memoria presentada a las Cortes...*, op. cit., pág. 55.

de estos tributos, que es la historia de los sufrimientos del contribuyente; que es necesario hacer desaparecer completa y radicalmente la contribución de consumos, "no sólo para el Gobierno, sino también para las localidades" (442).

El abandono de la contribución de consumos exigía la búsqueda de un nuevo impuesto que, facilitando una cuantía de ingresos similar a la que procedía del impuesto suprimido (443). "lo haga acrecentando el bienestar de los ciudadanos, desenvolviendo su riqueza y ofreciéndoles así una ventaja, no sólo en lo que dejan de pagar y sufrir, sino en el aumento de su riqueza, que los únicos impuestos verdaderamente productivos son los que pagan los pueblos ricos. Aumentar los ingresos del Tesoro, enriqueciendo al contribuyente, tal es el principio de la Hacienda de la libertad" (444).

En el preámbulo del Decreto también se señala que "al tratar ya de escogitar los medios de hacer esta transformación, ninguno mejor que aquél que ha sido indicado por el instinto popular y que ofrece, desde luego, una experiencia propia, antigua y moderna, confirmada en la bondad de sus resultados por la de uno de los pueblos más cultos de Europa. Tal es el repartimiento personal. El impuesto abolido se exigía sobre los gastos y en el momento de hacerlos; ahora se pedirá a la riqueza individual siempre en una cuota módica y en plazos previstos. Esta sola modificación produce una reducción considerable en la suma de sacrificios exigidos al contribuyente. Para apreciar la importancia de la fortuna y hacer el cálculo con la posible exactitud, sin molestias ni vejatorias fiscalizaciones, hay dos bases naturales: el alquiler de la habitación y el

(441) Vid. L. FIGUEROLA: *Memoria presentada a las Cortes...*, op. cit., pág. 56.

(443) «Necesario es, se señala en el preámbulo del Decreto que nos ocupa, también volver la vista al vacío que esta supresión produce en el Tesoro público, y deber del Ministro de Hacienda atender a un presupuesto que apenas lleva corrido un cuarto de su ejercicio y para cuyas atenciones entraba la contribución de consumos por 198.759.000 reales. Y esta necesidad es tanto más apremiante, cuanto que la revolución trae nuevas exigencias que aumentan los gastos públicos y produce con sus inevitables perturbaciones considerable disminución de los ingresos del Tesoro. Inútil empeño sería tratar de consolidar la obra que hemos acometido, ni fundar nada sólido ni estable, si la falta de fuerzas en la Hacienda y la debilidad de los recursos se convirtieran en constante origen de justas alarmas, de graves preocupaciones y de perpetuas desconfianzas. Deber pues del que suscribe es trazar desde el primer momento la senda que ha de seguir y reconstruir con enérgica decisión el sistema de ingresos del Tesoro. Si éste se encuentra exhausto, si el déficit sigue atrayéndolo al abismo, a cuyo borde lo encuentra la revolución, entonces sería inútil esperar la realización de nuestros propósitos; inútil emprender las grandes transformaciones de nuestro sistema de Hacienda; quimérico el aspirar a la consideración de la Europa.»

(444) Vid. L. FIGUEROLA: *Memoria presentada a las Cortes...*, op. cit., páginas 56 y 57.

número de individuos que componen cada familia, datos que constan suficientemente en los censos estadísticos de la población" (445). En otros términos, es fácil colegir que el impuesto implantado por Figuerola era un gravamen exigido de todas las personas de ambos sexos, mayores de catorce años, en función del alquiler real que pagase el cabeza de familia, o el estimado si ocupaba casa propia, y del número de individuos que constituían la familia, incluyendo a los criados y a los huéspedes permanentes (446). En último extremo, se trataba de un impuesto sobre la

(445) «Dadas estas bases —se precisa en el preámbulo— nada más fácil que formar una serie de categorías para los individuos hasta clasificarlos con equitativa proporción, y abierta, además, la puerta por completo a toda reclamación, tanto individual como colectiva, muy pronto el interés particular habrá dado a la Administración los datos suficientes para llegar a la exactitud posible en la repartición del impuesto. Para estos casos, y tratando de crear en nuestra patria las costumbres de los pueblos libres, los contribuyentes mismos serán los jueces de las reclamaciones que se hagan a la Hacienda. Este ensayo merece la especial atención del país, y el Ministro que suscribe espera que, acogido y practicado con fe, será el medio mejor, si no el único, de corregir las grandes imperfecciones de todos nuestros impuestos directos. Tal es la nueva forma de la contribución, en la cual se conserva el único rasgo de justicia que se ha podido señalar en el impuesto de consumos: la generalidad del pago, generalidad que aquí se realiza aun en mayor escala, puesto que si bien allí todo el que consumía pagaba algo, aquí pagará todo el que sea miembro de la sociedad española, sin más excepciones que las hechas a favor de los pobres y de los que por el servicio que la patria les exige no tienen domicilio fijo.» *Vid.* L. FIGUEROLA: *Memoria presentada a las Cortes...*, *op. cit.*, pág. 58.

(446) Según el Decreto de 12 de octubre de 1868, las principales características del impuesto, que discriminaba a favor de las familias numerosas (cuatro personas o más), eran las siguientes: a) El impuesto de repartimiento se pagaba, salvo las excepciones reconocidas en el artículo 5.º, por todas las personas de ambos sexos mayores de catorce años, con arreglo al último censo de población. Los cupos se fijaban según la importancia de la localidad. A tales efectos, se consideraba a la población dividida en tres clases: poblaciones hasta 2.000 habitantes, desde 2.000 a 12.000 y de 12.000 en adelante. b) Para fijar las cuotas individuales se tenía en cuenta el alquiler real que pagaba el cabeza de familia o el calculado, si ocupaba casa propia, y el número de individuos que constituían la familia incluidos los criados y huéspedes permanentes. c) La contribución se exigía del cabeza de familia por todos los individuos que estuviesen bajo su dependencia, si bien se daban tantos recibos cuantos contribuyentes había. d) El impuesto se exigía en el lugar en que estaba domiciliado el contribuyente, durante el tiempo de residencia, si excedía de un mes. e) Al Gobierno le correspondía formar las categorías y fijar las cuotas individuales, después de clasificar las poblaciones y de oír a los Ayuntamientos. f) La recaudación se realizaba por los Ayuntamientos en los pueblos que no tenían más de 2.000 habitantes y en los demás, y salvo las excepciones que especifica el Decreto, por la Administración. g) La recaudación se realizaba por trimestres, pero los contribuyentes podían pagar mensualmente. h) Se preveía, también, que los Ayuntamientos pudiesen aumentar los cupos «otro tanto del importe de la suma para el Tesoro» con el fin de atender a las obligaciones municipales. Por otra parte, el Gobierno debía fijar, oyendo a las Diputaciones, la parte proporcional que podrían añadir a los anteriores cupos para completar el presupuesto provincial. i) Para decidir sobre las reclamaciones de cada individuo, se preveía el nombramiento, todos los años, de jurados de contribuyentes presididos por un individuo de la Administración de Justicia y en los cuales hacía de fiscal el representante de la Hacienda.

renta de tipo indiciario, que, en opinión de Laureano Figuerola, ofrecía muchas ventajas. Por una parte, su recaudación era muy sencilla y poco costosa. Pero, además, de su aplicación el país encontrará grandes ventajas: “Desde luego alcanzará, por una parte, la absoluta libertad en el movimiento y en el tráfico, la celeridad en la circulación de sus productos y con ella la economía de tiempo y de dinero, la moralización de aquellos individuos dedicados en mal hora al contrabando y la extinción de los odios, de las luchas y de los crímenes nacidos de la represión fiscal. De otro lado, la vida media habrá de mejorarse en consecuencia de lo anterior, y los mercados, mejor y más abundantemente provistos, ayudarán, desde luego, a hacer menos dura la carestía originada por la escasez de la última cosecha, y prepararán la baratura en el porvenir, al mismo tiempo que la mejor y más rápida circulación de los productos, dando a los ferrocarriles un aumento de rendimientos, aliviará la situación de las empresas” (447). Si a ello se añade —señala Figuerola— que es un gravamen más justo que la contribución de consumos, que proporciona ingresos similares a los derivados de la contribución a la que sustituye, y que enlaza de una manera inmediata con el sistema político implantado en España, se comprenderán fácilmente las razones que llevaron al Gobierno provisional al establecimiento de este impuesto, que “para todo lo que sea quitar trabas, suprimir obstáculos y modificar las rentas aliviando al contribuyente, están siempre autorizados los gobiernos” (448).

La estructura básica del impuesto se refleja en los 16 artículos del Decreto de 12 de octubre de 1868. Sin embargo, y en orden a comprender más detalladamente sus principales características, es inevitable el análisis de la “Instrucción provisional para la recaudación del trimestre de octubre a diciembre del impuesto personal” (27-X-1868) (449) y el “Decreto dictando reglas para la exacción del impuesto personal establecido por el de 12 de octubre, y modificando algunas de las contenidas en la

Interesa constatar la necesidad de examinar disposiciones posteriores sobre este impuesto para comprender su estructura con mayor facilidad y conocer las modificaciones introducidas.

(447) Vid. L. FIGUEROLA: *Memoria presentada a las Cortes...*, op. cit., págs. 58 y 59.

(448) Vid. L. FIGUEROLA: *Memoria presentada a las Cortes...*, op. cit., pág. 57.

(449) Vid. L. FIGUEROLA: *Memoria presentada a las Cortes...*, op. cit., págs. 64 a 81.

Instrucción de 27 del mismo, respecto a la base y cuotas de imposición” (23-XII-1868) (450).

Las principales disposiciones adoptadas por el Ministerio de Hacienda durante el período provisional, que hemos analizado, “obedecen al mismo criterio —señala Figuerola— y tienden a mejorar el crédito y a reformar en sentido liberal nuestro régimen rentístico, para ir ajustándolo, progresivamente, a los principios de la ciencia moderna. Como antes se ha dicho, el fin que ante todo se propuso en este punto el Gobierno ha consistido en conllevar las cargas públicas de la mejor manera posible hasta la reunión de las Cortes Constituyentes, representación genuina y legítima del país, y única autoridad que puede dar sólida base a las medidas de carácter definitivo y permanente exigidas por la situación de nuestra Hacienda” (451). La tarea a cumplir por el Gobierno provisional no podía ser otra, según Figuerola, que entregar al Gobierno definitivo que se constituyese una Hacienda Pública en situación menos desfavorable que aquélla en que se encontró cuando la tomó a su cargo, tarea que fue cumplida idóneamente en el sentir de Figuerola. En su opinión, “la bancarrota ha sido evitada; los servicios administrativos marchan de nuevo ordenadamente, así como la recaudación de los impuestos. El déficit del Tesoro se ha reducido en más de 1.300 millones de reales, bajando la cifra de la deuda flotante hasta 435 millones en 31 de enero, y quedando extirpado radicalmente el cáncer del Tesoro, o sea, la Caja de Depósitos. Hoy, cuando España va a constituirse definitivamente, dando al crédito una base firmísima de que ha carecido en el período provisional, puede asegurarse que la Hacienda pública se salvará del presente conflicto, siendo lo que resta hacer, no sólo posible, sino relativamente fácil para un Gobierno que cuente con el patriótico e ilustrado concurso de los representantes de la nación” (452). Las acuciantes tareas con las que se enfrentaba el Gobierno provisional obligaron, en opinión de Figuerola, a proponer una reforma a fondo del sistema fiscal, realizándose solamente aquéllas que no ofrecían mayores dificultades. En este sentido mantiene que “las transformaciones de los impuestos, indispensables para la salvación de nuestra Hacienda, no pueden realizarse sino en los momentos en que se halla

(450) Vid. L. FIGUEROLA: *Memoria presentada a las Cortes...*, op. cit., páginas 82 a 86. El impuesto de repartimiento no tuvo el éxito esperado y fue posteriormente suprimido.

(451) Vid. L. FIGUEROLA: *Memoria presentada a las Cortes...*, op. cit., págs. 18 y 19.

(452) Vid. L. FIGUEROLA: *Memoria presentada a las Cortes...*, op. cit., pág. 20.

desahogado el Tesoro o cuando el crédito raya a tal altura que permite la obtención de los recursos necesarios para cubrir el déficit que por el pronto ocasionan siempre las grandes reformas económicas... El Gobierno provisional no debía aspirar por este motivo a la gloria de reformador en la Hacienda. Su misión era menos brillante, aunque no menos útil" (453).

En síntesis, la "Memoria" de Figuerola no refleja sino un balance de la gestión realizada por el Gobierno provisional, como puede deducirse de lo que hemos expuesto.

En su obra "La Reforma Arancelaria de 1869", Figuerola expone los motivos, contenido y efectos de dicha reforma (454). Después de hacer un análisis histórico de los aranceles que rigieron en España durante el siglo XIX, Figuerola señala cómo su reforma arancelaria de 1869 implicó, entre otras cosas, la desaparición de la idea equivocada de que "la aduana existía como medio de protección industrial, siéndolo sólo fiscal, ínterin los gobiernos no encuentren otro procedimiento más perfecto para cubrir sus gastos" (455). En cuanto a los efectos de la reforma, considera que fueron beneficiosos para el Tesoro público (456), para la industria (457) y para los consumidores (458). Sin embargo, Figuerola se lamenta de que la reforma de 1869 quedase interrumpida y que no se llevasen a cabo las

(453) Vid. L. FIGUEROLA: *Memoria presentada a las Cortes...*, *op. cit.*, págs. 20 y 21. «Al Gobierno que se constituya por la elección de los representantes del país —señala Figuerola— corresponde la obra definitiva, vedada para el Gobierno provisional, a quien sólo tocaba facilitar el camino, ya señalándolo en manifiestos y declaraciones, ya preparando y coordinando los materiales indispensables, ya, en fin, planteando aquellas medidas reclamadas por el estado de la opinión y los hechos revolucionarios, o que podían desde luego llevarse a cabo sin inconveniente.»

(454) En la introducción de este trabajo, Figuerola expone los motivos y vicisitudes de la que acabó siendo Ley de Reforma Arancelaria de 1869.

(455) Vid. L. FIGUEROLA: *La Reforma Arancelaria...*, *op. cit.*, pág. 42.

(456) «Nunca, en ningún tiempo, los ingresos de las aduanas habían llegado a ser tan cuantiosos y saneados como los obtenidos después y a consecuencia de la reforma de 1869.» Vid. L. FIGUEROLA: *La Reforma Arancelaria...*, *op. cit.*, pág. 200.

(457) «Nunca, en ningún tiempo —mantiene Figuerola— los productos primarios de las industrias extractiva y agrícola y las primeras materias que deben ser manufacturadas, habían devengado derechos menores.» El trabajo de nuestras fábricas y talleres se desarrolló, por tanto, a muy buen ritmo. Vid. L. FIGUEROLA: *La Reforma Arancelaria...*, *op. cit.*, págs. 200 y 201.

(458) En opinión de Figuerola, «pagando más baratos los fletes o transportes, siendo menores los derechos devengados en las Aduanas, ha sido más fácil la adquisición o compra de los productos para un número de consumidores mayor, a quienes antes no era posible obtenerlos, desarrollándose, en consecuencia, el pedido de todos los artículos abaratados, por influencia recíproca que el consumidor ejerce sobre el productor, y trayendo éste la mayor masa de toneladas que el consumo hace necesarias.» Vid. L. FIGUEROLA: *La Reforma Arancelaria...*, *op. cit.*, págs. 201 y 202.

reducciones previstas de los derechos (459). En consecuencia, propugna, atendiendo a los efectos beneficiosos de la entrada en vigor, sin bien parcial, de la reforma de 1869, que se completase tal reforma. "No es el amor propio quien me inspira tan perentoria respuesta, puesto que si no hay hijo feo para un padre, y gozoso estoy de mi obra, en verdad que nadie me achacará haber tratado de ocultar sus lunares y defectos. Las ventajas de llevar la ley a debido cumplimiento son de diversa índole" (460). Así pues, la obra de Figuerola "La Reforma Arancelaria de 1869" refleja, fundamentalmente, un balance de la reforma arancelaria de 1869 y sus vicisitudes posteriores.

En la misma línea que el trabajo de Figuerola, y de los restantes autores encuadrados en este grupo al que hacemos referencia, está la "Memoria sobre la Hacienda Pública de España en 1881 a 1883", de Juan Francisco CAMACHO (461). En esta "Memoria", como expone en la Introducción el mismo Camacho, justifica las reformas que propuso durante su gestión como Ministro de Hacienda (462) y, en general, todo su planteamiento sobre la Hacienda Pública española, siempre inspirado en motivos exclusivos de conveniencia del Estado (463), prescindiendo "de pro-

(459) Como señala Figuerola, «la reforma iniciada en 1869 ha quedado interrumpida, no llevándose a efecto el sistema gradual de descenso que debía verificarse por terceras partes para la rebaja de derechos en 1 de julio de 1875 y 1 de julio de 1878, hasta ultimarla y reducirlos todos al 15 por 100 en igual fecha de 1881. La guerra civil fue causa o pretexto de los dos aplazamientos que han tenido lugar, y las necesidades de la misma guerra han dado ocasión a aumentar, en vez de disminuir, el derecho, con otro transitorio sobre los artículos coloniales, sustancias alimenticias y el petróleo».

(460) Vid. L. FIGUEROLA: *La Reforma Arancelaria...*, op. cit., págs. 7 y 203.

(461) Establecimiento Tipográfico de los Sucesores de Rivadeneyra. Madrid, 1883. Vid. la referencia a otros trabajos de Camacho en H. P. E., núm. 27, pág. 304.

(462) En este libro—precisa Camacho—contesto a todas las censuras que se me han dirigido y explico lealmente mis actos y mis patrióticos propósitos. En otro lugar de su trabajo, después de justificar su gestión ministerial, señala que «respetando el uso que de su perfecto derecho hagan los que estén llamados a corregir o modificar mis planes, no puedo aceptar la responsabilidad de sus consecuencias, sino en tanto que los procedimientos conduzcan al perfeccionamiento de las reformas por mí planteadas, y de ningún modo cuando lleven en sí el germen de su anulación o las destruyan en alguna parte esencial. Nadie en justicia podrá pretender que esta declaración sea ociosa; si yo he obrado con perfecto convencimiento de la bondad de las reformas y abrigo la esperanza de que han de seguir dando, como hasta de presente han dado, resultados provechosos, nadie extrañará esta salvedad; si la bondad de las medidas que puedan adoptarse produce beneficios y han de redundar en honra de sus autores, es equitativo que no sean en daño mío si la experiencia acredita lo contrario, pues hartó tengo con defender lo por mí practicado, ante las censuras de mis adversarios, para decidirme a aceptar silenciosamente o entrar en nuevos debates sobre responsabilidades que no sean exclusivamente mías». Vid. J. F. CAMACHO: *Memoria sobre la Hacienda Pública de España...*, op. cit., págs. 508 y 509.

(463) Como observa Camacho, «la formación y realización del presupuesto de 1874-1875, demandada por la gravedad suma de las circunstancias en momentos en que

ósitos políticos y del afán de una popularidad mal entendida" (464), pues, para Camacho, "la Hacienda es el país en sus intereses más permanentes y más generales. Está por encima de los partidos y jamás, mirando por la salud de la patria, estos intereses pueden subordinarse, ni en el gobierno ni en la oposición, a consideraciones mezquinas de parcialidad y de amor propio" (465). La "Memoria" de Camacho tiene cierto interés si se contempla la perspectiva desde la que se escribió.

Hemos expuesto hasta aquí las obras de los principales autores del período comprendido entre el final de la década de 1830 y 1906, poniendo de manifiesto la diferente valoración que nos merecen. En una consideración general, la principal conclusión que alcanzamos es que, durante el citado período, predomina una preocupación por la solución de los problemas que la Hacienda española tenía planteados, a la vez que se observa, con carácter general, la carencia de serias aportaciones que, superando el empirismo dominante en el examen de la actividad financiera, reflejasen una toma de contacto con los trabajos sobre Hacienda Pública realizados en otros países (466). Esta pérdida de contacto de la Hacienda Pública española (467), coincide con una época de apuros financieros en la que

su discusión parlamentaria no era posible; el restablecimiento en él de la contribución de consumos y otros tributos; la creación de algunos nuevos, la clausura del tesoro para las negociaciones de deuda flotante con particulares, y la liquidación de una gran parte de la que a la sazón existía, llevada a cabo por un procedimiento que después ha servido de norma para las liquidaciones posteriores, no fueron medidas egoístas, ideadas y realizadas con miras estrechas de partido, sino que, por el contrario, estuvieron inspiradas en motivos exclusivos de conveniencia del Estado». Vid. J. F. CAMACHO: *Memoria sobre la Hacienda Pública de España...*, op. cit., págs. 8 y 9.

(464) Vid. J. F. CAMACHO: *Memoria sobre la Hacienda Pública de España...*, op. cit., pág. 9.

(465) «No quiere decir esto —concreta Camacho— que la neutralidad equivalga al asentimiento común y a privarse de los serenos e imparciales juicios de la crítica, hija de la propia conciencia de cada uno, pues, al contrario, con estos juicios se coopera también muy útilmente a la mejor administración y al provecho de la patria.» Vid. J. F. CAMACHO: *Memoria sobre la Hacienda Pública de España...*, op. cit., págs. 509 y 510.

(466) Como ha señalado E. Fuentes Quintana, la Hacienda española vive, durante este período, un empirismo rabioso, ya que ninguno de los autores de esta época puede decirse que esté al día del quehacer y de los principios disponibles de la Hacienda Pública. Los últimos clásicos, particularmente Stuart Mill, los grandes sistematizadores de la Hacienda alemana, Stein, Wagner y Schäffle, y los autores de la revolución marginalista, no serán conocidos a fondo por el grupo de escritores poseedores de ciertos ribetes académicos y, lógicamente, no siéndolo por éstos, lo serán mucho menos por los hombres prácticos que desde la política intentan reformar con buen criterio la Hacienda española. Con buen criterio, pero sin éxito. Vid. E. FUENTES QUINTANA: *La Hacienda Pública en España*, op. cit., pág. 3.

(467) La Hacienda pública española, en opinión de Fuentes Quintana y como hemos señalado ya, vive con un considerable retraso, y a veces con un desconocimiento completo, las nuevas aportaciones de la literatura financiera.

no se consigue eliminar el déficit presupuestario, con sus lógicos y perjudiciales efectos sobre el sistema económico, circunstancia que produce la hecatombe final de 1898. De esta forma, al finalizar el siglo XIX y como ha señalado Tallada Paulí, "la situación de la Hacienda Pública y la depreciación de nuestra moneda demandaban un pronto remedio, si no se quería llegar al borde de la catástrofe. A su vez, la importancia que iban tomando las formas mobiliarias de la riqueza y las de empresa, demandaban una reforma tributaria que tuviera en cuenta las nuevas modalidades, remozando normas impositivas que iban volviéndose vetustas. Las condiciones que conducían a una reforma de la Hacienda pública se iban haciendo patentes. Faltaba sólo la aparición del hombre capaz de realizarla" (468). Ese hombre fue Raimundo Fernández Villaverde (469), que introdujo en el Ministerio de Hacienda a Antonio Flores de Lemus, con quien se inicia una nueva etapa en la evolución de la Hacienda Pública Española.

(468) Vid. J. M. TALLADA PAULÍ: *Historia de las Finanzas Españolas en el siglo XIX*. Ed. Espasa-Calpe. Madrid, 1946, pág. 131.

(469) Sobre Raimundo Fernández Villaverde y su obra pueden consultarse dos interesantes trabajos. Uno de G. SOLE VILLALONGA: *La Reforma Fiscal de Villaverde, 1899-1900*. Ed. Derecho Financiero. Madrid, 1967. Otro de R. MAZO MUÑOZ: *Raimundo Fernández Villaverde*. Ed. Purcalla. Madrid, 1947. (Epilogo de J. Larraz.)

3. *La incorporación al pensamiento financiero español del conocimiento disponible sobre el análisis de la actividad financiera.*

Antonio Flores de Lemus fue el principal protagonista de esta fase de la evolución de la Hacienda Pública española, que se caracteriza, como hemos señalado, por el intento de enlazar con la Hacienda Pública moderna. No pretendemos realizar en esta ocasión un análisis exhaustivo del pensamiento de Flores de Lemus, máxime si se tienen en cuenta los meritorios trabajos de J. Velarde Fuertes (1) y E. Fuentes Quintana (2). Aspiramos exclusivamente a destacar el importante papel desempeñado por Flores de Lemus en el despertar de los estudios financieros españoles (3).

Flores de Lemus, funcionario y catedrático, con notable formación germánica (4), dedicó preponderantemente su tiempo a la Administración

(1) Juan Velarde ha dedicado una buena parte de su tiempo al análisis de la obra de Antonio Flores de Lemus. Su obra: *Flores de Lemus ante la economía española* es difícilmente superable, si bien, como señala en el prólogo, mucho queda aún a los españoles por hacer en torno a la actividad científica de uno de sus compatriotas más destacados. Vid. J. VELARDE FUERTES: *Flores de Lemus ante la Economía Española*. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1961.

(2) Vid. E. FUENTES QUINTANA: *La Reforma Tributaria Silenciosa*. Información Comercial Española, agosto 1964, págs. 51-64; Vid., también, su trabajo en colaboración con C. Albiñana García-Quintana: *Sistema Fiscal Español y Comparado*. Ed. Delegación del SEU de la Facultad de Ciencias Políticas y Económicas, curso 1960-61, lección 8.ª, págs. 233 y ss.

(3) Como ha señalado E. Fuentes Quintana, «el cultivo de la Hacienda pública arrastraba en España, al comienzo del siglo actual, un enorme retraso. No existía grupo alguno de cultivadores que se hallase informado, al menos, de los estudios de Hacienda pública en otros países; la nula labor de traducción ratifica esta general ausencia de inquietud intelectual. Parecía claro que el despertar de los estudios financieros españoles precisaba de un considerable esfuerzo para ganar el tiempo perdido e incorporarse al conocimiento disponible sobre el estudio de la actividad financiera. En este necesario intento de incorporación española del conocimiento financiero debe destacarse el quehacer del profesor Flores de Lemus». Vid. E. FUENTES QUINTANA: *Prólogo a la versión castellana de la obra de A. R. Prest...*, op. cit., pág. XIII.

(4) Aconsejado por Giner de los Ríos, marcha a estudiar a Alemania, siendo dis-

y se lamentó en más de una ocasión de no haberse dedicado exclusivamente a la enseñanza (5). A este respecto ha señalado V. Gay: "¡Lástima grande que tan potente mentalidad que llegaba a las cumbres de lo genial, no estuviera dedicada por completo a la enseñanza! El mismo se condeció de ello cuando en la Asamblea Nacional de la Dictadura de Primo de Rivera, dijo que los encargos del Gobierno le apartaban de los trabajos de investigación a que se dedicaba asistido de sus discípulos. El, que era tratado por los profesores alemanes de igual a igual y podía medirse con lo más sobresaliente del mundo científico (Ortega y Gasset así lo manifestó también al pedirle públicamente al maestro Flores que definiese lo que era la Hacienda democrática, desde las columnas del diario de Madrid, "El Imparcial"), hubiera podido multiplicar su siembra sin desperdiciar ni una semilla, en vez de agotarse tantas veces en el expediente burocrático" (6). Por tanto, no es de extrañar que A. Viñuales comentase que "la Administración fue su campo de trabajo y en ésta cimentó y

cipulo en este país de G. Schmoller y A. Wagner, y manteniendo contacto con Lexis, Neumann, Schoenberg, Sering, Naude, Borkiewicz y Ballod.

Como ha señalado Vergara, Antonio Flores de Lemus, catedrático y funcionario, gustaba disponer en este orden sus títulos. Sin embargo, Fuentes Quintana opina que parece más ajustada a la labor de Flores una ordenación de su actividad primero como funcionario y secundariamente como catedrático, dada la calidad y extensión de sus investigaciones al servicio de la Administración financiera española.

Enjuiciando la labor del magisterio universitario de Flores, J. Vergara ha observado que a diferencia de lo que ocurrió en el campo de la filología y de la medicina, Flores de Lemus no logró formar una verdadera escuela en el sentido de atraer a los estudios de Economía a multitud de discípulos. En base a este comentario de Vergara, Fuentes Quintana considera justo el juicio de A. Barrera de Irimo sobre la doble personalidad (como funcionario y catedrático) de Flores de Lemus: «Es evidente que Flores prestó a la conciencia de nuestra Administración contribuciones valiosas y hasta entonces inusitadas. Pero ¿favoreció en igual proporción la mejora de sus instrumentos? Su agudeza le llevó desde luego a percatarse de entrada que era en los medios administrativos donde estaba la clave de los problemas. Pero su proyección universitaria y social, que tan directamente hubieran condicionado la formación del funcionario y el clima fiscal del país, deben enjuiciarse, al parecer, con más reservas.»

(5) Como ha precisado Jaime Algarra, durante el largo período (1910-1920) de alejamiento de su tarea docente, «rendía Flores copioso fruto en el arreglo de nuestras decaídas finanzas públicas y en la transformación del arcaico sistema impositivo, llevado su espíritu de un entusiasmo y con un embeleso tal vez no igualados por otros servidores que hayan terciado en análogos empeños. Esa prolongada pausa en su labor de cátedra debemos apreciarla como una desventura, atendidas las esperanzas que ya entonces cabía concebir de su actuación didáctica oficial, pero no es lícito desconocer que se compensó con creces dada la trascendencia de su obra en orden a aquel levantamiento y a aquella reconstrucción financieros». Vid. J. ALGARRA: *Don Antonio Flores de Lemus. El profesor y el funcionario*. «Moneda y Crédito», núm. 47, diciembre 1953, pág. 36.

(6) Vid. V. GAY: *Progreso de la cultura económica en España. El profesor Antonio Flores de Lemus*. «Moneda y Crédito», núm. 8, marzo 1944, pág. 12. Vid. J. VELARDE FUERTES: *Flores de Lemus...*, op. cit., págs. 11 y ss.

levantó su obra" (7). Ello explica también que su obra consistiese en proyectos, reformas, etc., y que, como ha observado V. Gay, su labor no esté por entero en lo publicado con su firma (8). Abundando en este comentario de Gay, Fuentes Quintana ha observado que "Flores de Lemus dejó la impronta de su saber y de su temperamento al servicio de la Hacienda de su Patria en una gran cantidad de documentos, que sólo la personalidad extraordinaria de su autor permite entresacar del anónimo. Esta circunstancia ha dotado de una gran dificultad la elaboración de las líneas generales de la reforma tributaria silenciosa ensayada por Flores de Lemus, así como ha constituido un obstáculo al general conocimiento y difusión de sus ideas. Bien puede afirmarse que esta reforma silenciosa por su forma de proceder —sedimentada en Informes a los Ministros que sirvió— fue silenciada e ignorada no sólo para la opinión pública, sino incluso para los especialistas dedicados al estudio de la Hacienda. Sólo el fervor de unos cuantos discípulos y de algunos funcionarios nos permite concretar hoy los escritos fundamentales que recogen sus ideas y programas de reforma tributaria" (9). Atendiendo a la tarea realizada, es obvio que Flores de Lemus puede considerarse como una de las figuras, por no decir la figura, más destacada de la cultura económica española contemporánea (10).

Una de las interrogantes a la que han respondido sus discípulos es la referente a la metodología que Flores de Lemus siguió en sus trabajos (11)

(7) Vid. A. VIÑUALES: *Antonio Flores de Lemus (1876-1941)*. «Moneda y Crédito», núm. 39, 1951, pág. 3.

(8) Vid. V. GAY: *Progreso de la cultura económica en España...*, op. cit., pág. 12.

(9) Vid. E. FUENTES QUINTANA: *La Reforma Tributaria Silenciosa*, op. cit., páginas 51 y 52. En opinión de Gay, «el profesor Flores no escribía libros ni artículos, a diferencia de casi todos los notables economistas que han dado copiosa contribución a la literatura económica. Fueron pocos sus escritos, aunque sí muchos sus trabajos de investigación, los más numerosos de los cuales han quedado enterrados en los archivos oficiales o en manos de los ministros que le encargaban investigaciones, informes, proyectos y otros trabajos de esta índole». Vid. V. GAY: *Progreso de la cultura económica en España...*, op. cit., pág. 10.

(10) Vid., para ratificar esta afirmación, el excelente trabajo de J. Velarde Fuertes sobre la obra de Flores de Lemus.

(11) Gay observa que «el mayor mérito de Flores de Lemus estaba en la enseñanza de su método de investigación, que practicaba asociando a sus discípulos en casi todos sus trabajos, con lo que en vez de proporcionar una formación puramente teórica lograba una verdadera identificación científica... Consecuencia: que el maestro advertía las diferentes disposiciones personales y los discípulos llegaban al espíritu del maestro, realizándose así una auténtica identificación científica y moral. La identificación científica de la dirección seguida por el maestro Flores arranca de un relativo influjo que ejerció sobre él la Universidad de Oviedo, que a fines del XIX reunió a algunos de los renovadores de los estudios jurídicos y sociales en España y, circunstan-

A este respecto, A. Viñuales ha señalado que "las publicaciones de Flores de Lemus muestran que su instrumento de trabajo estaba en un continuo cambio y elaboración. El campo de observación puede condicionar los medios de trabajo, pero éstos pueden variar también por una reflexión sobre el método en general. De este orden parecen ser los motivos y razón de la evolución en nuestro autor. Su aprendizaje de la ciencia económica lo hizo en las aulas alemanas, donde predominaban los maestros de la economía de tendencia histórica, que representaban la reacción más violenta contra los grandes teóricos, que se perdían en construcciones abstractas sin contacto con la realidad. Así estimaban, por ejemplo, la obra de Ricardo. Hoy nos encontramos en la extrema y contraria posición, pues reviven los llamados tiempos de la Economía clásica en cuanto al valor de la teoría con las rectificaciones debidas a la experiencia del pasado. La ciencia, el conocimiento —decía Flores de Lemus, frecuentemente, en su clase, como respondiendo al pensamiento capital de sus reflexiones— es una determinación de relaciones. La fijación límite del conocimiento encierra una magna cuestión que ha originado en los tiempos actuales la llamada lógica de relaciones. Como dice un autor moderno, esa lógica la supone el sistema de Kant, lo mismo que la fenomenología de Husserl, y es la que reconoce la moderna filosofía del juicio materialista y se opone a la filosofía aristotélica del concepto. El ejemplo de más bulto que expresa la revolución operada es el descrédito o, mejor dicho, la insuficiencia del concepto de causa, que no interviene en los trabajos de las grandes teorías de la ciencia moderna. La lógica de las relaciones es la abstracción

cialmente, también, el profesor Giner de los Ríos. Pero en donde completó su formación científica fue en Alemania. Allí fue discípulo de Gustavo Schmoller y Adolfo Wagner, y estableció contacto con lo más granado del profesorado alemán en su época del florecimiento máximo. Aun reconociendo el valor de los neoclásicos ingleses, como Marshall, el profesor Flores entró de lleno en el realismo económico germánico. De los históricos, principalmente, tomó la inclinación que expresaba con frecuencia diciendo que «había que trabajar sobre las fuentes», y era admirable el ver el dominio documental que poseía. Los conceptos absolutos y las abstracciones teóricas, característicos de los clásicos, no entraban en sus convicciones; en esto seguía el punto de vista de Gustavo Schmoller, pero pronto sintió la influencia de Max Weber, que, procedente, en cierto sentido, de la dirección histórica, fue interrumpida su colaboración en la revista de Schmoller —y por oposición de este mismo— al definirse Weber diciendo que «La Historia es un agregado susceptible de categorías racionales», con lo que abrió las puertas a la corriente racionalista e idealista. Esto explica que, durante largo tiempo, el profesor Flores se considerase tan cerca del racionalismo económico de Wagner. Pero últimamente, el mismo Flores se declaró neopositivista y matemático. Su último trabajo de investigación sobre *El patrón de oro*, por encargo del Ministro de Hacienda, a la sazón Calvo Sotelo, fue lo más acabado conforme al método antes indicado». Vid. V. GAY: *Progreso de la Cultura Económica en España...*, op. cit., páginas 10 y ss.

de los supuestos lógicos con que opera el científico en sus creaciones. La Economía política ha sido arrastrada a un tipo semejante de explicación. La técnica del trabajo de las ciencias de la naturaleza se ha renovado y Flores de Lemus reconoció la fuerza de generalización y rigor que aportaba la adopción de tales métodos. De esta suerte le vemos figurar en la escuela matemática de la economía y valorar los resultados de los estudios neopositivistas de la misma" (12).

La principal objeción que puede realizarse a Flores de Lemus es que no escribiese un Manual de Hacienda Pública (13). La causa de ello la ha intentado explicar Jaime Algarra, quien ha señalado que "a principios del siglo actual, y en la segunda mitad del anterior, todos los ideales se cifraban, por lo que a la teoría respecta, y según se desprende de las publicaciones de aquellas épocas, en conseguir un buen "Tratado", así de Economía Política como de Hacienda Pública, si bien este último era aguardado con menos impaciencia que el primero... Era natural que, apenas asentado en la Cátedra barcelonesa, se reclamase de don Antonio Flores de Lemus la publicación de un libro sistemático, con aplicación didáctica, en el cual se encontrarán encasillados sin esfuerzo los últimos adelantos conseguidos en las ciencias económicas. Y a ello se negó rotun-

(12) En opinión de Viñuales, «en ninguno de sus trabajos como en el *Dictamen sobre el patrón de oro* es más manifiesto su método de trabajo de su última obra. Desde los tiempos de Aristóteles, padre de la teoría cuantitativa de la moneda, hasta nuestros días, no ha cesado ni la floración de nuevas teorías monetarias ni la pugna constante de las mismas. Esta más que milenaria polémica da derecho a preguntarse si el error común de tantos pensadores no procederá del método empleado en sus estudios de que la noción de causalidad no basta ni puede explicar fenómenos tan complejos. La necesidad de la deducción del tipo matemático sólo es posible mediante la aplicación del juicio matemático sobre los fenómenos sociales, que nos da la posibilidad única de establecer un nexo entre distintas series de fenómenos. Solamente por medio de él pueden construirse las funciones que ligan los fenómenos económicos en una relación general cuantitativa. He aquí los métodos de que se sirvió Flores de Lemus al estudiar el nivel del cambio español. No entraremos en el estudio del trabajo, pero si señalaremos el resultado a que llegó. Este fue la determinación de la ley del cambio español. De la indicada ley deducía las medidas económico-políticas que harían posible la implantación del patrón oro en España, respondiendo al consejo que pedía el Gobierno español en aquella época. Refiriéndonos al *Dictamen sobre el patrón-oro*, sólo hemos querido acusar su dirección metodológica en la ciencia económica que cultivó con la pasión del investigador». Vid. A. VIÑUALES: *Antonio Flores de Lemus...*, op. cit., páginas 11 y 12.

(13) Como ha señalado Fuentes Quintana, «por desgracia, Flores de Lemus no escribió un manual de Hacienda pública que hubiera supuesto un paso de importancia decisiva para lograr lo que anónimamente solicitaba desde la *Memoria de la Dirección General de Contribuciones* del año 1913, a saber: que la Hacienda pública ocupase el lugar que le correspondía en el visible renacimiento de la cultura española de comienzos del presente siglo». Vid. E. FUENTES QUINTANA: *Prólogo a la versión castellana de la obra de A. R. Prest...*, op. cit., págs. XIII y XIV.

damente y en todos los instantes de su vida; escribir un simple manual resultaba inútil, desde el momento que en el exterior muchos habían alcanzado particular atención; para escribir un "Tratado" completo, adaptado a las instituciones políticas, sociales y económicas de nuestra patria, se requería antes emprender la armazón de ciertos andamios y disponer de estructuras propias muy sólidas, donde apoyar las investigaciones más indispensables. Por esa negativa suya hubo gentes que le calificaron de maestro malo" (14). Si bien Flores de Lemus no escribió ni un Tratado de Economía Política ni un Manual de Hacienda Pública, otros muchos trabajos, en su mayor parte no firmados por él, como se ha señalado, constituyeron, en su lugar, su legado intelectual. Por referirnos a las principales aportaciones de contenido preponderantemente fiscal, y sin ánimo de ser exhaustivos, hemos de dejar constancia, en primer lugar, de los "Documentos y Trabajos de la Comisión Extraparlamentaria para la Transformación del Impuesto de Consumos" (15). En dichos documentos, Flores de Lemus demostró, utilizando la técnica de presupuestos familiares, la regresividad de la imposición sobre el consumo en España (16), concluyendo con la recomendación de que "debe abolirse definitivamente el Impuesto de Consumos, sustituyéndole por otros más racionales, más equitativos, más suaves y menos onerosos" (17).

Se imputa a Flores de Lemus el "Proyecto de Exacciones Locales elevado por el Ministro de Hacienda Eduardo Cobián" (18). Como ha señalado

(14) Como ha precisado Algarra, «tal vez, si la vocación de servicio a su ideal de levantar y transformar la Hacienda pública hubiese declinado en algún lapso de tiempo, y si su campo de acción se hubiera ido reduciendo a los límites estrictos de la función de cátedra, nos habría legado don Antonio Flores un trabajo científico del tipo de los de conjunto, aunque nunca un libro manual». Vid. J. ALGARRA: *Don Antonio Flores de Lemus...*, op. cit., pág. 44.

(15) Imprenta M. Minuesa de los Ríos. Madrid (cuatro volúmenes). La Comisión Extraparlamentaria se creó el 14 de diciembre de 1905.

(16) Vid. una exposición interesante en la obra de J. VELARDE FUERTES: *Flores de Lemus ante la economía española*, op. cit., págs. 212 y ss. Vid., también, E. FUENTES QUINTANA: *Los principios de reparto de la carga tributaria en España*. «Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública», núm. 41. Madrid, 1961, págs. 226 y ss.; *La Reforma Tributaria silenciosa*, op. cit., págs. 57 y ss. Vid. E. FUENTES QUINTANA y C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *Sistema Fiscal Español y Comparado*, op. cit., páginas 260 y ss.

(17) Vid. A. FLORES DE LEMUS: *Documentos y trabajos...*, op. cit., pág. 11 (tomo primero).

(18) Publicado por el Ministerio de Hacienda. Madrid, 1909. Vid. E. FUENTES QUINTANA y C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *Sistema Fiscal Español y Comparado*, op. cit., lección 8.ª; Vid. E. FUENTES QUINTANA: *La Reforma Tributaria silenciosa*, op. cit., págs. 51 y ss. Vid. J. VELARDE FUERTES: *Flores de Lemus ante la economía española*, op. cit., págs. 201 y ss. Vid. E. FUENTES QUINTANA: *Los principios de reparto de la carga*, op. cit.

J. Algarra, donde desarrolló Antonio Flores de Lemus “una doctrina nueva en España fue en el texto del Proyecto llamado de Exacciones Locales, de Cobián, hasta el punto de provocar apasionada crítica del mismo, por no entenderse en una primera lectura ni su espíritu, ni su léxico; léxico usado hoy corrientemente hasta por los burócratas del último grado de su respectiva escala. Durante muchos cursos recomendé en mi Cátedra el estudio de la Exposición de Motivos de tal proyecto, como el mejor texto doctrinal de Hacienda Pública poseído en España, y como la pieza literaria más interesante y trascendente en los anales de la ordenación de nuestras finanzas local y estatal” (19). También es obra de Flores de Lemus el “Proyecto de Ley regulando las exacciones municipales, de 7 de noviembre de 1910. Presentado a las Cortes por el presidente del Consejo de Ministros, don José Canalejas” (20).

Otras obras de Flores de Lemus son la “Exposición de Motivos del Proyecto de Ley reformando el Impuesto de Cédulas Personales” (21); “El Presupuesto de reconstrucción. Política comercial. Banco y Tesoro. Subsistencias”, firmado por García Alix (22); “Memoria de la Dirección General de Contribuciones” (1913) (23), en la que expone el estado del régimen legal y administrativo de los impuestos directos españoles, concluyendo que es la Administración la que necesita una más urgente reforma; “Proyecto de Ley regulando las Exacciones Municipales. Propuesta presentada al Consejo de Ministros, en 16 de julio de 1918, por el de Hacienda, don Augusto González Besada” (24), cuya exposición de motivos consideramos constituye una aportación de obligado estudio; “Estatuto Municipal de 1924”, correspondiendo a Flores de Lemus la parte relativa a Haciendas Locales (25); “Dictamen emitido por la Comisión nombrada en 1 de abril de 1927, acerca del Proyecto de Impuestos sobre Rentas y Ganancias” (26), en el que se analiza la problemática referente a la introducción del principio de la personalidad del gravamen en la imposición

(19) Vid. J. ALGARRA: *Don Antonio Flores de Lemus...*, *op. cit.*, pág. 45. *Vid. cita 18.*

(20) Imprenta y encuadernación V. Tordesillas. Madrid, 1911, 62 págs. *Vid. cita 18.*

(21) Reproducido en la revista «De Economía», año VIII. Monográfico IV, números 33-34. Madrid, enero-abril, 1955, págs. 62-68. *Vid. cita 18.*

(22) Establecimiento Tipográfico Idomar Moreno. Madrid, 1907. *Vid. cita 18.*

(23) Talleres del Depósito de la Guerra. Madrid, 1913, 118 págs. *Vid. cita 18.*

(24) M. Minuesa de los Ríos. Madrid, 1918. *Vid. cita 18.*

(25) *Vid. cita 18.*

(26) Reproducido en la revista «De Economía», enero-abril, 1955, *op. cit.*, páginas 256 y ss. *Vid. cita 18.*

directa española; “Dictamen de la Comisión nombrada por Real Orden de 9 de enero de 1929, para el estudio de la implantación del patrón oro” (27), la aportación más importante de Flores de Lemus, en la que se pone de manifiesto cómo las dificultades financieras del Estado eran beligerantes, en último extremo, con el nivel interior de precios y la cotización de la peseta (28).

Abundando en lo que hemos expuesto anteriormente, los trabajos que se han citado contienen una gran riqueza de ideas, que han sintetizado con éxito Juan Velarde y E. Fuentes, fundamentalmente. Por ello, y con el fin de no reincidir en una tarea ya ejecutada, podemos concluir esta referencia a la labor de Flores de Lemus señalando, con J. Velarde, que “desde el 3 de septiembre de 1906, en que por R. D. del Ministerio de Instrucción Pública se dispuso quedase agregado en comisión de servicio al Ministerio de Hacienda para auxiliar los trabajos del mismo, al año 1936, fue continuo el trabajo del profesor Flores de Lemus procurando mejorar nuestro cuadro tributario. Basándose en un profundo conocimiento de nuestra realidad económica, y con muy claras ideas sobre las metas a conseguir, en un trabajo infatigable de treinta años transformó buena parte de la faz fiscal del país; es decir, transformó la estructura económica de España” (29).

La preocupación que sintió Flores de Lemus por la resolución de los problemas de la Hacienda española la transmitió a sus discípulos, a los que aconsejaba la realización de trabajos empíricos sobre la Hacienda española. Es importante observar que Flores de Lemus, como ha señalado V. Gay y se ha reflejado ya en este trabajo, “si bien es verdad que no hacía libros, en cambio hacía pensadores, al formar científicamente a sus discípulos, por lo que bien puede decirse que en vez de libros muertos daba mentalidades vivas” (30). Sus primeros discípulos, A. Viñuales, J. Alvarez Cienfuegos, V. Gay, E. Rodríguez Mata, R. Carande y G. Franco, configuraron la “Escuela Realista Española de Flores de Lemus”, en expresión de Gay (31), y, exceptuando a L. Olariaga, los restantes han rea-

(27) Reproducido en «Información Comercial Española», núm. 318, febrero 1960, págs. 51 y ss. *Vid.* cita 18.

(28) *Vid.* citas 18 y 27.

(29) *Vid.* J. VELARDE FUERTES: *Flores de Lemus ante la Economía Española*, *op. cit.*, pág. 259.

(30) *Vid.* V. GAY: *Progreso de la Cultura Económica en España...*, *op. cit.* página 10.

(31) *Vid.* V. GAY: *Progreso de la Cultura Económica en España...*, *op. cit.*, páginas 12 y 13.

lizado, fundamentalmente, una interesante labor de divulgación en España de los conocimientos disponibles de Hacienda Pública (32). Lo importante, a la vez que evidente, es que, en opinión de Fuentes Quintana, que compartimos, este grupo de economistas aportan algo destacado a la Hacienda Española: la inquietud y la curiosidad por los temas financieros, que recibían un tratamiento completamente diverso y nuevo; un conjunto de monografías valiosas al servicio de la Administración o escritos individuales; y una elevación de la preparación del profesorado verdaderamente trascendental.

Además de los trabajos de Flores de Lemus y de sus discípulos, no podemos omitir la referencia a las obras de F. BERNIS, L. V. PARET y P. BALLESTEROS. En primer lugar analizaremos la obra más destacada de F. Bernis Carrasco: "La Hacienda Española. Los Impuestos. Cómo son en España. Cómo son en otras haciendas. Cómo deben ser en la nuestra" (33). En opinión del propio Bernis, catedrático de la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca, este libro, "más que una salida formal, es, quizá, una salida en busca de aventuras..., es un fruto de mi labor universitaria. Más de un juicio de los en él contenidos es hijo de un reiterado convencimiento; otros no pasan de ser conjeturales; no faltan varios que necesitan urgentemente revisión" (34). Ya en la introducción a su obra deja constancia de su gran preocupación por la reforma del sistema tributario español. A este respecto señala que "la reforma tributaria española

(32) A. Viñuales es el autor del trabajo: *L'imposition des entreprises étrangères et nationales en Allemagne, aux Etats-Unis d'Amérique, en France et dans le Royaume-Uni*. Por su parte, J. Alvarez Cienfuegos publicó en 1945 su obra *Hacienda Pública*, interesante tratado que combina el análisis de los problemas generales de la Hacienda pública con los específicos de la Hacienda pública española. V. Gay, además de su obra *Economía Política*, aparecida en 1908, editó en diferentes ocasiones sus explicaciones de Cátedra de Hacienda Pública. Rodríguez Mata tradujo al castellano las obras de Eheberg y Griziotti a la que haremos referencia en este capítulo. G. Franco publicó en Buenos Aires (1957) su obra: *Principios de Hacienda Pública*. En 1967, y con el mismo título, ha publicado la Editorial de Derecho Financiero la segunda edición, que ha incorporado la más reciente literatura disponible, pero respetándose —como señala el autor en la introducción— la estructura de la primera edición y los principios generales en que descansaba. Finalmente, R. Carande ha realizado una interesante labor en el campo de la investigación histórica de temas financieros, destacando su obra *Carlos V y sus banqueros. La Hacienda Real de Castilla* y otros trabajos de singular relevancia. (En 1969 ha recopilado, bajo el título *Siete Estudios de Historia de España*, un conjunto de trabajos publicados en diferente fecha, agotados algunos y otros difíciles de hallar.)

(33) Editorial Minerva. Barcelona, 1917, 360 págs. Esta obra la dedicó a Francisco Giner de los Ríos.

(34) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 7.

es como un astro que ha entrado ya en el horizonte, y está, por lo tanto, sujeto a la observación de los teóricos y de los prácticos, de los políticos y de los burócratas. Y es, además, un problema que reclama con todo apremio solución, a la que todos tenemos el deber de contribuir..., porque un sistema tributario, como todas las instituciones sociales, es procreación del pueblo, obra de todos, labor que tiene que realizarse por muchos, así por las minorías selectas del talento y la experiencia, como por los más amplios lechos de las personas afectadas en sus intereses por los impuestos, y por todos los que se hayan puesto en contacto con el problema al calor de una buena voluntad. La aportación de los elementos universitarios es una de tantas y nadie la debe negar" (35). Atendiendo a lo expuesto, podemos anticipar que Bernis se ocupa en su obra de realizar un análisis crítico del sistema fiscal español, estableciendo las líneas directrices de su idónea reforma.

Los tres primeros capítulos de la obra que analizamos son preponderantemente descriptivos. En los dos primeros se examinan los "Hechos e interpretaciones del año 1845 al 1916" (36) y "El sistema tributario español" (37). La principal conclusión alcanzada es que desde 1845, en que se implantó en España un moderno sistema tributario, hasta 1916, el sistema tributario permaneció el mismo en lo que tenía más de característico y de esencial dentro de una clasificación teórica de sus conceptos, y, sin embargo, la vida económica y social, al igual que la teoría tributaria, experimentaron cambios radicales. La anterior afirmación es objeto de una detallada demostración que le lleva lógicamente a Bernis a analizar, por una parte, la evolución del sistema tributario español (38) y, por otra, el conjunto de circunstancias que motivaron el cambio económico-social de España, al igual que en otros países, iniciado, en su opinión, a partir de mediados del siglo XIX (39).

(35) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 8 y 9.

(36) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 11 a 37.

(37) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 39 a 67.

(38) Capítulo segundo.

(39) «Mudanzas en la constitución económica y radicales cambios en el terreno del espíritu, en España, como en todos los pueblos que se llaman civilizados, han producido esta sociedad del siglo XX, tan distinta de la de nuestros abuelos. Los teóricos han llenado las bibliotecas de exámenes, de hechos e interpretaciones diversas; los políticos han adoptado criterios nuevos; la legislación ha recogido un *mínimum* de los modernos puntos de vista, y ensanchándose el Derecho administrativo hasta límites que lo presentan como

Después de examinar la estructura del sistema fiscal de Inglaterra, Francia y Alemania en el capítulo tercero ("Clasificación y consideraciones comparadas de este sistema tributario"), Bernis expone las exigencias ideales de un sistema tributario atendiendo, principalmente, a los problemas sociales modernos y a las aproximaciones de la realidad (40). Según él, "la multiplicidad de conceptos tributarios y las combinaciones entre ellos, pueden de más de una manera servir como aproximación a las exigencias del ideal en los estados modernos. Es un problema que tiene cierta indeterminación" (41). A pesar de lo anterior precisa, en lo referente a las exigencias ideales de un sistema fiscal, lo siguiente: "Un sistema de impuestos debe ser un sistema de cargas tales que correspondan al ideal histórico de justicia que en los pueblos de la moderna civilización se predica por las clases moralmente directoras. Ese sistema de cargas es coextensivo con un modo de ser en la organización económica y jurídica de la sociedad política, a saber con una organización basada en la propiedad privada y en la libertad de contratación. Pero, por definición, un sistema de impuestos es un sistema de ingresos indispensables para que las necesidades públicas queden debidamente satisfechas y, por lo tanto, no merecerá la consideración siquiera de ser tenida en cuenta cualquiera solución que olvide la necesidad de poner a salvo el cumplimiento de los fines del Estado y organizaciones de Derecho público. Es, además, un sistema de impuestos, un conjunto de resortes o herramientas, de clases de cargas entre las infinitas posibles, cada uno de los cuales, por su propia naturaleza, produce unos u otros efectos, permite unas u otras eficacias; esto es, los impuestos tienen su técnica y los elegidos deben ser los que correspondan. en la medida de las previsiones humanas, sometidas a una constante ex-

el principal Derecho futuro, llega con la intervención, con la sugestión, con la colaboración del Estado a todos los territorios interesantes para la vida, otras veces considerada como privada. Las clases sociales y sus relaciones, la organización del trabajo y la técnica, las luchas comerciales de los grandes Estados y la formación de la economía nacional, son fenómenos tan evidentes y activos, y sus consecuencias en la vida de la familia, en la organización de la empresa, en las concepciones que sobre los problemas del mundo tiene el hombre de nuestros días son tan sorprendentes, que ya no puede decirse, ni aun por aquellos para los cuales no pasa la historia, que la escena social de que somos actores sea un fruto de la locura humana, de la pasión de audaces minorías, sino de fuerzas superiores a nosotros, que obrando en la historia han colocado, al lado de todo lo que queda del pasado, un nuevo mundo y una nueva sociedad.» Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., págs. 19 y 20.

(40) Capítulo cuarto: «Las exigencias ideales de un sistema tributario, principalmente atendiendo a los problemas sociales modernos y las aproximaciones de la realidad», págs. 101 a 136

(41) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., págs. 101 y 102.

perimentación y mejora, a los efectos que con ellos se busca producir. En último lugar, la práctica del sistema da origen a una de las más difíciles y delicadas intervenciones de la administración en la vida privada de los ciudadanos y habrá de ser objeto el sistema escogido de una cuidadosa elaboración administrativa y tomar en consideración las consecuencias ineludibles, que, cada tipo de tributación, dentro de ciertos límites, lleva consigo". En otros términos, el sistema fiscal, para Bernis, debe ser justo y suficiente, y, además, debe tener en cuenta los efectos que se quieran alcanzar y ser objeto de una cuidadosa elaboración administrativa (42).

Sin embargo, no se limitó a exponer su postura respecto a las exigencias ideales de un sistema tributario, sino que, buen conocedor del pensamiento de Adolfo Wagner, hizo referencia a los principios wagnerianos de la imposición (43). Para Adolfo Wagner, uno de los mayores prestigios del pueblo alemán —señala F. Bernis— “el sistema ha de ser suficiente para cubrir las necesidades del Estado y movable en el sentido de que en el sistema deben existir aquellas categorías tributarias que sean susceptibles, por elevación en los tipos de gravamen, de cubrir los vacíos, debidos, en un ejercicio económico, o a insuficiencia de otros impuestos del sistema, o a insuficiencia de otros ingresos del Estado. La carga del sistema debe cumplir con la condición de ser general; no sólo las personas físicas, sino las jurídicas, han de ser sometidas a soportar aquélla, y en su generalidad debe llegar a todos, de una manera que resulte igual, tenida en cuenta la capacidad económica de cada uno. La elección de los impuestos particulares debe hacerse de tal manera que resulten pagados de la renta nacional, lo que no quiere decir que no recaigan sobre el capital privado, ni hasta sobre el capital nacional en los momentos en que para una comunidad política se plantee el problema de ser o no ser. Finalmente, en la administración del impuesto (del sistema) se debe procurar que sea cierto, inequívoco, el gravamen, cómodo, relativamente, y con cortos costos de recaudación, que aumentan el peso bruto del impuesto sin producir un beneficio correspondiente para la hacienda. Estas exigencias son las que él llama, respectivamente, principios financieros,

(42) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 102 y 103.

(43) Con su inseparable autoridad, señala Bernis, uno de los mayores prestigios del pueblo alemán, Adolfo Wagner, ha elaborado la teoría de las exigencias ideales del impuesto, teoría que ha sido muchas veces combatida, pero nunca ni sustituida por otra mejor, ni puesta fuera de consideración principal.

de la justicia, económicos y administrativos" (44). Después de exponer el pensamiento de Wagner sobre este tema, Bernis considera factible analizar el problema de las exigencias ideales del sistema tributario, descomponiendo el análisis en tres partes: cuantía global de la carga para la economía nacional; reparto de la carga según las capacidades y selección de impuestos para lograrlo (45).

Respecto al primer punto —cuantía global de la carga tributaria— establece, como hipótesis previas, que no se tienen en cuenta los impuestos llamados extraordinarios, en el sentido de empréstitos con forma tributaria, y que el nivel de la carga viene determinada por el gasto ordinario (46). Establecidos estos supuestos de partida, Bernis observa que "dos consideraciones principales actúan para la fijación del gasto ordinario y de su influencia en los impuestos para cubrirlos: la naturaleza del gasto mismo, su mayor o menor reproductividad, la política social que se siga, por un lado, y, por otro, la importancia que otros ingresos no tributarios tengan en el presupuesto" (47). De esta forma, la cuantía de la carga está en función de ciertas propiedades de los gastos y de la variedad de recursos del Estado y "desde este punto de vista, imponer una carga es establecer un límite a la aspiración, que, por motivos económico-privados, sienten los contribuyentes de reducir su prestación en beneficio de la comunidad nacional" (48).

Pero además —observa Bernis— la carga global, en la actual constitución económica y en cualquiera que se piense, tiene un límite, no en relación con la moderación con que se quiere pagar, "sino respecto a los pujos de grandeza del Estado: la necesidad de asegurar la permanencia y promover el aumento del capital nacional, lo que es tanto como decir que, respecto de la renta económico-nacional, el impuesto no absorba ni partículas de los recursos necesarios para la satisfacción de las necesidades de los contribuyentes, ni las que le sean precisas para la capitalización de una parte de esa renta, y que se mantenga, tan vigoroso como sea

(44) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 103 y 104.

(45) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 104.

(46) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 104.

(47) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 104 y 105.

(48) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 105.

posible, el sentimiento de libertad de iniciativa y de laboriosidad" (49). Lo importante —concluye— es que "la situación económica de la nación y los fines de la organización política se ofrecen de muy diversa manera en los distintos pueblos: a mayor renta nacional, menos dificultades respecto al límite máximo de la carga soportable; a mayor reproductividad de los gastos, más justificación para pedir mayores cargas nominales, aunque menores cargas efectivas; a más variedad de recursos, siempre ceteris paribus, menos necesidad de altas cargas tributarias. Hay pueblos donde estas condiciones gravitan hacia la combinación más favorable al mismo tiempo, para resolver el problema con la perfección tan completa como sea posible en sociedades humanas; hay otros donde todos los momentos parecen fuerzas que contradictoriamente exigen distintos desarrollos y se llega a una conclusión desventajosa para todos los factores interesados" (50).

Pero ¿qué sucede con la carga tributaria española? Si se supone que la renta nacional se eleva a seis mil millones de pesetas y se parte del supuesto de que un 15 % de ella es el máximo de carga que puede soportarse en beneficio de la hacienda central en circunstancias normales, los impuestos españoles no deberían exceder de una recaudación anual de novecientos millones de pesetas (51). Teniéndose en cuenta que la carga fiscal estatal española se encontraba, en su opinión, muy cerca del porcentaje máximo, resulta obvia su conclusión de que, para atender a los gastos ordinarios, el margen que existe en la actualidad para el crecimiento de los impuestos es muy escaso (52). De ahí su afirmación de que el sistema tributario español tiene ya, con esto, una característica que no debe ser olvidada: "el Estado no puede contar con recursos espléndidos, sino de una gran modestia. Los contribuyentes tienen que llegar al límite máximo del esfuerzo tributario" (53).

En relación con el segundo punto —reparto de la carga según las capacidades— se manifiesta en términos concluyentes: el problema sustan-

(49) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 105.

(50) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 105 y 106. Vid. cita 45.

(51) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 109 y 110.

(52) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 175 y 176.

(53) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 113.

cial del sistema tributario no es otro que crear un sistema de cargas de forma tal que todas las capacidades queden gravadas en su relativa significación, sin entorpecer, sino más bien colaborando, al deber del Estado de conseguir, entre las distribuciones posibles, la mejor para el bienestar de la colectividad (54). Completando su planteamiento, precisa que la excepción a la regla de que todas las capacidades deben ser gravadas en el doble sentido de capacidad no gravada y capacidad gravada más de una vez, es "la consecuencia del concepto de la capacidad tributaria mínima y de la diferente resistencia al tributo de algunas clases de rentas, juntamente con la diversidad de finalidades que cada impuesto persigue" (55).

Una vez expuesto este planteamiento general, Bernis realiza una clasificación de las diferentes rentas, que constituyen, en su opinión "términos de una serie que deben ser diversamente tratados" (56) (vid. cuadro página 383). Cada una de las rentas que distingue ha de ser gravada según un peso o ponderación que se le reconozca, si bien es preciso tener en cuenta que "las dificultades de principios empiezan, y son insolubles, cuando se trata de definir la relativa importancia que cada una tenga a los efectos de una mayor tributación; las dificultades prácticas, al traducir en un número o en un tipo de gravamen esa importancia relativa de cada una. Esas dificultades no son exclusivas de la hacienda" (57). A pesar de

(54) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 126. Es importante tener en cuenta que cuando Bernis sostiene que todas las capacidades deben gravarse, hace referencia al gravamen de todas las diferentes clases de renta que distingue en su obra.

(55) «La solidaridad interior de las formaciones políticas se manifiesta, también, en su sistema de cargas; toda exención es como un fallido a repartir entre otros contribuyentes, o a recuperar en otros impuestos. Complicase el problema de la generalidad por la coexistencia de diversas autoridades impositivas dentro del país (hacienda central, haciendas locales) y por la concurrencia de diversas soberanías independientes (el Estado nacional y los Estados extranjeros) en los numerosos casos debidos a la circulación económico-internacional, en los cuales la capacidad se halla dispersada en sus elementos entre varios Estados. Complicase también por el hecho de observación elemental de concurrencia de diversos partícipes en una misma clase de renta (la sociedad por acciones y el accionista en los beneficios sociales).» Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., págs. 126 y 127.

(56) Esta clasificación —observa Bernis— es incompleta, pero su finalidad no es otra que «ofrecer ciertas combinaciones y con ellas hacer más ostensible la dificultad del problema de que me ocupo, por la gran variedad de los fenómenos que se consideran». Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 128.

(57) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 128 y 129.

estas dificultades, Bernis no se resiste a exponer el problema y, lo que es más importante, a facilitar una de sus muchas soluciones (58).

En orden a alcanzar su objetivo, comienza por señalar que la capacidad económica para pagar impuestos ni existe siempre que hay renta, ni siempre que se gasta renta. Empieza, concretamente, "dado un pueblo y un sistema de precios, desde una cierta cuantía de renta; no cabe inducir la del gasto que se realice cuando ese gasto sea indispensable para la vida. De aquí dos excepciones al principio abstracto de la generalidad: una renta mínima liberada y unos gastos sustraídos de la carga tributaria" (59). Establecido este principio puede afirmarse ya como regla general de imposición la siguiente: a diversidad de renta, que implique diversidad de resistencia a la carga, diversidad de carga, ya en una sola vez, ya por combinaciones entre impuestos particulares y distintos (60).

De conformidad con esta máxima, Bernis considera que, sin duda, puede establecerse una ordenación de las diferentes rentas (serie de rentas en su terminología), atendiendo a su diversa resistencia a la carga y en un orden de mayor a menor capacidad, de forma que "a esa serie correspondería, también en orden de prioridad, una serie de tributos, y en ese orden serían utilizados en el presupuesto" (61). Según su clasificación, la gradación sería, en opinión de Bernis, la siguiente: "rentas de poder concreto conocido o rentas que se consumen, comenzando por las que se aplican a necesidades superfluas y reduciendo la carga a medida que se van haciendo más precisas las satisfacciones, con la liberación ya indicada de lo necesario para la sustentación; rentas o bienes adquiridos de modo complementario o no profesional; adquisiciones profesionales" (62).

(58) «No aspiro al acierto; desde luego, cuento con la disconformidad de la mayoría de los que se planteen el problema si me aventuro demasiado en el detalle. Sólo busco lo que entiendo se puede pedir: plantear un problema y aproximar una de las infinitas soluciones que tiene; ganar el asentimiento ajeno para la tendencia de las afirmaciones principales. La difícil cuestión de que se trata, que, usando una frase del profesor Bastable, envuelve problemas de ética refinada, ha sido planteada de muy diversas maneras.» Bernis hace referencia al planteamiento sobre este tema de E. Sax, Pierson, Neumann y A. Wagner. Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., págs. 129 y ss.

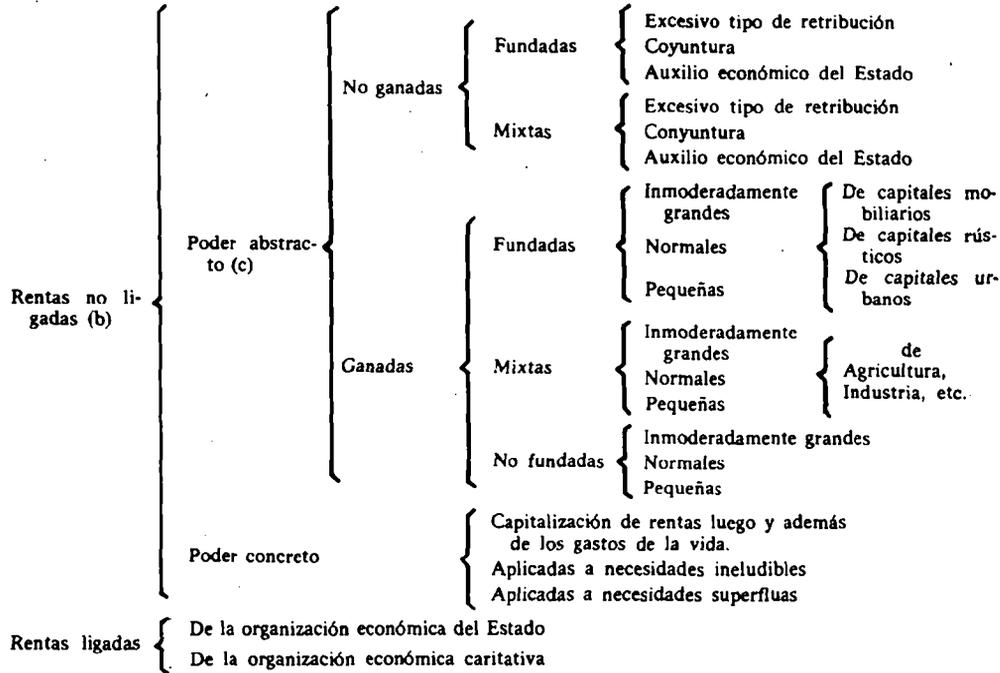
(59) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 131 y 132.

(60) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 132.

(61) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 132.

(62) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 132.

CLASIFICACION DE LOS DIFERENTES TIPOS DE RENTAS SEGUN BERNIS (a)



(a) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., pág. 128.

(b) En opinión de Bernis, teniendo en cuenta la garantía existente para la comunidad de que una renta se aplique a la satisfacción de una necesidad colectiva, cabe distinguir entre rentas ligadas por una voluntad o una ley al cumplimiento de fines predeterminados, y rentas no ligadas o sueltas, que quedarán puestas al servicio de una finalidad u otra, según sea la voluntad de las personas, su educación, sus afectos.

(c) «Una gran diferencia existe entre las rentas —observa Bernis— teniendo en cuenta el poder abstracto que suponen por existir, o la fuerza económica concreta que acusan según el gasto o destino que se les da. Esa fuerza concreta resulta de comparar el grado de apremio con que se gastan por los diversos sujetos económicos. O mirándolo desde otro extremo, el grado de superfluidad apreciable en las necesidades que se satisfacen. O el hecho de poder aumentar el patrimonio después de satisfacerlas.» Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., pág. 122.

En orden a completar su planteamiento, señala otros aspectos que deben tenerse en cuenta, y más concretamente, precisa que: “correspondiendo a la diversa cuantía mayores gravámenes para las rentas altas, reducción del gravamen en relación —en una cierta relación— con la reducción cuantitativa de aquéllas; mirando al origen gravámenes especiales para las que proceden de coyuntura o tipos de retribución superiores al normal; estudio particular de las rentas o partes de rentas que se deben a auxilio del Estado y gravamen especial, siempre que no se trate de auxilios precisos para el sostenimiento de elementos importantes para la economía nacional, y aun en este caso cuando exista una renta económico-privada. Teniendo en fin en cuenta la clase de fuente de adquisición, consideración precisa de cada una y de cada negocio; observación de los partícipes y naturaleza que, según las distinciones anteriores, debe apreciarse en cada participación, para someterla al trato que le corresponda. Consideración de las deudas, cuando existan; también de las cargas impuestas por la ley (alimentos). Estudio y observación constante para que la labor tan exactamente calificada por el profesor inglés (Bastable) de ética refinada, no sea interrumpida. Que en la aproximación posible de la realidad, cada capacidad soporte la carga que relativamente le corresponda. Ese ideal de gravar según la capacidad es, como observa Neumann, un pensamiento arraigado en el derecho civil, que impone varias veces el cumplimiento de la obligación según la fortuna de los obligados” (63).

Una vez clasificadas las rentas en orden de mayor a menor a efectos de cargas, es necesario traducir a números la carga de cada renta, tarea que “nadie podrá pretender hacerlo con arreglo a un criterio exactamente predeterminado, que no existe. La traducción a números está en el arbitrio del legislador; por eso algunos la consideran siempre arbitraria... Lo que se puede hacer es mantener entre los diversos tipos una relación de más a menos; fijar límites en relación con diversas consideraciones. Otra cosa no. Dadas las cargas, el orden de las mismas en correspondencia con una clasificación de rentas y los máximos que se consideren precisos, la matemática tiene siempre elementos para traducir el pensamiento o la voluntad del legislador en números. Y uno de los problemas, el de dentro de una misma categoría y en el resultado de conjunto, hallar una relación que sea, no la función sencilla de la proporcionalidad, sino una más com-

(63) *Vid. F. BERNIS CARRASCO: La Hacienda Española. Los impuestos..., op. cit., páginas 132 y 133.*

pleja, con la cual se trate de adaptar a la variación —tampoco proporcional de la capacidad— es ya algo que tiene sus soluciones clásicas y pertenece al trabajo de desarrollo de los datos fundamentales recibidos” (64). Como apunta Bernis, las soluciones históricas al problema de la generalidad e igualdad son las que se representan en los cuatro primeros gráficos de la figura 1, en los que cada ordenada corresponde a una capacidad y en los que se supone que la capacidad viene dada por la altura de la ordenada. El gráfico número cinco es el que se considera como distribución ideal de la carga por Jones (65). Precisamente —concluye Bernis— hallar el gráfico intermedio, por llamarlo de algún modo, entre ese número cinco y el cuatro, es el problema, escuetamente caracterizado, que la técnica tributaria moderna se esfuerza en resolver (66), problema cuya solución se plantearía de una vez para todas las rentas, teniendo en cuenta lo que les diferencia, si el sistema tributario pudiese estar constituido sólo por un impuesto. Pero en la medida en que ello no es así, “la ley del gravamen tiene que darse como resultado de muchos problemas particulares varias veces; los puntos empíricos tienen, pues, una gran importancia. Y la práctica tributaria debe esforzarse por dar a las matemáticas el mayor número posible de dichos puntos” (67).

En relación con el tercer punto examinado por Bernis en lo concerniente a las exigencias ideales de un sistema tributario —selección de impuestos para conseguir una distribución de la carga según la capacidad— éste comienza por señalar que “cuatro grandes creaciones tributarias se conocen en la historia, con las cuales, según diversas circunstancias de la economía y la justicia social contemporáneas, se ha tratado de resolver

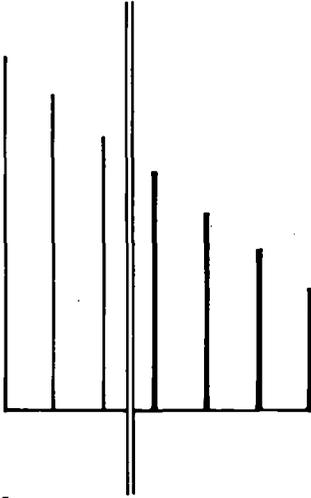
(64) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 134 y 136.

(65) La línea doble —aclara Bernis— marca el sentido de la carga. En la figura 1, «quedan fuera de gravamen las capacidades más fuertes (las clases exentas): corresponde al sistema que abolió la revolución; en la segunda, la tributación separa de cada capacidad una suma de impuestos con el valor absoluto igual: es la antigua capitación; la tercera toma de las capacidades menores las cantidades absolutas mayores: corresponde a las cargas regresivas; la cuarta es el gravamen proporcional o igualdad de los números relativos; la última es la que Jones considera ideal. La parte gravada va con la línea fuerte». Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., pág. 136.

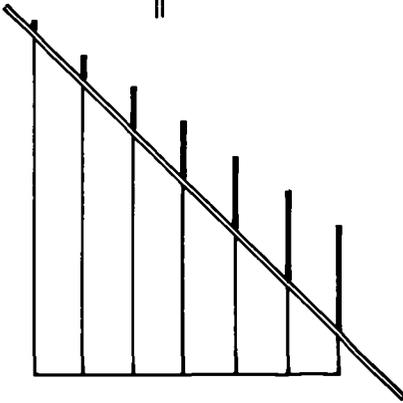
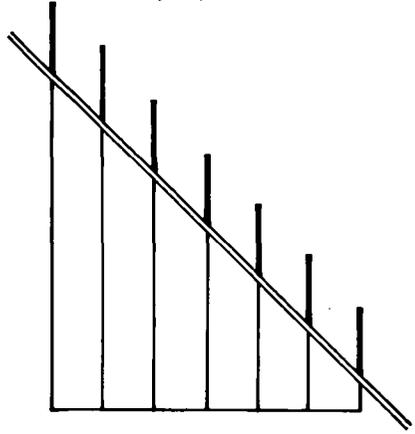
(66) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 136.

(67) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 136.

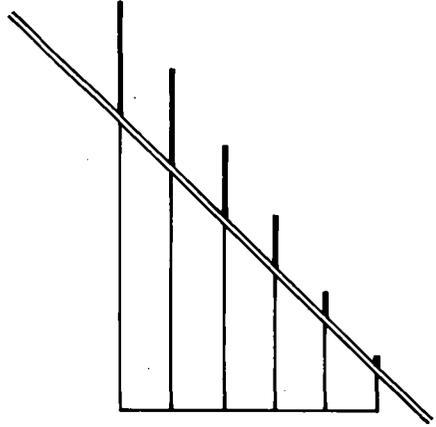
N. 1.- Antiguo régimen



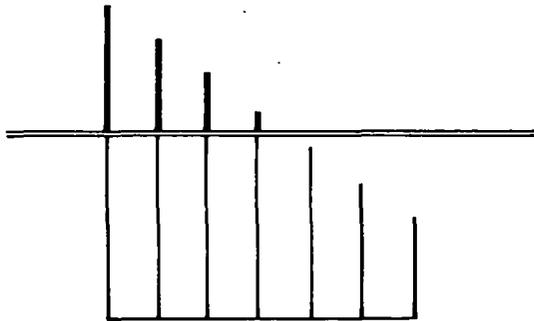
N. 2.- Antigua capitación



N. 3.- Regresiva



N. 4.- Proporcional



N. 5.- Socialista

el problema de gravar justamente las capacidades" (68). Hace referencia a los: 1) Impuestos sobre el patrimonio; 2) Impuestos sobre consumos; 3) Impuestos de producto, y 4) Impuestos sobre la renta. Ninguna de estas formas de imposición —observa Bernis— puede considerarse, ni en la práctica ha sido considerada, como sobrevivida (69); "son creaciones geniales, invenciones de los hombres preocupados de la ordenación económica de la vida en común, soluciones con que se vencieron deficiencias anteriores y sucesivamente fueron despejando el camino para otras ulteriores y más felices" (70).

Con este punto de partida, elabora un cuadro que refleja los principales conceptos tributarios de las modernas haciendas, con el fin de ver los que están implantados en España, los fines que los teóricos y prácticos persiguen con cada gravamen, y los impuestos vigentes en otros países.

En el cuadro adjunto se refleja la clasificación que realiza Bernis de los impuestos en las modernas haciendas. El orden en que se clasifican los diferentes gravámenes no le parece indiferente, ya que considera que, por su propia naturaleza, estos diversos grupos tributarios tienen un empleo marcado y según la relativa sucesión con que se expone en el cuadro al que se hace referencia. En términos más concretos, y para Bernis, los ingresos que no se obtengan con los impuestos que gravan los gastos y consumos, deberán conseguirse con los gravámenes que recaen sobre las adquisiciones no profesionales; en el supuesto de que todavía no se consiga la suficiencia de ingresos, será necesario apelar a los impuestos que recaen sobre el patrimonio y después a los que gravan los productos y la renta, o recurrir a diversas combinaciones, en un mismo sistema, de los impuestos

(68) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 137.

(69) Siguiendo a Philippowich, Bernis señala que en los siglos XVII y XVIII, cuando las deficiencias de la técnica tributaria eran un obstáculo para el desarrollo de la imposición directa, los impuestos sobre el consumo tuvieron aceptación. La Revolución francesa —prosigue Bernis— supuso la implantación de los impuestos de producto en Francia, impuestos que recibieron nuestros reformadores de 1845 y que caracterizan a nuestra imposición directa. Los impuestos sobre la renta, aparte de los motivos accidentales de sus nacimientos, se desarrollan de la mano del principio de progresión, con el propósito de dominar la dificultad, casi invencible, con que al llegar la economía nacional a un cierto desarrollo tropiezan los impuestos de producto. En opinión de Bernis, «los nuevos caminos que la tributación parece decidirse a recorrer, son los de las adquisiciones no ganadas, y una atención preferente vuelve a dedicarse al patrimonio. Lo más sistemático y amplio es creación del pueblo alemán: el impuesto sobre el aumento de valor de todo el patrimonio». Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., págs. 138 y 139.

(70) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 137 y 138.

LOS IMPUESTOS DE LAS MODERNAS HACIENDAS (a)

- | | | | | |
|--|---|---|---|---|
| I. Sobre gastos y consumos | { | En desaparición | { | — Generales sobre el consumo — Particulares sobre: Sal Carne Harina Inquilinato |
| | | En desarrollo | { | — Especiales sobre: Alcohol Tabaco Azúcar Cerillas Alumbrado Suntuarios Aduanas Transportes |
| II. Sobre adquisiciones no patrimoniales | { | Adquisiciones ganadas en la circulación activa | { | Bien seleccionados; cargas muy diferenciadas Sin encaje perfecto en el sistema tributario total |
| | | Adquisiciones no ganadas | { | Herencia Juego Coyuntura |
| | | Todo el resultado de la circulación | { | Generales sobre el aumento patrimonial |
| III A. Sobre el patrimonio | { | Principales Complementarios | | |
| III B. Sobre productos | { | Completos Incompletos | | |
| III C. Sobre la renta | { | Generales Parciales | | |
| III D. Diversas combinaciones en un mismo sistema de los impuestos sobre el patrimonio, productos y renta. | | | | |

(a) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 140 y 141.

sobre el patrimonio, producto y renta. "Estas son —observa Bernis— las herramientas de que dispone la técnica tributaria; sus imperfecciones son evidentes, pero no hay otras; utilizarlas adecuadamente es lo que se debe pedir al hacendista", para lo que es condición sine qua non conocer para qué sirven y cuáles son sus características, tarea que aborda a lo largo del capítulo quinto de su obra ("Clases de tributos de que dispone la técnica financiera. Consideración particular de las grandes categorías") (71). Lo importante, desde nuestra perspectiva, es que, para Bernis, los impuestos que denomina sobre gastos y consumos y, más concretamente, los impuestos sobre gastos y consumos en desarrollo, según su clasificación de impuestos, "deben ser utilizados según puntos de vista político-sociales y por consideraciones financieras, cuando ambos coincidan; en caso de conflicto entre unas consideraciones y otras, el estudio particular debe decidir hasta dónde pueden ser sacrificados o intereses fiscales o consideraciones de política social" (72). También se manifiesta partidario de los impuestos sobre adquisiciones no profesionales (73), del impuesto sobre el patrimonio (74), y del impuesto sobre la renta (75), y no considera con-

(71) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 137 a 174.

(72) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 145, 147 y 148. Bernis es partidario de «desarrollar los impuestos de consumo en el sentido de la selección de pocos artículos, y buscando la forma más económica de administración, elaborarles bien, sin perjuicio de una política de municipalizaciones o monopolios por el Estado, que también asoma ya en varios pueblos, ya con propósito de abastos, ya fiscales».

(73) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 149 y ss.

(74) En opinión de Bernis, «el impuesto sobre los patrimonios se presenta con muy diversas significaciones en un sistema tributario: como el único recurso para gravar toda clase de rendimientos; como el principal de esos recursos; como una manera de tratar parte de la tributación directa, al lado de otros procedimientos; como impuesto complementario. Prescindiendo del primer caso, que es algo llamado a desaparecer, en todos los demás la significación del impuesto está en el convencimiento de que una clase de beneficios, los de capitales o propiedad, totalmente o en parte, serían equivocada e insuficientemente encontrados por el gravamen tributario, si se utilizan otros impuestos, aunque esos otros impuestos sean los llamados generales sobre la renta y que, consiguientemente, o es necesario añadir a una carga ya establecida otra segunda o acometer con un sólo impuesto y de una sola vez, con ese resorte tributario, el problema de su gravamen. El impuesto sobre patrimonios tiene, en su significación de impuesto asociado a otros directos, bastante aplicación. En nuestro sistema tributario le cabe un papel y parece que un desarrollo de su pensamiento fundamental estaría indicado. El problema del gravamen de los beneficios de la posesión patrimonial está ciertamente servido por otros impuestos y a ello se ha hecho referencia en publicaciones oficiales; pero ese cultivo del gravamen de la renta fundada a que se hacen las referencias, es el impuesto sobre herencias y otros del grupo de los gravámenes sobre adquisiciones no profesionales, esto es, algo que también veremos en países, que, además, de eso, tie-

venientes los impuestos reales o de producto como ingresos de la Hacienda del Estado, y sí de las haciendas locales (76). En la medida en que el hacendista utilice adecuadamente estos gravámenes, concluye Bernis, estará en el buen camino para adaptar las cargas a las capacidades.

Llegado a este punto, Bernis se considera en situación para abordar el tema central de su obra: fijar los cauces por los que debe discurrir la reforma del sistema fiscal español. En orden a abordar tal tarea, vuelve a recordar que la carga fiscal estatal española se encontraba muy cerca del porcentaje máximo (15 % de la Renta Nacional), y que, por tanto, no quedaba mucho margen para aumentos tributarios (77). En consecuencia, considera que "el problema de que se trata viene, pues, encerrado casi totalmente en un problema de distribución: distribución entre los varios grupos de impuestos; entre las diversas haciendas de la nación, lo que exigirá una elevación de ingresos hasta donde sea posible; entre las varias clases de capacidad" (78). El anterior comentario nos permite detectar, a priori, cuáles han de ser sus recomendaciones respecto a la reforma del

nen establecidos el impuesto sobre patrimonios». Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., págs. 161 y ss.

(75) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 168 y ss.

(76) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 163 y ss.

(77) «Nótese —señala Bernis— que se dice que el Estado no debe aumentar sus actuales recursos tributarios, sino levemente sobre lo actual. Pero no se dice que no deba aumentar otra clases de recursos. En los ingresos de derecho privado, en relación con el crédito reproductivo, hay una anchurosa senda que recorrer para el Estado español.»

Inteesa destacar que Bernis utiliza dos cifras diferentes de la carga tributaria española. Una nominal de 1.060 millones de pesetas, derivada de los datos del presupuesto de Bugallal, y otra de 800 millones de pesetas, que es la más aproximada a la carga efectiva española en su opinión. Si se adopta la primera cifra, a la que se llega suponiendo que los rendimientos del timbre se reparten entre 90 millones de tasas y 17 de impuestos, y separando los monopolios que no sean evidentemente formas de un impuesto sobre gastos, y se tiene en cuenta la carga fiscal máxima (15 por 100 de una renta nacional de 6.000 millones de pesetas), no existiría ya margen para nuevos ingresos. Si se acepta la segunda de 800 millones de pesetas, tampoco quedaría mucho margen para aumentos tributarios, si además se tiene en cuenta que las haciendas locales han de ser dotadas y, en buena parte, con recursos tributarios. La conclusión de Bernis es que en todo caso «la reserva para un aumento de tributación no debe ser superior a 100 millones de pesetas (esto es llegar a 1.160 millones o a 900 millones de carga total tributaria según se tome uno u otro dato para el cálculo)». En la última parte del trabajo Bernis tomó como dato para el cálculo los 1.060 millones de pesetas, cifra que se corresponde con el presupuesto de ingresos de Bugallal. Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., págs. 175 y 176.

(78) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 176.

sistema tributario español. Profundicemos en el análisis de la aportación de Bernis, quien mantiene que “no es indiferente que unos u otros conceptos tributarios sean los que más activamente se usen para lograr la recaudación definitiva y global. Cada uno tiene su significación; la lucha social en hacienda es, en mucha parte, una lucha por la preferencia de estos o de aquellos impuestos, por la abolición de unos u otros” (79).

La estructura del sistema impositivo español, en su opinión, no era la óptima, afirmación que se fundamenta en los siguientes porcentajes, que miden el grado de participación de los diferentes gravámenes en el total de ingresos impositivos del Estado:

- 1) Impuestos personales, 0,7 %;
- 2) Impuestos reales o de producto, 38 %;
- 3) Impuestos sobre adquisiciones complementarias, 8,9 %, y
- 4) Impuestos sobre gastos y consumos, 52,4 % (80).

Estos porcentajes “expresan el desencaje, el desorden interior entre los miembros fundamentales del sistema tributario. Es el resultado de una política financiera, seguramente conducida con la mejor intención y con patriotismo, pero sin una visión de conjunto del problema, sin pensar en que la Hacienda tiene que vivir y sobrevivir a las circunstancias adversas y aun hacer por evitarlas” (81). En línea con la crítica anteriormente expuesta, propugna:

a) El aumento de los impuestos sobre gastos y consumos, de forma que el porcentaje del 52,4 % se eleve al 58 %. Literalmente opina que “los impuestos sobre gastos y consumos tienen que elevar su significación dentro del sistema, pero no con consumos opresores para el pueblo, sino con una política tributaria de selección que no retroceda ante la natural defensa contra la carga opuesta por los poderosos. Para hoy no, pero sí para mañana y preparándolo desde hoy, los consumos deben subir del 52,4 % que hoy representan al 60 % de nuestros ingresos nominalmente tributarios. En mi pensamiento está que se eleven al 58 %” (82).

(79) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 177.

(80) Estos porcentajes son los que se obtienen de la estructura del presupuesto de ingresos de Bugallal.

(81) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 178.

(82) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 178 y 179.

b) Igual propuesta realiza respecto a los impuestos sobre adquisiciones complementarias, abogando porque aumente la participación de los mismos en el total de ingresos impositivos del 8,9 % al 12 % (83).

c) En cambio, critica el elevado porcentaje alcanzado por los impuestos de producto en el total de ingresos impositivos, pues "cuando los impuestos de producto alcanzan una altura de carga nominalmente tan alta como la de los nuestros, buscan los contribuyentes el escape en la ocultación o en el disimulo, y en cuanto el impuesto excesivo de producto no pueda ser eludido, prodúcense daños en la economía nacional que sólo a la larga, y cuando son irremediables, resultan manifiestos. Y esa clase de impuestos, además, es inadecuada para resolver el más precioso fin tributario, a saber, gravar las capacidades abstractas según criterios de justicia" (84). En términos más concretos, propugna que se reduzca del 38 % al 9 % la participación de los impuestos de producto en el total de ingresos impositivos.

d) Paralelamente, defiende el aumento de la participación de los impuestos personales en el total de ingresos impositivos del Estado del 0,7 % al 21 %.

En orden a conseguir la reestructuración del sistema fiscal, Bernis examina detalladamente las modificaciones que, en su opinión, deben intro-

(83) «Los gravámenes sobre las más fuertes capacidades, las elevaciones del patrimonio, están por desarrollar; las cargas que en este grupo particularmente se establecen sobre adquisiciones menos merecedoras de la veda contra ellas en otros países, deben tener en el nuestro su natural desenvolvimiento. El hecho de que no sea nuestro país ejemplo de una economía de fuertes patrimonios, podrá servir para contener en límites modestos las esperanzas de los rendimientos del próximo futuro, no para conservar la situación a que se ha llegado; pero el hecho del escaso tenor de vida de grandes lechos sociales españoles, pide una satisfacción y una compensación en el cultivo de estos tributos. Parece como si la coyuntura que la guerra trae, viniese a acelerar el ritmo, aún lento, con que empezaban a manifestarse en nuestro país estas adquisiciones, que, con la política hidráulica, con la formación de las grandes ciudades, la construcción de puertos y carreteras, de ferrocarriles secundarios, tenían ya ilustraciones de adquisiciones no ganadas enteramente con el trabajo y de rápidos enriquecimientos ganados relativamente. Además, la participación de la hacienda local en sus rendimientos, requiere por nuevos motivos que la obra no siga siempre en el aplazamiento. Si hoy el Estado obtiene de esos recursos un 8,9 por 100 de los ingresos tributarios, debe prepararse el camino para que esa cifra se convierta en un 12, y, aun así, quedaría muy por debajo de lo que en otras haciendas se veía antes de la guerra, y seguramente mucho más, respecto a lo que ocurrirá después de la guerra, cuando los gobiernos, para atender a sus enormes deudas, insistan en la conducta, ya manifiesta, de reforzar esta clase de tributos.» *Vid. F. BERNIS CARRASCO: La Hacienda Española. Los impuestos..., op. cit., págs. 179 y 180.*

(84) *Vid. F. BERNIS CARRASCO: La Hacienda Española. Los impuestos..., op. cit., página 180.*

ducirse en los diferentes impuestos españoles. No podemos pretender un análisis exhaustivo de sus propuestas, aunque sí dejar constancia de las principales conclusiones que alcanza:

a) Respecto al impuesto de aduanas, que incluye en el grupo de "Impuestos sobre gastos y consumos", considera que influye sobre la economía española "en un sentido empobrecedor para los consumidores, de entorpecimiento para el desarrollo industrial, para los ulteriores elaboradores, deplorablemente para la distribución de la renta nacional, pues viene a entregar a los protegidos un respetable renglón de millones que quedarían en otro caso en poder de los no protegidos, que son los más" (85).

En consecuencia, no es extraño que, atendiendo a lo expuesto, considere necesaria "una revisión que, seleccionando convenientemente, disminuya ciertas protecciones, lo que tendría un efecto fiscal inmediatamente beneficioso para el Tesoro" (86). Pero, además, propugna que dicha revisión "elevase ciertas aduanas fiscales sobre artículos de consumo ultramarinos, buscando el mismo efecto de aumentar la recaudación; que, pensando en la ulterior elaboración de los artículos protegidos, facilitara la admisión temporal y con ello indirectamente, al crear riqueza, fomentase recaudaciones tributarias que no son las de aduanas (transportes, contribución industrial, etc.)" (87). En síntesis, defiende, respecto al impuesto de aduanas, una mejor distribución de la carga, por un lado, y, por otro, un mayor rendimiento para el Estado.

b) En lo referente a los restantes gravámenes que también encuadra bajo el epígrafe de "impuestos sobre gastos y consumos" (azúcar, alcohol, sal, achicoria, puertos francos, gas, tabaco, cerillas, transportes, etc.), se manifiesta partidario, en líneas generales, de reducir la imposición de esta naturaleza que recae sobre los grupos de baja renta, con la consiguiente reducción de los ingresos del Estado, y de seleccionar aquellos impuestos que puedan ser susceptibles de elevación (88). Este planteamiento, con

(85) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 201 y 202.

(86) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 202.

(87) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 202.

(88) «Si la obra de aligeramiento de carga por consumo de las clases más necesitadas debe ser proseguida y acelerada, con la natural baja de ingresos en el presupuesto del Estado y en aduanas, también la reforma ha de achicar algunos gravámenes, aunque elevando la recaudación según los casos, mediante reducción o aumento de cargas; en el sentido de este estudio está el desarrollo de los consumos y, aparte de esa mayor

carácter general, está en línea con su opinión respecto de los impuestos sobre gastos y consumos en desaparición y en desarrollo, que hemos analizado anteriormente (89).

En un plano más concreto, no nos resistimos a no dejar constancia de sus consideraciones finales sobre la tributación de gastos y consumos: "La orientación que me parece más recomendable en este grupo de tributos resulta clara: preferencia por el monopolio, extendiendo el número de los existentes cuando se trate de industrias cuyo desarrollo se debe a medidas fuertemente proteccionistas, a las que llegó el Estado pensando en los beneficios, que, a intereses nacionales cuantiosos, pueden proporcionar las nuevas actividades y la experiencia demuestre; que el Estado resulta impotente para que aquellos intereses sean atendidos debidamente, la política de precios es contraria a la conveniencia del país y la industria degenera en pingües negocios para los accionistas. Reducción en aduanas del proteccionismo, así del que se halla establecido en beneficio de los productos agrícolas como de los impuestos que fueron establecidos como medidas de educación industrial, cuando resulten notoriamente excesivos, teniendo en cuenta la aminoración que con ello se produce en la renta libre del pueblo; más intensidad fiscal en los impuestos seleccionados, con el propósito de elevar la recaudación absoluta y relativa de los impuestos de este grupo; modificaciones y extensión a nuevos conceptos de los gravámenes suntuarios. Cuando el Estado, teniendo en cuenta que estos impuestos tienen como justificación la existencia manifestada de una capacidad concreta, elimina de la lista de los consumos gravados aquellos que, en lugar de demostrar capacidad, arguyen precisamente necesidad y en su selección prefiere precisamente aquellas categorías que, como fenómeno de masa, representan alto tenor de vida y recursos para gozarlo, se acerca a lo que la teoría parece recomendar y a lo que en la

recaudación que en aduanas puede hallarse por algunos conceptos, por reducir el proteccionismo y en algunos artículos coloniales elevar el tipo, será preciso fijar la atención en otros impuestos que permitan estas elevaciones, y allí hasta donde lo permitan.» Los conceptos que propugna incluir Bernis bajo el epígrafe de *Impuestos sobre gastos y consumos* son los siguientes: carruajes, casinos y suntuarios; renta de aduanas; azúcar; alcohol; sal; acbicatoria; puertos francos; transportes; timbres; gas; tabaco; cerillas, y pólvoras y explosivos.

(89) En opinión de Bernis, la situación de la Hacienda pública española no ofrecía todavía unos rendimientos suficientes en la tributación sobre gastos y consumos, localizándose el problema en realizar el desplazamiento de ciertas cargas, dentro del mismo grupo de impuestos de consumos, de unos que existen y deben desaparecer o modificarse, sobre otros que existen y deben conservarse y buscar la manera de elevar estos ingresos para el Estado. *Vid.* F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., págs. 146-147 y 233-234.

práctica venían haciendo los Estados cuyas haciendas se citan cuando se habla de haciendas bien sistematizadas” (90).

c) Por lo que respecta a la imposición de lo que denomina “adquisiciones no profesionales o complementarias”, propugna sensibles modificaciones: En primer lugar, es partidario de la implantación en nuestro sistema-fiscal de un impuesto sobre el incremento de patrimonio (91). En su opinión, “hay una manifestación de capacidad más expresiva e infalible que cualquiera otra que pudiese ser pensada, más que la que resulta de gastar en algo no ineludible y es la de, a pesar y después de haber hecho esos gastos, poder capitalizar, aumentar el patrimonio. Además, por tratarse de capitalización de aumento patrimonial, se trata de renta fundada, esto es, de la más resistente a la carga. Con independencia de los modos de lograr el aumento patrimonial, éste, por ser aumento de patrimonio, es dato que, sin ambigüedad, con plena expresión, demuestra que las economías privadas han pasado de la zona de la incertidumbre a la del éxito” (92). Para Bernis, implantar este gravamen en España no sólo es cuestión de justicia, sino de necesidad (93), aunque, en una primera fase,

(90) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 233 y ss. Refiriéndose a los impuestos de gastos y consumos, Bernis observa que, con estos gravámenes «el Estado produce siempre un efecto en la manera de emplear la renta nacional, que entorpece unas aplicaciones y fomenta otras, que así puede hacer fácil, cuando la política es equivocada, el gasto en atenciones superfluas peligrosas, poco ejemplares, como agravar la estrechez de la vida de muchas familias y detener en cierto grado la satisfacción de ineludibles necesidades. El efecto extra-fiscal es evidente. Y siéndolo, no parece dudosa la lección del norte que sirva de guía: extremar la protección en beneficio de las muy respetables y muy necesarias minorías emprendedoras y capitalistas es causar, en la distribución de la renta nacional, el efecto de transmitir anualmente muchos millones de la esfera patrimonial de los débiles a la de los fuertes; reservar para los objetos de consumo más importantes en el presupuesto de las clases que viven de rentas no consolidadas el rigor fiscal y practicar durante periodos de tiempo, que resultan ya excesivos, la moderación de la carga cuando se trata de grandes compañías concesionarias, cuyos beneficios están por encima de toda duda y de todo riesgo, ó recargar los impuestos cuando directamente se cobran del pueblo —inquilinato— y mantener bajos tipos cuando en la tributación indirecta —azúcar— hace el anticipador (a lo sumo anticipador) motivo de queja y de encarecimiento la existencia del impuesto, eso todo podrá ser mantenido y soportado por el pueblo, pero ni cabe contar siempre con su resignación, ni la justicia más elemental podrá jamás aprobarlos».

(91) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 237 y ss. Bernis considera como modelo perfecto el impuesto alemán de esta naturaleza implantado en 1913.

(92) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 238.

(93) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 239. Implantar este impuesto en nuestro país —observa Bernis— «me parece una justicia y una necesidad. En sí mismo no implica ni enemiga contra el patrimonio,

sus tipos de gravamen deberían ser moderados (94). Esta reforma es la que le suscita mayores simpatías.

En segundo lugar, defiende la exigencia en España de un impuesto sobre el aumento de valor no ganado (95). Para justificar su propuesta realiza una amplia consideración: "El fenómeno, que trata de someter una política tributaria a este impuesto, existe en nuestro país, y si no con la pujanza que en otros Estados, está en franco desarrollo, y la política de nuestros gobiernos con sus obras hidráulicas, de ferrocarriles secundarios, etc., presta al fenómeno un motivo más para que vuelva al Estado parte de los que se debe a su actividad y a sus gastos. Las grandes ciudades, en pocos años, han elevado la población de un modo considerable; el valor del sitio ocupado por su riqueza urbana en algunas de ellas ha subido tan rápidamente, que los propietarios de solares han vendido, realizando ganancia de muchos cientos por ciento de los precios de adquisición. Mientras se graven las adquisiciones obtenidas en el penoso y constante ejercicio de las profesiones, no hay razón para dejar fuera de una tributación mayor y especial a las que, por obra de la comunidad, son, cada vez más, enriquecimientos reservados a las clases poseedoras, a las numerosas familias en las cuales aún siguen los bienes adquiridos en la desamortización a precios miserables, inferiores a veces a las rentas que

ni lucha sistemática por el Estado contra los poseedores. Puede admitir toda clase de direcciones: desde la gran moderación en la carga, hasta la carga extrema; desde la exención de los patrimonios pequeños o medianos hasta el gravamen de todos ellos; desde dejar fuera de gravamen a aumentos patrimoniales de poca o mediana cuantía, hasta atraer al tributo toda elevación patrimonial, por pequeña que fuera; desde la progresión a la proporcionalidad. Cualquiera de esas direcciones, sin embargo, tendrá de común con toda otra que nos pensemos, el estar al servicio de una carga sobre la manifestación más evidente de capacidad, la más resistente, la más segura».

(94) «Parece que en nuestro país —señala Bernis— hay motivo para pensar que no existen los pequeños patrimonios; que, en cambio, ciertas clases patrimoniales tienen un desarrollo que no se corresponde en significación relativa con el de otros pueblos, y no es el más conveniente para el interés general. Y también, es cierto que son muy escasos los casos de inmensos capitales, y que el patrimonio total de la nación no es más que modesto. La consecuencia será que no podrán cifrarse en este impuesto esperanzas de una recaudación muy alta; que habrá que formar una escala de tipos tributarios exclusivamente nacional; que el tipo de gravamen no debería ser el proporcional, ni siquiera obedecer a una ley continua, ya que en la distribución de las fortunas hay discontinuidades a las que sería preciso adaptarlo. Sólo suponiendo que guarde nuestro patrimonio nacional con el alemán una relación como de 1 a 6 y que la recaudación de un impuesto sobre aumento de valor de todo el patrimonio guardase una relación aun inferior que la anterior con la alemana, parece que podía esperarse de él en España una entrada inmediata para el Tesoro de 15 millones de pesetas (cada tres años, 45 millones).» *Vid.* F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, *op. cit.*, págs. 240 y 241.

(95) Bernis analiza los impuestos de esta naturaleza vigentes en Inglaterra y Alemania.

hoy producen sin haber realizado sacrificios posteriores de capitales para mejoras, antes al contrario, después de haber sometido los fundos a talas y esquilmos" (96). El impuesto sobre el aumento de valor no ganado tiene, según Bernis, varias ventajas y algún inconveniente. A este respecto señala que "se trata de un impuesto muy productivo; fácil de recaudar, cuando se utiliza el momento de la transmisión; que puede proceder según tipos progresivos, conceder exenciones y asentarse sobre una base combinada, que tenga en cuenta así el patrimonio que se enajena como el aumento de valor logrado, la renta del contribuyente y todo su patrimonio. Tiene sus dificultades, entre ellas la de no extenderse a la propiedad mobiliaria, ésta cada vez menor... Puede ofrecer a los Ayuntamientos ingresos, y se cuenta en nuestro país con la organización que interviene en derechos reales, que es una garantía de que el impuesto no se eludiría. Considero que el Estado español podría lograr en los primeros años más de cinco millones de pesetas por este impuesto y, además, obtenerse otro tanto para las haciendas locales" (97).

Respecto a los restantes impuestos vigentes en España y que se incluyen bajo este epígrafe de impuestos sobre las adquisiciones no profesionales, propugna determinadas modificaciones, señalando que es necesario reforzar el impuesto que grava las adquisiciones por causa de muerte (98) y, además, precisa que "una transformación del actual impuesto de derechos reales y una nueva orientación al que resulte de su refundición con conceptos hoy recogidos en la legislación del timbre, me parecen asimismo necesarias, de lo que resultaría una simplificación de los actos gravados con una selección distinta y aparición; en algunos casos, de gravámenes aún no introducidos en el sistema (billetes de banco, por su emisión; contrato de sociedades en el sentido alemán; indemnizaciones recibidas por seguro, etc.)" (99).

d) En lo referente a los impuestos sobre adquisiciones profesionales,

(96) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 246 y 247.

(97) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 247 y 248.

(98) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 248 y ss y 341.

(99) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 254 y ss., 341 y 346. Bajo el epígrafe de *Impuestos sobre adquisiciones complementarias o no profesionales*, Bernis agrupa, por tanto, los siguientes gravámenes: impuesto sobre aumento de patrimonio; impuesto sobre aumento de valor no ganado; impuesto sobre pagos del Estado e impuesto refundido de derechos reales y timbre.

Bernis hace una afirmación que le parece obvia: el impuesto general sobre la renta es una herramienta que no debe faltar en ninguna hacienda moderna bien constituida. Implantarlo en el sistema fiscal español es idealmente una necesidad, si bien no ha llegado el momento de establecerlo en España (100). En otros términos, su postura puede concretarse en el siguiente comentario: “es deseable y necesario en un moderno sistema tributario un impuesto general sobre las rentas; ningún otro ni ninguna combinación pueden servir para alcanzar tan cumplidamente como con él una de las más importantes y delicadas finalidades de la tributación directa. Dado nuestro modo de ser político, administrativo, social, el impuesto sobre la renta no podría plantearse como en Prusia, sino como en Francia, Reino Unido y Estados Unidos, para afectar a las altas rentas globales, como impuesto complementario” (101). Pero para que el sistema fiscal español pueda disponer de un impuesto sobre la renta, aun configurado como complementario, debe recorrer un camino previo y preparatorio.

Por ello, Bernis se manifiesta partidario, en una primera fase, sin implantar un impuesto general sobre la renta, de dar un carácter personal a la tributación directa y de someter a diferente tratamiento a las rentas fundadas, a las no fundadas y a las mixtas (102). En otros términos y en líneas muy generales, el grupo de impuestos sobre adquisiciones profesionales, según Bernis, quedaría estructurado, en orden a conseguirse ese carácter personal de la imposición directa, de la siguiente forma (103):

(100) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 278 y ss.

(101) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 285 y 286.

(102) Refiriéndose a España, Bernis señala que «a implantar la reforma apelando a un impuesto complementario sobre las rentas superiores, transformando en impuestos parciales sobre la renta los miembros más importantes del actual sistema tributario, creo que también es conveniente renunciar... Hay otro camino más práctico, sencillo y modesto. Por lo demás, en nuestros actuales impuestos tienen ya realidad unos u otros requisitos propios de la tributación personal, aunque no según un sistema, ni según un criterio de justicia: hay progresión en varios tipos tributarios (utilidades, derechos reales, etc.); hay *minimum* exceptuado; hay deducción de deudas (tercera tarifa de utilidades, derechos reales); hay el reconocimiento de las circunstancias extraordinarias para eximir de tributo (condonación a los ayuntamientos en casos de plagas); hay totalización de diversos elementos de capacidad (derechos reales)». Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., págs. 284 y ss. y 323 y ss.

(103) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 275 y ss. y 323 y ss.

a) Impuesto sobre los patrimonios rústicos que grave la renta del propietario (104);

b) Impuesto sobre los patrimonios urbanos que grave la renta del propietario (105);

c) Impuesto sobre los rendimientos del capital mobiliario que grave la renta del acreedor, en forma de impuesto particular análoga a la que hoy tiene (106);

(104) Esta propuesta de Bernis se fundamenta en el hecho de que, en su opinión, «tiene nuestro impuesto sobre la riqueza rústica todos los defectos del impuesto de producto, pero además todos los que son consecuencia de no distinguir los diversos elementos que en la base de la contribución existen y representan capacidades distintas». En consecuencia, considera que es necesaria una reforma en la naturaleza del impuesto, y, como la renta del propietario, no sólo del suelo, debe ser gravada con otra herramienta que con un impuesto sobre las rentas, es partidario de un gravamen que trate a la renta fundada del suelo con todas las exigencias de los impuestos personales: un impuesto sobre el patrimonio. «El impuesto sobre los patrimonios, que es lo que me interesa —señala Bernis— trata de gravar las rentas consolidadas de la propiedad del suelo. Esta propiedad es una que, juntamente con otros derechos patrimoniales, va a ser sometida a una tributación, que trata de adaptar la carga a la gran esfera de rentas fundadas; a una tributación de naturaleza personal, con descuento de deudas, que no llega a las rentas no consolidadas, para las cuales otros impuestos del nuevo sistema tratan de hallar el justo gravamen.» En otro lugar de su obra observa que el impuesto que propugna, cuando el cultivador sea propietario, gravará aquella parte de sus beneficios que representen la renta fundada del propietario y cuando no sea el propietario cultivador, la renta efectiva que perciba por el arrendamiento. Por otra parte, estima que el gravamen de los beneficios del agricultor, que no correspondan a una propiedad del fondo en explotación, sino a la renta mixta que como productor de su cuenta y riesgo (empresario) obtenga, debería llevarse al impuesto industrial, porque es más homogéneo con el concepto de que se trata. Se diferencia, por tanto, el gravamen de la renta del propietario (impuesto sobre el patrimonio) y el gravamen del beneficio agrícola (impuesto industrial). En otro lugar precisa que «la liberación, la progresión, la declaración, la suma de diversas rentas, que en la persona del propietario tienen una significación igual, aun siendo diversas las fuentes de donde proceden (rentas de tierras y rentas de casas), son más fáciles de tratar, y de ser tratadas mejor, con el impuesto sobre los patrimonios que con impuestos parciales sobre las rentas del tipo francés, en el que hay un impuesto global, sí, pero ninguno especialmente sobre patrimonio. Además, los datos del registro fiscal y el funcionamiento de esos mismos registros, son una garantía de que el impuesto sobre los patrimonios sería mejor administrado que el impuesto parcial sobre las rentas». *Vid. F. BERNIS CARRASCO: La Hacienda Española. Los impuestos..., op. cit., págs. 287 y ss.*

(105) *Vid. F. BERNIS CARRASCO: La Hacienda Española. Los impuestos..., op. cit., páginas 298 y ss. y 324.* Las mismas razones que justifican un impuesto sobre el patrimonio rústico son válidas para defender un impuesto sobre el patrimonio urbano. Interesa tener en cuenta, por otra parte, que, para Bernis, «compatible con los anteriores tributos sería, previa una gran reducción de sus actuales tipos, la carga sobre rústica y urbana. Mejor el ceder esos conceptos, como tales impuestos de producto, a las haciendas locales, previa siempre la reducción de sus tipos».

(106) Pudiera pensarse, observa Bernis, que podrían llevarse estas rentas fundadas al impuesto sobre el patrimonio. Sin embargo, «mejor me parece conservarlo como impuesto particular al lado de otros del sistema, manteniendo su forma actual de impuesto sobre una fuente de renta. Y esto por varias razones. Trátase de un impuesto que,

d) Impuesto industrial o sobre las rentas mixtas, como un impuesto parcial sobre las rentas con declaración obligatoria. Este impuesto gravaría los beneficios de la agricultura, industria y comercio (107), y

e) Impuestos sobre los productos del trabajo, es decir, sobre las rentas no fundadas, diferenciándose varios grupos, con acumulación de todos los ingresos de esta clase y como impuesto parcial sobre la renta. Este impuesto gravaría también los rendimientos de los artesanos y profesionales liberales (108).

como observa Heckel, tiene la naturaleza de un impuesto sobre la renta; también observa que tiene algunas veces el carácter de impuesto complementario... En la reforma de nuestro sistema de impuestos directos, si se le trata de un modo particular, deja más libertad para la determinación de las cuotas que en relación con una coyuntura mucho más sensible aquí que en bienes rústicos y urbanos. Esto exige una política de más frecuentes modificaciones en la carga que los demás tributos pensados sobre la renta consolidada. Ni con esas condiciones especiales que estos beneficios tienen, ni con el sentido de una aproximación tan cercana como sea posible a una tributación de carácter personal, pugna que este impuesto tal cual es, sin perjuicio de perfeccionarlo en el sentido recomendado insistentemente por la administración, le consideremos como un impuesto parcial sobre la renta». *Vid. F. BERNIS CARRASCO: La Hacienda Española. Los impuestos...*, *op. cit.*, págs. 316 y 317.

(107) «Los beneficios industriales —observa Bernis— representan una renta mixta. En ella hay retribución de capital y ganancia de trabajo. Aquel beneficio de capital puede ser o del que ya está gravado en impuesto propuesto sobre patrimonios rústico y urbano, o corresponder a los patrimonios industrial y mobiliario (esto es, al llamado patrimonio capital). En este impuesto, mi opinión es que se grave sólo al patrimonio industrial más el beneficio de trabajo que va envuelto en el ingreso del empresario. Sería preciso, pues, hacer un descuento de aquellos elementos ganados, que correspondiesen al impuesto sobre patrimonio; buscar un tipo de imposición y aplicarlo por todo lo demás de la renta mixta. El tipo tributario habría de guardar una cierta relación preestablecida con otros gravámenes de este grupo de impuestos del sistema... Al impuesto industrial habrían de ir los beneficios de la industria en amplio sentido: agricultura, industria propiamente dicha y comercio. Una declaración obligatoria para los que realizasen beneficios superiores a un *minimum* exceptuado que se fijase; la progresión y la consideración de la situación personal del contribuyente me parecen posibles en este impuesto. Las personas jurídicas conservarían un trato especial, en el sentido de un mayor gravamen. Para los industriales no exentos, pero de pequeños beneficios, se podría estar al criterio del alquiler.» Dentro del impuesto industrial, por tanto, incluye a: agricultores, industriales, comerciantes, personas jurídicas y minas. En opinión de Bernis, «motivos especiales aconsejarían mantener para la industria minera los dos actuales impuestos, uno de ellos, como se ha dicho oficialmente, no impuesto, sino regalía del Estado; el otro referido a una producción que tiene caracteres especialísimos y que hasta ahora más beneficia a intereses extranjeros que nacionales». *Vid. F. BERNIS CARRASCO: La Hacienda Española. Los impuestos...*, *op. cit.*, págs. 300 y ss. y 323 y ss.

(108) «En la reforma de nuestro sistema, concreta Bernis, este impuesto, partiendo de una graduación de los ingresos todos del trabajo, sin sumar los de los miembros de una misma familia, debiera desarrollar una serie de tipos tributarios progresivos, desde donde termina el *minimum* liberado, que podría ser el de las 1.500 pesetas establecido, aunque generalizado a todos los contribuyentes, y llegando el gravamen al 7 por 100 del producto líquido del trabajo. En las líneas generales de la reforma en que pienso, entraría el hacer de este impuesto como un miembro especial para la tributación de las rentas no fundadas, interiormente compuesto de varias categorías de contribuyentes, dis-

A través de este conjunto de gravámenes se consigue el carácter personal de la imposición directa, según Bernis, quien al respecto señala que "no es necesario insistir en que ese carácter personal se logra para la renta rentada de inmuebles con un impuesto sobre los patrimonios, que implica la deducción de deudas; para la renta mixta, en la que se pide declaración; para la del trabajo, donde se llega a la acumulación; para los beneficios del capital mobiliario que por naturaleza se reputan renta, aun no concediendo deducción de deudas" (109).

Esta es, en líneas generales, la propuesta de reforma del sistema fiscal español realizada por Francisco Bernis Carrasco (110), que calcula el total de ingresos que podría obtener el Estado de cada uno de los grupos de impuestos que distingue, concluyendo que, según su propuesta y sus previsiones de ingresos, se alcanzaría su objetivo de modificar el porcentaje que los impuestos personales, los impuestos de producto, los impuestos sobre gastos y consumos y los impuestos sobre adquisiciones complementarias representan del total de ingresos impositivos estatales, en el sentido que persigue y que hemos expuesto anteriormente (111). Sin embargo,

tínguidas según la persona del pagador, e incorporándole con trato especial el pequeño artesano, según el alquiler, y las profesiones liberales, sometidas a una escala superior a la común (por ejemplo, del 1 al 15 por 100).» *Vid. F. BERNIS CARRASCO: La Hacienda Española. Los impuestos...*, *op. cit.*, págs. 313, 314 y 323.

(109) *Vid. F. BERNIS CARRASCO: La Hacienda Española. Los impuestos...*, *op. cit.*, página 324.

(110) «Sobre el anterior sistema de tributos, en el cual tiene un cierto carácter complementario el que grava las utilidades del capital mobiliario —observa Bernis— sería necesario elaborar de otro modo, como impuesto especial, el tributo sobre las personas jurídicas, ya pensado como miembro de la tributación industrial. Ofrecen ellas a los prácticos y teóricos un problema que no puede ser resuelto ni con los impuestos anteriores, ni con los criterios de capacidad que han venido siendo los clásicos para una generación: cuantía del beneficio y naturaleza de la renta (rentada o no rentada). La iniciativa oficial ha llevado ya a un proyecto-ese nuevo criterio para tratar la renta de las personas jurídicas: la relación entre los beneficios y el capital. El proyecto presentado por el señor Bugallal en mayo de 1914 es la solución, así en eso como en otros problemas que especialmente se presentan en España por la relación de este tributo con uno industrial. También debe conservarse el impuesto mínimo por el capital, a lo que se refiere el citado proyecto de Bugallal, pero no con privilegios para concesionarios de obras públicas.» *Vid. F. BERNIS CARRASCO: La Hacienda Española. Los impuestos...*, *op. cit.*, págs. 324 y 325.

(111) Para Bernis, de los impuestos del grupo «Impuestos sobre adquisiciones profesionales», tienen una naturaleza personal todos menos el que se conserva sin descuentos, y cobrado en la fuente, sobre los rendimientos del capital mobiliario. Después de hacer esta aclaración, Bernis refleja en cifras su reforma y concluye que, según la misma, se obtendrán 1.032 millones de pesetas como ingresos del Estado, cifra respecto de la que los impuestos personales representan el 21 por 100, los impuestos de producto el 9 por 100, los impuestos sobre gastos y consumos el 58 por 100 y los impuestos sobre adquisiciones complementarias el 12 por 100. La cifra de 1.032 millones de pesetas es inferior a la de 1.060 millones a la que Bernis hace referencia en otro lugar

como él mismo señala, faltan referencias a importantes impuestos (112), pero lo trascendental es que quede bien claro que el problema principal a resolver es un problema de distribución de carga (113), respecto del cual el aspecto fiscal es secundario, si bien "de mis consideraciones se sigue que una elevación de ingresos habrá de ser obtenida" (114). Su conclusión es tajante: la necesidad de la reforma tributaria es invencible (115)

de su obra (cita 45); esta última cifra (1.060 millones de pesetas) coincide con el total de ingresos del Estado previsto en el Presupuesto de Bugallal. Pero, además, Bernis considera que las Haciendas locales podrían obtener 144 millones de algunos de los conceptos impositivos que constituyen el cuadro tributario que propugna, con lo que el total de ingresos para el Estado y Haciendas Locales sería de 1.176 millones. De ahí su siguiente comentario: «En relación con esa cifra de 1.060 millones de pesetas, la dada para ambas haciendas, sumadas, es de 1.176. La diferencia de 116 millones queda dentro de las reservas para llegar a una tributación máxima en el país». En consecuencia, observamos que, en último extremo, Bernis toma como referencia para sus cálculos las cifras reflejadas en el presupuesto de Bugallal. *Vid. F. BERNIS CARRASCO: La Hacienda Española. Los impuestos...*, *op. cit.*, págs. 346 y 347.

(112) «Faltan en las consideraciones hechas hasta aquí referencias a importantes impuestos. En los más de ellos no dejo de considerar necesaria la reforma, pero no me ha parecido fundamental el tratarlos. Para algunos de ellos se notan ya en la administración española abiertos los nuevos criterios: así, en transportes, el problema, por ahora, está en terminar con las numerosas exenciones concedidas; en minas, insistir en la nueva organización del servicio técnico, que ha dado excelentes resultados fiscales. De otros no se trata, porque las reformas propuestas implican su desaparición; así, por ejemplo, el inquilinato, que ha venido a dar a las haciendas locales una herramienta más de tributación personal.» *Vid. F. BERNIS CARRASCO: La Hacienda Española. Los Impuestos...*, *op. cit.*, pág. 342.

(113) «La actual distribución de impuestos —observa Bernis— es insoportable para todos aquellos que aún conservan fuerza para dirigir la mirada a algo que no sea el apremio de la necesidad de vida más elemental; para los que pueden influir en la marcha del Parlamento; para los que poseen algo más que la desnudez. Que así están las cosas y que así vivimos es una perogrullada, aunque sea una afirmación. Pero hay algo que nadie puede cifrar ni comentar con precisión: cómo estarían esas cosas y cómo viviríamos si un nuevo orden fuese establecido, un nuevo orden, claro es, del cual la reforma tributaria fuese un elemento, aunque un elemento muy principal.» *Vid. F. BERNIS CARRASCO: La Hacienda Española. Los impuestos...*, *op. cit.*, pág. 343.

(114) Para Bernis, una reforma financiera que no tenga muy en cuenta el aspecto fiscal, en el sentido de poner a salvo los ingresos del Estado, no merece ser tenida en consideración. El aspecto fiscal, sin embargo, está salvado, en su opinión, en la reforma que propugna. *Vid. F. BERNIS CARRASCO: La Hacienda Española. Los impuestos...*, *op. cit.*, pág. 345.

(115) «Por encima de muchos intereses está, en cuestiones de hacienda, el del Estado: la seguridad, la suficiencia, la movilidad de las recaudaciones tributarias deben ser puestas sobre todo peligro. Con el actual sistema, ni es humano esperar elevaciones de impuestos, ni tener la seguridad de que el movimiento de los tipos actuales se traduzca en una elevación correspondiente de la recaudación. Porque elevar el impuesto equivale a poner fuera de la producción a aquellos lechos de contribuyentes que los impuestos actuales, por su funesta distribución de la carga, tienen ya al margen de la bancarrota: una elevación de tributos determina un aumento de fincas incautadas para pago de contribuciones y una disminución de la recaudación total o, a lo sumo, una elevación insignificante e insegura. Y tenemos ya experiencia de ello.» *Vid. F. BERNIS CARRASCO: La Hacienda Española. Los impuestos...*, *op. cit.*, págs. 330 y 352.

y exige, a su vez, una reforma de la administración (116). “No solamente razones fiscales y económicas —precisa Bernis— sino la interior necesidad del Estado moderno, como Estado de cultura y de comunidad moral, exige que la reforma se haga, y se haga en el sentido de poner sobre las fuertes capacidades las cargas más altas” (117).

Bernis también se preocupó de las Haciendas Locales y de sus problemas financieros, señalando ya en el capítulo sexto de su obra que “la actual distribución de la carga en beneficio de la Hacienda del Estado y de las Haciendas Locales debe ser modificada. Además, el Estado debe evitar que, al aplicar sus recursos, los habitantes de los municipios menos ricos vengan a soportar las cargas de los más ricos” (118). En el capítulo décimo de su obra mantiene una postura concluyente, cuando observa que “para mí existe un problema superior al de la Hacienda del Estado: la Hacienda de la Nación. Y ésta tiene a aquélla como su principal, pero no única manifestación. Adaptar todos los recursos nacionales a todos los fines nacionales, debe ser la preocupación fundamental al poner mano en una hacienda positiva. Y en esa hacienda nacional, en esa adaptación, los organismos del gobierno local merecerían en cualquier país, hoy, una atención preferente” (119). Bernis insiste, atendiendo al comentario anterior, que en España está por resolver el problema referente a la indotación de las haciendas locales y a la pobreza de la vida municipal (120), cuestión acuciante en la medida en que “la penuria municipal va dejando una estela

(116) «Estas reformas que he venido razonando, como cualesquiera otras, suponen y exigen un cambio de la manera de ser de nuestra administración. En cuestiones de hacienda, las ideas no llevan en sí mismas la garantía de su desarrollo; tanto como ellas puede una buena administración.» Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., pág. 353.

(117) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 353.

(118) «De estas dos cuestiones —señala Bernis— la primera se refiere al empeño bien difícil de organizar y dotar nuestras haciendas locales. La segunda implica un caso de justicia tributaria, hoy desatendido o mal atendido.» Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., págs. 181 y 182.

(119) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 337.

(120) «Esta hacienda local, pobrísima, es el producto de una larga administración por el Estado de los recursos que ha ido embebiendo de la economía nacional y no, precisamente, tomándolos de las fuerzas más resistentes. Se habla de que los Ayuntamientos se encuentran en débito con la hacienda y precisa regularizar la situación... El Estado español se halla en una constante lucha con los organismos del gobierno local para impedirles, para hacerles absolutamente imposible, toda vida financiera.» Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., págs. 332 y 333.

en las liquidaciones del patrimonio, en los recursos extraordinarios, en la ausencia de toda política económica-social, que es cada vez más en otros países, que la hacen el medio de perfeccionamiento social y de modificaciones sociales" (121).

En síntesis, las Haciendas Locales se caracterizan por la insuficiencia de sus recursos y, además, por la poca idoneidad de las fuentes de ingresos (122). De ahí que apunte una posible solución al problema en el siguiente comentario: "parecen acordes la teoría y la práctica en basar la tributación municipal sobre aquellos impuestos que responden al beneficio recibido, sobre los impuestos de producto y, además, sin duda, porque es fenómeno universal la insuficiencia de estos ingresos tan pronto como los municipios toman en un país la significación administrativa y social que le asignan los tiempos modernos, además, la participación en numerosos recursos del presupuesto general, ya como recargos, ya como subvenciones, entre las cuales nada comparable a los "grants" ingleses" (123). Por otra parte, la resolución de los problemas de las Haciendas Locales puede iniciarse —añade Bernis— si se lleva a cabo la reforma propuesta de la Hacienda del Estado (124).

Del análisis de la obra de Bernis cabe concluir que éste, buen conocedor de las corrientes financieras de su tiempo, es un autor preocupado, casi exclusivamente, por la reforma del sistema fiscal español. Tanto el examen del cuadro tributario como sus propuestas de reforma se fundamentan en el deseo de que la Hacienda española se proyecte según orientaciones

(121) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 339.

(122) Según Bernis, «desde el punto de vista de los recursos hoy en poder de esas haciendas de capitales de provincia, el problema se muestra, como tantos otros, invertido respecto a lo que es solución de otros países: muchos y muy delicados recursos de naturaleza impositiva personal; pequeñas participaciones en las contribuciones directas. Las cédulas personales, el inquilinato, la prestación personal y el repartimiento, puestos en manos de unas organizaciones municipales, que están vendiendo sus patrimonios, y donde precisamente tiene su señorío el caciquismo y la arbitrariedad». Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., pág. 339.

(123) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., páginas 339 y 340.

(124) Vid. F. BERNIS CARRASCO: *La Hacienda Española. Los impuestos...*, op. cit., página 333. La lucha entre el Estado y los organismos de gobierno local, «esto que es algo más que una delimitación de recursos para cada hacienda, nace del hecho de tener el Estado español asentada su contribución directa sobre bases que debieran serlo de la hacienda local y que la economía nacional, pobre y recargada de impuestos, no permite un desarrollo de recargos tal como lo presentan pueblos extranjeros. La reforma tributaria que se propone es un paso para resolver el problema de las haciendas locales».

modernas. En este sentido se han manifestado también J. Sardá y L. Beltrán, para quienes Bernis era un economista que conocía bien la Hacienda española y la literatura financiera extranjera, lo que da a su obra un elevado tono científico (125).

De los trabajos de L. Víctor Paret, uno nos interesa destacar como más importante (126). Hacemos referencia a su obra "Modificaciones que en el actual sistema tributario español exigen las condiciones de la vida social moderna" (127), que obtuvo el "Premio del Conde de Toreno", concedido por la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas. La obra se enfoca desde una doble perspectiva: análisis crítico del sistema tributario español y modificaciones que deberán realizarse en el mismo. En el Prólogo de este trabajo, Paret se preocupa de señalar la orientación y la amplitud del mismo. En su opinión, "forjar un sistema impositivo que reúna todas las condiciones exigidas por la moderna Ciencia de la Hacienda, es labor sencilla que cualquiera puede acometer a poco comercio que haya tenido con los tratadistas. Pero un sistema así elaborado sería, puede afirmarse, inaplicable en un país de larga historia, como el nuestro, en donde la tradición tributaria, compuesta de aciertos y errores, llevados por los gobernantes a la legislación positiva y más o menos aclimatados en las costumbres del país, ha creado hábitos, a veces viciosos y siempre bastante poderosos para que no sea posible prescindir de su consideración en cualquier intento de reforma. Por otro lado, tampoco se pueden descartar las consideraciones de política económica que se imponen con fuerza incontrastable por la peculiar estructura que, en este respecto, presenta cada pueblo. Al mismo tiempo, es necesario tener presentes los requerimientos del progreso, que en materia de Hacienda tiene orientación y amplitudes bien definidas. Finalmente, no sería acertado perder de vista el instrumento que ha de servir para la aplicación práctica del sistema, es decir, la organización administrativa y las condiciones del personal. Olvidar

(125) Vid. J. SARDÁ y L. BELTRÁN: *Literatura española sobre Hacienda...*, op. cit., página 24. Por su parte, Fuentes Quintana ha señalado, refiriéndose a la obra de Bernis, que aunque se dirige al comentario crítico del sistema impositivo español, son visibles en la misma su clara información en las corrientes financieras de su tiempo y la marcada influencia de los hacendistas germánicos. Vid. E. FUENTES QUINTANA: *Prólogo a la versión castellana de la obra de A. R. PREST...*, op. cit., pág. XV.

(126) Otras obras interesantes de Paret, cuyo contenido no analizamos, son las siguientes: *Encarncimiento de la vida en los principales países de Europa y singularmente en España. Sus causas* (Madrid, 1914); y *Los valores mobiliarios y el impuesto de superdividendos. Ensayo de reforma en la distribución de la riqueza*. Madrid, 1914.

(127) Establecimiento Tipográfico de Jaime Ratés. Madrid, 1918, 260 págs.

estas elementales prevenciones conduciría, seguramente, a la construcción de un plan utópico, ya por serlo en su parte puramente científica, en el fondo, ya porque fuese impracticable su ejecución" (128).

Atendiendo a este amplio comentario, Paret considera que la problemática que pretende abordar en su trabajo es susceptible de un doble enfoque:

a) Señalar los impuestos del sistema fiscal español que no responden a las exigencias científicas y a las tendencias modernas en ellas basadas, en orden a determinar por qué gravámenes deben sustituirse, y

b) Analizar las características del sistema fiscal español y los defectos de cada uno de los gravámenes que lo componen, para especificar las modificaciones que directamente en éstos, e indirectamente en aquél, deben llevarse a cabo "a fin de orientar el conjunto en el sentido que marcan la ciencia de los tratadistas y la experiencia de otros pueblos, pero sin dejar de considerar las exigencias de la realidad, realidad que, en lo que a España se refiere, consiste en una visible falta de preparación de la Administración para las nuevas formas impositivas; en una muy tibia solidaridad social; en un muy poco vigoroso sentimiento de los deberes cívicos, y en un acentuado misoneísmo del contribuyente" (129).

De estos dos posibles enfoques, se inclina por el segundo (130), planteando su trabajo según el siguiente esquema:

1) Análisis de la evolución del impuesto en la teoría y en la práctica, "para tener una directriz segura en el desarrollo del tema y, por consiguiente, para establecer de antemano, escudado en la autoridad de los tratadistas y en los ejemplos de otros países, la orientación en que deben verificarse las modificaciones que en nuestro sistema tributario exigen las condiciones de la vida social moderna" (131).

2) Examen crítico del sistema fiscal español.

(128) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 5 y 6.

(129) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 6.

(130) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 6.

(131) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 6 y 7.

3) Reformas a introducir en el cuadro tributario "a fin de perfeccionar éste como demandan las ideas modernas" (132).

4) Consideración de la situación de la Hacienda Local y de su posible reforma "por entender que, ligada como está hoy con la del Estado, la modificación de ésta lleva aparejada la de aquélla" (133).

En orden a comprender más ampliamente el planteamiento de Paret, interesa señalar que, como expone, procura huir de dogmatismos en la exposición y de radicalismos en las soluciones, pues es consciente de dos hechos: a) Que no existe, en su opinión, un sistema financiero ideal, "porque cualquiera que doctrinalmente y con arreglo a la ciencia pura se considere como tal, por suponer que realiza el fin supremo de la justicia tributaria, puede encontrar en la práctica rozamientos que lo impurifiquen y aun que lo subviertan" (134), y b) Que en materia fiscal, las innovaciones bruscas son perjudiciales y poco operativas. Más concretamente, observa que "entre todas las instituciones de derecho público, quizá las financieras son las más conservadoras, no en el sentido de que propendan a la petrificación, sino en el que rechazan toda innovación brusca, revolucionaria, y no admiten perfeccionamientos o modificaciones sino mediante la evolución, a veces muy lenta, condicionada como está por las imperfecciones de la técnica y por el lento desenvolvimiento del espíritu de solidaridad social" (135).

De los cuatro puntos examinados por L. Víctor Paret, el más interesante para nosotros es el tercero. Con ello no pretendemos negar la importancia de su trabajo referente al análisis de la evolución del impuesto en la teoría y en la práctica (136), al examen crítico del sistema fiscal español (137) y a la necesaria reforma de la Hacienda Local en Espa-

(132) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 7.

(133) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 7.

(134) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 7.

(135) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 7.

(136) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 9-45. En este capítulo opinamos que Paret pone de manifiesto sus conocimientos de los principios de la Hacienda Pública.

(137) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 49-148. En esta parte de su trabajo, Paret demuestra ser un buen conocedor de la Hacienda Pública española.

ña (138), que, en nuestra opinión, es muy meritorio, sino solamente destacar que es en su análisis de las modificaciones que deben realizarse en el sistema fiscal español, cuando Paret pone de manifiesto simultáneamente su clara información de las corrientes financieras de su tiempo y su profundo conocimiento de los principales defectos del cuadro tributario español y de las idóneas líneas directrices de su reforma. Atendiendo a nuestra anterior valoración, nos centraremos en lo que sigue en el análisis de este punto concreto de su aportación.

En orden a precisar su posición sobre las modificaciones que requiere el sistema fiscal español, Paret se preocupa de concretar previamente su pensamiento respecto de un conjunto de puntos que sintetizamos seguidamente:

1) Toda reforma fiscal, en su opinión, debe inspirarse en un criterio conservador. En otros términos, opina que "en materia tributaria no es lícito intentar audacias. Una audacia puede conducir a la ruina de un presupuesto y trastornar, por consiguiente, toda la economía financiera; puede también perturbar la economía privada, por la interdependencia de una y otra. Toda reforma ha de inspirarse, pues, en un criterio conservador. Y al decir criterio conservador, no quiero indicar que se moldee sobre las soluciones que propondría un partido político que así se denominase; quiero expresar solamente la necesidad de que no se acepten para servir de base a la reforma, sino ideas contrastadas con la realidad, a ser posible; que aun contrastadas en otros pueblos, sean aplicables al de que se trate, y que si no están contrastadas con la práctica, se hallen lo bastante discutidas, no sólo en sus fundamentos científicos, sino en sus posibles consecuencias prácticas, para eliminar todo riesgo de error" (139).

2) La reforma fiscal española debe realizarse teniendo en cuenta, fundamentalmente, lo siguiente:

a) La actual estructura del cuadro tributario español (140), no pu-

(138) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 249-256.

(139) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 151 y ss.

(140) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 153 y ss. En opinión de Paret, «la organización actual del cuadro de la tributación española es la siguiente: Un impuesto real sobre la propiedad inmueble, a elevado tipo de imposición; un impuesto real sobre la industrial, a tipo que permanece desconocido para la Administración; un impuesto real sobre las utilidades, mezclado, no

diéndose hablar de sistema, pues, para Paret, "España carece de un sistema tributario. El cuadro de impuestos con arreglo al cual se verifican las exacciones del Estado, dista mucho de constituir un plan, porque careciendo de idea directriz, de objetivo superior, distinto del puramente fiscal, los impuestos no son miembros de un sistema, sino fuentes heterogéneas de recaudación. En unos tributos se toma como base la renta neta; en otros, el producto bruto; en otros, el beneficio líquido. Unas veces se exigen determinadas cuantías de renta; otras veces no se exigen rentas de igual cuantía. Tan pronto se señala un tipo de imposición como otro más alto o más bajo. No hay nada uniforme, nada organizado, nada sistemático, y las reformas se limitan en general a modificar los tipos de gravamen, y a suprimir impuestos que más tarde son restablecidos, lo que con razón hace decir a Wagner, refiriéndose a España: Los cambios constantes pequeños y grandes, en los tipos de imposición, en los impuestos enteros y en la organización de tal impuesto, cambios que se producen con regularidad en la ley anual de presupuestos, reflejan de una manera más desagradable el cambio constante en la posición de los partidos políticos" (141).

b) La modificación de la estructura fiscal de cualquier país debe llevarse a cabo ponderando la importancia de los impuestos antiguos o, en expresión de Paret, el valor teórico y práctico de los impuestos antiguos,

conjugado, con elementos de imposición personal, y a tipos que oscilan entre 3 y 20 por 100, sin consideración al origen de las rentas, y un impuesto sobre las sucesiones, que es el único de forma moderna. Los impuestos indirectos (aduanas, azúcar, transportes, timbre, derechos reales, alumbrado) son quizás de tipos exagerados, lo que, salvo en las aduanas, sólo se halla justificado por razones fiscales, únicas a que se ha atendido para señalarlos; en cambio, el impuesto sobre el alcohol es muy reducido y ni corresponde a la importancia de este artículo en la producción española, ni se halla en armonía con la tendencia dominante en toda Europa».

(141) Según Paret, «en España hubo sistema tributario en 1845: el forjado por Mon. Era un sistema de impuestos reales o de producto complementado por un impuesto personal: el de inquilinato; los elementos que componían ese plan estaban perfectamente trabados, se sometían a un principio único y respondían a la finalidad que perseguían. Pero duró poco. La deficiencia de la Administración, por una parte, y la inestabilidad de la política, por otra, determinaron pronto la destrucción del sistema y de modificación en modificación se ha llegado al caos actual. La reforma de 1900 fue principalmente fiscal, por las circunstancias en que se llevó a cabo, que aconsejaban, como aconsejan hoy, huir de radicalismos; la reforma de 1910, más fundamental, no llegó a ser aprobada sino parcialmente. Las demás, hechas casi todos los años, no fueron sino reformas fragmentarias, inspiradas principalmente por móviles políticos o fiscales y, en lugar de ordenar, han aumentado el desorden, el cual es hoy tan profundo, que no se puede intentar una reforma radical sin correr el riesgo de perturbar la Hacienda y de comprometer los intereses del Tesoro». *Vid. L. V. PARET: Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 162 y 163.

y ello porque “para perfeccionar un sistema tributario, es mejor actuar sobre aquéllos de sus miembros necesitados de reforma, que forjar un plan nuevo, aunque renunciar a éste y adoptar aquel procedimiento sea prescindir de ciertos rigorismos científicos... Reformar un impuesto antiguo para infiltrar en él la savia moderna que necesite, es más fácil, desde los puntos de vista político y práctico, y despierta menos recelos que reemplazar totalmente un impuesto defectuoso por otro más perfecto. Por olvido de esta observación de psicología colectiva han fracasado muchas reformas y se han desacreditado otras. En este sentido, pues, se puede afirmar que prácticamente tienen positivo valor los impuestos antiguos, y que no se debe prescindir de ellos sin que exista la necesaria corriente de opinión pública y, aun así, preparando la reforma mediante un profundo y detenido estudio, realizado sin otra preocupación que el bien público y sin consideraciones a los intereses de los partidos en cuanto no coincidan con los generales del país y de una buena Hacienda” (142).

c) Un impuesto que trate de establecer una carga uniforme entre rentas de diferente cuantía debe ser progresivo, es decir, “un impuesto general que pretenda la uniformidad del gravamen debe establecerse: a) con tipos más altos para las rentas del capital que para las del trabajo, e intermedio para las mixtas; b) con desgravaciones por cargas de familia y exención de un mínimo de subsistencia, y c) con aplicación de tarifas progresivas, para lograr la diferenciación según el volumen de las rentas” (143).

d) Los impuestos indirectos, a pesar de sus defectos e inconvenientes, son imprescindibles en los sistemas fiscales, siendo una tarea ineludible, en consecuencia, estructurarlos de la forma menos perjudicial (144). Paret se manifiesta en los siguientes términos: “Los impuestos indirectos, en general, son una prueba de atraso en los contribuyentes y de impotencia

(142) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 180 y 181.

(143) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 186.

(144) Paret se plantea la siguiente interrogante: ¿Por qué subsisten los impuestos indirectos? Según él, «todas sus ventajas se reducen a la facilidad de la exacción y elasticidad del rendimiento, mientras que en los directos esas cualidades se presentan negativamente y, sin embargo, aquéllas subsisten y éstas progresan con lentitud, ¿por qué? Sencillamente, porque los hábitos de solidaridad social y de ciudadanía no están bastante arraigados ni suficientemente extendidos, y, como decía Stuart Mill, la imposición directa no puede establecerse sin una cooperación leal del ciudadano». Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario...*, op. cit., pág. 190.

por parte del Estado para establecer y percibir los directos. La resistencia del contribuyente a satisfacer impuestos directos sólo significa eso, pero de ningún modo indica incapacidad económica, ya que las sumas negadas bajo esa forma se obtienen bajo la indirecta, con la diferencia de que, en el primer caso, el legislador sabe a quién grava y el contribuyente lo que paga, mientras que en el segundo caso, ni el legislador sabe en quién recaerá el impuesto, ni el contribuyente sabe cuánto paga ni cuándo lo hace; es decir, que, como un autor expresa, el impuesto indirecto es un medio de sacar al contribuyente con habilidades financieras lo que debía pagar espontáneamente y conscientemente. Sin embargo, de que por hoy son imprescindibles da testimonio el hecho de que no hayan desaparecido de la tributación ni aun en los países más cultos. Por eso, mientras sea preciso conservarlos deben organizarse del modo menos perjudicial a la producción y al tráfico, procurando que se adapten, cuanto sea posible, a la idea moral tributaria y a la capacidad económica de cada uno, pues no se debe olvidar que los impuestos directos gravan la renta o la fortuna, es decir, el resultado ya formado de la producción, mientras que los indirectos gravan, o el producto en formación o el gasto, que no siempre es consumo de rentas netas, sino que es también coste de producción de esas rentas" (145).

Sobre los anteriores puntos debe fundamentarse, en opinión de Paret, la modificación del cuadro tributario español, pero éstos no bastan por sí mismos para delimitar la extensión y señalar la intensidad de la reforma, "porque al abordar la exposición concreta de ésta, el espíritu se halla solicitado por dos atracciones diferentes: de un lado, el ejemplo de las instituciones financieras que más perfectas sean entre todas las existentes; de otro lado, las exigencias de la realidad, que aconseja no intentar reformas tributarias cuya consecuencia pueda ser una perturbación de la Hacienda. De la última consideración no se puede prescindir, ni aun en un trabajo de esta índole, porque enunciado el tema como lo está, no puede desarrollarse mediante una disertación de Hacienda pura, sino que requiere la contemplación, en todo momento, de las realidades nacionales. Huelga, pues, todo lo que no sea de posible aplicación a España, y es, por tanto, preciso no considerar las instituciones exóticas sino en cuanto tengan de universales, en cuanto respondan a condiciones generales de la

(145) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 190 y 191.

vida económica, apartando cuidadosamente lo que en ellas sea característico y peculiar del país en que estén aplicadas" (146).

Atendiendo a lo expuesto, y aunque, como hemos señalado y según Paret, no existe realmente en España un sistema tributario, sino impuestos que no tienen trabazón entre sí, que no responden a ningún principio superior de imposición y cuya exclusiva finalidad es obtener recursos periódicos para la Hacienda, considera que una modificación radical del cuadro tributario español sería suicida y, por tanto, se manifiesta partidario de que la reforma fiscal tienda, fundamentalmente, "a organizar lo desorganizado, a ligar lo desligado, a homogeneizar lo heterogéneo; en suma, a constituir los que hoy son términos independientes y aun incoherentes en miembros de un sistema, en donde cada uno desempeñe la correspondiente función, bien definida y concreta" (147).

Expuesto su pensamiento sobre los fundamentos generales y básicos de la reforma fiscal que, según él, debe llevarse a cabo en España, concreta más su postura señalando que tal reforma debe proyectarse en un sentido muy definido: predominio del impuesto personal sobre el real, la diferenciación del gravamen según el origen de la renta, la exención del mínimo de subsistencia, la desgravación por cargas de familia y la tarifa graduada según la cuantía de las rentas. "Una parte de este programa— concluye— se puede realizar mediante simples reformas en los impuestos actuales, que los armonicen y los coordinen; pero otra parte requiere impuestos complementarios. Además, determinadas exigencias de política económica y social y requerimientos del buen orden reclaman la instauración de impuestos nuevos. De todos hay precedentes en la historia financiera española, precedentes que recordaré y mencionaré en el lugar oportuno, porque, firme en mi criterio de rechazar los radicalismos, no he acogido ninguna idea que pueda envolverlos, sino en el caso de que, o bien por su procedencia, o bien por sus antecedentes históricos, ofrezca suficientes garantías" (148).

Sintetizando las reformas que propugna Paret, señalemos que, en líneas generales, es partidario, en lo referente a los impuestos directos, de introducir sensibles modificaciones en los impuestos de producto vigentes en

(146) *Vid. L. V. PARET: Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 193 y ss.

(147) *Vid. L. V. PARET: Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 194.

(148) *Vid. L. V. PARET: Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 194.

España (149), a través de los cuales no puede alcanzarse, sin embargo, una solución satisfactoria desde el punto de vista de la equidad, aun cuando se lleven incluso a cabo las reformas que aconseja, orientadas, precisamente, por la idea de lograr una mayor equidad en el reparto de la carga tributaria. Más concretamente, Paret destaca acertadamente que con los impuestos de producto no se puede impedir que “ciertos contribuyentes se liberen de la carga y gocen, de hecho, de inmunidad fiscal respecto de la imposición directa del Estado. Si se tratase de casos individuales, la cuestión carecería de importancia; pero se trata de categorías de ciudadanos que evaden el impuesto, porque la técnica no ha encontrado todavía el medio de evitarlo” (150). En orden a alcanzar ese objetivo fundamental de la equidad, estima que los impuestos de producto deben complementarse por dos impuestos, “ambos generales y de carácter personal”, que denomina impuesto complementario sobre la renta e impuesto complementario sobre el capital (151).

Por lo que respecta al primer gravamen —impuesto complementario sobre la renta— deja constancia de que lo ideal sería implantar en España un impuesto sintético sobre la renta, pero dado que esto le parece imposible a corto plazo en nuestro país y como, por otra parte, estima indispensable corregir los defectos inherentes a los impuestos de producto, “con el fin de hacer llegar a todos los ciudadanos el gravamen tributario” (152), no detecta otra solución que recurrir al impuesto complementario personal sobre la renta global (153), cuyas principales características deberían ser las siguientes:

(149) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 195 y ss.

(150) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 229.

(151) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 229 y ss.

(152) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 231.

(153) «Dos veces en los últimos años (en 1910 y en 1913) —observa Paret— se ha propuesto, aunque bajo diferente forma, este impuesto en España; pero en ambas ocasiones se ha proyectado superponerlo mecánicamente a los demás elementos del sistema tributario, sin conjugarlo con ellos, sin fundir todos en un plan, y claro está que de ese modo habría ciertamente destruido algunas injusticias, pero a trueque de crear o acrecentar otras, porque habría llamado a tributar a esas rentas, que por las razones indicadas se evaden al impuesto; pero, en cambio, habría acrecentado la cuota de las rentas de trabajo, gravadas ya a muy elevado tipo en la (en este punto mal llamada) imposición de producto.» Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 232.

a) El impuesto debería gravar la totalidad de las rentas de cada sujeto, sin tener en cuenta el origen de las mismas. Por tratarse de un impuesto personal, observa, “esa totalización es inexcusable, porque precisamente se persigue gravar la capacidad representada por el conjunto de las rentas que se acumulen en un mismo titular” (154).

b) Pero, además, es preciso que el impuesto admita la exención de un mínimo de subsistencia (155), y ello por dos razones: por una parte, porque mientras existan impuestos indirectos, esas rentas mínimas contribuyen de algún modo, y precisamente en mayor proporción relativa que las grandes rentas, a la financiación de los gastos públicos, por lo que es necesario compensarlas en la imposición directa; por otra parte, porque si el impuesto complementario sobre la renta está llamado a reemplazar en su momento a otros impuestos, mediante sucesivas evoluciones, es preciso asentarlos sobre las bases en que se habrá de desenvolver. Por similares razones cabe defender, en su opinión, la admisión de desgravaciones por cargas familiares (156).

c) El impuesto gravará la renta neta, es decir, que habría que deducir “para la determinación del imponible, los gastos de producción y las cargas financieras”.

d) El impuesto se exigiría según la declaración obligatoria del contribuyente, susceptible, sin embargo, de discutirse por la Administración. Esta condición, según Paret, no es esencial desde el punto de vista puramente teórico, pero sí desde el práctico. Más concretamente, se trata, en primer lugar, “de un régimen que está aceptado en nuestras costumbres tributarias, ya que los únicos impuestos personales que en España se perciben, el de cédulas y el de inquilinato, se fundan en la declaración obligatoria para el contribuyente y comprobable por la Administración; en segundo término, ésta es actualmente la forma adoptada por la técnica administrativa de todos los países para la liquidación de todos los impuestos personales, y, mirando a los ulteriores desenvolvimientos de éste, convendría conservar un hábito que ya existe, siquiera reforzándolo con

(154) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 232.

(155) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 233.

(156) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 234.

una actuación decidida de la Administración para evitar, en lo posible, el fraude" (157).

e) El impuesto sólo debería gravar a las personas físicas (158).

f) La tarifa del impuesto complementario sobre la renta debería ser progresiva (159).

En lo que concierne al segundo impuesto propugnado por Paret —impuesto complementario sobre el capital— observa que "la diferenciación tributaria de las rentas según su origen, no puede realizarse mediante un solo impuesto, sin tropezar con enormes dificultades técnicas derivadas de la necesidad de combinar la totalidad de las rentas para aplicar la progresión, con su división, según los orígenes, para efectuar la discriminación... Un impuesto sobre la renta global grava, totalizándolas en la persona del titular, las rentas, sin considerar su origen; el tipo de imposición debe ser el que se haya de asignar a las rentas menos capaces económicamente, a las rentas del trabajo. Para recargar el gravamen de las procedentes del capital con la seguridad de que sólo alcance a quienes deba alcanzar realmente, se establece un impuesto sobre el capital; de tal suerte, sólo lo pagarán quienes posean éste, y mediante la combinación de ambos impuestos quedarán más pesadamente gravadas las rentas procedentes del mismo y lograda así la diferenciación que se persigue. Aunque con simple finalidad fiscal, en España se ha propuesto, recientemente, un impuesto personal sobre el patrimonio" (160).

El impuesto complementario sobre el capital debería reunir —en opinión de Paret— las siguientes características:

1) En primer lugar, debería ser un impuesto nominal, no real, sobre el capital. Esta distinción tiene para Paret una gran importancia; más concretamente señala que "en un impuesto nominal sobre el capital, éste es simplemente la base de evaluación para la determinación de la cuota, y su verdadera fuente es la renta, mientras que en un impuesto real sobre el capital, éste es, al mismo tiempo, base de evaluación y fuente del im-

(157) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 235.

(158) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 235 y 236.

(159) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 236 y ss.

(160) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 242 y ss.

puesto, porque superando a la renta, no es ésta suficiente para pagarlo. Huelga ponderar la importancia de tal distinción: el impuesto real confisca una parte del capital; el impuesto nominal sólo grava la renta y deja al capital intacto. Aquí se trata meramente de diferenciar las rentas del capital y del trabajo; basta, pues, un impuesto nominal sobre el capital que realice la más pesada imposición de las procedentes de éste" (161).

2) Además, el impuesto debe ser personal, global y progresivo. Sobre este aspecto, Paret se manifiesta en los siguientes términos: "Por el hecho de ser personal y global, no grava directamente los bienes poseídos, sino en cuanto son precisamente propiedad de un titular determinado. Por el hecho de ser progresivo se anula toda relación entre los bienes mismos y el impuesto, ya que, aisladamente, cada uno de esos bienes servirá de base a un impuesto más o menos crecido, según la cuantía total del capital de que formen parte" (162).

3) En este impuesto, las exenciones deben ser muy limitadas. Es más, "en rigor no hay fundamentos teóricos bastantes para exceptuar del impuesto cantidad alguna. El propietario de un capital, siquiera mínimo, tiene mayor capacidad económica que quien no posee capital alguno; luego, en igualdad de rentas, debe sufrir mayor gravamen. Sin embargo, por razones de técnica administrativa, no creo que habría inconveniente en exceptuar los capitales ínfimos de 500 o aun de 1.000 pesetas, ya que la liquidación y percepción de las cuotas correspondientes no sería realmente remuneradora" (163).

4) La tarifa debería ser progresiva, si bien con tipos moderados, ya que "un impuesto sobre el capital, a poco que se eleve, corre el riesgo de degenerar en confiscación, si no del capital mismo, al menos de la renta o de una parte cuantiosa de ella, y debe tenerse presente que el impuesto complementario que aquí se propone no tiene ni puede tener otra finalidad que la de realizar, de la manera más exacta y científica que sea posible, la superimposición de las rentas rentadas. La moderación en el tipo es, además, en España más recomendable que en parte alguna, porque falta

(161) *Vid. L. V. PARET: Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 243.

(162) *Vid. L. V. PARET: Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 243.

(163) *Vid. L. V. PARET: Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 244.

casi en absoluto la estadística, el catastro de las fortunas, y no es el mejor modo de formarlo ahuyentar al capital estimulando el fraude" (164).

5) El impuesto se exigiría directamente del titular (165), mediante declaración del contribuyente, comprobada, si se estimase oportuno, por la Administración (166).

6) El impuesto, finalmente, "debe tener por base el capital, no la fortuna. Un impuesto sobre el capital como el aquí propuesto es, simplemente, un impuesto de diferenciación que no persigue finalidades socio-políticas; un impuesto sobre la fortuna es, en cuanto recae sobre la parte de ésta que no es capital, un impuesto suntuario, y que tiene, por tanto, tendencias de carácter social" (167).

Por lo que se refiere a los impuestos indirectos, la opinión de Paret es que las modificaciones a introducir en estos gravámenes son fáciles de precisar. Los impuestos indirectos sobre el consumo, por una parte, deben reducirse al mínimo posible, "a fin de que su amplio rendimiento más provenga de la actividad económica que de la elevación del tipo impositivo" (168). Por otra parte, similar consideración cabe hacer respecto de los impuestos de circulación (derechos reales, timbre), que "en España hay tendencia a elevarlos y se olvida que con ello se consigue el efecto contrario al que se busca. Los impuestos de circulación, verdaderos derechos en cuanto reposan sobre la teoría de la prestación y contraprestación,

(164) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 244.

(165) «El impuesto personal —señala Paret— rechaza el sistema de retención en el origen, ya que éste, además de que teóricamente pugna con la personalización, no se presta a seguir las inflexiones de una tarifa progresiva. La técnica impositiva dispone hoy de medios suficientes para lograr un resultado favorable; los que faltan los da una buena organización administrativa.» Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 245.

(166) «Esta condición, requerida por la análoga que he señalado para el impuesto personal sobre la renta, es puramente de educación cívica, y tiende, sobre todo, a habitar a los contribuyentes a las formas exigidas por la técnica moderna. Sin embargo, dada la natural tendencia al fraude, fomentada en España por numerosas causas que no he de exponer, es imprescindible que la Administración, desde el primer momento, revele su vigilancia, su celo y su preparación, a fin de que no suceda lo que hoy ocurre con el impuesto de Cédulas personales, también fundado en la declaración, en el cual ni el menor indicio revela que la Administración esté en condiciones de discutir las afirmaciones de los contribuyentes.» Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario...*, op. cit., pág. 245.

(167) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 245.

(168) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 228.

se fundan en que el Estado garantiza la autenticidad de las actas, contratos y documentos, mediante el pago de esos derechos. Parece, pues, que debe tenderse a que se legalice el mayor número posible de aquéllos; pero el alto nivel del impuesto retrae a los contratantes y les inclina a prescindir de la garantía que el Estado les brinda y a acudir al documento privado, cuando no es absolutamente preciso emplear el documento público. La consecuencia es o una perturbación para la circulación, que se entorpece, o un riesgo para los particulares, que procuran evadir el impuesto" (169). Es fácil de colegir, por tanto, que para los impuestos sobre el consumo al igual que para los impuestos sobre la circulación, Paret defiende tipos moderados de gravamen, siendo seguro en su opinión que "esa moderación ha de procurar más incremento de su producto que las elevaciones que sistemáticamente se proponen para fines exclusivamente fiscales" (170).

Además de las modificaciones que se han expuesto hasta aquí, Paret es partidario de exigir los que denomina impuestos especiales. Según el, "en el plan que, aunque someramente, acabo de describir, falta, para la completa realización de la justicia tributaria, la inclusión de impuestos que graven los privilegios especiales concedidos por el Estado para la explotación de determinadas empresas, a las que, por razones de interés público, el Estado otorga atribuciones exclusivas que envuelven la concesión de un monopolio, no ya de hecho, sino aun de derecho. Me refiero de un modo concreto a la imposición especial que debe establecerse sobre monopolios, tales como el privilegio de emisión de billetes u otros" (171).

Este es, en síntesis, el plan de reforma fiscal apuntado por L. Víctor Paret, plan que, como él mismo señala, comprende cambios modestos, pero radicales, pero que para que sean eficaces en orden a la instauración de la justicia tributaria, exigen "una bastante honda transformación de las costumbres públicas, lo mismo en las clases dirigentes que en las dirigidas, transformación que estirpe los vicios políticos de unas y otras clases (en aquéllas: caciquismo, favoritismo, falta de preparación; en éstas: fraude, falta de civismo), y permita el ordenado desenvolvimiento

(169) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 228.

(170) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 228 y 229.

(171) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., págs. 246 y ss.

de una democracia consciente" (172). Las citadas reformas, además y en último extremo, han de llevarse a la práctica, en opinión de Paret, con una visión real de las limitaciones inherentes a todo proceso de cambio impositivo. En síntesis, opinamos que Paret se manifiesta en la obra que analizamos como un buen conocedor de los principios de la Hacienda Pública de su tiempo, de las deficiencias del sistema fiscal español y de las soluciones que, lejos de utopías, deberían arbitrarse en aras de su perfección. Nuestra opinión se ratifica en el comentario realizado por E. Fuentes Quintana, cuando señala que Paret utiliza con acierto los principios de la Hacienda Pública para enjuiciar nuestro sistema tributario. Por su parte, J. Sardá y L. Beltrán han observado que los puntos de vista de Paret son claros y precisos y sus proyectos de reforma son prudentes y se apoyan en una teoría económica depurada (173).

Otro trabajo destacable de L. Víctor Paret es la traducción de la obra de E. R. A. Seligman: "Progressive Taxation in Theory and Practice" (174), que prelude con un interesante prólogo, en el que precisa su postura respecto a la imposición progresiva. Los principales puntos sustentados por Paret en relación con este tema son los siguientes: a) Tanto desde el punto de vista económico como político-social, debe admitirse el impuesto progresivo (175); b) De ningún modo deben ser progresivos todos los impuestos, pero con fines sociales o económicos puede aplicarse a varios la forma progresiva (176); c) Desde la perspectiva de la justicia

(172) Vid. L. V. PARET: *Modificaciones que en el actual sistema tributario español...*, op. cit., pág. 257.

(173) Vid. J. SARDÁ y L. BELTRÁN: *Apéndice sobre Literatura Española...*, op. cit., página 24.

(174) La versión española lleva por título *El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica*, traducción de la segunda edición americana, con prólogo y apéndice de Paret. Librería General de Victoriano Suárez. Madrid, 1913.

(175) Vid. L. V. PARET: *Prólogo a la traducción de la obra de E. R. A. Seligman: «El Impuesto progresivo...»*, op. cit., pág. XXI.

(176) Vid. L. V. PARET: *Prólogo a la traducción de la obra de E. R. A. Seligman: «El Impuesto progresivo...»*, op. cit., págs. XVIII, XIX y XXI. En opinión de Paret, «la realidad económica impone el tributo progresivo. Pero, a mi juicio, esto no quiere decir que dentro de un sistema de impuestos múltiples, como son todos los sistemas tributarios positivos, deban ser progresivos todos los impuestos. Aparte de que en los indirectos la graduación no es posible sino en muy estrechos límites, la progresividad general conduciría a desigualdades y exageraciones tributarias tan vitandas como las que con aquélla se pretendiera corregir. Pero no quiere decir tampoco que dentro de los sistemas actuales deba haber un solo impuesto progresivo. Demostrado ya que la imposición progresiva no solamente tiende a instaurar la justicia tributaria, sino también a corregir una distribución de la riqueza secularmente defectuosa, queda demostrado que los impuestos progresivos pueden ser múltiples, como múltiples son los defectos de aquélla».

tributaria, el impuesto progresivo más perfecto es el que grava la renta individual total (177); d) Deben establecerse, por razones económicas, políticas y sociales, escalas diferenciales según el origen de las rentas, gravando más las rentas procedentes del capital que las del trabajo (178), y e) Deben establecerse impuestos progresivos sobre ciertos capitales improductivos (179). Después de refutar algunas de las principales objeciones puestas al impuesto progresivo, Paret concluye que “el impuesto progresivo es un postulado de la democracia y que, como ésta se propaga, aquél debe propagarse también” (180).

En este “Prólogo” de Paret que comentamos, éste realiza también una referencia a nuestro país, señalando que, en España, “después del ensayo intentado a principios del siglo XIX, ha sido precisamente el partido conservador, con Villaverde, quien inició el movimiento a favor de la imposición progresiva. Es un hecho que deben tener en cuenta los que motejan de sectario a quien defiende el impuesto progresivo, olvidando que con éste método de imposición, lejos de atacar el orden social, se contribuye vigorosamente a defenderlo” (181). Este comentario sobre España se amplía en el Apéndice que Paret incluye en esta traducción de la obra de Seligman bajo el título “El Impuesto Progresivo en España” (182), de consulta obligada por los estudiosos de las cuestiones de Hacienda Pública.

Consignemos, finalmente, que Paret es el traductor de la obra de Federico Flora “*Manuale di Scienza della Finanze*” (183). Paret, además del Prólogo, incluye, bajo el título de “Notas del Traductor”, un comentario

(177) Vid. L. V. PARET: *Prólogo a la traducción de la obra de E. R. A. Seligman: «El Impuesto progresivo...»*, op. cit., pág. XXII

(178) Vid. L. V. PARET: *Prólogo a la traducción de la obra de E. R. A. Seligman: «El Impuesto progresivo...»*, op. cit., pág. XXII

(179) Vid. L. V. PARET: *Prólogo a la traducción de la obra de E. R. A. Seligman: «El Impuesto progresivo...»*, op. cit., pág. XXII

(180) Vid. L. V. PARET: *Prólogo a la traducción de la obra de E. R. A. Seligman: «El Impuesto progresivo...»*, op. cit., pág. XXIV.

(181) Vid. L. V. PARET: *Prólogo a la traducción de la obra de E. R. A. Seligman: «El Impuesto progresivo...»*, op. cit., pág. XXIV.

(182) Vid. L. V. PARET: *Apéndice a la traducción de la obra de E. R. A. Seligman: «El Impuesto progresivo...»*, op. cit., págs. 383-416.

(183) Paret fue el segundo traductor de la obra de Flora, pues la primera versión española fue obra de V. Gay. La versión de Paret, bajo el título *Manual de Ciencia de la Hacienda*, está hecha sobre la quinta edición italiana y aumentada con un apéndice. 2 volúmenes, Librería General de Victoriano Suárez. Madrid, 1918. La tercera versión española se realiza, asimismo, por L. V. Paret sobre la sexta edición italiana y aumentada, también, por un apéndice. Librería General de Victoriano Suárez. Madrid (volumen I: 1927; volumen II: 1928).

sobre "La Hacienda Española", en la que, como él mismo señala, se limita a dar una somera noción de las instituciones de la Hacienda española (184).

De Pío Ballesteros consideramos interesante hacer referencia a su "Manual de Hacienda Pública" (185) y a su artículo "Medio siglo de Hacienda Española" (186). En el "Manual", planeado y en buena parte escrito durante los azarosos años que precedieron al alzamiento nacional (187), Pío Ballesteros señala que "el benemérito esfuerzo de no pocos profesores ha puesto en manos del público español una serie de Manuales extranjeros de las más diversas orientaciones, durante estos últimos años... Pero quien quiera que los haya leído echará de ver algo muy natural, aunque triste, para el lector español: apenas hay referencia a nuestra patria" (188). Es precisamente para cubrir esta laguna por lo que Pío Ballesteros escribe el citado Manual (189), que consta de Preliminares, Parte primera (Los gastos públicos) y Parte segunda (Los ingresos públicos).

De los Preliminares, consideramos importante destacar como capítulos meritorios el segundo, en el que analiza el concepto y método de la Hacienda Pública, y el tercero y cuarto, fundamentalmente este último, en el que se analiza la literatura financiera española desde la Edad Media hasta el siglo XX (190). En la parte primera se dedican sólo tres capítulos al análisis del gasto público, siendo irrelevante su contenido; esta primera parte es muy inferior a la segunda, en la que se expone la teoría de los ingresos públicos en nueve capítulos, con referencia al sistema tributario español (191). En su conjunto, la obra de Pío Ballesteros nos parece me-

(184) Vid. L. V. PARET: *La Hacienda española. Apéndice a la segunda versión española de la obra de F. Flora, op. cit.*, págs. 541-580. En la tercera versión española el Apéndice comprende las páginas 657-702.

(185) Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid, 1940. El citado Manual es el primero de los cinco que debían completar la obra. Otras aportaciones de Pío Ballesteros son: *Sumario de Legislación de Hacienda Española*, Establecimiento Tipográfico de J. Pérez, Madrid, 1925; *Teoría del Sistema Tributario Español, La Contribución Territorial en España, Impuestos de Derechos Reales, Sucesiones y Personas jurídicas, Contribución General sobre la Renta y Contribución Industrial en España*, ensayos publicados entre 1933 y 1935 por la Editorial Revista de Derecho Privado; *Los Principios Internacionales del Derecho Tributario Español*, Asociación Española de Derecho Internacional, Madrid, 1935.

(186) «Anales de Economía», vol. VIII, octubre-diciembre 1948, núm. 32, páginas 371-432.

(187) Vid. P. BALLESTEROS: *Manual de Hacienda...*, op. cit., pág. 1.

(188) Vid. P. BALLESTEROS: *Manual de Hacienda...*, op. cit., pág. 2.

(189) Vid. P. BALLESTEROS: *Manual de Hacienda...*, op. cit., pág. 2.

(190) Vid. P. BALLESTEROS: *Manual de Hacienda...*, op. cit., págs. 47-81.

(191) Vid. P. BALLESTEROS: *Manual de Hacienda...*, op. cit., págs. 159 y ss.

ritoria atendiendo a la fecha en que se publicó. En opinión de J. Sardá y L. Beltrán, Pío Ballesteros estudia con criterio irreprochable los principios generales de nuestra ciencia, de los gastos y de los ingresos públicos (192).

En su artículo "Medio siglo de Hacienda española", Ballesteros estudia con cierta amplitud y desde una perspectiva histórica la evolución de la Hacienda española (193).

Finalmente, estimamos importante señalar que Pío Ballesteros fue el traductor de la obra más importante de Antonio de Viti de Marco "Primi Principi dell'Economia Finanziaria", bajo el título "Principios fundamentales de Economía Financiera", incluyendo unas notas relativas a la legislación española (194).

No podemos soslayar la referencia a las traducciones realizadas de obras de autores extranjeros antes de 1940. Así, en 1925, se traduce la obra de R. Van der Borcht "Finanzwissenschaft", con el título "Hacienda Pública" (195). En 1929 aparece la traducción de la obra de K. T. Eheberg "Finanzwissenschaft", bajo el título "Hacienda Pública", traducción realizada por Enrique Rodríguez Mata (196), que también traduce en 1935 la obra de Benvenuto Griziotti "Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finance", con el título "Principio de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda" (197). En 1937 se publica la traducción que Milic Kybal realiza de la obra de Karel Englis, con el título "Introducción a la Ciencia Financiera" (198).

(192) Vid. J. SARDÁ y L. BELTRÁN: *Literatura española sobre Hacienda...*, op. cit., página 25. En opinión de Fuentes Quintana, lo fundamental de la obra de este autor está en sus trabajos del conocimiento de la Hacienda española y en la excelente traducción de los *Principios* de De Viti de Marco.

(193) Vid. P. BALLESTEROS: *Medio siglo de Hacienda...*, op. cit., págs. 371-432.

(194) Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid, 1934. En la introducción que para el lector español realiza Pío Ballesteros señala que «no existe, al menos difundido entre los lectores nacionales, ningún libro cuyo cometido fundamental sea poner vigorosamente de relieve el enlace de la Economía con las normas concretas de la Hacienda; y esto es lo que constituye característica singular del libro presente. Claro que la conexión forzosa entre ambos aspectos doctrinales ha sido motivo de examen y comentario por parte de nuestros expositores; pero se ha tratado, por lo general, de estudios, o bien demasiado generales y más orientados a la comparación internacional... o bien limitados a determinadas cuestiones de política, arancelaria o de otro orden».

(195) La traducción se realiza por M. Sancho Izquierdo y M. Sánchez Sarto. Editorial Labor. Barcelona, 1925, 2 vol.

(196) Editorial Gustavo Gili. Barcelona, 1929.

(197) Instituto Editorial Reus. La primera edición en castellano aparece en 1935. Una segunda edición aparece en 1958, con notas de Miguel Jiménez de Cisneros.

(198) Editorial Labor. Barcelona, 1937; 339 págs.

Si realizamos un balance de lo que se ha expuesto hasta aquí, observamos que, en 1940, los estudios de Hacienda Pública habían recibido en España una nueva orientación, fruto de la paulatina creación en nuestro país de una cierta inquietud por el estudio de la Hacienda Pública, inquietud que se refleja en la publicación de trabajos monográficos de relativo interés y en la elevación del nivel de preparación de los profesores de esta materia. Sin embargo, y como ha apuntado acertadamente E. Fuentes Quintana, existen ciertas lagunas y defectos al llegarse a 1940, como fecha de cierre de este balance, y, fundamentalmente, los siguientes: a) La muy escasa labor de divulgación científica; b) La limitadísima y a veces mal orientada labor de traducción de las obras básicas de Hacienda Pública, y c) La inexistencia de un Manual al día de los principios de la Hacienda Pública, que hubiese permitido un fácil acceso a los mismos del extenso núcleo que se ocupa, o al menos debe ocuparse, de la buena marcha de la actividad financiera (funcionarios, asesores fiscales, políticos) (199). En síntesis, podemos concluir que, en 1940, largo era el camino recorrido, pero quedaba pendiente de realizar la tarea de cubrir las lagunas existentes y de superar los defectos apuntados.

En el tiempo transcurrido desde 1940 hasta la circunstancia actual, han sido meritorios los esfuerzos realizados para subsanar los tres defectos señalados anteriormente. Determinar en qué medida se alcanza este objetivo nos obliga a hacer referencia a las principales aportaciones de esta etapa (200). En primer lugar, mencionaremos la obra "Hacienda Pública", de José ALVAREZ CIENFUEGOS (201), cuyo propósito, como señala el autor, es hacer un catecismo de Hacienda. En otros términos, y como observa Alvarez Cienfuegos, "no ha de buscar, pues, el lector, en las páginas que siguen, nuevos y trascendentales puntos de vista sobre ninguno de los problemas que a la Economía Financiera atañen, como tampoco exposiciones y análisis detallados de las más candentes polémicas

(199) Vid. E. FUENTES QUINTANA: *La Hacienda Pública en España, op. cit.*, página 4. *Prólogo a la versión castellana de la obra de A. R. Prest...*, *op. cit.*, pág. XV.

(200) En opinión del profesor Fuentes Quintana, son visibles las diferencias entre la situación en 1940 y la circunstancia actual: «La primera, la aparición con carácter autónomo de los estudios universitarios de Economía, antes monopolizados a este nivel por las Facultades de Derecho. La segunda, la importancia cobrada por el Derecho Financiero en los estudios universitarios de las Facultades de Derecho. La tercera, el ensayo reciente de la Administración pública y de la iniciativa privada por mejorar el nivel cultural en materia financiera en España.» Vid. E. FUENTES QUINTANA: *Prólogo a la versión castellana de la obra de A. R. Prest...*, *op. cit.*, pág. XV.

(201) Ed. Prieto. Granada, 1944.

existentes sobre aquellas cuestiones que se encuentran hoy en el telar de la elaboración científica, aderezado todo ello en el barroco lujo de las más exhaustivas bibliografías. El propósito del autor es infinitamente más modesto. No traspasa el humilde límite de hacer lo que podríamos llamar un "Catecismo" de la Hacienda. Es decir, un resumen lo más sintético, claro y sencillo de cómo está constituida hoy nuestra Ciencia a base de los principios más unánimemente recibidos en ella y de cómo está organizado y cómo funciona ese añoso y venerable mecanismo que es la Hacienda Pública española, y esto, huyendo de todo culteranismo de expresión con el empleo del lenguaje más sencillo, claro y comprensivo posible, como conviene para el entendimiento de ella de los que por vez primera se enfrentan con nuestra disciplina" (202). La obra de Alvarez Cienfuegos es un completo manual en el que se exponen los problemas financieros generales y se analizan detalladamente las cuestiones referentes a la Hacienda Pública Española. En 1958 se publica la cuarta edición de la obra de Alvarez Cienfuegos, que amplía y actualiza la primera edición (203).

En 1944 se publica una nueva versión en castellano de la obra de Eheberg, que se realiza según la séptima edición alemana, en la que Boesler colaboró con Eheberg, dada la avanzada edad de este último (204). La traducción se realiza por J. Sardá y L. Beltrán, que incluyen XVI interesantes apéndices sobre Hacienda española. En 1949, el profesor Naharro Mora publica sus "Lecciones de Hacienda Pública", obra en la que expone con sencillez la teoría de los ingresos públicos, incluyéndose las teorías de los gastos públicos y del presupuesto en la segunda edición, aparecida en 1950, que se amplía y perfecciona en la tercera edición de 1952, imprimida en diferentes ocasiones (205).

En el decenio 1940-1950 se traducen tres obras importantes. Hacemos referencia a los "Principios de Hacienda Pública", de Luigi Einaudi (206), a la "Hacienda Pública" de Ursula K. Hicks (207) y a los "Principios de Finanzas Públicas" de Hugh Dalton (208). Esta tarea de traducción de las

(202) Vid. J. ALVAREZ CIENFUEGOS: *Hacienda Pública, op. cit.*, prólogo (sin página).

(203) Ed. Prieto. Granada, 1958, 603 págs.

(204) Ed. Gustavo Gili, S. A. Barcelona, 1944, 524 págs.

(205) Imprenta Marsiega, S. A. Madrid, 1949. En 1961 se publica la tercera impresión de la tercera edición nuevamente corregida.

(206) Traducción de Jaime Algarra y Miguel Paredes. Ed. Aguilar. Madrid, 1946.

(207) Traducción de J. L. Villar Palasi. Ed. Aguilar. Madrid, 1950

(208) Traducción de C. Luzzeti. Ediciones Arayú. Librería Editorial Depalma. Buenos Aires, 1948.

obras extranjeras se ha ido progresivamente ampliando, estando vertidas al castellano en la actualidad un conjunto de obras de consulta obligada. Hacemos referencia principalmente, y sin ánimo de ser exhaustivos, a las obras de H. M. Somers (209), P. E. Taylor (210), J. F. Due (211), M. Fasiani (212), H. G. Groves (213), O. Eckstein (214), J. M. Buchanan (215), A. R. Prest (216), R. A. Musgrave (217) y L. Johansen (218).

(209) *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*. Traducción de H. Flores de la Peña y M. Chávez. Ed. Fondo de Cultura Económica. Méjico, 1952.

(210) *Economía de la Hacienda Pública*. Traducción de M. T. Fuentes y J. M. Lozano. Ed. Aguilar. Madrid, 1960.

(211) *Análisis económico de los impuestos en el cuadro general de las Finanzas Públicas*. Traducción de E. J. Reig. Ed. Ateneo. Buenos Aires, 1961.

(212) *Principios de Ciencia de la Hacienda*. Traducción de G. de Usera. Ed. Aguilar. Madrid, 1962.

(213) *Finanzas Públicas*. Traducción de O. Durán de Ocón. Ed. Trillas. Méjico, 1965.

(214) *Finanzas Públicas*. Traducción de C. Gerhard. Ed. Uthea. Méjico, 1965.

(215) *Hacienda Pública*. Traducción de A. Rodríguez. Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1968.

(216) *Hacienda Pública*. Traducción de E. Fuentes. Ed. Gredos. Madrid, 1967.

(217) *Teoría de la Hacienda Pública*. Traducción de J. M. Lozano. Ed. Aguilar. Madrid, 1967.

(218) Traducción de G. Martínez Deixamps. Ed. Vicens-Vives. Barcelona, 1970.

4. Conclusión.

Según lo expuesto en este trabajo, podemos concluir que, a partir de 1906, es evidente el intento de incorporar al pensamiento financiero español el conocimiento disponible sobre el análisis de la actividad financiera. Desde una perspectiva actual, puede afirmarse que se ha avanzado mucho en lo referente a la traducción de obras extranjeras, tarea que no debe abandonarse, sino, por el contrario, promocionarse. Si a esta más amplia labor de traducción y de divulgación científica se une la especialización en el estudio de la Hacienda Pública, al separarse la consideración jurídica y económica de la actividad financiera (1), y el interés manifestado por la Administración pública y la iniciativa privada en divulgar los conocimientos financieros (2), no es utópico pensar que la Hacienda Pública española está en la línea de enlazar cada vez más plenamente con el extranjero y de alcanzar un nivel satisfactorio. En expresión de Fuentes, "estas inquietudes actuales parecen justificar el optimismo hacia el futuro, si bien dándose cuenta de que no hemos hecho sino volver a estar donde la Hacienda española fue colocada por los hacendistas clásicos, cuyo enlace con el extranjero se rompió incomprensiblemente hace más de un siglo y que tanto ha costado reanudar" (3).

En definitiva, del análisis de dos etapas importantes en la evolución de nuestra Hacienda Pública no puede afirmarse, de una forma general, que

(1) Vid. los interesantes comentarios sobre estos puntos del profesor Fuentes Quintana en el prólogo a la traducción de la obra de A. R. Prest, *op. cit.*, págs. XV y ss. Vid., también, A. BARRERA: *Discurso pronunciado...*, *op. cit.*, págs. 20 y ss. Vid., también, el meritorio y riguroso *Estudio preliminar* de Narciso Amorós al vol. II de la obra de A. BERLIRI: *Principios de Derecho Tributario*. Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1971.

(2) Vid. E. FUENTES QUINTANA: *Prólogo a la versión española de la obra de A. R. PREST...*, *op. cit.*, págs. XVIII y XIX. Vid. N. AMORÓS: *Estudio preliminar...*, *op. cit.*, páginas 25 y ss.

(3) Vid. E. FUENTES QUINTANA: *La Hacienda Pública en España*, *op. cit.*, pág. 5.

la Hacienda Pública española ofrezca una historia ciertamente brillante. Sin embargo, es preciso admitir también la existencia en nuestro país de un conjunto de trabajos disponibles, algunos de ellos meritorios, en los que se intenta una explicación de los problemas financieros; estos trabajos reflejan, en último extremo, la preocupación existente a lo largo del tiempo por las cuestiones referentes a la Hacienda Pública, inquietud que ha hecho que la Hacienda Pública española —considerada como una disciplina que reclama un conjunto de profesionales para la explicación de sus problemas— esté situada, en la actualidad, en el lugar que fue colocada por los hacendistas clásicos, cuyo enlace con el extranjero se rompió incomprendiblemente, como se ha señalado, hace más de un siglo y que tanto ha costado reanudar. El ambiente existente permite prever que los estudios españoles de Hacienda Pública alcanzarán en su momento un nivel satisfactorio. Eso es lo deseable, siendo preciso colaborar al logro de este objetivo rindiendo siempre culto a la verdad que, como ha dicho Ramón y Cajal, es a menudo austera y difícil, en contraposición al error, casi siempre sencillo, al que se adaptan mejor los cerebros débiles.