

DOCUMENTOS

**EL PROFESOR FLORES DE LEMUS
Y LOS ESTUDIOS DE HACIENDA PÚBLICA EN ESPAÑA**

Autora: M^a José Aracil Fernández
Departamento de Teoría Económica y Economía Política
Universidad de Sevilla

DOC. N.º 13/01



INSTITUTO DE

ESTUDIOS
FISCALES

Edita: Instituto de Estudios Fiscales

N.I.P.O.: 111-01-006-9

I.S.S.N.: 157&-0244

Depósito Legal: M-23771-2001

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN

II. LA FIGURA DEL PROFESOR FLORES DE LEMUS

II.1. Su etapa de formación

II.2. El profesor Flores de Lemus en la Universidad

II.3. Las aportaciones del profesor Flores de Lemus en el campo de la Hacienda Pública

II.4. Los discípulos del profesor Flores de Lemus

II.5. La escuela realista de Flores de Lemus

III. LOS MANUALES DE HACIENDA PÚBLICA DE LOS DISCÍPULOS DE FLORES DE LEMUS

III.1. La disciplina Hacienda Pública por el profesor Carande y Tovar: apuntes de clase del Dr. Royo Martínez

III.2. Vicente Gay y Fornet: *Hacienda Pública*

III.3. José Álvarez de Cienfuegos: *Hacienda Pública*

III.4. Gabriel Franco López: *Principios de Hacienda Pública*

IV. AUTORES CONTEMPORÁNEOS AL PROFESOR FLORES DE LEMUS

IV.1. Francisco Bernis y Carrasco: *La Hacienda Española. Los impuestos. Cómo son en España, cómo son en otras haciendas y cómo deben ser en la nuestra*

IV.2. Pío Ballesteros: *Manual de Hacienda Pública*

IV.3. Otros textos

3.1. *Hacienda Pública ajustado al programa de la Universidad Central*, por Eduardo Ordóñez Munguira

3.2. *Apuntes de Elementos de Hacienda Pública* por A.S.R

3.3. *Apuntes de Hacienda Pública*, anónimos

V. CONCLUSIÓN

BIBLIOGRAFÍA

“Será preciso adentrarse en el presente siglo para recuperar el tiempo perdido; y [esa labor] de reducir distancias y reanudar el contacto con los centros creadores de las teorías económicas y financieras será uno de los grandes méritos del hombre admirable, singular y contradictorio, que fue don Antonio Flores de Lemus.”¹

I. INTRODUCCIÓN

En este trabajo se analiza la evolución de los estudios y manuales de Hacienda Pública en nuestro país en la primera mitad del siglo XX, período en el cual el profesor Flores de Lemus fue la figura más señalada. Si bien no escribió personalmente ningún manual de Hacienda Pública, podríamos decir que lo hizo de modo indirecto a través de las enseñanzas que transmitió a sus discípulos. Su figura constituye, por esta razón, el eje sobre el que gira este trabajo. En un primer momento se examina su contribución directa al avance de la Hacienda Pública para, a continuación, dedicar un segundo apartado a estudiar las aportaciones que nos han llegado a través de sus discípulos. Por último, en el último apartado se analizan las obras de otros autores contemporáneos al profesor Flores de Lemus.

Con el objetivo de dotar de homogeneidad a nuestro análisis, éste se ha centrado en la consideración metodológica de la disciplina por los autores, en el peso y posición que estos otorgan al estudio de gastos e ingresos públicos, así como a su análisis del impuesto en la estructura tributaria. De ahí que haya otros aspectos a los que se preste menor atención.

II. LA FIGURA DEL PROFESOR FLORES DE LEMUS

La influencia que ejerciera el profesor Flores de Lemus sobre las personas dedicadas a la investigación económica y hacendística, así como sobre quienes se encargaron de estructurar la primera facultad de Economía en España, fue de especial trascendencia. Según el profesor Gay, “[n]o se podría comprender la evolución de los estudios económicos en España sin el nombre de este ilustre científico, ya que representa la renovación de los estudios económicos...². Su paso por la Universidad española fue de gran trascendencia, por lo que resulta imposible penetrar en el conocimiento de las enseñanzas financieras de la época sin tener, previamente, ciertas nociones sobre las características propias de este intérprete de la historia económica española. Decimos historia económica porque, de hecho, su ámbito de influencia no abarcó sólo el mundo de la Academia, sino que combinó su labor en la Universidad con una fructífera carrera en la Administración.

¹ Cfr. F. Estapé, prólogo a la reedición de los *Elementos de Ciencia de la Hacienda* de J. Canga Argüelles, IEF, Madrid 1961, s.p.

² Cfr. V. Gay y Fornet, “Progreso de la cultura económica en España”, en *Moneda y Crédito* nº 8, 1944, p. 8.



II.1. Su etapa de formación

Finalizados sus estudios en el Instituto de Jaén, Antonio Flores de Lemus se trasladó a Madrid a estudiar en la Universidad Central, donde realizó el curso preparatorio y los dos primeros años de la Licenciatura de Derecho. Posteriormente, en el curso 1896-1897, se marchó a Granada desde donde, siguiendo los consejos de Francisco Giner de los Ríos –figura de influencia decisiva en su formación- se trasladó a Oviedo, finalizando en la Universidad ovetense sus estudios de Derecho.

Los años pasados en Oviedo influyeron significativamente en su formación y posterior evolución. Según indica el profesor Fuentes Quintana³, en los años que van de 1883 a 1910, la Universidad ovetense se había convertido en un centro de formación excepcional. En su seno convivían diversas tendencias de pensamiento: institucionalistas, regionalistas, conservadores y krausistas⁴, influyendo todos, de algún modo, en la evolución del profesor Flores de Lemus.

Este período en la Universidad de Oviedo, hasta su traslado a la Universidad Central para cursar el doctorado, dejó en Flores notable mella, que según el profesor Velarde Fuertes, “sería lógico titular *El impacto de Oviedo*, o si se prefiere, *El impacto del Seminario de Giner de los Ríos*”⁵. Asimismo, según el profesor Fuentes Quintana “... es imposible negar el componente ideológico que en la visión general de los problemas económicos de que parte la obra de Flores tuvo el grupo de Oviedo.”⁶

Este impacto tuvo su reflejo en varios aspectos de la obra del profesor Flores de Lemus. Por una parte, aprendió a apreciar la necesidad de tener un conocimiento amplio y profundo de la realidad social como paso previo a cualquier transformación. En segundo lugar, asumió el reformismo como forma de solucionar los conflictos nacionales, planificando las actuaciones a partir de la realidad aprendida. Además, introdujo en su planteamiento económico la preocupación social, defendiendo una reforma en este sentido⁷. En Oviedo, además, comenzó su relación con la Institución Libre de Enseñanza⁸.

La influencia de Oviedo estuvo muy relacionada con las tendencias e inclinaciones de quienes fueron sus profesores. Entre ellos, el catedrático de *Economía Política y Hacienda Pública* A. Álvarez-Buylla y González-Alegre, decano del Claustro ovetense de la facultad de Derecho, de claras tendencias germanas. El profesor Álvarez-Buylla se encargó de la traducción al castellano de varias obras alemanas, entre las que se encontraba tanto *Economía Política*⁹ de Friedrich Ludwig von

³ Véase E. Fuentes Quintana, *El profesor Flores de Lemus como guía hacia los problemas fundamentales de la economía española*, discurso de Investidura como Doctor Honoris Causa por la Universidad de Sevilla, 25 de marzo de 1993, p. 31.

⁴ Entre los krausistas más importantes destacan, además de F. Giner de los Ríos, Fernando de Castro y Gumersindo Azcárate. A este respecto resulta interesante el artículo “Una nota sobre los krausistas y la difusión de la economía”, en J. Velarde Fuertes *Introducción a la historia del pensamiento económico español*, editorial Nacional, Madrid 1974, pp. 295-303.

⁵ Cfr. J. Velarde Fuertes *Economistas españoles contemporáneos: primeros maestros*, Espasa-Calpe, Madrid, 1990, p. 77.

⁶ Cfr. Leopoldo Gonzalo y González, “Antonio Flores de Lemus, Economista al servicio del sector público y maestro de economistas”, en *Económicas y Empresariales* nº6, 1975, p. 42.

⁷ Véase E. Fuentes Quintana, “La ideología de la reforma tributaria silenciosa”, en F. Comín, *Las reformas tributarias en España*, Crítica, Barcelona 1990, pp. 286-352. También en *Hacienda Pública Española* 1976 nº 42-43, p. 105-144.

⁸ Entre sus miembros se encontraban Leopoldo Alas, Fermín Canella, Rafael de Altamira, Rogelio Jove, Félix de Aramburu, Adolfo Álvarez-Buylla y González-Alegre y Melquiades Álvarez, entre otros. Véase T. López -Cuesta de Egocheaga, “Don Antonio Flores de Lemus y la Universidad de Oviedo”, en *Hacienda Pública Española* nº 42-43, pp. 91-97.

⁹ Gustavo Gili, Barcelona 1925.

Kleinwächter, uno de los pocos textos sugeridos por Flores de Lemus para sus clases, como obras de W. Lexis, A. Wagner y F.J. Neumann, los tres, profesores de Flores de Lemus¹⁰.

De Oviedo se trasladó a Madrid para matricularse en los cursos de doctorado en la Universidad Central. El 15 de diciembre de 1899 alcanzó el grado de Doctor, con la tesis doctoral que llevaba por título “Ensayo sobre el Congreso de Amiens (1801-1802) y su obra. Contribución al estudio de los Tratados ajustados por España con las principales naciones de Europa”¹¹ donde ya comenzaba a despuntar su aperturismo. Pese a que inicialmente pueda parecer un tanto atípico el tema de la Memoria, el profesor Fuentes Quintana señala que “las fechas en las que discurrió ese quehacer doctoral nos llaman la atención sobre una segunda influencia en la visión inicial de los problemas de Flores de Lemus. Me estoy refiriendo, claro está, a su pertenencia a la generación del 98, que claramente prueba el trabajo de Juan Velarde.”¹² La generación del 98, según señala el profesor Fuentes Quintana, mantuvo una posición especialmente crítica respecto a dos puntos: de un lado, su “aversión a la política”, y de otro, su rechazo a la “inexistencia de un Estado fiscal que atendiese a la satisfacción de las considerables necesidades públicas que el país tenía.”¹³

Tras doctorarse comenzó una etapa marcada por estancias en universidades extranjeras, de la que proviene la tercera influencia ejercida sobre su formación. Se trasladó a Alemania, siguiendo el consejo de F. Giner de los Ríos. Estudió primero en la Facultad de Ciencias Políticas de la Real Universidad de Tubinga, donde recibió clases de *Economía Política General* de un economista teórico independiente, F.J. Neumann, y de *Economía Política Aplicada* y *Política Económica* de Schöenberg. Posteriormente, en la Real Universidad Federico Guillermo III de Berlín estudió bajo la dirección de Adolf Wagner, formando parte de su *Seminario de Ciencias Políticas y Estadísticas*. También fue discípulo de Gustav Schmoller. Entró en contacto, además, con otros profesores de renombre: M. Sering, profesor de *Hacienda Pública*; Naudé, profesor de *Historia Económica*; C. Ballod de *Política colonial*; W. Lexis, y de forma especial con Ladislaus von Bortkiewicz, matemático y físico especialista en *Estadística Teórica*, y de inclinaciones marshallianas. Estudió también junto al estadístico von Mayr. De modo menos directo contactó con Marshall.

Se formó en presencia de grandes economistas, hacendistas y estadísticos, de diferentes corrientes y aficiones, desde historicistas como Schmoller, hasta económetras como Bortkiewicz. Además, ante sus ojos tuvo lugar la polémica del método entre C. Menger y G. Schmoller.

“Estudió Flores, pues, con muy variados economistas germanos. Unos pretendían enlazar con la tradición clásica, como ocurrió con Adolfo Wagner, tan ligado a la línea Ricardo-Tooke, pero por otro lado también apasionado socialista de cátedra, lo que había de llevar la atención de Flores hacia la «*Verein für Sozialpolitik*...».”¹⁴

¹⁰ Véase T. López-Cuesta Egocheaga, “Don Antonio Flores de Lemus y la Universidad de Oviedo”, op. cit., pp. 95-96.

¹¹ Jaén 1899. Texto manuscrito, 369 pp. (loc. cit. E. Fuentes Quintana, “La ideología de la reforma tributaria silenciosa”, op. cit., p. 308, n 27).

¹² Cfr. E. Fuentes Quintana, “La ideología de la reforma tributaria silenciosa”, op. cit., p. 308.

¹³ Cfr. E. Fuentes Quintana, “La ideología de la reforma tributaria silenciosa”, op. cit., p. 308.

¹⁴ Cfr. J. Velarde Fuertes “Antonio Flores de Lemus: las lejanas raíces”, en *Hacienda Pública Española* nº 42-43, 1976, p. 54. La «*Verein für Sozialpolitik*», según señala el profesor Velarde Fuertes, era una “agrupación de alto rango intelectual que agrupaba a los estudiosos preocupados por los problemas sociales”.



De todas las influencias que se ejercieron sobre el profesor Flores de Lemus, las específicas del campo de la Hacienda Pública provinieron esencialmente de Alemania. Los efectos del pensamiento germano sobre los planteamientos de Flores de Lemus han sido estudiados con profundidad y rigor por el profesor Fuentes Quintana en su estudio sobre la reforma tributaria de Flores de Lemus, la denominada reforma tributaria silenciosa¹⁵.

Sintetizando sus conclusiones se puede afirmar que Adolf Wagner fue el autor que ejerció mayor influencia sobre Flores de Lemus. Ese influjo germano se deja ver en tres planteamientos:

- (a) El primero hace referencia a la complejidad de aspectos que se articulan en torno a un impuesto, que ya no debe ceñirse a la tradicional función recaudatoria. En este sentido, el profesor Fuentes Quintana recurre a las siguientes palabras de Wagner:

“El impuesto no es simplemente un medio de financiación que debe analizarse por la técnica financiera. Es al mismo tiempo una cuestión político-social y un tema político-económico que se liga íntimamente con la ordenación del Derecho público y privado y con la organización económica de la sociedad. La Hacienda Pública nunca debe perder de vista esta realidad.”¹⁶

- (b) El segundo planteamiento germano adoptado por Flores de Lemus consiste en su aceptación del principio de capacidad de pago, en consonancia con la corriente dominante en Alemania. Según el profesor Fuentes Quintana, este principio “constituye un punto de partida de la visión general de Flores sobre el papel y las funciones del sistema tributario.”¹⁷ La materialización de este principio debería llevarse a cabo mediante la introducción de un impuesto sobre la renta, personal y progresivo, al tiempo que se produce una sustitución paulatina de los impuestos de consumos.
- (c) El tercer elemento tiene que ver con el papel de los impuestos a escala local en la estructura impositiva alemana.

La cuarta y última influencia recibida por Flores de Lemus proviene de la sucesión de reformas tributarias que se estaba viviendo en los diferentes países de Europa. Según señala el profesor Fuentes Quintana, Flores se especializó en el estudio de la Hacienda Pública en un momento en el que los sistemas tributarios acusaron la crisis de los principios impositivos vigentes para el reparto de la imposición.

Fruto de todas las influencias anteriores, el profesor Fuentes Quintana afirma que Flores de Lemus sostiene una postura que se asienta sobre los siguientes pilares:

“a) está convencido de que el conocimiento positivo de la realidad constituye la base de todo proceso reformador (...); b) considera que la reforma tributaria, como toda reforma social, debe ser gradual, pues, de una parte, es imposible el cambio sin variar las conciencias individuales (influencia krausista), y de otra, los cambios tributarios se hallan en relación estrecha con la evolución de la estructura económica y social de un país (influencia de los hacendistas germánicos); c) estima que la

¹⁵ Cfr. E. Fuentes Quintana, “La ideología de la reforma tributaria silenciosa”, op. cit.

¹⁶ Cfr. E. Fuentes Quintana, “La ideología de la reforma tributaria silenciosa”, op. cit., p. 310.

¹⁷ Cfr. E. Fuentes Quintana, “La ideología de la reforma tributaria silenciosa”, op. cit., p. 310.

reforma social no es posible sin la reforma tributaria y que esa reforma social exige atribuir al Estado áreas de influencia mayores que las que le delimitaba el liberalismo (intervencionismo social de influencia krausista y con confirmación de sus años alemanes); cree necesario asentar nuestro Estado fiscal en principios firmes que aseguren el mejor reparto de la imposición estatal y local en consonancia con los principios de la Hacienda de su tiempo (con gran influencia de los hacendistas alemanes) ...”¹⁸

II.2. El profesor Flores de Lemus en la Universidad

La influencia de las ideas traídas de Alemania fue dejando su huella en distintas actuaciones de Flores de Lemus, tanto en el campo de la Economía como de la Hacienda. Se debe señalar el refuerzo de literatura financiera disponible en las universidades españolas a partir de su regreso. Gracias al empeño del profesor Flores de Lemus, las facultades españolas empezaron a contar con material extranjero, esencialmente alemán.

En 1904¹⁹, nada más regresar de Alemania, Antonio Flores de Lemus inició su actividad académica²⁰ tras ganar por oposición la cátedra de *Economía Política y Hacienda Pública* de la facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona. Tuvo a su cargo la docencia de esas dos asignaturas. Sin embargo, su dedicación exclusiva a la Universidad fue breve, ya que casi de inmediato se incorporó como técnico al Ministerio de Hacienda, cargo en el que se mantuvo durante sucesivos gobiernos.

Durante el período en que estuvo ocupado en la Administración no abandonó la actividad docente, organizando el primer seminario de Economía que se puso en marcha en la Escuela de Estudios Superiores, en el Ateneo Científico madrileño. Allí se encargó de dirigir los trabajos realizados por sus alumnos, siguiendo los métodos de investigación alemanes. Fue también desde ese foro desde donde comenzó su labor formativa de la mayor parte de aquellos profesores jóvenes que se convertirían en sus discípulos. Entre ellos se encontraban el profesor Castroviejo, que sería catedrático de *Economía Política y Hacienda Pública* de la Universidad de Sevilla²¹, representante destacado de la acción democrático-social²², Leopoldo Palacios Monpini de la Universidad Central, Felipe Barreño del Instituto de Gijón y José Igual de la Escuela de Artes Industriales.²³

¹⁸ Cfr. E. Fuentes Quintana, “La ideología de la reforma tributaria silenciosa”, op. cit., p. 312.

¹⁹ Según el profesor de la Iglesia destacó por “su espíritu iconoclasta y por su antiacademismo” Véase J. de la Iglesia, *Diez economistas españoles (siglo XX)*, R.C. Universitario María Cristina, El Escorial, Madrid 1995, p. 55. Una prueba anecdótica, pero cargada de significado, de su talante reformista con respecto a la Universidad española la encontramos en su rechazo a dar la clase con toga, por considerar que esta entorpecía la labor del profesor. Véase J. Velarde Fuertes *Economistas españoles contemporáneos: primeros maestros*, op. cit., p. 84.

²⁰ En las notas de J. Algarra a la *Historia de la Economía* de Conrad, Bosch, Barcelona 1920, p. 235, se indica que antes de la cátedra de Barcelona enseñó en el Laboratorio del Ateneo de Madrid.

²¹ El profesor Castroviejo comenzó su labor docente en la facultad católica del Sacro-Monte de Granada (1896), donde se encargó de las explicaciones de Economía Política y Hacienda Pública en un principio, y después de Derecho Político y Administrativo. En 1903 se incorporó como catedrático de Economía Política y Hacienda Pública a la Universidad de Sevilla. Véase prólogo de V. Gay a su traducción de *Ciencia de la Hacienda* de F. Flora, op. cit., pp. XII-XIII, n. I.

²² Véase J. Algarra, notas a *Historia de la Economía* de J. Conrad op. cit., p. 234 y el prólogo de V. Gay a su traducción de *Ciencia de la Hacienda* de F. Flora, op. cit., p. XIII, n. I.

²³ Véase prólogo de V. Gay a su traducción de *Ciencia de la Hacienda* de F. Flora, op. cit., pp. XII-XIII, n. I.



En esta época dirigió el Seminario de *Economía Política* de la Junta de Ampliación de Estudios e Investigaciones Científicas, que también serviría de cuna de muchos de los que se convertirían en sus grandes discípulos.

Su reincorporación a las aulas tuvo lugar en 1920, tras ganar por oposición la Cátedra de *Economía Política*, ya no de Hacienda Pública, de la Universidad Central de Madrid²⁴, desde la que desarrolló su labor docente hasta 1926. De esa oposición, cabe destacar como aportación al estudio de la Economía en nuestro país el Programa de *Economía Política* que presentó y que aún se conserva²⁵. En este programa, el estudio de la Hacienda se encuadra en la primera de sus cuatro partes, lección VIII, dentro de un apartado dedicado a la *Organización social, política y jurídica*, dedicándole el siguiente epígrafe: “El Estado como categoría económica; el aspecto pasivo del Estado en la vida económico-política. Reacción del aspecto pasivo sobre el activo no económico: «Hacienda» y «Economía».”²⁶

Así comenzó una nueva etapa docente, en la antigua casa de San Bernardo, que posteriormente se convertiría en la primera Facultad de Ciencias Económicas. El profesor Flores de Lemus impartía la asignatura de *Economía Política* y, tal y como indica el profesor Castañeda²⁷, recomendaba dos manuales para cursarla, “el Supino” y “el Kleinwätcher”²⁸. La traducción al castellano del manual de Camilo Supino, *Principios de Economía Política*, corrió a cargo de José Álvarez de Cienfuegos. Respecto a la obra de F.L. Kleinwätcher, *Economía Política*, fue traducida por Gabriel Franco²⁹. Tanto Álvarez de Cienfuegos como Franco fueron destacados discípulos del profesor Flores de Lemus. Según el profesor Prados Arrarte, además hacía uso de una «corta historia» de las doctrinas de Conrad, *Historia de la Economía*³⁰. Junto a éstos, añadía otros a la lista de manuales aconsejados:

“[C]uando alguien que había aprobado la asignatura, y quizá la licenciatura, le pedía consejo para ampliar sus conocimientos en Economía, le solía contestar que estudiase a conciencia el *Grundriss*, de Schmoller.”³¹

En sus explicaciones utilizaba con frecuencia las matemáticas y, a quien se mostraba interesado por ellas en relación con el estudio de la Economía, le recomendaba el *Groundwork*, de Bowley. Sus discípulos han señalado que el profesor Flores de Lemus se separaba en determinados

²⁴ No deja de ser un hecho subrayable que formaran parte de su tribunal calificador varios de sus discípulos: Ramón Carande, Vicente Gay y Agustín Viñuales. Véase Leopoldo Gonzalo y González, “Antonio Flores de Lemus, Economista al servicio del sector público y maestro de economistas”, op. cit., p. 49.

²⁵ Habiendo sido entregado al profesor Castañeda, éste consideró oportuna su publicación en el número especial que *Hacienda Pública Española* dedicó al profesor Flores de Lemus. Véase *Hacienda Pública Española* nº 42-43, 1976, pp. 508-542.

²⁶ Cfr. A. Flores de Lemus, “Programa de un Curso de Economía Política”, *Hacienda Pública Española* nº42-43, 1976, p. 513.

²⁷ Cfr. J. Castañeda y Chornet, “Mi Maestro, Flores de Lemus”, op. cit, p. 31

²⁸ Camilo Supino, *Principios de Economía Política*, ed. Sucursal de Rivadeneyra, Madrid 1920, y Friedrich Ludwig von Kleinwätcher *Economía Política*, Gustavo Gili, Barcelona 1940.

²⁹ Curiosamente los dos traductores de los manuales de Economía recomendados por el profesor Flores de Lemus fueron los únicos discípulos directos que elaboraron sendos manuales de Hacienda Pública, que analizaremos en apartados posteriores.

³⁰ Op. cit.

³¹ Cfr. J. Castañeda y Chornet, “Mi Maestro, Flores de Lemus”, op. cit, p. 31

aspectos de Schmoller, destacando la influencia de la estadística, a través del profesor von Mayr, en su visión de la economía, así como del historicismo de Bücher.

Su preocupación por las enseñanzas de Economía le llevó a organizar, junto a otros Catedráticos, unos cursos universitarios de especialización político-económico-administrativa en la Facultad de Derecho de Madrid, desde el curso 1932-1933 al curso 1935-1936, denominados *Cursos especiales de estudios económicos y administrativos*. En ellos ejercieron como profesores algunos de sus discípulos: el profesor Viñuales de *Intentos de revisión de la Hacienda Pública*, el profesor Carande de *Historia de la economía hasta comienzos de la Edad Moderna*³², el profesor Bernis de *Dinero y Bancos*, y el profesor Olariaga de *Política Monetaria*. También impartieron clases José Castañeda y Jesús Prados. En opinión del profesor Velarde, esos cursos sirvieron de germen del Centro de Estudios Económicos que se creó en 1936. Con una visión más a largo plazo, el profesor Prados Arrarte considera posible afirmar que esos *Cursos* “constituyen el origen de las actuales Facultades de Ciencias Políticas y de Ciencias Económicas y Empresariales.”³³

En 1936 Flores de Lemus se vio apartado de la docencia a raíz de su exilio a Francia, donde permaneció hasta diciembre de 1939. Falleció en 1941.

Coincidiendo con el exilio de Flores de Lemus, comenzó a hacerse patente una inquietud intelectual en España en torno a la Ciencia Económica, que permitía prever la próxima aparición de los estudios de Economía a nivel universitario. Pero la guerra impidió que los primeros intentos siguieran su curso causando, según el profesor Olariaga, un verdadero «estropicio». Finalizada la guerra se reiniciaron los intentos prebélicos, y se crearon dos importantes instituciones relacionadas con los estudios de Economía, el *Instituto Sancho de Moncada de Economía* del C.S.I.C., dirigido por Zumalacárregui, y el *Instituto de Estudios Políticos*.

Durante los años en los que el profesor Flores de Lemus permaneció exiliado no pudo hacer aportaciones directas, pero sí indirectas, a través de sus discípulos. De hecho muchos de ellos colaboraron en los recién creados institutos, en concreto en el *Instituto de Estudios Políticos*. Sin embargo, estos núcleos no eran suficientes como para coordinar todas las actividades que se empezaban a desarrollar en torno a la Economía, y cada vez era más patente la necesidad de una Facultad especialmente dedicada a su estudio. En 1943, a través del artículo 15 de la ley de 29 de julio de 1943, se creó la Facultad de Ciencias Políticas y Económicas que, en 1944, se dividió en dos secciones, Ciencias Políticas y Ciencias Económicas³⁴.

Por tanto, durante toda la vida del profesor Flores de Lemus, y hasta tres años después de su muerte, no existió Facultad de Ciencias Políticas y Económicas, por lo que los estudios de Economía en general, y de Hacienda Pública en particular, se encontraban bastante restringidos en cuanto a su ámbito. Esta última se estudiaba, como asignatura de la licenciatura de Derecho bajo el epígrafe de *Elementos de Hacienda Pública*, tanto en la sección de Derecho como en la de Ciencias Sociales³⁵.

³² Véase J. Velarde Fuertes, *Introducción a la Historia del pensamiento económico español*, editorial Nacional, Madrid 1974, p. 54.

³³ Cfr. J. Prados Arrarte, “Mis recuerdos de Flores de Lemus”, en *Hacienda Pública Española* nº42-43, 1976, p. 37.

³⁴ Véase Boletín Oficial del Estado de 8 de octubre de 1943 nº 289, p. 1 7, y de 4 de Agosto de 1944 nº 217, p. 1151.

³⁵ Véase Real Decreto de 2 de agosto de 1900 en el Apéndice de 1900 del Diccionario de Administración de Alcobillas, pp. 462-463.



El profesor Flores de Lemus contribuyó de hecho al avance de los estudios de Economía y Hacienda en España, a través de las mencionadas actividades, asemejándola a los patrones europeos. Gracias al profesor Flores de Lemus se introdujeron en España los estudios y las ideas de profesores alemanes de importancia decisiva en los avances de la ciencia económica y de las finanzas públicas. Todo ello a pesar de que, “no puso entusiasmo alguno en apoyar la creación de la Facultad de Económicas de Madrid, por su escepticismo sobre la utilidad social de los estudios de economía como independientes y para evitar el desplazamiento a la Universidad de Madrid de numerosos catedráticos de Economía de las Universidades de provincias.”³⁶

III.3. Las aportaciones del profesor Flores de Lemus en el campo de la Hacienda Pública

Las aportaciones del profesor Flores de Lemus en el campo de la Hacienda Pública podrían clasificarse en dos grandes apartados: prácticas y teóricas.

A) Aportaciones prácticas:

El profesor Flores de Lemus concebía el estudio de la Economía y, por ende, de la Hacienda, en virtud de su contribución a la resolución de los principales problemas de la economía española: escaso nivel de desarrollo, inestabilidad económica, ineficiente asignación de los recursos y desigual distribución de la renta. Este pragmatismo se plasmó, según indica el profesor Fuentes Quintana, en su interés por transmitir la necesidad de promover la dedicación al estudio de la Economía y de la Hacienda, aplicadas.

“Basta seguir su correspondencia con Giner para comprobar que el motivo básico de su vocación de economista se hallaba en esa aplicación de los principios de la Economía al planteamiento correcto y la mejor solución de los principales problemas de los españoles.”³⁷

Esta vocación de aplicación de la teoría a la realidad económica nacional está en el origen de su ingreso en el Ministerio de Hacienda, desde donde desarrolló una fecunda labor. Especialmente relevante fue su contribución a la modernización del sistema fiscal español a través de la denominada por el profesor Fuentes Quintana *Reforma Tributaria Silenciosa*³⁸. De hecho, sus aportaciones en el campo de la Hacienda son de marcado carácter práctico, en su mayoría procedentes de su labor en el Ministerio.

Sin embargo, no corresponde a este trabajo profundizar en las aportaciones de carácter práctico que, por otra parte, ya han sido estudiadas por los profesores Velarde y Fuentes Quintana.

B) Aportaciones teóricas

³⁶ Cfr. R. Sánchez Lissén, *El profesor Fuentes Quintana ante tres momentos fundamentales de la economía española*, Caixa de Galicia 1997, n. 56.

³⁷ E. Fuentes Quintana, *El profesor Flores de Lemus como guía hacia los problemas fundamentales de la economía española*, op. cit. p. 35.

³⁸ Véase a este respecto E. Fuentes Quintana “La ideología de la reforma tributaria silenciosa: un análisis del pensamiento financiero de Flores de Lemus”, *Hacienda Pública Española* 1976 nº 42-43, pp. 105-144.



- } Enrique Rodríguez Mata, de Salamanca;
- } Gabriel Franco, de Murcia; y
- } José Álvarez de Cienfuegos, de La Laguna y Granada.

Quizás habría que añadir, según el profesor Prados Arrarte, a Eulogio Villaverde y Morris, quien desempeñó su labor investigadora en la Universidad de La Laguna⁴³.

Según expone el profesor Prados Arrarte, “[s]u Cátedra reunió a lo más granado de los economistas españoles de aquel tiempo... don Agustín Viñuales, Ministro de Hacienda de la República; don Ramón Carande; Rodríguez Mata (...); Gabriel Franco, también Ministro de Hacienda de la República; Eulogio Villaverde y Morris (...), fueron los discípulos que podríamos denominar de la «primera generación».”⁴⁴

Esta primera etapa se puede resumir con la siguiente cita: “la enseñanza que recibían de su maestro era lo más ajeno que puede darse en enseñanza sistemática. En visitas al Ministerio de Hacienda, en restaurantes típicos de Madrid o sus alrededores, en comidas campestres (...) recibía el grupo innumerables enseñanzas.”

La siguiente etapa docente que se desarrolla en la antigua casa de San Bernardo, también se caracterizó por la aparición de un grupo de colaboradores. En concreto, M. Pedregal, José M. Pérez-Bances y, durante algún tiempo, L. Olariaga.

Señala el profesor Velarde que, una vez desperdigados por la geografía española los primeros discípulos, comenzaron a acercarse a Flores de Lemus numerosos aspirantes a catedrático o simplemente a ser denominados discípulos suyos por lo que ello significaba de facilidad para integrarse en el entorno político y económico español. Lo anterior provocó una reacción contraria en el maestro, que se volvió reacio a todo tipo de acercamientos.

Posteriormente surgió otro grupo, que según el profesor Velarde constituye la tercera o última generación de sus discípulos directos: José Castañeda, Valentín de Andrés Álvarez, Jesús Prados Arrarte, Julio Tejero Nieves y José M^a Naharro. Todos ellos ocuparon sendas cátedras: el profesor Castañeda, tras ejercer de profesor de *Economía Política y de Empresa* en la Escuela Superior de Ingenieros Industriales, ocupó la cátedra de *Teoría Económica II* de la facultad de Ciencias Políticas y Económicas de Madrid; el profesor Andrés Alvarez fue catedrático de *Economía Política y Hacienda Pública* de la facultad de Derecho de Oviedo hasta que se incorporó a la cátedra de *Teoría Económica I* de la citada facultad de Ciencias Políticas y Económicas; Prados Arrarte, ocupó las cátedras de *Economía Política y Hacienda Pública* de las facultades de Derecho de Santiago de Compostela, Salamanca y Madrid; Tejero Nieves ocupó la misma cátedra de Murcia y Salamanca y, finalmente, Naharro Mora ocupó esta misma cátedra en Murcia y Valencia y, posteriormente, la cátedra de *Economía Política* (primera) de la facultad de Derecho de Madrid.

La práctica totalidad de los discípulos del profesor Flores de Lemus dedicaron su vida y su carrera a la Universidad, lo que permite afirmar que uno de los principales legados que ha dejado está

⁴³ Véase J. Prados Arrarte, “Mis recuerdos de Flores de Lemus” en *Hacienda Pública Española* nº42-43, 1976, p. 36.

⁴⁴ Cfr. J. Prados Arrarte, “Mis recuerdos de Flores de Lemus”, op. cit., p. 36.

constituido por las enseñanzas transmitidas por sus discípulos, un importante grupo de estudiosos que constituyó la primera generación de economistas españoles.

En relación con su faceta de “escolarca”, según denominación del profesor Velarde, se puede concluir con las palabras de Leopoldo Gonzalo y González quien afirma que, “[s]u obra en el ámbito universitario se centró, sobre todo, en la formación de sus discípulos a través de los «seminarios» o «laboratorios», cuya técnica como instrumentos pedagógicos o de investigación asimiló durante su permanencia en las universidades alemanas.”⁴⁵

En efecto, destaca en su personalidad el talante innovador como docente, y como formador de investigadores, introduciendo en nuestro país los renovados aires de la llamada “escuela realista”. Son muchos los testimonios personales que corroboran la originalidad y eficacia de su magisterio, desde su incorporación a la cátedra de la Universidad de Barcelona hasta los años de la vieja Universidad Central, pasando por su actividad en el Ateneo madrileño, en el Instituto de Estudios Internacionales, y en los cursos “político-económico-administrativos” de la Universidad de Madrid.

Su magisterio se centró en inculcar a sus discípulos las necesidades de la economía española. En lo referente a la Hacienda Pública, su preocupación pasaba por la modernización del sistema fiscal, como obstáculo de las posibilidades de la economía española de cara al futuro. Según expone el profesor Fuentes Quintana, uno de los tres problemas que limitan las posibilidades de desarrollo de la economía española en el pensamiento del Flores de Lemus es, precisamente, el sector público:

“El gran problema de la incapacidad del sector público para realizar las tareas que la sociedad española le demandada en su tiempo. Existe aquí una primera y fundamental labor de economistas y hacendistas españoles: definir un sector público que financie sus gastos con suficiencia, flexibilidad, eficacia y justicia, consiguiendo un equilibrio en las liquidaciones del Presupuesto que haga posible la práctica de una política monetaria y el mantenimiento de un tipo de cambio realista. Asegurar esta reconstrucción de nuestro Estado fiscal es, sin duda, el gran tema, el tema dominante del Flores de Lemus economista profesional que dedica a su estudio 30 años de su vida en su diario trabajo en el Ministerio de Hacienda.”⁴⁶

El profesor Flores de Lemus proporcionó una nueva vía de desarrollo a la ciencia económica y hacendística española, que comenzó a recorrerse gracias a la difusión de las nuevas ideas por parte de profesores discípulos suyos. Entre estos profesores destacamos al ya citado profesor Armando R. Castroviejo, en cuyas clases se dejó sentir su influencia.

También el profesor Gay propugnó este ideario desde su cátedra de *Economía Política y Hacienda Pública* de Valladolid, especialmente desde sus laboratorios prácticos. Ya entonces empleaba la denominación de “escuela realista” para referirse a los cambios que estaba introduciendo el profesor Flores de Lemus en los avances de la ciencia económica.⁴⁷ La idea esencial que defendía esta escuela

⁴⁵ Cfr. L. Gonzalo y González, “Antonio Flores de Lemus, Economista al servicio del sector público y maestro de economistas”, op. cit., p. 54.

⁴⁶ Cfr. E. Fuentes Quintana, *El profesor Flores de Lemus como guía hacia los problemas fundamentales de la economía española*, op. cit., p. 47.

⁴⁷ Véase V. Gay, prólogo a la traducción que él mismo realiza de *Ciencia de la Hacienda* de Federico Flora, Librería General Victoriano Suárez, Madrid 1906, p. IV-XII.



partía de estimar o valorar más la práctica, la realidad económica frente a la teoría. El profesor Flores de Lemus ejerció gran influencia en el asentamiento de esta corriente, especialmente por ser el Director del Laboratorio de Economía Política que se fundó en la Escuela de Estudios Superiores del Ateneo de Madrid, Laboratorio que frecuentaban figuras como el ya citado profesor Álvarez-Buylla, o el catedrático de *Derecho Administrativo* Adolfo Posada.

Si bien no se puede dudar de la importancia que tuvo el profesor Flores de Lemus en el avance de los estudios de Economía y de Hacienda en nuestro país, entre sus aportaciones no consta ningún manual que recopilara sus ideas y pudiera servir de guía a sus alumnos. Fundamentalmente porque Flores de Lemus era de la opinión de que ya existían muchos manuales extranjeros de calidad, por lo que no encontraba ninguna utilidad en elaborar otro. Esta circunstancia está en el origen de que promoviera las traducciones de textos extranjeros, para que se pudiera contar con ellos en castellano. El profesor Flores de Lemus dio un notable impulso a la traducción de textos extranjeros de Economía y de Hacienda, por considerarlos vía de entrada de estas obras en España. Incluso realizó personalmente alguna traducción, en concreto la versión española de la obra de Edwin Robert Anderson Seligman, *La venta a plazos. Estudio sobre el crédito de los consumidores con especial consideración del automóvil*⁴⁸. La traducción del primer volumen de los dos que componen esta obra fue confiada a dos de sus discípulos, Gabriel Franco y J. Manuel Pérez-Bances, siendo el propio Flores de Lemus quien lo revisó, mientras que el segundo volumen corrió directamente a su cargo. Muchos de sus discípulos encontraron en esta faceta de la investigación un camino de desarrollo profesional.⁴⁹

Flores de Lemus cuenta entre sus aportaciones el haber sabido transmitir a sus discípulos su interés por la realización de trabajos empíricos sobre la hacienda española. No sería exagerado decir, según L. Gonzalo y González, “que una buena porción de la ciencia económica y financiera que Flores poseía y no llegó a escribir ha encontrado reflejo, de algún modo, en los manuales de Hacienda Pública o de Economía Política que sus discípulos Álvarez Cienfuegos, Gabriel Franco, Vicente Gay, José Naharro, Jesús Prados o José Castañeda tuvieron la oportunidad de publicar.”⁵⁰ Sus seguidores más directos sí ocuparon buena parte de su tiempo en la elaboración de manuales de Hacienda Pública o Economía Política, que recogieron las enseñanzas de su maestro, manuales que recibieron pronto una calurosa acogida en las instituciones de enseñanza.

II.5. La escuela realista de Flores de Lemus

En lo que toca al pensamiento económico y hacendístico español, el legado del profesor Flores de Lemus se ha reflejado en el nacimiento de la denominada, por el profesor Gay, “escuela realista de Flores de Lemus”:

⁴⁸ Editorial Espasa-Calpe, Madrid 1931, traducido y revisado por Flores de Lemus, G. Franco y J. M. Pérez Bances.

⁴⁹ G. Franco tradujo la ya citada obra de F.L. Kleinwächter, *Economía Política*; Álvarez Cienfuegos tradujo la también mencionada obra de C. Supino *Principios de Economía Política*, y el *Tratado de Economía Política* de A. Weber; J. Manuel Pérez Bances tradujo, entre otras, la *Historia de las doctrinas económicas*, de O. Spann, revisada por Lorenzo de la Madrid. E. Rodríguez Mata tradujo *Hacienda Pública* de K.T. von Eheberg, de cuya versión posterior en colaboración con Boesler, que se publicó con el título *Principios de Hacienda*, se encargaron J. Sardá y L. Beltrán, Gustavo Gili, Barcelona 1944; V. Gay tradujo el *Manual de Ciencia de la Hacienda*, Librería General Victoriano Suárez, Madrid 1906, de F. Flora; Miguel Paredes tradujo *Sistema Nacional de Economía Política* Aguilar, Madrid 1944, de F. List, y junto a Valentín Andrés Álvarez los *Principios de Economía*, Aguilar, Madrid 1942, de F.B. Garver y A.H. Hansen.

⁵⁰ Cfr. L. Gonzalo y González, “Antonio Flores de Lemus, Economista al servicio del sector público y maestro de economistas”, op. cit., p. 55.

“... nos interesa hacer constar es el procedimiento realista de la nueva escuela, que se aparta por completo de aquel indagar abstracto, puramente racional e idealista de la escuela clásica, que formulaba leyes generales para la dirección económica de los pueblos... La escuela realista trabaja sobre las fuentes, sobre los hechos, sobre los datos concretos; estudia histórica, positiva, experimentalmente, (...) las instituciones de este orden, y traza para cada pueblo su economía, sobre las bases de las condiciones del medio, raza, costumbres, historia, etc., organizando dentro de la «nación», suprema unidad económica (y política), el total orden de energías, fuerzas y elementos, cada uno de ellos con su vida propia, pero en íntima relación de funcionamiento con todos los demás y constituyendo de este modo un vasto y perfectísimo sistema económico-político, en el que habrá de cumplirse aquel teorema físico, de la conservación de la energía, de que en su seno ninguna fuerza se pierde. Mucho tiene que hacer la nueva tendencia porque España, económicamente, está por conocer.”⁵¹

La teoría realista contrasta fuertemente con la teoría de la Hacienda Pública hasta entonces imperante en España basada en elementos llegados del extranjero. El profesor Gay resumía de esta forma los principios esenciales de ésta última:

a) El *contenido* de la actividad del Estado es determinable *a priori*, y consiguientemente el consumo público lo es también;

b) Los recursos del Estado deben emanar directamente del contribuyente;

c) Las *instituciones* de Hacienda son propias categorías;

d) El *sistema* impositivo es negado como consecuencia de la crítica abstracta de cada uno de los impuestos históricos;

e) El crédito público está fundamentalmente destinado a cubrir las necesidades que, por excepcionales, tienen carácter de transitorias é imprevistas.”⁵²

Frente a esta postura, la escuela realista partía de las siguientes consideraciones:

a) El contenido de la actividad del sujeto de derecho público es indeterminable *a priori*; (...) de la determinación de ese contenido, en ningún caso se sigue la fijación a priori del consumo público, porque entre ambos términos se interpone siempre otro de naturaleza empírica, *empíricamente* determinada;

b) La empresa pública es *per se* institución de la Hacienda Pública (y no sólo *ex post facto*: Cohn);

c) El *telos* domina totalmente la institución de la Hacienda Pública;

d) El *sistema* impositivo se reconoce plenamente; ningún impuesto particular tiene significación, sino el sistema;

⁵¹ Cfr. V. Gay y Fornet, “Progreso de la cultura económica en España”, op. cit., p. 8. Véase también su prólogo la traducción de *Ciencia de la Hacienda* de F. Flora, op. cit., pp. XVI-XVII.

⁵² Cfr. V. Gay y Fornet, prólogo a la traducción de *Ciencia de la Hacienda* de Federico Flora, op. cit., pp. XV-XVI.



e) La función de transferir el patrimonio adquisitivo a los entes colectivos coercitivos es fundamental para el crédito público.”⁵³

Estas ideas se plasmaron en la concepción del sistema fiscal que Flores de Lemus transmitió a sus discípulos. Según el profesor de la Iglesia, los elementos esenciales del sistema fiscal de Flores de Lemus son los siguientes⁵⁴:

1. Adherencia al “santo temor al déficit” de Echegaray. Su preocupación por el equilibrio presupuestario ha sido subrayada por el profesor Fuentes Quintana⁵⁵.
2. Defensa del principio de suficiencia de los recursos ingresados para la financiación de los bienes públicos.
3. Defensa del principio de equidad de la carga tributaria; y
4. Defensa de la necesidad de complementariedad entre los impuestos al consumo y los impuestos sobre las rentas personales, en tanto que los primeros son regresivos y los segundos pueden fomentar la progresividad.

III. LOS MANUALES DE HACIENDA PÚBLICA DE LOS DISCÍPULOS DE FLORES DE LEMUS

Han sido muchos los discípulos del profesor Flores de Lemus que han plasmado las enseñanzas recibidas de su maestro en manuales de Economía y de Hacienda⁵⁶. En concreto, hubo tres obras especialmente relevantes en el ámbito de este trabajo: *Hacienda Pública* de Vicente Gay, el texto del mismo título de Alvarez de Cienfuegos y *Principios de Hacienda* de Gabriel Franco. Junto a ellos se debe mencionar la copia manuscrita de los apuntes de las clases de Hacienda Pública del profesor Carande, tomados por uno de sus alumnos. A continuación se analizan estos manuales y apuntes de clase por considerar que recogen las enseñanzas que Flores de Lemus transmitió a sus discípulos. En la exposición se ha seguido un orden cronológico, entendiendo como fecha de referencia la de la publicación del manual en cuestión.

⁵³ Cfr. V. Gay y Fornet, prólogo a la traducción de *Ciencia de la Hacienda* de Federico Flora, op. cit., pp. XVII-XVIII.

⁵⁴ Véase J. de la Iglesia *Diez economistas españoles (sigloXX)*, R.C. Universitario María Cristina, op. cit., pp. 34-35.

⁵⁵ Véase “La ideología de la reforma tributaria silenciosa”, op. cit.

⁵⁶ El profesor Velarde ha desarrollado ya en profundidad el estudio de las diferentes corrientes de discípulos que han seguido más o menos directamente la doctrina de Flores de Lemus. Por ello vamos a tratar desde aquí a todos ellos de forma conjunta remitiendo, para mayor profundidad, a “Un escolarca: Flores de Lemus”, en *Introducción a la historia del pensamiento económico español del siglo XX*, op. cit.

Además de los textos citados, sus discípulos hicieron otras valiosas aportaciones: el profesor Castañeda es el autor del manual *Lecciones de Teoría Económica*⁵⁷ que sirvió para que las primeras promociones de economistas estudiaron Teoría Económica. También se ha utilizado en otras carreras universitarias, como en la Escuela Técnica Superior de Ingenieros Industriales, donde el profesor Castañeda impartió clases; Jesús Prados Arrarte por su parte, escribió un *Tratado de Economía*⁵⁸, de uso en la facultad de Derecho de Madrid, que no incluye ningún apartado destinado a la economía del Estado; No consta que Enrique Rodríguez Mata escribiera ningún manual, aunque al realizar la traducción del manual de Eheberg *Hacienda pública*⁵⁹ añadió un apéndice sobre la Tarifa 3ª de la Contribución de Utilidades; Lo mismo ocurre con José Manuel Pérez-Bances, cuya labor investigadora también se centró en la traducción de varias obras germanas; Las investigaciones de Luis Olariaga giraron en torno al sistema monetario, aunque también hizo aportaciones en otros campos. En materia de Hacienda cabe señalar su artículo “La situación de la Hacienda. Un legado poco apetecible de la Administración conservadora.”⁶⁰; El principal manual que escribió Jaime Algarra fue *Explicaciones terminológicas de economía teórica*⁶¹; Agustín Viñuales, no escribió manual de Hacienda Pública, aunque sí elaboró un programa de esta asignatura en el curso 1933-1934.⁶² Además, realizó un trabajo⁶³ para la Sociedad de las Naciones sobre la tributación de empresas extranjeras operantes.⁶⁴

III.1. La disciplina Hacienda Pública por el profesor Carande y Tovar: apuntes de clase del Dr. Royo Martínez

La obra más representativa del profesor Carande es *Carlos V y sus banqueros. La Hacienda Real de Castilla* en la que estudia la política imperial de Carlos V y su influencia en la economía de los reinos españoles. La sociedad española, especialmente la castellana, soportó el costosísimo sostenimiento de tan vasta y compleja política exterior.⁶⁵

⁵⁷ Aguilar, Madrid 1972.

⁵⁸ Madrid 1978.

⁵⁹ Traducción de la 19ª edición alemana, Gustavo Gigli, Barceloona 1929.

⁶⁰ *Revista de Economía y Hacienda* nº2, pp. 39-40.

⁶¹ Librería General Victoriano Suárez, Madrid (s.a.).

⁶² Se conserva una copia mecanografiada en la biblioteca del Instituto de Estudios Fiscales, que proviene de la biblioteca del que fuera su alumno el profesor Sáinz de Bujanda.

⁶³ *L'imposition des entreprises étrangères et nationales en Allemagne, en Espagne, aux Etats-Unis d'Amérique, en France et dans le Royaume-Uni*, Sociedad de las Naciones 1932. (loc. cit. . E. Fuentes Quintana, *Hacienda Pública. Introducción y apéndice sobre la teoría especial del impuesto*. Curso 1967-1968, p. 36, n.6.)

⁶⁴ No es nuestra intención referenciar todas las obras de los citados profesores, sino únicamente las que pudieran considerarse como manuales o textos de referencia a la hora de impartir las asignaturas que estudiamos.

⁶⁵ El primer libro de la trilogía vio la luz en 1943, con el título de “La vida económica de Castilla en una fase de su hegemonía: 1516-1556”; el segundo, “La Hacienda Real de Castilla”, hizo lo propio en 1949 y, finalmente en 1967, se publicó el último “Los caminos del oro y de la plata (deuda exterior y tesoros ultramarinos)”. El eje vertebrador de la obra es la relación entre los empréstitos solicitados por el Emperador para sufragar sus campañas políticas y militares y la necesidad de hacer frente al futuro pago de los mismos, con la consiguiente acumulación de deuda y la explotación tanto de la población castellana contribuyente a la Hacienda real, como de los mismos recursos extraídos de las colonias americanas. La óptica del enfoque de Carande, con el hincapié permanente en la economía de la época, marcó un despegue significativo de la historiografía española a la hora de estudiar el pasado imperial.



Sin embargo, la razón de que le incluyamos en este trabajo radica en que fuera profesor de Hacienda Pública, y uno de sus alumnos tomara apuntes de sus clases. En este apartado se analizan los apuntes de sus clases, manuscritos, tomados por Miguel Royo Martínez. Estos apuntes se conservan en la biblioteca de la facultad de Derecho de la Universidad de Sevilla, legados por el autor, que posteriormente fue catedrático en esta Universidad.

El hecho de que el profesor Carande fuese el titular de la cátedra de *Economía Política y Hacienda Pública* en el curso 1924-1925, fecha de los apuntes, permite conjeturar que éstos se redactaron con base en sus lecciones de clase. Lo anterior se confirma a partir de la lectura atenta de las anotaciones al margen hechas por el alumno, en las que éste refiere en contadas ocasiones el nombre del profesor encargado de impartir la asignatura, D. Ramón Carande y Tovar. Al no haber elaborado ningún manual de Hacienda Pública, se sugiere la conveniencia de analizar estos apuntes como vía de acercamiento al contenido de sus clases.

Ramón Carande nació en Palencia en 1887. Su infancia transcurrió en Carrión de los Condes. Estudió el bachillerato en Reinosa, Santander y París y la licenciatura en la Universidad Central, alcanzando el grado de doctor en 1909. Dos años después se marchó a Alemania con financiación de la Junta de Ampliación de Estudios, igual que hicieran otros discípulos del profesor Flores de Lemus. Tras la I Guerra Mundial volvió a Alemania, en concreto a Friburgo de Brisgovia, para profundizar en el estudio de la Historia Económica junto al profesor G. von Below⁶⁶.

En 1916 ganó por oposición la cátedra de *Economía Política y Hacienda Pública* de la Facultad de Derecho de la Universidad de Murcia, donde permaneció dos años hasta que, en 1918, la permutó con la cátedra de idéntica denominación de Sevilla⁶⁷. El profesor Carande se mantuvo al frente de la cátedra de *Economía Política y Hacienda Pública* de la facultad de Derecho de Sevilla hasta 1932, fecha en la que solicitó la excedencia al ser nombrado Consejero de Estado por Alcalá Zamora, puesto en el que se mantuvo poco tiempo. Enlazó este cargo con el de asesor del Servicio de Estudios del Banco Urquijo en Madrid. Durante la Guerra Civil fue sometido a un proceso de depuración. Finalizada la Guerra solicitó, sin éxito, la reincorporación a su cátedra de *Economía Política y Hacienda Pública*. La cátedra salió a concurso y, pese a ser el único candidato, no pudo ocuparla hasta 1945, pues tardó 6 años en dotarse. Desde entonces y hasta su jubilación en 1957 permaneció en la citada cátedra de la Universidad de Sevilla.⁶⁸

A través del análisis de los Apuntes se ha reconstruido el siguiente índice del curso de Hacienda Pública que impartiera el profesor Carande en la Universidad Hispalense.

- I. La Hacienda y su relación con la Economía Política y el Derecho Administrativo;
- II. El Estado y su actividad económica;
- III. Necesidades del Estado *versus* necesidades privadas;
- IV. La Ciencia de la Hacienda;

⁶⁶ Véase J. Velarde Fuertes, "Ramón Carande, del Kaiser al César", en *Economistas españoles contemporáneos: primeros maestros*, op. cit., p. 119.

⁶⁷ Véase legajo 5363-6 de la sección de Educación del Archivo General de la Administración.

⁶⁸ Véase L. Beltrán, *Ensayos de Economía Política*, Unión Editorial, Madrid 1996, capítulo XXI, pp. 267-272.

- V. Historia de la Hacienda;
- VI. Presupuesto;
- VII. Gastos;
- VIII. Ingresos.

El profesor Carande consideraba que el eje de estudio de la Ciencia de la Hacienda consistía en determinar qué habría de constituir, en último término, la actividad económica del Estado. Subrayaba las estrechas relaciones entre la Hacienda Pública y la Economía Política, además de la vinculación de la Hacienda con el Derecho Administrativo, pues consideraba que la Administración del Estado dependía de “la reglamentación de su orden económico”. Así pues, consideraba preciso tener algunas nociones de Derecho Administrativo como paso previo al estudio de la Hacienda aunque, en el plan de enseñanza vigente en el primer cuarto del siglo, no estuviera previsto.

El profesor Carande establecía claras distinciones entre Hacienda Pública y Economía Financiera. Las diferencias provenían esencialmente de que, mientras ésta última giraba de un modo marcado alrededor de los aspectos económicos, la Hacienda, menos restringida a ese ámbito, incorporaba más factores y analizaba las situaciones desde ópticas más amplias.

Dedicaba las primeras clases del curso a distinguir conceptos, diferenciando “fisco”, “herario público”, “Tesoro”, siempre con el objetivo de acercarse a la esencia de la actividad financiera, y a la distinción entre Economía Pública y Economía Política. Consideraba que la Economía Política debía centrarse en el estudio de la manera de obrar de los agentes particulares dentro de una nación desde un punto de vista privado. La finalidad de la Economía Política era, para el profesor Carande, “el bienestar y la prepotencia”. En esto se distinguía de la Economía pública, cuyo sujeto era, por el contrario, el Estado y las personalidades directamente dependientes de él.

Una cuestión que el profesor Carande discutía en sus clases era la distinción del campo de actividad del Estado frente al de los particulares centrándose, además, en los móviles distintivos que persigue el Estado con su actividad económica. Según argumentaba el profesor Carande, el Estado, como sujeto que actúa en la sociedad desde una perspectiva económica, no puede perseguir fines diferentes a los de los agentes particulares.

Sus necesidades no son fisiológicas, pues el Estado es el resultado de una determinada organización. El Estado debe excluir de sí mismo todo lo particular, debiendo guiarse por objetivos e ideales de carácter general: “Presupone individuos pero sobrepasa lo individual. No puede existir sin individuos pero es algo más que la suma de individuos.”⁶⁹

En este contexto se sucedían unas clases centradas en el concepto del Estado, exponiéndose varias de las teorías explicativas de su origen, desde la de San Agustín hasta la de Rousseau, o la de Glumpowich (*sic*), pasando por las de Spinoza (*sic*), Locke, o Hume. Sin embargo, Carande recalca con insistencia que, en todo caso, la finalidad del Estado consistiría siempre en aumentar la producción de bienes mediante la actuación conjunta de los individuos.

⁶⁹ Op. cit., s.p.



En el estudio de la evolución del papel del Estado, el profesor Carande destacaba su alto grado de dependencia respecto de las posiciones doctrinales de cada momento. Señalaba la importancia que tiene, para el correcto entendimiento de la Hacienda, el estudio del cambio sufrido por el Estado al ir adquiriendo cada vez mayor protagonismo en la vida económica. En este sentido indicaba que, si bien durante un cierto tiempo se mantuvo la denominada posición individualista, en la que se asignaban al Estado pocos cometidos, restringiendo al mínimo su actividad, a partir del siglo XIX se comenzaron a considerar muchas más actividades como propias del Estado. Según el profesor Carande, este hecho tenía su reflejo en varios sectores; en concreto, en la defensa nacional como medio de mantener la paz “si vis pacem para bellum”. Las consecuencias de la guerra sobre la Hacienda fueron significativas, en tanto que se produjo un aumento notable de los gastos militares. Otros dos motivos de gasto fueron la deuda pública creciente, y la depreciación de la moneda.

En opinión de Carande, el Estado tenía una función que, aunque variase según la ideología predominante, presupondría siempre la existencia de unos medios, algunos de los cuales habrían de ser económicos. De ahí que el eje de la Hacienda debiera consistir en determinar cuántos y cuáles habían de ser estos medios económicos, guiándose por el criterio de la economicidad, de modo que se lograra obtener el máximo resultado con el mínimo gasto. De este modo, el profesor Carande se distanciaba de la corriente que consideraba que el centro de la Hacienda son los ingresos para recalcar el cómo y cuánto de los gastos.

Las necesidades a las que debe hacer frente el Estado, exponía Carande, tienen su origen en la unión del hombre con el hombre formando personas jurídicas. Para cubrir esas necesidades comunes se requieren unos medios materiales. En un gran número de casos, estos medios proceden del patrimonio público; en otros, de su capacidad de ejercer un poder coactivo sobre los individuos, algo que sólo él puede hacer en virtud de una prerrogativa previa concedida por la sociedad. El Estado, como gestor y como propietario, se debería guiar en sus actuaciones por principios económicos.

En función de lo dicho, la razón que alegaba el profesor Carande para justificar la intervención del Estado en la economía tiene su origen en el interés público, entendido como la satisfacción de las necesidades colectivas. Esta sería la principal diferencia entre economía privada y pública. Junto a ello, otro motivo de diferenciación es que, si bien en la economía privada los ingresos deben ser irremediablemente superiores a los gastos, en la economía pública son los gastos los que determinan cuánto deben sumar los ingresos. Este principio ha sido puesto en entredicho por varios autores, suscitando un importante debate en torno a la metodología de la Hacienda Pública⁷⁰.

El profesor Carande planteaba como una disciplina con grandes dependencias de las otras ciencias del Estado, la Economía Política y el Derecho Administrativo. La Hacienda Pública giraba en torno a dos cuestiones diferentes: la manera propia de adquirir del Estado y, la manera de invertir los ingresos. No todos los estudiosos de la Hacienda Pública consideraban ambos campos como propios de esta disciplina. De hecho, en los Apuntes del profesor Carande se hacía referencia explícita a la opción de considerar los gastos en el ámbito del Derecho Administrativo.

⁷⁰ Se puede observar una permanente falta de acuerdo en este punto en los diferentes autores españoles de finales del XIX y principios del XX. Así, mientras Piernas y Hurtado era partidario de la determinación primera de los gastos, pues constituía una exigencia del fin mismo del Estado, para después buscar las fuentes de ingresos, no compartían esta postura ni el profesor Peña, ni el profesor Brañas, ni muchos de los autores posteriores. El profesor Carande coincidía en este punto con Piernas y Hurtado. Véase J.M. Piernas y Hurtado, *Tratado de Hacienda Pública y examen de la española*, Madrid 1884, p. 136, José M^o Lozano Irueste, “El hacendista Teodoro Peña”, en *Economía Española, Cultura y Sociedad, Homenaje a Juan Velarde*, op. cit., p. 485, y A. Brañas, *Hacienda Pública*, Santiago 1891.



- } La recaudación debe ser cómoda para el contribuyente;
- } El costo de la recaudación debe ser mínimo.

A partir de la conferencia 30 se estudiaban los elementos del impuesto, objeto, base, fuente, cuota, etc., así como su clasificación (único frente a múltiples, personales o reales, y nominales o reales).

Con el análisis concreto de algunas figuras impositivas españolas finalizaba la última lección de su curso.

III.2. Vicente Gay y Fonet: *Hacienda Pública*

El profesor Gay y Fonet, coetáneo del profesor Flores de Lemus, fue uno de sus primeros discípulos. Nacido en Valencia, al finalizar los estudios de segunda enseñanza se matriculó en la Universidad de su ciudad natal como alumno de la Facultad de Derecho, graduándose a los 20 años en la licenciatura de Derecho Civil, Canónico y Administrativo, con Premio Extraordinario. Un año más tarde obtuvo el grado de Doctor en Derecho por la Universidad Central. Terminada su carrera se trasladó a Alemania donde estudió junto a A. Wagner y G. Schmoller, como también hiciera el profesor Flores de Lemus. En 1905, a su regreso de Alemania, ganó la cátedra de *Economía Política y Hacienda Pública* de la Universidad de Santiago de Compostela. Pocos años después se trasladó a la cátedra de idéntica denominación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Valladolid⁷⁶. En la capital vallisoletana desarrolló la mayor parte de su carrera académica⁷⁷, hasta que, en 1945, por Orden de 28 de noviembre, se trasladó a la cátedra de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Universidad Central de Madrid⁷⁸, donde permaneció hasta su jubilación, en 1947⁷⁹. Fue además profesor honorario de las Universidades de Santiago de Chile, Buenos Aires y San Marcos de Lima. Al mismo tiempo dirigió la revista *Nueva Economía Nacional*, revista de temas económicos, sociológicos, hacendísticos y literarios, en la que también colaboraba.

No se dedicó sólo a la docencia y a la investigación sino que, durante el gobierno del General Primo de Rivera, desempeñó diversos cargos, entre otros los de Secretario de la Asamblea Nacional, Subsecretario de Economía, y Director General de Industria y Aranceles, Tratados y Valoraciones. Durante la Guerra Civil ocupó cargos en la Junta Técnica del Estado y fue delegado del Estado para Prensa y Propaganda.

Se especializó en cuestiones de economía y sociología, temas sobre los que cuenta en su haber con múltiples publicaciones.

El motivo de que se le incluya en este trabajo radica en que desarrolló una rama de investigación centrada en la Hacienda Pública. En este sentido destacamos su manual *Hacienda Pública*, en dos tomos muy claros y concisos, que utilizó para impartir sus clases. Estos apuntes de

⁷⁶ *Escalafón de catedráticos numerarios* de 1908. Véase, además su expediente personal, caja 3996-7 de la sección de educación del Archivo General de la Administración.

⁷⁷ Véase Expediente personal de Vicente Gay, Archivo Histórico Universitario de la Universidad de Valladolid, A.V. Caja 262.

⁷⁸ Véase caja 4144 de la sección de Educación del Archivo General de la Administración.

⁷⁹ Orden de 29 de noviembre de 1946, Boletín Oficial de 8 de julio de 1947.

clase, editados en repetidas ocasiones, no llegaron consolidarse en una edición definitiva⁸⁰. Además, fueron utilizados por muchos de sus alumnos para sus investigaciones en el Laboratorio de su cátedra.⁸¹

Otra razón para tener presente a este autor en el marco del presente trabajo estriba en que tradujera el manual del profesor Flora. Dado el retraso imperante en España a principios de siglo, y teniendo en cuenta que no siempre cabía la posibilidad de recurrir a los manuales alemanes, el profesor Gay consideró la posibilidad de traducir una obra de un autor de la escuela italiana, más asequible al principiante y cuyas modernas aportaciones podían ser de gran utilidad en España. Eligió a Federico Flora, profesor de *Ciencia de la Hacienda* en la Universidad de Nápoles y de *Hacienda y Derecho Financiero* en la Universidad de Catania. En su manual de *Ciencia de la Hacienda*⁸², Flora mostraba una visión liberal de la Hacienda, no extremista, como sí lo fueran anteriores obras del mismo autor.

El manual *Hacienda Pública* del profesor Gay nació, según indica su autor en el prefacio⁸³, para satisfacer la necesidad existente en los círculos docentes de un compendio de ciencia de la Hacienda que reflejara la imagen del Estado y de los últimos progresos de las ciencias que lo estudian. En España, según el profesor Gay, se contaba únicamente con algunos pocos textos de autores extranjeros, en los que la referencia a la situación de la Hacienda española, de existir, era mínima.

El manual del profesor Gay aparecía estructurado en dos tomos:

A) *Tomo I*, titulado “Hacienda Pública. Esencia. Métodos. Relaciones. Fuentes. Los Gastos del Estado”, y

B) *Tomo II*, dedicado en su totalidad a los “Ingresos”.

Del tomo primero cabe señalar la especial atención que el profesor Gay prestó al nacimiento de la ciencia de la Hacienda. Su exposición del surgimiento de esta disciplina se remonta hasta la Edad Media. El profesor Gay sostenía que la Ciencia de la Hacienda como tal nació en el período de transición de la Edad Media a la Edad Moderna, cuando los escritores-políticos comenzaron a tratar temas financieros, influidos por el cambio habido en el orden político y económico.

Según el profesor Gay, ya desde el siglo XVIII comenzaron las aportaciones científicas a la Economía y a la Hacienda, buena parte de las cuales provenían del desarrollo de las doctrinas económicas de los fisiócratas: “La teoría sistemática comienza, pues, con los fisiócratas, que fundan la teoría unilateral del impuesto con su concepción del impuesto único”⁸⁴. Tras ellos destacó el papel

⁸⁰ Véase E. Fuentes Quintana, *Hacienda Pública. Introducción y apéndice sobre la teoría especial del impuesto*. Curso 1967-1968, p. 36, n.6.

⁸¹ Queremos señalar lo contradictorio de las afirmaciones del profesor Gay en el prólogo a su traducción de *Ciencia de la Hacienda* de Flora, cuando afirmaba “me he negado sistemáticamente a escribir un tratado sistemático de Hacienda Pública española por las mismas razones que alega el profesor Flores de Lemus, el cual ha recibido de distintos lados indicaciones para que llenara este gran vacío de nuestra literatura económica”, op. cit., p. XVIII.

⁸² *Manuale di Scienza della Finanze*, traducción de la 5ª ed. italiana, Librería General Victoriano Suárez, Madrid 1906. Posteriormente, en 1918 se realizó otra versión, a cargo de Lorenzo Víctor Paret, también de la Librería General Victoriano Suárez.

⁸³ Véase prefacio del propio autor a su manual *Hacienda Pública* t. I, El Financiero, 1931, p. 5.

⁸⁴ Cfr. V. Gay, *Hacienda Pública*, t. II, op. cit. p. 12.



jugado por A. Smith, en tanto que proporcionó una base científica a la Hacienda, uniendo ésta a la Economía Política.

A partir de ese momento, según indicaba el profesor Gay, hubo múltiples y variadas aportaciones, pero se carecía de la identificación concreta y precisa del objetivo de la economía financiera. No obstante, el profesor Gay señalaba que en Alemania la literatura financiera adquirió mayor fuerza, considerándose la Ciencia de la Hacienda como ciencia distinta de la Economía Política.

Entre las obras recomendadas por el profesor Gay en su estudio de la historia de la Hacienda, se puede señalar como factor común el origen germano de sus autores y la influencia de las tendencias socializantes que surgieron tras ellos. Así, recomendaba el *Lehrbuch* de Lorenz von Stein, *System der Finanzwissenschaft* de Wilhelm Georg Friedrich Roscher, *Finanzwissenschaft* de A. Wagner, y *System der Finanzwissenschaft* de Gustav Cohn. Con todo, la obra más citada y referida a lo largo del texto no es ninguna de estas, sino el *Lehrbuch der Finanzwissenschaft* de Bruno Moll. Todo ello permite entrever la influencia de su maestro, el profesor Flores de Lemus quien, como se ha señalado, se formó junto a muchos de los citados autores alemanes.

Finalizado el análisis histórico, comienzan los capítulos relacionados con la metodología de esta disciplina. Su postura en torno al debate sobre el carácter científico del conocimiento financiero queda expresada en las siguientes palabras:

“... al conocimiento científico corresponde analizar la naturaleza del Estado, su actividad económica, contenido de la misma en el dominio de los valores y servicios, reglas de los gastos e ingresos (...) una pluralidad de conocimientos de técnica financiera que sólo pueden comprenderse dentro del cuadro sistemático de la Hacienda Pública.”⁸⁵

El profesor Gay, que encuadraba la Hacienda Pública dentro de las ciencias sociales, ligaba la ciencia de la Hacienda a la Economía Política, observándose un matiz clásico en este punto.

En otra de sus obras completó su visión panorámica de la disciplina al añadir la importancia que tiene otro aspecto de la Hacienda, su papel e influencia social⁸⁶. Frente al enfoque en el que la Hacienda queda reducida a un simple mecanismo burocrático de enlace de gastos e ingresos, consideraba una nueva óptica centrada en la defensa de la necesidad de estudiar las situaciones sociales que dan lugar a que se demanden determinados gastos para, a partir de ahí, diferenciar la necesidad pública de la social, y determinar qué fuentes de ingresos deben cubrir esas necesidades. Su objetivo último era obtener una imagen fiel de la realidad financiera, de un lado, y de la actualidad político-social de otro⁸⁷.

La conclusión a la que llegaba el profesor Gay sobre el objeto de la ciencia de la Hacienda es que “las finanzas constituyen la armazón no sólo del Estado, sino también de la sociedad.”⁸⁸ El profesor Gay consideraba que la ciencia de la Hacienda era la ciencia encargada del estudio de “la

⁸⁵ Cfr. V. Gay, *Hacienda Pública*, t. II, op. cit., p. 9.

⁸⁶ *La Hacienda social: fiscalismo, capitalismo y sociología financiera*, M. Aguilar, Madrid 1948, con prólogo de Eloy Montero.

⁸⁷ Véase V. Gay, *La Hacienda social*, op. cit., pp. 150-153.

⁸⁸ Cfr. V. Gay, *La Hacienda social*, op. cit., p. 155.

economía propia del Estado mediante la cual se consigue la adquisición y empleo de los valores y servicios económicos.”⁸⁹

A la hora de juzgar los elementos diferenciadores entre la actividad económica pública y la privada, se centraba en el sujeto de cada una, indicando que el Estado, sujeto propio de la economía pública, tenía unos rasgos que lo diferenciaban de los sujetos de la economía privada. Esos rasgos se resumen⁹⁰ en su personalidad eterna; su preeminencia; en que el patrimonio público tenga por fin satisfacer necesidades públicas; en que su magnitud sea superior a la de los particulares; y en que, a diferencia de las economías privadas, en la economía pública los ingresos se rijan por los gastos.

Según el profesor Gay, la ciencia de la Hacienda Pública es, en síntesis, la teoría de la economía de los entes colectivos coercitivos. Entre el Estado y el individuo existe una relación de necesidad fruto de las normas impuestas por el primero.

Pese a las diferencias existentes entre economía privada y pública, el profesor Gay señalaba puntos de similitud, basados en que la economía financiera es, en último término, una economía individual cuyo sujeto es el Estado. Esas similitudes no eran suficientes para contrarrestar la característica que ostenta la economía financiera en exclusiva y que determina en gran medida la distancia que la separa de la economía privada, “su posición soberana en la vida económica.”⁹¹

En virtud de lo dicho se observa un distanciamiento de las posiciones clásicas, que habían imperado en autores anteriores, poniéndose claramente de manifiesto las doctrinas y enseñanzas germanas.

En el capítulo III, referente a la sistemática de la Hacienda Pública entendida como la delimitación de las partes que quedan dentro del objeto de estudio de la Hacienda, el profesor Gay se mostraba partidario de la inclusión de los gastos en el ámbito de estudio de la Hacienda Pública, como no podía ser de otra forma teniendo en cuenta su defensa de la perspectiva social de la Hacienda. En este punto, el profesor Gay tomaba partido del lado del que fuera su maestro, el profesor Wagner. No obstante, planteaba las diferentes opciones mencionando por ejemplo a L. von Stein como partidario de la no inclusión de los gastos⁹².

El profesor Gay concluía el capítulo III exponiendo la que viene siendo la sistemática general, consistente en estudiar en primer lugar la teoría de los gastos, a continuación, la teoría de los ingresos, en tercer lugar, la relación de unos y otros y, por último, el ordenamiento formal de la Hacienda.

En su análisis de la Teoría de la Hacienda Pública el profesor Gay comenzaba diferenciando necesidades individuales y colectivas, pues es precisamente en éstas últimas donde localizaba el origen de la actividad económica del Estado. Se mostraba a favor de la participación del

⁸⁹ Cfr. V. Gay, *Hacienda Pública* t. I, op. cit., p. 14.

⁹⁰ Cfr. V. Gay, *Hacienda Pública* t. I, op. cit., p. 20.

⁹¹ V. Gay, *Hacienda Pública* t. I, op. cit., p. 22.

⁹² Debemos, sin embargo, mencionar que normalmente a Stein se le relaciona con la misma postura de Wagner en este tema. Véase R.A. Musgrave y A. T. Peacock *Classics in the theory of public finance*, Londres, 1958, nota de la introducción.



Estado en la economía basándose en la consideración de que no es cierto que los particulares “empleen siempre el dinero mejor que el Estado.”⁹³

A partir del capítulo IX comenzaba el tratamiento de los gastos públicos. Para el profesor Gay, el problema del gasto público desde la óptica financiera consiste en el análisis de “cómo debe gastar el Estado; los medios conforme a los cuales pueden realizarse los gastos de la manera más perfecta, y con un máximo rendimiento útil y un mínimo coste para que se produzcan las mejores consecuencias en el orden financiero, económico y social.”⁹⁴

Por tanto, según el profesor Gay, la ciencia financiera se debería ocupar del estudio del gasto público porque necesita conocerlo para poder hacerse cargo de él, siempre partiendo de que el fundamento del gasto público radica en la necesidad pública.

Tras exponer diversos criterios clasificatorios (ordinarios/extraordinarios, de gobierno/de administración, en especie/en dinero), el profesor Gay definía las reglas que deben guiar al Estado a la hora de cubrir los gastos, basadas en el criterio de concordancia financiera en la elección de los ingresos:

1. Los gastos ordinarios han de cubrirse con ingresos ordinarios;
2. Los gastos ordinarios de que se pagan de una vez, también deben cubrirse con ingresos ordinarios;
3. Los gastos irregulares no rentables, también con ingresos ordinarios;
4. Los gastos irregulares rentables con ingresos extraordinarios.

Adicionalmente, el profesor Gay señalaba que la norma que ha de regir el gasto público no es la economicidad, sino la utilidad y la urgencia. Debería presidir el principio de máxima ventaja social, cumpliéndose en todo caso el principio de generalidad, en lo posible, conjuntamente con el de reproductividad.

En lo que toca a los ingresos, cuyo estudio conformó la totalidad del segundo tomo de la obra, el profesor Gay distinguía de un modo genérico entre ingresos ordinarios y extraordinarios, subrayando el papel preponderante que juegan los primeros en el total de la recaudación.

Clasificó los ingresos ordinarios diferenciando las rentas industriales, económicas y de producción de un lado, y los derechos y tributos de otro.

Tras realizar un análisis general de todas las figuras mencionadas, el profesor Gay prestó una especial atención al impuesto, del que señalaba como característica fundamental su “condición autoritaria y unilateral”⁹⁵. Definía los impuestos como “contribuciones para el Estado y las demás corporaciones públicas, obtenidas sin concurrencia con las economías privadas y sin carácter compensatorio por servicios especiales justipreciables.”⁹⁶

⁹³ Cfr. V. Gay, *Hacienda Pública* t. I, op. cit., p. 57.

⁹⁴ Cfr. V. Gay, *Hacienda Pública* t. I, op. cit., p. 62.

⁹⁵ Cfr. V. Gay, *Hacienda Pública* t. II, op. cit. p. 27.

⁹⁶ Cfr. V. Gay, *Hacienda Pública* t. II, op. cit., p. 27.

En su desarrollo de los principios de la imposición, el profesor Gay se valía del principio de Justicia como hilo conductor, justificándolo del siguiente modo: “Como no puede concebirse el derecho de ciudadanía sin la correlativa obligación de contribuir, lo justo es que la imposición tenga la condición de igualdad y de generalidad, o sea, que todos contribuyan, sin exclusiones arbitrarias, y dentro de un concepto racionalmente equitativo.”⁹⁷

Por tanto, en su opinión, los principios de Justicia se concretan en la igualdad ante el deber del sacrificio. No obstante, señalaba la existencia de justas excepciones al principio de generalidad, en función de la naturaleza de la renta. Un ejemplo sería el mínimo de existencia.

Señalaba, además, que las leyes impositivas habían de enunciarse de tal manera que la economía nacional sufriera lo menos posible por los efectos de su ejecución, es decir, era partidario del cumplimiento del principio de neutralidad de la imposición.

Otra de las exigencias defendidas por el profesor Gay para alcanzar la Justicia tributaria era la proporcionalidad de la imposición, por contraposición a la igualdad, basándose en que no todos los individuos pueden soportar la misma carga. Planteaba la distinción entre proporcionalidad y progresividad, considerando que esta última constituiría un instrumento esencial para el reparto justo del impuesto, si bien la consideraba inviable de hecho. Sin embargo, señalaba que su puesta en funcionamiento podría hacerse efectiva a través del impuesto sobre la renta: “La progresión del impuesto encuentra en [el impuesto] sobre la renta su aplicación más justa y completa.”⁹⁸

El profesor Gay concluía el análisis de los ingresos, y al mismo tiempo el manual, con la exposición de diversos criterios clasificatorios. Además de la ya mencionada distinción entre ordinarios y extraordinarios, diferencia también los personales de los reales, los directos de los indirectos, y los dinerarios frente a los ingresos en especie.

III.3. José Álvarez de Cienfuegos: *Hacienda Pública*

El profesor Álvarez de Cienfuegos (1894-1959) era natural de Granada, en cuya Universidad ejerció como catedrático de *Economía Política y Hacienda Pública* desde 1933, después de tres años en la misma cátedra de la Universidad de La Laguna (1925-1928) y de 5 años en la de Murcia (1928-1933)⁹⁹.

Estudió Derecho en la Universidad de Madrid, donde se doctoró bajo la dirección de Flores de Lemus, para quien trabajó posteriormente gracias a una beca del Centro de Estudios Históricos¹⁰⁰.

Álvarez de Cienfuegos, miembro de la denominada primera generación de discípulos de Flores de Lemus, realizó una variada labor investigadora. Siguiendo a su maestro, llevó a cabo estudios sobre la problemática de la realidad económica y social. Por otra parte, tradujo uno de los manuales

⁹⁷ Cfr. V. Gay, *Hacienda Pública* t. II, op. cit., p. 37.

⁹⁸ Cfr. V. Gay, *Hacienda Pública* t. II, op. cit., p. 97.

⁹⁹ Véase expediente personal del profesor Álvarez de Cienfuegos, legajo 5374-1 del Archivo General de la Administración.

¹⁰⁰ Véase C. Lebon Fernández, *José Álvarez de Cienfuegos y Cobos (1894-1959)*, publicación prevista en E. Fuentes Quintana (dir.) *Economía y Economistas Españoles*, vol. VI Galaxia-Gutenberg, Barcelona.



recomendados por Flores para sus clases de Economía, los *Principios de Economía Política*¹⁰¹ del italiano Camilo Supino. También tradujo el *Tratado de Economía Política*¹⁰² de Adolf Weber. Entre sus publicaciones más importantes destacamos dos manuales: *Hacienda Pública*¹⁰³ de 1944, y *Curso de Economía Política*¹⁰⁴ de 1954. El primero de ellos, motivo de la inclusión de Álvarez de Cienfuegos en este trabajo, será objeto de análisis a continuación.

Además de su actividad docente e investigadora, desarrolló funciones de otro tipo. Por ejemplo, fue uno de los fundadores del movimiento intelectual andalucista "Centro Andaluz".

El objetivo que pretendía cumplir el profesor Álvarez Cienfuegos cuando decidió escribir su manual de Hacienda Pública era, según indica en su prólogo, el de elaborar un "Catecismo" de la Hacienda, es decir, "un resumen lo más sintético claro y sencillo de cómo estaba constituida (...) nuestra Ciencia, a base de los principios mas unánimemente recibidos en ella, y de cómo está organizado ese añoso y venerable mecanismo que la Hacienda Pública."¹⁰⁵

La justificación básica de esta obra fue su consideración de que el profesor universitario necesitaba poder contar con un manual específico de uso docente para mejor desarrollo de las explicaciones durante el curso, elaborado sobre la base de unos conocimientos mínimos que habían de ser desarrollados en el texto.

El profesor Álvarez de Cienfuegos estructuró los 33 capítulos que componen el manual en tres partes, precedidas de un capítulo introductorio:

- A. Introducción;
- B. La Ordenación de la Hacienda Pública;
- C. Los ingresos del Estado;
- D. Las Haciendas Locales.

El capítulo I, que constituye la introducción, lo dedicaba por entero al concepto, ámbito y contenido de la Ciencia de la Hacienda. Para el profesor Álvarez de Cienfuegos, la Hacienda Pública era una ciencia social cuyo objeto es "el conocimiento de los fenómenos que se producen con motivo de la vida social de los hombres" y, más concretamente, aquellos relacionados con el presupuesto del Estado y con su ordenación económica.¹⁰⁶

De un modo más preciso, definía el contenido de la Hacienda Pública como sigue: "[La Hacienda Pública] está constituida por el sistema de principios y normas en armonía con los cuales las

¹⁰¹ Ed. Suc. de Rivadeneyra, Madrid 1920. Reed. Gráfica Universal 1931.

¹⁰² Bosch, Barcelona 1935.

¹⁰³ Editorial Prieto, Granada 1944; 4ª ed. actualizada 1958.

¹⁰⁴ Instituto Editorial Reus, Granada 1955.

¹⁰⁵ Cfr. J. Álvarez de Cienfuegos, *Hacienda Pública*, Granada 1944, prólogo a la cuarta edición, s.p.

¹⁰⁶ Cfr. J. Álvarez de Cienfuegos, *Hacienda Pública*, op. cit., p. 17.

Corporaciones públicas obtienen, administran e invierten los medios económicos necesarios para la realización de sus fines.”¹⁰⁷

El profesor Álvarez de Cienfuegos distinguió dos tipos de necesidades en estas Corporaciones: las necesidades causadas por la existencia de las agrupaciones mismas; y las necesidades de los individuos, para cuya satisfacción se crean las Corporaciones. Añadía que los fines del Estado, formado por esas Corporaciones, son más amplios que los de los individuos, pues aquél presta servicios de orden inmaterial “cuyo valor no puede ser expresado en dinero.”¹⁰⁸ El Estado, según Álvarez de Cienfuegos, está imbuido de una inmortalidad práctica en la medida que tiene que satisfacer necesidades presentes y futuras, con medios tanto actuales como futuros.

Consideraba, siguiendo la corriente iniciada por A. Wagner, que el estudio de la Economía del Estado puede asimilarse al Presupuesto del Estado. Por tal entendía el reflejo del conjunto de gastos que se deben realizar y de los ingresos que han de servir para hacer frente a esos gastos. Consideraba que el Presupuesto era un concepto común a la Economía pública y privada, razón que explica, en su opinión la fuerte ligazón entre Economía y Hacienda.

Mostrando la preeminencia del Presupuesto, el capítulo con el que comienza la primera parte del manual, “La Ordenación de la Hacienda”, está dedicado por entero a su estudio. Antes de entrar en él dedicó un apéndice al origen etimológico del término “Hacienda” en España, contrapuesto a *finanzwissenschaft* o *finance*, que es el vocablo utilizado por alemanes, y por ingleses y franceses, respectivamente. Este apéndice viene acompañado por un escueto resumen de los principales autores y corrientes de esta disciplina en los distintos países.

En su estudio del Presupuesto, el profesor Álvarez de Cienfuegos subrayaba la importancia de los principios a los que éste ha de someterse, a saber: publicidad; unidad; universalidad; especialización, y exactitud. Con la excepción del punto anterior de carácter más teórico, en este capítulo se ofrece un análisis eminentemente práctico de los aspectos relativos al presupuesto, como su clasificación, período de vigencia, estructura, elaboración, etc.

Finalizado el análisis del Presupuesto, el profesor Álvarez de Cienfuegos dedica un breve capítulo al análisis de los gastos o “inversiones de medios económicos que realizan las Corporaciones públicas.”¹⁰⁹ Es en este momento dónde el profesor Álvarez de Cienfuegos expone sus puntos de vista sobre el sentido de la inclusión del estudio de los gastos públicos dentro del ámbito de la Hacienda Pública. También en este punto de acuerdo con A. Wagner, se decanta abiertamente a favor incluirlos basándose en que toda la vida económica del Estado depende, en último término, de la administración financiera, esto es, de la materialización y control de los gastos públicos.¹¹⁰

La postura defendida por el profesor Álvarez de Cienfuegos difiere en algunos matices de la concepción mayoritaria de aquellos que creen que los gastos públicos únicamente se estudian por ser el punto de partida de los ingresos públicos. Estos autores consideran que los gastos públicos tienen su origen en la realización de determinadas actividades por parte del Estado, lo que conlleva que

¹⁰⁷ Cfr. J. Álvarez de Cienfuegos, *Hacienda Pública*, op. cit., p. 18.

¹⁰⁸ Cfr. J. Álvarez de Cienfuegos, *Hacienda Pública*, op. cit., p. 19.

¹⁰⁹ Cfr. J. Álvarez de Cienfuegos *Hacienda Pública*, op. cit., p. 40.

¹¹⁰ Cfr. J. Álvarez de Cienfuegos *Hacienda Pública*, op. cit., p. 41.



la Hacienda deba ocuparse de su naturaleza y extensión. Frente a ellos, Álvarez de Cienfuegos afirma que no sólo es importante la naturaleza y extensión de las actividades del Estado, sino que también debe estudiarse su paulatino incremento, ya que “cuantas resoluciones adopte un Estado que tengan como consecuencia una alteración del régimen de gastos, aunque sus motivos determinantes sean consideraciones de naturaleza política y administrativa, repercuten necesariamente”. Por tanto, el profesor Álvarez de Cienfuegos no sólo consideraba importante conocer la forma, extensión y organización de las actividades públicas, sino que, siguiendo de nuevo al hacendista germano, destaca la relevancia de su evolución incremental en la medida que ésta tiene efectos financieros.

El análisis de los gastos públicos que desarrolla el profesor Álvarez de Cienfuegos giraba en torno a sus principios rectores, destacando los dos siguientes:

1. El coste de cada servicio debe reducirse al mínimo imprescindible para su prestación, maximizando el beneficio de la inversión realizada;
2. Los gastos deben beneficiar por igual a todos los ciudadanos.

Para finalizar el estudio de los gastos, exponía brevemente diversos criterios clasificatorios, distinguiendo entre gastos ordinarios y extraordinarios, gastos de personal y de material y, por último, gastos de gobierno y de gestión.

En este punto comenzaba, con el capítulo IV, la segunda parte de las tres que componen este manual, centrada en el estudio de los ingresos. La propia distribución de los apartados del capítulo pone de manifiesto la primera clasificación de los ingresos, en la que distinguía entre Ingresos Ordinarios (apartado A) e Ingresos Extraordinarios (apartado B).

El apartado A), a su vez, aparece subdividido en una primera parte compuesta por dos capítulos destinados a los “Principios generales y los ingresos del Patrimonio” y una segunda parte –la más extensa del manual con 23 capítulos– en la que se analizan los diferentes tipos de “Ingresos de Derecho público”. Esta parte se compone de otros dos subapartados: A) Los Derechos y Tasas (capítulo VI y su apéndice) y B) Los Impuestos, subapartado que abarca desde el capítulo VII al XXVIII, y en el que el autor exhibe un mayor grado de detalle.

El profesor Álvarez de Cienfuegos definía los ingresos públicos, desde una perspectiva generalista, como el resultado ineludible de la necesidad de las corporaciones de realizar gastos. Distinguió dos fuentes de ingresos, la renta y el patrimonio. Sólo juzgaba acertado gravar la renta ya que “el patrimonio, caso de ser tomado como fuente ordinaria de ingresos, sería consumido y, por lo tanto, destruida la fuente de la renta.”¹¹¹ Además, únicamente la renta garantiza unos ingresos suficientes, constantes y periódicos.

Tras un repaso de las formas de ingresar utilizadas en España, el profesor Álvarez de Cienfuegos realiza un somero análisis de los ingresos del Estado procedentes de actividades económicas equiparables a las actividades económicas privadas (ingresos originarios), ejemplificado mediante casos concretos. Seguidamente se ocupa de las formas de obtener ingresos que emanan de la naturaleza específica del Estado (ingresos derivados) que agrupa bajo la denominación genérica de

¹¹¹ Véase cita a *Finanzwissenschaft* de Wagner hecha por Schumpeter en *Historia del Análisis Económico*, Ariel 1994, p. 931.

exacciones y que divide en dos grandes categorías: derechos o tasas y contribuciones especiales, por un lado, e impuestos, por otra.

Previo análisis de las tasas y derechos que existían en nuestro país, el profesor Álvarez de Cienfuegos destacó la importancia de los impuestos en tanto que constituyen la mayor fuente de ingresos para las Arcas públicas. Esta circunstancia le llevó a dedicar al estudio del impuesto más de 20 capítulos.

En el capítulo VII, que sirve de introducción a esta figura tributaria, señalaba diferentes teorías sobre su fundamento y justificación. A continuación, el capítulo VIII está dedicado al análisis de los principios de la imposición. Siguiendo una vez más a Wagner, el profesor Álvarez de Cienfuegos realizaba una triple división de estos principios en principios jurídicos, económicos y administrativos¹¹².

Álvarez de Cienfuegos señaló, entre los principios jurídicos, en primer lugar el principio de *igualdad*, que llevaba implícito en su opinión el principio de *generalidad* del impuesto, de modo que las cargas tributarias se repartan entre todos los ciudadanos por igual. En tercer lugar, el profesor Álvarez de Cienfuegos señalaba el principio de *uniformidad* en el reparto de la carga, por el que igualdad y generalidad no significan que la cuantía sea la misma para todos, sino que cada contribuyente debería pagar en proporción a su capacidad económica, de modo que quedase a salvo la *justicia tributaria*¹¹³. En este punto el profesor Álvarez de Cienfuegos sacaba a la palestra la polémica proporcionalidad *versus* progresividad, planteando los pros y los contras de ambos métodos, sin hacer explícita su preferencia.

Con respecto a los principios económicos, el profesor Álvarez de Cienfuegos hacía referencia a la importancia de la determinación de la fuente del impuesto, de la presión tributaria, al efecto del impuesto sobre la riqueza gravada y, en general, a los efectos del impuesto sobre las relaciones económicas individuales.

Por último, señalaba los principios administrativos de la imposición, que deberían cumplirse en los procesos de liquidación y recaudación. Para la determinación de estos principios el profesor Álvarez de Cienfuegos acudía directamente a tres de las cuatro reglas de la imposición de A. Smith: el impuesto debe ser cierto y no arbitrario, debe percibirse en el momento y modo que cause menor molestia al contribuyente, y debe administrarse con la mayor economicidad.

En el capítulo XI, el profesor Álvarez de Cienfuegos expuso distintas clasificaciones del impuesto: impuestos personales y reales; impuestos directos e indirectos; impuestos en especie y en dinero; e impuestos ordinarios y extraordinarios.

Sin embargo, Álvarez de Cienfuegos defendía otra clasificación de los impuestos, en función del momento en el que se considera producida la riqueza; diferenciaba los impuestos de producto de los impuestos que recaen sobre los titulares de la riqueza, o impuestos personales (impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio).

A partir de este momento, y hasta la finalización de esta segunda parte con el capítulo XXIX, el profesor Álvarez de Cienfuegos hacía un exhaustivo repaso de las diferentes figuras

¹¹² Véase cita a *Finanzwissenschaft* de Wagner hecha por Schumpeter en *Historia del Análisis Económico*, op. cit., p. 931.

¹¹³ En este punto se ofrece un análisis notablemente parecido al de E. Ordóñez, *Hacienda Pública: Ajustado al programa de la Universidad Central*, Vol.1. Imprenta Fénix, Madrid 1934, p. 49.



impositivas, ofreciendo una panorámica general de los impuestos acompañada de la particular situación de cada caso en España.

Finalizado el análisis de las figuras impositivas, el profesor Álvarez de Cienfuegos realizaba un repaso a los ingresos extraordinarios como contrapartida de los gastos extraordinarios, estudiando el déficit público, su prevención, la disyuntiva imposición frente a endeudamiento, la utilización del crédito público y la deuda española.

En el capítulo XXXIII, único de la tercera parte del manual, se estudiaban las Haciendas locales y su situación en España.

Con ello concluía un manual marcado por la influencia germana, especialmente del profesor Wagner, lo que reflejaba al mismo tiempo el peso que su maestro, el profesor Flores de Lemus, había ejercido en su formación.

A diferencia de otros de los textos analizados en este trabajo, en este manual se observa una ausencia casi absoluta de citas a otros autores o textos sobre Hacienda Pública. Tan sólo se encuentran referencias aisladas a las ideas de algún autor, sin citar su obra.

Únicamente cabe añadir una mención a la “Nota bibliográfica” que el autor incorpora al final del texto, en la que se recogen los *Tratados* de Hacienda Pública aparecidos a partir de la publicación, en 1832, de la que el autor considera la primera obra moderna de Hacienda, el tercer volumen del *Lehrbuch der politische Ökonomie* (Manual de Política Económica) de K.T. Rau¹¹⁴. No se trata, según indica el propio autor, de una recopilación exhaustiva, sino tan sólo de una referencia a los textos más señalados por su influencia en el avance de la Hacienda.

De este manual dice el profesor Fuentes Quintana que es el más completo de los escritos por discípulos del profesor Flores de Lemus, “porque abarca el estudio tanto de los problemas financieros como los específicos de la hacienda pública española.”¹¹⁵

III.4. Gabriel Franco López: *Principios de Hacienda Pública*

En este apartado se analiza el tercer manual de Hacienda Pública legado por un discípulo del profesor Flores de Lemus, los *Principios de Hacienda Pública*¹¹⁶ de Gabriel Franco.

Nacido en León en 1899, Gabriel Franco cursó estudios de Derecho y Economía en la Universidad de Madrid, y fue catedrático de *Economía Política y Hacienda Pública* en las Universidades de Murcia, Zaragoza y Salamanca¹¹⁷. Además, fue profesor en los cursos de estudios económico-administrativos que se impartieron la facultad de Derecho de Madrid.

¹¹⁴ 3 vols. 1ª parte 1832, 2ª parte 1837. La siguiente versión se tituló *Grundsätze der Finanzwissenschaft* 1864-65.

¹¹⁵ Cfr. E. Fuentes Quintana, *Hacienda Pública. Introducción y apéndice sobre la teoría especial del impuesto*. Curso 1967-1968, p. 35, n.6.

¹¹⁶ Ediciones de Ciencias Económicas S.R.L., Buenos Aires 1957. Hay una segunda edición del libro, de la Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1967.

¹¹⁷ Véase expediente personal del profesor Franco de los Archivos de Murcia y Salamanca, y en el Archivo General de la Administración.

Pero la trayectoria profesional de Gabriel Franco no se desarrolló sólo en el seno de la Universidad. Cercano a Azaña, ingresó en Acción Republicana con la II República y fue representante en el extranjero del Gobierno constituyente en varias ocasiones, como en la *Conferencia Económica Internacional sobre el Patrón Oro* que se celebró en Londres, o en la *Conferencia de Desarme* de Ginebra de 1932. Estuvo afiliado a Izquierda Republicana desde su fundación y, con el triunfo del Frente Popular en febrero de 1936, obtuvo el acta de diputado por León. Casi de inmediato fue nombrado Ministro de Hacienda del gobierno de Casares Quiroga. En 1938 se trasladó a Puerto Rico, donde permaneció exiliado, ocupando una cátedra de *Economía* de la Universidad de San Juan hasta 1969, año en que regresó a España, ya jubilado. Falleció en Madrid en 1972¹¹⁸.

En el ámbito universitario, sus aportaciones son de naturaleza variada. Cuenta en su haber con varias traducciones de obras de autores extranjeros de especial relevancia. Como ya se ha señalado, tradujo el manual que aconsejaba su maestro para seguir las clases de Economía Política, *Economía Política*¹¹⁹ de F.L. Kleinwächter. Además, colaboró con el propio Flores de Lemus en la traducción de la obra del profesor Seligman *La venta a plazos. Estudio sobre el crédito de los consumidores con especial consideración del automóvil*¹²⁰. De todas sus traducciones la que más ha trascendido ha sido la versión de E. Cannan de *Investigaciones sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*¹²¹ de Adam Smith.

Del resto de sus aportaciones, la de mayor relevancia quizás sea su ensayo *Spanien*, publicado en *Die Wirtschaftstheorie der Gegenwart*¹²², en el que sistematiza la evolución de los estudios de economía en España. Pero la obra del profesor Franco que resulta de mayor relevancia en el marco de este trabajo es su manual *Principios de Hacienda Pública*, que se analiza a continuación.

Los *Principios de Hacienda Pública* del profesor Franco se estructuran en cuatro partes:

1. En la primera parte -capítulos I a VII- analizan los *Fundamentos de la Hacienda Pública*.
2. En la segunda parte se estudia la *Administración financiera y la Deuda pública* -capítulos VIII a XIV-.
3. La tercera parte se centra en los *Ingresos ordinarios y derivados* -capítulos XV a XXVI -.
4. La cuarta y última parte está dedicada a la *Economía y técnica de los impuestos* -capítulos XXVII a XLIII-.

¹¹⁸ Véase Apéndice A-Z del diccionario *Espasa*, 1966, p. 570.

¹¹⁹ Op.cit.

¹²⁰ Editorial Espasa-Calpe, Madrid 1931, traducido y revisado por Flores de Lemus, G. Franco y J.M. Pérez Bances.

¹²¹ Fondo de Cultura Económica de México, México-Buenos Aires, 1958.

¹²² En el tomo I de *Gesamtbild der Forchung in den Einzelnen Ländern*, Julius Springer, Viena 1927. La versión española con el título *La teoría económica de nuestro tiempo*, corrió a cargo de M^ª Angeles Guinot Almeda, y fue revisada por el profesor Lluch. Se publicó por primera vez en *Anales de Economía*, 3^ª época nº 15, julio-septiembre de 1972, pp. 5-28.



En el primero de los 43 capítulos que componen este manual, el profesor Franco expone su concepción de la Hacienda, y la relación que ésta mantiene con otras ciencias, destacando su vinculación con la Economía y con el Derecho. En su exposición, el profesor Franco parte de una localización de la Hacienda Pública como disciplina relativamente independiente de la Economía. Sin embargo, señala que las repercusiones de las actuaciones fiscales sobre la actividad económica son innegables, subrayando el papel tan diferente que había jugado la Hacienda según el momento histórico o la rama de pensamiento dominante.

Desde la óptica del profesor Franco, el estudio de la Hacienda no debe circunscribirse al análisis de las actuaciones de las corporaciones de Derecho público -en tanto que adquieren medios con los que hacer frente a sus fines, medios que, por otro lado, deberían administrar y emplear de un modo ordenado-. La misión de la Hacienda consiste, en su opinión, en establecer una jerarquía de los gastos en función de los ingresos disponibles. En todo caso, la determinación de los fines del Estado quedaría fuera de la jurisdicción de la Hacienda.

El profesor Franco señalaba, suavizando la postura anteriormente descrita, que los ingresos no son fijos e inamovibles, pudiendo elevarse en función de la comparación de la utilidad que reportan con el coste que supone su pago. Con ello equiparaba el impuesto con el precio del servicio público¹²³. Con esta idea de encontrar similitudes entre la economía pública y la privada, el profesor Franco señalaba que el Estado podría valerse de formas de ingresar similares a las empleadas por los particulares: prestaciones voluntarias, producción propia, ingresos originados por la explotación de empresas lucrativas, e ingresos derivados del cobro por el uso de los servicios que el Estado presta.

Pero el profesor Franco advertía también que el Estado es el responsable de una serie de actuaciones específicas y propias, que no cabe que estén en manos de la iniciativa privada: la seguridad nacional exterior e interior, la administración de justicia y la protección de la propiedad¹²⁴. Junto a ellas, el profesor Franco destacaba la emisión de dinero con el fin de obtener recursos necesarios para hacer frente a sus deudas.

Define la Hacienda Pública como la “disciplina que estudia la forma como el Estado y las demás corporaciones de Derecho público cubren sus necesidades financieras, e indaga la forma de conseguir una distribución más equitativa de la riqueza, utilizando los resortes fiscales, a la par que con estos mismos instrumentos se atenúan las oscilaciones cíclicas o se promueve la ocupación plena.”¹²⁵

En esta definición se incorpora el punto de vista keynesiano que marcó el inicio del recurso generalizado a la política fiscal con fines de estabilización. Por primera vez en los manuales de Hacienda Pública española se recurre a la *Fiscal policy* como eje de la Hacienda Pública. Se trata, por tanto, de una concepción claramente keynesiana del papel del Estado en la Economía, que conducía a la defensa de la intervención ante la supuesta imposibilidad de que el mercado alcanzase por sí solo la situación de pleno empleo. El profesor Franco rechazaba explícitamente la teoría neoclásica, al tiempo

¹²³ Esta opinión podríamos relacionarla con la Teoría del Cambio Voluntario. Si bien el profesor Franco no hace referencia al proceso por el que se revelan las preferencias de los representados, posteriormente especifica la necesidad práctica de acudir a una medida objetiva de los beneficios y costes sociales, basándose para ello en las aportaciones de Maurice Masoin en *Théorie économique des finances publiques*, Editions comptables, commerciales et financières, Bruxelles 1946.

¹²⁴ Se observa un inevitable parecido con las funciones otorgadas al Estado por A. Smith.

¹²⁵ Cfr. G. Franco *Principios de Hacienda Pública*, op. cit., p. 23.

que alababa las aportaciones de los seguidores de Keynes. Acudió en numerosas ocasiones a A. H. Hansen, intérprete de Keynes que aplicó la macroeconomía a la Hacienda Pública.

En los capítulos IV y V, contenidos también en la primera parte, *Fundamentos de la Hacienda Pública*, se desarrolla el análisis de los gastos públicos. Los ingresos públicos, sin embargo, se estudiarán con detenimiento en capítulos posteriores, fuera ya de los *Fundamentos*. Con la inclusión de los gastos públicos en los *Fundamentos de la Hacienda Pública* el autor ha conseguido destacar la pertenencia de los gastos públicos al ámbito de la Hacienda Pública. Desde la perspectiva del profesor Franco, la Hacienda no debe actuar como mero cajero, sino que le corresponde decidir qué gastos tienen razón de ser y cuáles no. De hecho, el capítulo IV lleva por título “Gastos públicos. Razones por las cuales deben incluirse en el estudio de la Hacienda”.

El profesor Franco clasificaba los gastos públicos basándose en dos autores, los profesores M. Masoin y J. Marchal. El primero distinguía gastos productivos, gastos públicos reales y efectivos, y gastos de repartición, mientras el segundo utilizaba un criterio finalista separando los gastos de Administración general, los gastos de Seguridad nacional, los gastos sociales, económicos y culturales, y la Deuda pública. En el análisis del gasto público, el profesor Franco incorporaba datos estadísticos de diferentes países, señalando los cambios experimentados durante las Guerras Mundiales y en los períodos postbélicos. En su evolución, señalaba su continuo crecimiento en virtud de la Ley del aumento progresivo de los gastos públicos de A. Wagner. También incluía referencias a algunos de los numerosos pasajes de *La Riqueza de las Naciones* en que Smith se declaraba a favor de la intervención del Estado. A modo de síntesis de su planteamiento, señalaba que “el mejor Estado no es el que gasta menos, sino el que mantiene los servicios más amplios y más eficientes, en consideración a las posibilidades económicas de la nación.”¹²⁶

En el capítulo VI se reconfirma en los principios básicos de la Hacienda Pública expuestos en su definición. Puede sorprender por su contenido porque, por primera vez en un manual español de Hacienda Pública, se expone de un modo exhaustivo el funcionamiento del modelo keynesiano. Es una muestra más de su adhesión a esta forma de entender la Hacienda Pública en su relación con la Política económica.

Relacionado con el anterior, el capítulo VII se dedica íntegramente a describir el papel de la política fiscal, ensalzando las ventajas de su utilización como método para corregir el ciclo económico, sin excluir el recurso ocasional a medidas de política monetaria.

Con ello se daba paso a la segunda parte del manual, *Administración financiera y Deuda pública*, que se centra en un primer momento en el estudio del Presupuesto –capítulos VIII-IX- para después analizar el Crédito Público en sus diferentes modalidades –capítulos X-XIV-.

La tercera parte, *Ingresos ordinarios y derivados*, destinada en exclusiva a los ingresos, se inicia con una clasificación implícita de éstos en ordinarios y extraordinarios. A su vez los ingresos ordinarios los subdividía en función de su naturaleza económica y de sus efectos sobre las diferentes economías. De acuerdo con ello diferenciaba ingresos originarios e ingresos derivados, estudiando por tanto los ingresos según proviniesen del dominio público o privado del Estado.

¹²⁶ Cfr. G. Franco *Principios de Hacienda Pública*, op. cit., p. 60.



Tras estudiar las actuaciones lucrativas del Estado como sujeto económico individual, el profesor Franco distinguía, ya dentro de los ingresos derivados, distintos tipos de exacciones: especiales o tasas, y generales o impuestos. Como categoría intermedia señalaba las contribuciones especiales. Subrayaba el que, con el paso del tiempo y la progresiva ampliación de las funciones del Estado, se hubiera hecho necesario el crecimiento de los ingresos derivados, ganando peso frente a los originarios. A este respecto señalaba el recurso generalizado a las exacciones como fuente de ingresos.

Relacionado con lo anterior, el profesor Franco encontraba el origen de los impuestos en la satisfacción de necesidades que por sus características no podrían pagarse de un modo directo. Se trataba de necesidades indivisibles difíciles de imputar individualmente. Además, señalaba el profesor Franco, solía tratarse de actuaciones que llevaban aparejados unos gastos demasiado cuantiosos como para que las economías privadas fueran capaces de hacerles frente individualmente.

El profesor Franco señalaba que las diferentes ideologías habían dotado al impuesto de funciones dispares. Un ejemplo de ello lo encontraba en A. Wagner y sus discípulos, quienes atribuían al impuesto una finalidad político-social, de la que prescindían los autores clásicos. Pese a que se utilizase el mecanismo impositivo para alcanzar fines diferentes a los fiscales, el profesor Franco defendía el cumplimiento de unos principios generales aplicables a cualquier sistema impositivo. En los capítulos XX y XXI desarrolló esos principios generales de la imposición que, en su opinión, se pueden resumir en los dos siguientes: generalidad, es decir, sometimiento de todos a los impuestos, e igualdad de todos ante el impuesto.

La igualdad y generalidad se alcanzarían, según el profesor Franco, cuando ningún ciudadano poseedor de renta escapase a la imposición y siempre que los individuos con rentas iguales tributasen lo mismo. En este punto el autor traía a colación el debate progresividad frente proporcionalidad. El profesor Franco parecía decantarse por la progresividad como medio de avanzar en el cumplimiento del principio de igualdad. Para que el trato fuera equitativo, consideraba que el gravamen no podría ser igual para todos en términos absolutos. Por el contrario, defendía que a la hora de determinar la carga del individuo se tuvieran en cuenta factores como el volumen de ingresos o su procedencia. No obstante, el profesor Franco no se decantaba claramente a favor de la progresividad, señalando argumentos tanto a su favor como en su contra.

Siguiendo en parte a Wagner, el profesor Franco hacía referencia a los principios administrativos de la imposición subrayando, sin embargo, la preeminencia de las enseñanzas de Smith en este punto. Señalaba la necesidad de que el impuesto fuera cierto y no arbitrario, cómodo para el contribuyente, y que la recaudación fuese fácil y barata.¹²⁷

Con un capítulo dedicado a la traslación del impuesto, otro a la capacidad tributaria y otro a la doble imposición, finalizaba el tercer bloque temático y daba paso a la cuarta y última parte del manual (capítulos XXVII-XLIII), *Economía y técnica de los impuestos*. En estos capítulos se hace un análisis pormenorizado de diferentes figuras tributarias, de sus características, sujeto, base imponible y demás cuestiones asociadas. Las figuras analizadas fueron las contribuciones territorial, urbana e industrial, los impuestos sobre las utilidades del capital, sobre la remuneración del trabajo personal, sobre la renta, sobre el patrimonio, sobre las transmisiones, el impuesto de sucesiones, los impuestos

¹²⁷ En este punto coincide absolutamente con la exposición realizada por el profesor Álvarez de Cienfuegos, expuesta en el apartado anterior.

sobre los gastos, sobre los artículos de primera necesidad, sobre los artículos que son de consumo general pero no imprescindible, impuestos misceláneos sobre el gasto, y los derechos de aduanas.

Por último, el capítulo XLIII con el que finaliza el manual, se dedicó íntegramente al análisis de la Hacienda municipal.

En resumen, se trata de un manual completo que recoge los puntos esenciales de la doctrina existente, incluyendo las corrientes recientes. Una de las principales novedades de este manual consiste, precisamente, en la exposición de los nuevos principios introducidos por Keynes, aplicados a la Hacienda Pública.¹²⁸

Si hubiera que clasificarlo dentro de alguna corriente, acogiéndonos al criterio del profesor Naharro, que distingue dos grandes grupos de manuales de Hacienda Pública, los anglosajones y los alemanes, y lo incluiríamos en el segundo grupo, por las siguientes razones: "... la sistemática de su índice, lo completo del mismo, abarcando todas las esferas financieras, y la constante apoyatura en la Historia, la Sociología y el Derecho, mezcla de los datos institucionales con la interpretación económica."¹²⁹ Todo ello recuerda, según Naharro, a los grandes sintetizadores de la ciencia financiera alemana, que recogieron los frutos de más de siglo y medio de estudio e investigación inigualables. Cabe añadir el parecido ideológico con estos manuales que subyace en el texto del profesor Franco. Según el profesor Naharro, las similitudes con los manuales alemanes deben ser matizadas, básicamente porque la falta de dogmatismo del manual del profesor Franco le distancia de los textos de los estudiosos alemanes. De hecho, la crítica que quizás quepa hacerle a este manual sea la ausencia de involucración personal del autor, que en numerosas ocasiones únicamente recoge opiniones de otros autores sin expresar de forma precisa su adhesión o divergencia a cada una de ellas.

Respecto a los autores más citados en este texto, se introducen novedades con respecto a los anteriores, debidas a la incorporación del análisis keynesiano al que se ha hecho referencia. Así, además de las frecuentes citas a autores alemanes, especialmente a A. Wagner, L. von Stein, W. Lotz, y a franceses como E. Allix o G. Jezè, aparecen a pie de página obras de J.M. Keynes, A.H. Hansen y U.K. Hicks. Otro dato significativo es la amplia lista de autores a los que el profesor Franco hace referencia a lo largo de este texto, lo que dificulta ligarlo únicamente a una rama de pensamiento.

IV. AUTORES CONTEMPORÁNEOS AL PROFESOR FLORES DE LEMUS

Llegados a este punto, se han repasado los manuales de Hacienda Pública de los que fueron discípulos del profesor Flores de Lemus. Corresponde ahora analizar otras aportaciones al campo de la Hacienda de autores que desarrollaron su labor en la misma época que Flores de Lemus, respecto a los que no existe acuerdo sobre su vinculación a la escuela del maestro.

¹²⁸ Véase reseña de Fernando Vicente-Arche Domingo a la primera edición del manual de Franco, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* nº40, 1960, pp. 971-972.

¹²⁹ Recensión del profesor Naharro ante la publicación de la segunda edición del manual de G. Franco, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid 1968, p. 234.



Tienen cabida en este apartado la obra del profesor Bernis, *La Hacienda Española. Los impuestos. Cómo son en España, cómo son en otras haciendas y cómo deben ser en la nuestra*, el manual *Hacienda Pública* de Pío Ballesteros, *Hacienda Pública ajustado al programa de la Universidad Central*, de Eduardo Ordóñez Munguira, *Apuntes de Elementos de Hacienda Pública* de A.S.R. (anónimo) y *Apuntes de Hacienda Pública* (anónimos).

IV.1. Francisco Bernis y Carrasco: *La Hacienda Española. Los impuestos. Cómo son en España, cómo son en otras haciendas y cómo deben ser en la nuestra*

El análisis de los estudios de Hacienda Pública de principios del siglo XX quedaría incompleto sin hacer referencia a la obra del profesor Francisco Bernis. De él dice el profesor Velarde que fue uno “de los tres universitarios que transformaron la investigación económica española”¹³⁰, junto con Zumalacárregui¹³¹ y, por supuesto, Flores de Lemus.

Francisco de Paula Bernis y Carrasco, nacido en Sevilla en septiembre de 1877, perteneció a la Generación del 98 tanto por cronología histórica como por planteamientos intelectuales. Según el profesor Fernández Pérez¹³², su etapa de formación se puede resumir señalando que estudió en la Universidad de Sevilla hasta licenciarse en Derecho en 1899, obteniendo el Premio Extraordinario de licenciatura. Fue en esta misma Universidad donde entró en contacto con un grupo de profesores de talante krausista, al frente de los cuales estaba Federico de Castro. Las ideas de estos profesores le resultaron atractivas, hasta el punto de trasladarse a Madrid para cursar allí los estudios de doctorado y, además, asistir a las clases de Francisco Giner de los Ríos. De gran influencia sobre los primeros pensadores del presente siglo¹³³, Giner de los Ríos constituyó, según el profesor Fernández Pérez¹³⁴, la primera gran influencia que recibiera Bernis.¹³⁵

Leída la tesis permaneció algunos años en Sevilla, donde participó en actividades del Ateneo. Impartió cursos de doctorado en la Universidad. En lo tocante a las actividades políticas, comenzó a estar cada vez más vinculado con el Partido Liberal Democrático¹³⁶.

¹³⁰ Cfr. J. Velarde Fuertes, *Introducción a la historia del pensamiento económico español*, op. cit., p. 29. También menciona a Bermúdez Cañete.

¹³¹ Las aportaciones de Zumalacárregui quedan fuera del ámbito de este trabajo por cuanto se dedicó a áreas de la ciencia económica relativamente ajenas a la Hacienda Pública.

¹³² Véase José Miguel Fernández Pérez “La trayectoria intelectual de Francisco Bernis” en *Pensamiento Iberoamericano* nº14, julio-diciembre de 1988, p. 339.

¹³³ Según destaca Gómez Molleda, “de 1870 a 1880 nace la promoción de admiradores discípulos de Giner”. Tal y como señala Fernández Pérez, resulta llamativo que la figura de Bernis no aparezca en esa lista de “hijos espirituales» de Giner” que cita Gómez Molleda. Cfr. M^a Dolores Gómez Molleda, *Los reformadores de la España contemporánea*, CSIC, Madrid 1981, p. 282. Véase José Miguel Fernández Pérez, “El pensamiento económico de Francisco Bernis” en *Economía Española, Cultura y Sociedad, Homenaje a Juan Velarde*, op. cit., p. 516. Además, tampoco se cita a Bernis en la obra de José Gil Cremades *El reformismo español. Krausismo, escuela histórica, neotomismo*, Ariel, Barcelona 1960.

¹³⁴ No todas las influencias que se mencionaran guardan relación directa con su formación hacendística. Si bien son de carácter marcadamente económico, consideramos de interés mencionarlas porque tuvieron indudablemente cierto reflejo en su pensamiento hacendístico.

¹³⁵ De hecho fue a Giner de los Ríos a quien dedicó su libro *La Hacienda Pública española*, que estudiamos en la segunda parte de este apartado.

¹³⁶ Véase J.M. Fernández Pérez, en “La trayectoria intelectual de Francisco Bernis”, op. cit., p. 340.

Su formación postdoctoral se desarrolló, como en el caso de la mayoría de los discípulos de Giner de los Ríos¹³⁷, en el extranjero, más concretamente en Alemania. En los dos años que permaneció en la Universidad de Berlín entró en contacto con importantes figuras de la corriente historicista, en concreto con Gustav Schmoller y Adolf Wagner. Asistió, por ejemplo, al *Seminario de Ciencias Políticas y Estadística* de Schmoller¹³⁸. El historicismo alemán, especialmente la denominada nueva escuela histórica, constituyó, según señala Fernández Pérez, la segunda gran influencia ejercida sobre Bernis.

De todos los autores y corrientes alemanes, Bernis se centró en dos figuras, G. Schmoller y A. Wagner. Cabe considerar que las enseñanzas de este último tuvieron influencia sobre el pensamiento de Bernis porque, según mismo afirmaba, es “el más profundo, creo yo, el más avanzado, del que más puede aprenderse”¹³⁹.

Después de Berlín se trasladó a Bonn y posteriormente realizó una estancia de verano en Inglaterra, donde conoció a F.Y. Edgeworth. Tras Inglaterra se fue a EE.UU. Allí entró en contacto con profesores de la Columbia University como J. Bates Clark y Henry L. Moore y, especialmente, con E.R.A. Seligman, de quien, según indica Fernández Pérez, afirmaba que era “el primer hacendista de América”¹⁴⁰. Del contacto directo con los institucionalistas americanos proviene la tercera gran influencia ejercida sobre Bernis.¹⁴¹ Se debe señalar la importancia que pudo tener el que, tras su contacto con el historicismo alemán, trabajase cerca de institucionalistas americanos, pues, como afirma el profesor Rojo, “el último cuarto del siglo XIX presencié en los Estados Unidos un creciente interés por el pensamiento socioeconómico alemán”¹⁴². Lo anterior contribuyó a que se diera una relativa continuidad en la formación de Bernis.

Consideraba que “[e]l terreno más cultivado y mejor servido por los americanos es la Hacienda. Tienen unos cinco o seis tratados excelentes, sobre todo uno de Seligman (...) y otro de Horve.”¹⁴³ La anterior afirmación del profesor Bernis se debe contextualizar, puesto que desde principios del siglo XIX y hasta bien entrado el siglo XX, la literatura financiera española venía siendo muy pobre, por lo que el contraste era aún más fuerte.

¹³⁷ Un ejemplo de ello lo encontramos en la lista de las personas que solicitaron pensión a la Junta para la Ampliación de Estudios, entre las que se encontraban Antonio Flores de Lemus, José Álvarez Cienfuegos, Agustín Viñuales, Germán Bernácer, Ramón Carande, Olegario Fernández Baños, Luis Olariaga, José Larraz, Román Perpiñá Grau, Jesús Prados Arrarte, Enrique Rodríguez Mata, o Antonio Bermúdez Cañete, todos autores relacionados con el avance de la ciencia económica y financiera en nuestro país.

¹³⁸ Véase J.M. Fernández Pérez, “El pensamiento económico de Francisco Bernis”, op. cit., p. 522. Posiblemente, afirma Fernández Pérez, asistiera también al Seminario de Wagner sobre Estadística y ciencias del Estado, lo que hubiera influido sobre su pensamiento hacendístico, pero no ha sido posible probarlo documentalmente.

¹³⁹ Véase la Memoria razonada... p. 19.

¹⁴⁰ Cfr. Carta de F. Bernis a Giner de los Ríos, fechada en Sevilla el 5 de enero de 1906.

¹⁴¹ Véase J.M. Fernández Pérez en “La trayectoria intelectual de Francisco Bernis”, op. cit., p. 342.

¹⁴² Cfr. L.A. Rojo, “Veblen y el institucionalismo americano”, en *Anales de Economía* 1970 nº (5-8), p. 152.

¹⁴³ Cfr. la carta fechada en Nueva York el 21 de octubre de 1905, (loc. cit. J.M. Fernández Pérez). En el caso del tratado de Seligman se puede conjeturar que se refiriera a *Essays in taxation*, Macmillan, Nueva York 1895. Pero no se ha podido localizar ningún tratado de Hacienda cuyo autor responda al nombre de Horve.



La cuarta influencia recibida por Bernis partió del pensamiento económico marginalista con el que entró en contacto en sus múltiples visitas a Londres¹⁴⁴. A este respecto resulta especialmente importante su relación con F.Y. Edgeworth¹⁴⁵.

Con el objetivo de estudiar los cambios económicos que se habían producido en Europa tras la primera guerra mundial, realizó diversas estancias en países europeos. En estos viajes entró en contacto, entre otros, con M. Pantaleoni, G. Jéze, C. Gide y, sobre todo, A. de Viti di Marco. Como denominador común a varios de ellos se observa que fueron autores de manuales de Hacienda Pública, significativos para el avance de dicha ciencia.

En enero de 1905, regresó desde Alemania con la intención de opositar a la cátedra de *Economía Política y Hacienda Pública* de la Universidad de Valladolid, pero no consiguió la plaza. En 1906, avisado por el propio Giner de los Ríos, presentó la solicitud a la cátedra del mismo nombre de Santiago de Compostela, y en esta ocasión sí la ganó¹⁴⁶. Sin embargo, no llegó a impartir clases en Santiago porque inmediatamente intentó permutarla con la homónima de Sevilla, de la que era entonces catedrático el profesor Armando R. Castroviejo, quien no accedió a la permuta. Bernis hizo otro intento de cambio, esta vez con el catedrático de Salamanca, el profesor Teodoro Peña. En esta ocasión sí se llevó a fin la permuta y fue nombrado catedrático de *Economía Política y Hacienda Pública* de la Universidad de Salamanca en agosto del mismo año.

En Salamanca desarrolló una intensa actividad académica e investigadora al mismo tiempo que participó en el *Instituto de Reformas Sociales* como delegado regional de Estadística.¹⁴⁷ Esta cercanía con el *Instituto de Reformas Sociales* concuerda con sus convicciones anticapitalistas¹⁴⁸, que quedaron probadas por su participación en el grupo socialista *Nueva Escuela*. Durante esos años colaboró en la creación del *Ateneo Científico, Artístico y Literario* de Salamanca, de cuya sección de Ciencias Sociales fue nombrado presidente.

Debe recalarse su activa participación en las Cajas de Ahorros. En 1921 se trasladó a Madrid, requerido por Cambó, para elaborar la Ley de Ordenación Bancaria, en la cual tuvo un papel esencial. Fue nombrado secretario general del *Consejo Superior Bancario* desde el que desempeñó una importante labor. A pesar del cambio de actividad no abandonó la investigación, como prueban las numerosas publicaciones de esta etapa.

¹⁴⁴ Solicitó varias pensiones a la Junta para Ampliación de Estudios. Las dos primeras, en 1907 y 1910, se le concedieron, pero cuando la volvió a solicitar en 1914 ya no le fue concedida. El objetivo de estas estancias era estudiar la Hacienda municipal inglesa. El fruto fue la Memoria sobre la Hacienda local inglesa que se entregó a la Junta.

¹⁴⁵ Una muestra de la relación que se establece entre ellos es la recensión que el autor inglés realiza de *La Hacienda española. Los impuestos. Cómo son en España...* Esta recensión se publica en *The Economic Journal*, vol. XXIX nº114, marzo de 1919, pp. 83-85.

¹⁴⁶ Fue nombrado catedrático por Real Orden de 15 de abril de 1906. Previa autorización concedida por Real Orden de 23 de mayo de 1906, tomó posesión de la cátedra de Santiago de Compostela en la Universidad de Madrid. Véase folio 12 vuelto del Libro A-555 del Registro de Títulos administrativos de catedráticos y empleados del distrito, Archivo Histórico Universitario de la Universidad de Santiago de Compostela.

¹⁴⁷ Tal y como indica el profesor Fernández Pérez, en ocasiones se involucra aún más, haciendo de mediador entre las partes. Sus inquietudes sociales fueron amplias, y se plasmaron en diversas actuaciones, como el dar clases gratuitas a obreros, por ejemplo. Su compromiso con la sociedad de su tiempo fue, en ese sentido, relevante. Véase J.M. Fernández Pérez, "La trayectoria intelectual de Francisco Bernis", op. cit., p. 346.

¹⁴⁸ Véase J. Velarde Fuertes, *Introducción a la Historia del Pensamiento económico español*, op. cit., p. 27.

A un nivel más personal, debe mencionarse su profunda admiración por el profesor Flores de Lemus¹⁴⁹, pese a no ser correspondido, y el trauma que le supuso no ganar las oposiciones a la Cátedra de *Hacienda Pública* de la Universidad de Madrid de 1932. En ellas compitió con Agustín Viñuales, quien ganó por unanimidad del tribunal compuesto por el propio Flores de Lemus, R. Carande, E. Rodríguez Mata, G. Franco, y presidido por J.M. Pérez-Bances.¹⁵⁰ Falleció en 1933 tras haber logrado reincorporarse a la vida académica, en la cátedra de Granada.

De entre variadas obras del profesor Bernis, la que resulta de interés en el ámbito de este trabajo es *La Hacienda Española. Los impuestos. Cómo son en España, cómo son en otras haciendas y cómo deberían ser en la nuestra*¹⁵¹. El tema central de esta obra unido a la relevancia de su autor en el ámbito académico del momento, y a su influencia en el avance de los estudios económicos, apoyan su inclusión en el presente trabajo pese a no tratarse de un manual propiamente dicho. A lo anterior hay que añadir que, según indica el profesor Fuentes Quintana, el profesor Bernis escribió esta obra con el objetivo de que ayudara a los estudiantes a conocer la realidad fiscal.

De las obras de Bernis se puede sacar como denominador común su profunda preocupación por el lento crecimiento de España, especialmente en comparación con las demás economías europeas. Esta característica se observa también en *La Hacienda española*, que se inicia con una breve descripción del entorno económico social de España como forma de acercarse al lento crecimiento económico del país y como punto de partida del estudio del sistema tributario.

Las respuestas que el profesor Bernis dio a las cuestiones que se planteaba sobre el crecimiento económico español vinieron condicionadas por la situación económica española del momento¹⁵². Muy escuetamente se puede resumir en dos puntos:

1. España vive un atraso *relativo* respecto a Europa porque en el pasado la economía española creció más despacio que la europea. Se observan divergencias en siete puntos: menor inversión de capital físico y humano, proporción mayor de consumo privado, producción y población primaria excesiva, nivel de industrialización bajo y poca apertura exterior.
2. Las causas de dicho atraso *relativo* son de dos tipos:

¹⁴⁹ Hay autores como J. Algarra que consideran que Bernis fue más un discípulo de Flores que un autor coetáneo. Véase Notas de J. Algarra a *Historia de la Economía* de J. Conrad, op. cit., p. 234.

¹⁵⁰ Anteriormente había firmado las plazas de Santiago de Compostela que ganó José M^a Zumalacárregui, y de Barcelona que ganó Flores de Lemus. Véase J. Velarde Fuertes, *Introducción a la Historia del Pensamiento económico español* op. cit., p. 152.

¹⁵¹ La edición original es de 1917, Minerva, Barcelona, si bien ha sido reeditada por la Fundación FIES, Madrid 1988, a modo de homenaje a economistas españoles destacados, como fuera Francisco Bernis. De entre las obras de este autor se elige *La Hacienda Española* por ser una de las que mejor expone sus razonamientos sobre las causas del atraso relativo de la economía española.

¹⁵² Véase a este respecto Gabriel Tortella *La economía española, 1830-1900*, Tuñón de Lara (ed.), pp. 133-140, (1981), Jordi Nadal, *El fracaso de la revolución industrial en España, 1814-1930*, Ariel, Barcelona 1975, Nicolás Sánchez Albornoz *La modernización económica de España*, Alianza, Madrid 1985.



- a) *Exógenas*, por la pérdida del imperio colonial y por el alto grado de dependencia del que adolece la economía española para llevar a buen fin su proceso de desarrollo¹⁵³;
- b) *Endógenas*, por el atraso del amplio sector agrícola. Pese a que aumentaron los recursos utilizados y mejoraron las técnicas aplicadas, se acrecentaba la distancia con el resto de países a causa, según Bernis, del proteccionismo arancelario que colaboraba al mantenimiento de un sector agrario que no buscaba la competitividad y que se apoyaba en el cereal en lugar de abrirse a nuevas vías relacionadas con el exterior.

A estas razones habría que añadir, según el profesor Bernis, la negativa evolución del sector industrial, debida en parte a la escasa demanda interior. Para suplirla debería haberse acudido al mercado exterior pero, al no hacerlo se abrió una brecha diferencial entre nuestro crecimiento y el europeo. Otro factor que señala el profesor Bernis por suponer un freno importante al crecimiento económico era el funcionamiento del sistema financiero.

En virtud de lo dicho se puede afirmar que uno de los cometidos del profesor Bernis en esta obra consistió en la descripción de los principales problemas de la economía española como punto de partida para el estudio de nuestra Hacienda. Según indica el profesor Fuentes Quintana¹⁵⁴, Bernis subrayaba la importancia que tuvieron algunos de esos problemas, en concreto dos: el denominado *proteccionismo integral*, “[e]l mayor error de la política económica, que condicionó el desarrollo económico de los siglos XIX y XX”¹⁵⁵, que contribuyó a que se consolidase una agricultura tradicional basada en el cereal; y, la ausencia de liberalización del comercio exterior, que debería acometerse mediante el fomento de las exportaciones¹⁵⁶. Bernis demostró las negativas consecuencias del arancel, que se había instaurado en todas las ramas de la producción, y que había hecho de España un país sin ventaja alguna en el sector productivo por la falta de especialización fruto de la ausencia de competencia externa. Consideraba que la política exportadora era “una política fomentadora de toda la economía nacional.”¹⁵⁷ No es otra cosa que su propuesta de lucha contra los efectos nocivos del proteccionismo integral.

En cuanto al estudio del sistema tributario español, tema central de esta obra, cabe señalar, según el profesor Fuentes Quintana¹⁵⁸, un enfoque moderno del estudio de la imposición que se refleja en la estructura de su contenido –similar al del manual del profesor Prest¹⁵⁹:

1. *Descripción* del sistema impositivo, en los capítulos segundo y tercero;

¹⁵³ Un interesante debate sobre estas causas endógenas puede encontrarse en las pp. 16 y ss. del prólogo a esta obra.

¹⁵⁴ Cfr. E. Fuentes Quintana, prólogo a la reedición de la obra de Bernis, op. cit., p. 35.

¹⁵⁵ Cfr. E. Fuentes Quintana, prólogo a la reedición de la obra de Bernis, op. cit., p. 28.

¹⁵⁶ Con relación a este tema el profesor Bernis escribió *Fomento de las exportaciones*, Minerva, Barcelona.

¹⁵⁷ Cfr. E. Fuentes Quintana, prólogo a la reedición de la obra de Bernis, op. cit., p. 35. El profesor Fuentes Quintana menciona un tercer problema, “límite al crecimiento que supone un mercado débil”.

¹⁵⁸ Prólogo a la edición facsímil de *La Hacienda española...*, op. cit., p. 38.

¹⁵⁹ *Public Finance in Theory and Practice*, Quadrangle Books, Chicago; Weidenfeld&Nicholson Ltd. Londres, 1960. Versión española Gredos, Madrid 1967.

2. Principios de *análisis*, en los capítulos cuarto y quinto; y
3. Propuestas de *política* fiscal para reformarlo, en los capítulos sexto al noveno.

Las características esenciales del ordenamiento tributario español, expuestas en el capítulo segundo, son las siguientes:

1. En primer lugar, denuncia la ausencia de un proceso modernizador del sistema impositivo español. La causa de este retraso puede encontrarse en el atraso social y económico del país, que impide el desarrollo de las instituciones fiscales. Bernis manifestaba su desacuerdo con que se mantuviesen los puntos básicos del sistema fiscal instituido con la reforma de Mon-Santillán, de 1845.
2. En segundo lugar, señalaba la influencia tan fuerte que habían tenido los sistemas fiscales franceses en la configuración del español. El profesor Bernis partía de que la reforma de 1845 había servido para que se implantase en España la imposición directa de producto, a imagen de Francia, lo que posteriormente había conducido a que se tuviera que vivir bajo la presión de la rigidez e insuficiencia de estos impuestos. Como consecuencia de lo anterior, hubo que recurrir de un modo abusivo a la imposición de consumos.

En el tercer capítulo, Bernis ofrecía una ordenación de los impuestos vigentes en España. Para ello se basó en un criterio, que el profesor Fuentes Quintana califica de confuso, consistente en dividir los tributos según si éstos gravan adquisiciones profesionales (impuestos de producto y personales), adquisiciones no profesionales (impuestos sobre la circulación de la riqueza), o gastos y consumos específicos. En concreto distinguía las figuras tributarias en función de si gravaban “de modo inmediato manifestaciones de capacidad debidas a adquisición profesional...”; “... de modo inmediato la capacidad debida a adquisiciones no profesionales...”; o “... indirectamente otras clases de manifestaciones de capacidad, no de adquisición, sino de aplicación de renta o patrimonio”¹⁶⁰.

Las deficiencias de que adolecía esta clasificación constituyeron la razón fundamental alegada por J. Manuel Pedregal y Enrique Rodríguez-Mata para no darle su voto en la oposición a la cátedra de Hacienda Pública de la Universidad de Madrid a la que ya se ha hecho referencia.¹⁶¹

La segunda parte, capítulos cuarto y quinto, la compone el estudio de los principios analíticos que se deben tomar como referencia para juzgar nuestro sistema tributario. El profesor Bernis partía de dos criterios esenciales:

A. De un lado, consideraba básicos los principios ideales de A. Wagner¹⁶², que enunciaba como sigue¹⁶³:

¹⁶⁰ Cfr. Francisco Bernis, *La Hacienda Española. Los impuestos. Cómo son en España, cómo son en otras haciendas y cómo deben ser en la nuestra*, op. cit., pp. 69 y ss.

¹⁶¹ Como es bien sabido, en esta plaza compitió con un discípulo de Flores de Lemus, Agustín Viñuales, que la ganó a pesar de contar con un curriculum menos brillante.

¹⁶² Principios económicos, principios de justicia, principios administrativos. En definitiva, distinguía entre las categorías “histórico-jurídicas” y las “económicas”. Cfr. *Finanzwissenschaft*, 4 vol., 1877-1901. (cit. en J.A. Schumpeter, *Historia del Análisis económico*, Ariel Economía, Barcelona 1994 (1954), p. 931.



- } El sistema ha de ser suficiente para cubrir las necesidades del Estado;
- } El sistema debe ser movable, esto es, deben existir categorías susceptibles de cubrir posibles vacíos recaudatorios;
- } La carga debe repartirse, siguiendo el principio de generalidad, en función de la capacidad económica. Bernis optó por la capacidad de pago como forma de determinar la capacidad económica, y por la renta como indicador de la capacidad de pago.¹⁶⁴
- } La administración debe hacer que el gravamen sea inequívoco, cómodo de pagar y barato de recaudar.

B. De otro lado, a partir de la realidad de los sistemas fiscales desde la perspectiva europea, estableció comparaciones con el sistema español.

El objetivo del profesor Bernis en su *análisis* era la determinación de la forma de distribuir la carga tributaria en función de la renta nacional. En este ámbito se le han señalado algunos aciertos, como su determinación de la carga fiscal tolerable, que situó en torno al 15%. Asimismo se ha destacado su avance en la búsqueda de una referencia desde la que juzgar la imposición española, al recurrir a un sistema histórico ideal de reparto de los impuestos a imagen del utilizado por otros países europeos¹⁶⁵. Pero también se han advertido defectos. En este sentido, el profesor Fuentes Quintana señala su erróneo cálculo de la renta nacional, que le llevó a pensar que el problema de la Hacienda Pública española radicaba en la composición del sistema fiscal. Además, el profesor Fuentes Quintana apunta que, en la determinación del sistema histórico ideal, el profesor Bernis mostraba una excesiva tendencia a la adopción de los sistemas nor-occidentales. A este respecto el profesor Fuentes Quintana señala como principal defecto, junto a la valoración excesiva de los impuestos sobre el patrimonio, el retraso en la adopción de los impuestos generales sobre el volumen de ventas.

Antes de pasar a la tercera parte, en el capítulo quinto el profesor Bernis desarrolló las diferentes figuras tributarias con que cuenta la técnica financiera, centrándose en las utilizadas por las Haciendas más modernas. Distinguió:¹⁶⁶

- I. Sobre gastos y consumos (Generales, particulares y especiales);
- II. Sobre adquisiciones no profesionales;
- III. A. Sobre el patrimonio; B. Sobre productos; C. Sobre la renta; D. Combinaciones en un mismo sistema de los impuestos sobre patrimonio, productos y rentas.

¹⁶³ Cfr. Francisco Bernis, *La Hacienda Española. Los impuestos. Cómo son en España, cómo son en otras haciendas y cómo deben ser en la nuestra*, op. cit., pp. 100-104.

¹⁶⁴ En este punto el profesor Fuentes Quintana hace notar la falta de sistematización por parte de Bernis, que carece de una metodología ordenada en su explicación, en la que, además, faltan varias visiones por tratar. Véase E. Fuentes Quintana, prólogo a la reedición de la obra de Bernis, op. cit.

¹⁶⁵ Véase E. Fuentes Quintana, prólogo a la reedición de la obra de Bernis, p. 43.

¹⁶⁶ Cfr. Francisco Bernis, *La Hacienda Española. Los impuestos. Cómo son en España, cómo son en otras haciendas y cómo deben ser en la nuestra*, op. cit., pp. 140-141.

El orden de la clasificación tenía su razón de ser en el propio funcionamiento del sistema fiscal. Así, para Bernis, lo que no se recaudase con los tributos sobre gastos y consumos se cubriría con lo recaudado al gravar las adquisiciones no profesionales, y así sucesivamente.

La tercera parte de la obra se centraba en ofrecer vías alternativas a nuestro sistema fiscal, es decir, propuestas de *reformas*. El sistema fiscal que Bernis tomó como punto de partida primaba los principios liberales de reparto, instituidos tras las reformas de 1845 y 1900. En ambas hubo, por lo que toca a la imposición indirecta, inclinación por el gravamen sobre el gasto en bienes y servicios mediante impuestos sobre consumos específicos y, en lo referente a la imposición directa, predilección por impuestos de producto, todo ello combinado con impuestos sobre la circulación de la riqueza. Además, se contaba con un potente impuesto de aduanas que ejercía un considerable efecto proteccionista. Los cálculos de partida de que se valió Bernis respecto a la participación de las diferentes figuras en la recaudación total eran los siguientes: tributos personales, 0,7 %; tributos reales, 38 %; figuras complementarias, 8,9 %; gastos y consumos, 52,4 %.

Bernis abogaba por la introducción de una serie de modificaciones en el sistema fiscal, conducentes esencialmente en:

1. Introducir más impuestos sobre consumos específicos;
2. Reducir los derechos aduaneros y poner límites a los productos protegidos;
3. Aumentar la imposición sobre el patrimonio;
4. Disminuir las aportaciones de la tributación de producto al Presupuesto del Estado, cediéndose la diferencia a las haciendas locales.
5. Elevar el peso de la imposición personal hasta alcanzar el 21% del Presupuesto;
6. Otorgar un papel más significativo a las haciendas locales, en las que, además, debería regir el principio del beneficio.

Con estos cambios el profesor Bernis perseguía la siguiente distribución de la carga entre las figuras tributarias:

- a) Los impuestos sobre gastos y consumos deberían aumentar su peso alcanzando el 58 % del total de la recaudación;
- b) Los impuestos sobre productos deberían reducir su peso del 38 al 9%;
- c) Los impuestos personales deberían pasar del insignificante 0,7% anterior al 21%,
- d) Las adquisiciones complementarias aumentarían del 8,9 al 12%.

La dirección de las propuestas del profesor Bernis puede explicarse en función del marco europeo en el que se movía, en el que se trataba de encontrar sustitutos a muchas de las figuras existentes -por ejemplo, la sustitución del impuesto sobre producto por el impuesto personal-. Además, su formación, que transcurrió junto a importantes hacendistas nada partidarios de posturas liberales, como Wagner, contribuye a explicar su tendencia a la socialización de la Hacienda.



En definitiva, tendía a una imposición basada, del lado de la tributación indirecta, en impuestos sobre volumen de ventas, y, del lado de la directa, en la personalización de la misma, tanto para las sociedades como para el patrimonio¹⁶⁷.

En cierto sentido, la reforma promovida por el profesor Bernis se llevó a la práctica de la mano de Flores de Lemus¹⁶⁸. Sin embargo, tal y como precisa el profesor Fuentes Quintana, se observan divergencias de grado y de estrategia entre lo que el profesor Bernis proponía y lo que el profesor Flores de Lemus materializó. Estas diferencias, junto a la falta de rigor de sus propuestas le costaron a Bernis la oposición a la cátedra de Madrid.¹⁶⁹

IV.2. Pío Ballesteros: *Manual de Hacienda Pública*

La principal ocupación profesional del Magistrado del Tribunal Supremo Pío Ballesteros Alava no fue la Universidad, lo que no le impidió ejercer como docente durante varios periodos. Así, en 1906 fue nombrado auxiliar sustituto personal de la asignatura de *Economía Política* de la facultad de Derecho de la Universidad Central, cargo del que solicitó la excedencia en 1930. Posteriormente, en 1947¹⁷⁰ fue nombrado Encargado de Cátedra para el desempeño de la disciplina de *Hacienda Pública* en la facultad de Ciencias Políticas y Económicas de la misma Universidad¹⁷¹. Tuvo encargada la docencia en la sección de Ciencias Políticas hasta su fallecimiento en 1952¹⁷².

En este apartado analizamos su manual de Hacienda Pública, concebido fruto de su inquietud por facilitar y colaborar en el estudio de la Hacienda Pública como disciplina universitaria. Pese a tener en cuenta el esfuerzo de muchos profesores por poner en manos del público español una serie de manuales extranjeros de las más diversas orientaciones doctrinales -en concreto hacía referencia a *Hacienda Pública*¹⁷³ de K. T. von Eheberg, *Introducción a la ciencia financiera*¹⁷⁴ de Karel

¹⁶⁷ Esto es lo que el propio profesor Fuentes Quintana denomina ideología fiscal reformadora, en “Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma”, discurso ingreso en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, en 1975, que subyace en la actuación “silenciosa” de Flores de Lemus.

¹⁶⁸ La Reforma Tributaria Silenciosa, que es como se conoce a la reforma llevada a cabo por Flores de Lemus, buscaba fundamentalmente la personalización del gravamen por razones de suficiencia, de justicia, y con base en el Derecho fiscal comparado por haberse introducido el IRPF en Prusia y Austria, y el income tax en Gran Bretaña. Desde 1909, la imposición de producto se mostró insuficiente para soportar los gastos por su inflexibilidad. Además, se hacía necesaria la imposición directa progresiva, para compensar la regresividad de los impuestos de consumo. Su propuesta partía de principios parecidos a los expuestos por Bernis. Véase E. Fuentes Quintana “La ideología de la Reforma Tributaria Silenciosa”, *Hacienda Pública Española* nº 42-43, 1976, p. 107.

¹⁶⁹ Según el profesor Fuentes Quintana, esta falta de rigor puede resumirse en la excesiva facilidad para cambiar las aportaciones al Presupuesto de cada impuesto, la defensa del gravamen sobre los incrementos del valor patrimonial, la laxitud en la reforma del impuesto sobre producto, y la fe en los nuevos impuestos de consumo y en los monopolios fiscales.

¹⁷⁰ Por Orden Ministerial de 30 de octubre de 1947.

¹⁷¹ Expediente Personal del profesor Pío Ballesteros Alava facilitado por la Sección de Personal Docente de la Universidad Complutense de Madrid.

¹⁷² Información facilitada por la sección de personal de la Universidad Complutense de Madrid.

¹⁷³ Trad. E. Rodríguez Mata, G.Gili, Barcelona 1929.

¹⁷⁴ Labor, Barcelona 1937.

Englis, *Hacienda Pública*¹⁷⁵ de R. van der Borgh, *Manual de Hacienda Pública*¹⁷⁶ F. Flora, o *Principios de ciencia de las finanzas*¹⁷⁷ de B. Griziotti-, Ballesteros subrayaba la escasez de manuales españoles para esta disciplina. Únicamente cabía mencionar, a su entender, las aportaciones por vía de notas o apéndices de los traductores de las obras señaladas, como L.V. Paret en su traducción, notas y apéndices a la obra de F. Flora¹⁷⁸, E. Rodríguez Mata en sus traducciones de los manuales de Eheberg¹⁷⁹ y de Griziotti¹⁸⁰, y Miguel Sancho Izquierdo en la obra de R. van der Borgh¹⁸¹.

Ante este panorama el profesor Ballesteros consideró la oportunidad de elaborar un manual que sirviera para analizar las cuestiones fundamentales de la ciencia de la Hacienda desde la óptica española. Aquí se encuentra el origen de su *Manual Hacienda Pública*¹⁸², dedicado al estudio de los principios generales de la ciencia financiera.

En este sentido, el profesor Coronas afirma que "...la obra del señor Ballesteros viene a satisfacer una urgente necesidad sentida por nuestra juventud universitaria, a la que se ofrecían hasta el día una serie de traducciones de obras extranjeras -algunas muy buenas; es de justicia el consignarlo-, pero ningún libro español moderno y sólido de Teoría general de la Hacienda, si exceptuamos excelentes monografías de Profesores universitarios, que tenían el inconveniente de limitarse a temas muy circunscritos."¹⁸³

Esta obra, que pretende resaltar la importancia que tiene el estudio de las aportaciones de los autores españoles, supone, según el profesor Coronas¹⁸⁴, una sistematización de la situación de la Hacienda Pública en el momento de su elaboración, de orientación moderna y ampliamente documentada.

El profesor Ballesteros dividió su *Manual de Hacienda Pública* en tres partes:

A. *Preliminares*, donde realiza una amplia introducción histórica.

B. Parte primera, destinada al estudio de los *gastos públicos*;

C. Parte Segunda, en la cual se centra en los *ingresos públicos*.

¹⁷⁵ Labor, Barcelona, 1925.

¹⁷⁶ Trad. V. Gay, Librería Victoriano Suárez, Madrid 1906.

¹⁷⁷ Trad. y notas Dino Jarach Depalma, Buenos Aires 1949.

¹⁷⁸ *Manual de Ciencia de la Hacienda*, segunda versión española de Lorenzo Víctor Paret, aumentada con un apéndice "Notas del traductor" comentario sobre "La Hacienda española", Librería General Victoriano Suárez, Madrid 1918.

¹⁷⁹ Eheberg, K. T. Von, *Finanzwissenschaft*, G. Böhme, Leipzig 1901, traducida al castellano con el título *Hacienda pública*, por E. Rodríguez Mata, de la 19ª edición alemana, Gustavo Gigli, Barcelona 1929.

¹⁸⁰ Griziotti, B., *Principios de política, derecho y ciencia de la Hacienda*, Reus, 1958.

¹⁸¹ Borgh, R. van der, *Hacienda pública*, Labor, Barcelona, 1925.

¹⁸² Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid 1940.

¹⁸³ Cfr. reseña de F. Coronas a esta obra, en *Revista de Derecho Privado* nº 287 de 1940, p. 344.

¹⁸⁴ Véase reseña de F. Coronas a esta obra, en *Revista de Derecho Privado*, op.cit, p. 344.



A. Preliminares.

La etapa en la que esta obra se esboza estaba caracterizada por el renacer de los valores propios de los españoles. De ahí el interés de elaborar una síntesis concisa al tiempo que completa de las ideas sobre temas financieros que se habían ido forjando por los autores españoles en el pasado¹⁸⁵. Esa es, fundamentalmente, la tarea del profesor Ballesteros en los *Preliminares*.

Comienza con un primer capítulo centrado en el análisis de las razones que pueden llevar al Estado a intervenir en la vida económica, a través del estudio de las necesidades colectivas, la actividad financiera y sus peculiaridades, resaltando el matiz político del fenómeno financiero. Por actividad financiera el profesor Ballesteros entendía el conjunto de las actuaciones del Estado dirigidas a “producir servicios de interés general”¹⁸⁶, actividades que, afirmaba, tienen carácter económico. Esta afirmación se basaba en que el Estado requiere medios económicos para el desarrollo de esta actividad. Pero además señalaba, siguiendo a A. Wagner, que el Estado mismo es de suyo un valor económico, en tanto que es indispensable para que los demás sujetos económicos puedan desarrollar su propia actividad.

Desde la óptica de Ballesteros, la actividad del Estado engloba las ramas del consumo y de la producción, mostrándose explícitamente contrario, en este punto, a la concepción clásica de la Hacienda Pública que excluye la producción¹⁸⁷. El profesor Ballesteros participaba de la opinión de que la actividad del Estado es una actividad productiva y necesaria, poniendo de relieve con ello una marcada influencia germana (List, Wagner y Dietzel). El listado de maestros con los que se mostraba de acuerdo se completaba con el italiano A. de Viti di Marco, cuya obra se encargaría él mismo de traducir¹⁸⁸. Con esta postura del profesor Ballesteros se pone de manifiesto el asentamiento de esa corriente de pensamiento en nuestro país, partidaria de la consideración de la rama productiva de la actividad financiera.

Se deben resaltar, según el profesor Calle, los capítulos en los que estudiaba con detalle el concepto y el método de la Hacienda Pública, su finalidad, las leyes por las que se rige, señalando las diferencias existentes con las leyes económicas. La conceptualización de la Hacienda Pública de la que parte el profesor Ballesteros es la siguiente: “Es peculiar misión de la Ciencia de la Hacienda ocuparse en el análisis de aquella serie de actividades desplegadas por las entidades de Derecho público para producir medios con que atender a servicios encaminados a satisfacer necesidades colectivas que, si en definitiva llegan a serlo y merecer nombre de tales, estibarán en una circunstancia: la de que se fundan en las genuinas y generalmente experimentadas por el individuo (...)”¹⁸⁹

La relación de la Hacienda con otras ciencias la expone el profesor Ballesteros, remarcando su independencia y distinguiendo de un lado las ciencias que le son afines y, de otro, las ciencias auxiliares: entre las primeras señalaba la Administración financiera, la práctica financiera y la

¹⁸⁵ Cfr. reseña de F. Coronas a esta obra, en *Revista de Derecho Privado* nº 287 de 1940, p. 344.

¹⁸⁶ Cfr. P. Ballesteros *Manual de Hacienda*, op. cit., p. 7.

¹⁸⁷ A este respecto cita a A. Smith, J.B. Say, y E. Sax. En España hace referencia al *Diccionario de Hacienda* y a *Elementos de la Ciencia de la Hacienda* de J. Canga Argüelles.

¹⁸⁸ Existe otra versión de esta obra muy posterior, de 1985, a cargo de Julio Banacloche, publicada por el IEF.

¹⁸⁹ “La moral y la política fiscal”, en *Anales de Economía* nº6 de 1947, p. 423.

política financiera; entre las segundas destacaba la Economía Política, o ciencia que “suministra las nociones de riqueza, valor, precio, producto, renta, crédito, etc.”¹⁹⁰

En relación con la metodología financiera se ciñó a la metodología de la Economía Política, pero añadiendo las precisiones hechas por K. T. von Eheberg y F. Bastable. Siguiendo a estos autores, subrayaba que no debe optarse de modo único ni por la deducción ni por la inducción, aunque en todo caso ésta última resulta más útil que la primera.

La relevancia de los capítulos tercero y cuarto se debe a que en ellos se expone la aparición y evolución de la ciencia y la literatura hacendísticas. En el capítulo III el profesor Ballesteros desarrollaba la evolución general de la Hacienda desde la antigüedad griega hasta el siglo XX. De esta evolución el profesor Ballesteros destacaba la figura de A. Smith del que dice “impidió una profunda elaboración de la ciencia de la Hacienda por causa de tan estrecha dependencia en que la situó con respecto a la Economía”¹⁹¹, reprochándole, como a la generalidad de los clásicos, el que la considerase como una rama más del consumo. Asimismo le criticaba el papel preponderante que otorgó al interés privado frente al interés público. Siguiendo a Bastable, el profesor Ballesteros advertía que la influencia doctrinal y metodológica de Smith fue la causa de que, a comienzos del siglo XIX, no se separase la *Ciencia de la Hacienda* de la *Economía Política* tanto en Alemania como en el resto de Europa.

El capítulo IV comprende un análisis pormenorizado de la literatura española sobre Hacienda, desde la Edad Media hasta el momento de la redacción de la obra. En él repasaba las aportaciones de prácticamente todos los autores, desde Fray Domingo Soto, y Sancho de Moncada, hasta Francisco Martínez de la Mata. En el siglo XVII distinguió a los denominados arbitristas, (Luis de Arriata y Guevara y a Francisco de Sandoval). Del siglo XVIII señaló las obras de Bernardo F. Aznar, José Patiño y José del Campillo y Cossío, entre otros¹⁹². Del inicio del siglo XIX mencionó a Cayetano Soler, Francisco Gallardo Fernández, Luis de Sosa y Francisco X. de Uriortúa. Ya de lleno en el siglo XIX Ballesteros destacó las aportaciones del conde de Canga Argüelles, José de la Peña y Aguayo, J.P. Muchada, D.F.A. Conte, López Narvaez y Eustaquio Toledano. Se debe poner de manifiesto el que omitiera cualquier tipo de mención a Flórez Estrada¹⁹³. De la década de los sesenta subrayó el papel de Mariano Miranda y Eguía y J. Piernas Hurtado. Su descripción del último cuarto del siglo XIX lo marcan, además del *Programa* de Modesto Fernández y González, la tercera edición de la obra de Piernas Hurtado ya en solitario, y las obras de T. Peña y de A. Brañas.

El profesor Ballesteros reiteraba como nota predominante del inicio del siglo XX la carencia de tratados doctrinales completos de origen español, apuntando que, en contraposición, sí se habían publicado obras monográficas relevantes. Insistió en que la escasez de manuales españoles se contrarrestaba en parte por las traducciones de manuales extranjeros que habían ocupado a muchos profesores. Mencionaba también las aportaciones, de carácter más práctico que pedagógico, de A. Flores de Lemus, F. Bernis, A. Viñuales y Trías de Bes.

¹⁹⁰ Cfr. P. Ballesteros *Manual de Hacienda*, op. cit., p. 23.

¹⁹¹ Cfr. P. Ballesteros *Manual de Hacienda*, op. cit., p. 38.

¹⁹² Véase P. Ballesteros *Manual de Hacienda*, op. cit., pp. 71-73.

¹⁹³ Quizás la razón estribe en que su obra se centrara en la Economía Política y no en la “Hacienda Pública”.



En definitiva, el profesor Ballesteros ofrecía un bosquejo general de la evolución de los estudios de esta materia en España, de gran utilidad ante la escasez y falta de sistematización de los datos existentes a este respecto.

B. Primera parte: *Gastos Públicos*.

Tras los *Preliminares*, la primera parte está destinada al estudio de los gastos públicos. La definición más completa del profesor Ballesteros sobre el gasto público, que curiosamente se encuentra en la parte dedicada a los ingresos, es la siguiente: “El gasto total del Estado es el precio de los servicios públicos, porque no es admisible que éstos cuesten una cantidad inferior y la diferencia se dedique a incrementar ningún peculio particular...”¹⁹⁴

El profesor Ballesteros, en su estudio de los gastos públicos se centró en el problema de la progresión, analizando sus causas en función de los diversos factores que pueden determinar su incremento. Establecía una relación entre la progresión de los gastos públicos y la estructura política y social de cada nación. Su preocupación por los principios sociales con relación a la ciencia financiera es casi una constante en las obras de Ballesteros, dedicando un artículo exclusivamente a su análisis.¹⁹⁵

Relacionado con lo anterior, el profesor Ballesteros destacaba, de la Hacienda Pública alemana, la concepción de autores que, como A. Schäffle, defendían el papel del Estado en la vida económica para alterar la distribución de la riqueza. Ballesteros encontró otro ejemplo de esta concepción en A. Wagner, quien afirma que el Estado es “la forma suprema de vida social”. En este mismo sentido, pero en la escuela italiana, el profesor Ballesteros señaló a E. Morselli, por desarrollar una orientación ético-social del Estado en la que identifica sus fines con la justicia social.

Otros problemas relacionados con el gasto público, como su influencia sobre el crecimiento económico, la repercusión que sobre ellos tiene la evolución económica, o los criterios para limitarlos son tratados de modo somero mediante definiciones generales y sencillas.

Por último, esta primera parte (B.) finaliza con la clasificación de los gastos públicos, valiéndose de las ofrecidas por varios autores extranjeros de notable difusión en nuestro país. En concreto, hizo uso de las clasificaciones de L. Cossa, K. T. von Eheberg, así como de las de otros dos autores más ajenos a la literatura española, H.C. Adams y C.C. Plehn.

Los tres capítulos de esta primera parte no constituyen la parte más sobresaliente del manual sino que, por el contrario, resultan de contenido escaso y poco desarrollado.

C. Segunda Parte: *Ingresos Públicos*

Por contraposición con el apartado anterior, los nueve capítulos de esta parte son de gran relevancia, especialmente por su contribución al análisis del sistema tributario español. El profesor Ballesteros comenzaba definiendo el concepto de ingresos públicos como el conjunto de medios económicos que el Estado necesita para cumplir sus fines¹⁹⁶. Estos recursos, según el profesor

¹⁹⁴ Cfr. P. Ballesteros, *Hacienda Pública*, op. cit., p. 159.

¹⁹⁵ Véase “Principios sociales en la ciencia de la hacienda”, *Anales de Economía* 29, 1948. pp. 12-13.

¹⁹⁶ Cfr. P. Ballesteros, *Hacienda Pública*, op. cit., p. 160.

Ballesteros, deberían cumplir dos requisitos: ser propiedad del Estado, y que éste pudiera lícitamente decidir sobre su destino.

La clasificación principal de los ingresos que realizaba Ballesteros consistía en diferenciar los ordinarios de los extraordinarios, en función de la regularidad de unos y otros. Los ingresos ordinarios, que en su opinión son los realmente significativos, los subdividió a su vez en ingresos ordinarios de *economía privada* e ingresos ordinarios de *economía pública* y, siguiendo a De Viti de Marco, en *patrimoniales* o *tributarios*.

Junto a estas clasificaciones añadió la del profesor Einaudi que distingue las categorías de necesidades públicas satisfechas por su relación con los medios con que se las atiende (precio cuasi privado, precio público, precio político, contribución especial e impuesto).

El capítulo IX está dedicado íntegramente a los ingresos de economía privada, centrándose en la propiedad territorial del Estado. El siguiente capítulo se dedica a la propiedad industrial del Estado, incluyendo el análisis de las minas, ferrocarriles y correos, en el que se pone de manifiesto la posibilidad de que muchas de estas actividades estén en manos privadas.

El capítulo XI introduce el análisis de los ingresos de economía pública, específicamente relacionados con las misiones públicas que el Estado tiene el deber de desarrollar en provecho de la colectividad. El profesor Ballesteros clasificaba las variadas formas que tiene el Estado para obtener estos recursos distinguiendo en función de si el beneficio individual es o no divisible y mensurable. En concreto, diferencia tres figuras: los impuestos, las tasas -que caracteriza como figura de transición entre los ingresos de Derecho privado y Público-, y las contribuciones especiales.

La figura a la que el profesor Ballesteros prestó más atención fueron los impuestos. Su papel, "residual", surge cuando "los ingresos patrimoniales del Estado no proporcionan la totalidad de los recursos necesarios para las atenciones ordinarias, y los bienes y servicios producidos por aquél son de tal índole que no cabe exigir aportación económica de los particulares en razón al uso separado que ellos hagan de los mismos o al beneficio especialmente reportado por cada economía."¹⁹⁷ Del concepto de impuesto Ballesteros destacó dos nociones: su *obligatoriedad*, y el que no otorguen derecho a contraprestación *inmediata*.

En los cuatro capítulos que dedicó a la imposición estudió la función financiera del impuesto, su función económica, su fundamento jurídico, las reglas por las que se rigen, sus efectos sobre la economía y su clasificación.

Respecto a las "reglas del impuesto", Ballesteros destacó a A. Smith, por ser el primero en formular los criterios que deberían regir la imposición, y que expuso como sigue: "...el impuesto debe ser proporcionado a la renta individual; la cuota tributaria ha de ser cierta y no arbitraria; debe fijarse la época y forma de pago más cómodas para el contribuyente; la cantidad que a éste se tome ha de acercarse todo lo posible a lo requerido para las atenciones del Estado."¹⁹⁸

¹⁹⁷ Cfr. P. Ballesteros, *Hacienda Pública*, op. cit., p. 235.

¹⁹⁸ Cfr. P. Ballesteros, *Hacienda Pública*, op. cit., p. 258.



A continuación enunció las reglas propuestas por otros autores posteriores a Smith, hasta llegar a los escritores italianos -Tangorra, Einaudi, De Viti de Marco y Nitti- franceses -G. Jezè y E. Allix- e ingleses -Bastable-.

Tomando como punto de partida lo dicho por todos ellos, analizó algunos criterios concretos.

1. La suficiencia, entendida como la preocupación por “hallar la seguridad de que se obtendrán los ingresos necesarios para la satisfacción de los fines del Estado”¹⁹⁹, que incorpora también un aspecto negativo, puesto que “sólo es lícito llevar la imposición hasta el límite necesario para cumplir las necesidades del Erario.”²⁰⁰
2. La elasticidad de los ingresos en relación con la situación económica. Proponía dos formas de dotar elasticidad a una Hacienda: mediante un sistema tributario compuesto por una pluralidad de impuestos y, adicionalmente, a través de un impuesto complementario, superpuesto a los que gravan los rendimientos sea cual fuere su clase, que grave la totalidad de cada patrimonio y que sea susceptible de presiones crecientes.
3. La determinación de la fuente del impuesto, esto es, qué parte de los bienes poseídos por cada economía puede dedicarse a satisfacer las cuotas tributarias. Ballesteros concluyó que la renta debe constituir la fuente normal del impuesto ordinario, junto a ciertas formas de imposición del capital que afecten a la evolución de las economías sometidas a tributación. Además, la imposición sobre el capital puede ser fuente extraordinaria de recursos.
4. La imposición y el proceso económico, esto es, la neutralidad impositiva. El sistema tributario debe permitir el normal funcionamiento del sistema económico.
5. La generalidad como postulado de justicia, que alude al carácter extensivo del impuesto.
6. La igualdad tributaria, como reflejo de las tesis de igualdad ante la ley en el campo tributario.

En lo que toca a la pugna proporcionalidad frente progresividad, a pesar de desarrollar ampliamente las críticas a este último sistema en boca de De Viti, se mostró partidario de él.

Clasificó los efectos del impuesto en psicológicos, morales, políticos y económicos y, dentro de estos últimos señaló la *percusión*, la *traslación* o *repercusión* y la *difusión* que se origina. Al estudio de todo ello dedica el capítulo XV, penúltimo del manual.

El último capítulo del manual lo dedica íntegramente a la “Variedad tributaria”, distinguiendo diferentes clasificaciones: impuestos en especie y en dinero, generales y especiales, de catastro o de tarifa, ordinarios o extraordinarios y, finalmente, directos e indirectos.

¹⁹⁹ Cfr. P. Ballesteros, *Hacienda Pública*, op. cit., p. 260.

²⁰⁰ Cfr. P. Ballesteros, *Hacienda Pública*, op. cit., p. 261.

Las influencias más destacadas que se ponen de relieve a lo largo de este texto son de origen fundamentalmente alemán e italiano. De los alemanes cabe destacar, a A. Wagner, H. Dietzel, K.T. von Eheberg y F.B.G. von Hermann; de los italianos a F. Flora, L. Einaudi, L. Tangorra, y, especialmente, a A. de Viti de Marco cuyo manual traducido al castellano. Por otro lado, nombra en varias ocasiones a F. Bastable.

En su momento, el manual de Ballesteros fue descrito con las siguientes palabras: “un excelente tratado elemental que lleva al lector a fijar en su mente los temas fundamentales de la disciplina, y siempre a la vista de la legislación vigente en nuestro país.”²⁰¹ Posteriormente, sin embargo, se han puesto de manifiesto algunos defectos, a pesar de los cuales, el profesor Calle afirma que se trata de una obra meritoria²⁰², atendiendo a la fecha en que se publicó. También los profesores Beltrán y Sardá consideran esta obra digna de elogios cuando afirman que, aunque “[c]ubre, naturalmente, sólo una parte del terreno que comprenderá toda la obra; estudia con criterio irreprochable los principios generales de nuestra ciencia, de los gastos y de los ingresos públicos.”²⁰³

No obstante todo lo anterior, ésta no ha sido la aportación que más ha trascendido de este autor. Lo que más se ha ensalzado de las aportaciones del profesor Ballesteros ha sido, tal y como indica el profesor Fuentes Quintana, su traducción de la obra de Antonio de Viti di Marco, *Principios Fundamentales de Economía Financiera (Principii dell'Economia Finanziaria)*²⁰⁴: “lo mejor 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”²⁰⁵

Antes de finalizar debe señalarse que esta obra no fue la única del profesor Ballesteros relacionada con la Hacienda Pública, sino que, muy al contrario, son varias sus publicaciones en el campo de la Hacienda Pública. En concreto, se deben señalar los cinco pequeños libros relacionados con la ciencia de la Hacienda que publicó entre 1930 y 1935, con el título colectivo de “Comentarios aclarativos”: *Teoría del Sistema Tributario Español*²⁰⁶; *La contribución territorial en España*²⁰⁷; *Impuestos de derechos reales, sucesiones y personas jurídicas*²⁰⁸; *La contribución general sobre la renta en España*²⁰⁹, y *La contribución industrial en España*²¹⁰. Estas obras contienen, según los profesores Beltrán y Sardá, “exposiciones claras y críticas bien enfocadas de sus respectivas materias”²¹¹. La primera estudia, a modo de diccionario con base legal y estructura descriptiva, la significación de las

²⁰¹ Reseña en *Revista de Derecho Privado*, 1940, p. 344.

²⁰² Véase R. Calle, *La Hacienda Pública en España. Un análisis de la literatura financiera*, CEU, Madrid 1978.

²⁰³ Cfr. *Literatura española sobre Hacienda*, op.cit., p. 25.

²⁰⁴ Editorial *Revista de Derecho Privado*, Madrid 1934, con prólogo del traductor. En 1985 se edita una nueva versión. En esta ocasión el traductor fue Julio Banacloche Pérez. Colección Obras Básicas de Hacienda Pública del IEF, Madrid 1984.

²⁰⁵ Cfr. R. Calle, *La Hacienda Pública en España*, op. cit., p. 454, n 192.

²⁰⁶ Editorial *Revista de Derecho Privado*, serie F (8º), 1933.

²⁰⁷ Editorial *Revista de Derecho privado*, vol. I, serie F (8º), 1933.

²⁰⁸ Editorial *Revista de Derecho Privado*, vol. II, serie F (8º), 1934.

²⁰⁹ En colaboración con M. de Torres. Editorial *Revista de Derecho Privado*, vol. III, serie E (8º), 1935.

²¹⁰ Editorial *Revista de Derecho Privado*, vol. IV, serie E (8º), 1935.

²¹¹ Cfr. L. Beltrán y J. Sardá, Apéndice I *Literatura española sobre Hacienda*, en Ehebergh/Boesler, *Principios de Hacienda*, op. cit., , pp. 24-25.



diferentes figuras que componen nuestro sistema tributario, y cada una de las siguientes profundiza en figuras concretas del mismo.

Además, pronunció varias conferencias sobre estos temas. Así en *Los principios internacionales del Derecho tributario español*²¹², leída en la Asociación Española de Derecho Internacional, y posteriormente publicada²¹³, el profesor Ballesteros expone aspectos de la aportación española a la solución de problemas concretos de la imposición; otro ejemplo es *La moral y la política fiscal. El pensamiento español en la teoría financiera*, conferencia pronunciada en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación en 1940, y publicada algunos años después.²¹⁴ De esa misma época son *La Reforma Tributaria*²¹⁵ y *Las contribuciones de producto y la tesis universalista*²¹⁶. Cercano al ecuador del siglo XX Ballesteros publicó otro conjunto de artículos de Hacienda: *Medio siglo de Hacienda Española*²¹⁷; *Principios sociales en la ciencia de la hacienda*²¹⁸; *La presión tributaria*²¹⁹, y *La hacienda pública y las depresiones cíclicas*²²⁰.

IV.3. Otros textos

En los apartados precedentes de este trabajo se han analizado obras de Hacienda Pública publicadas por autores relevantes y, en su mayoría, utilizadas para impartir esa asignatura en las facultades de Derecho. Se han podido localizar otros manuales que, sin haber sido elaborados por autores de renombre, presumiblemente se utilizaron para el estudio de esta disciplina en la Universidad española. Es el caso del manual del abogado Eduardo Ordóñez-Munguira, publicado en 1934, y que lleva por título *Hacienda Pública ajustado al programa de la Universidad Central*²²¹. Su título mismo indica la pertinencia de su tratamiento en este trabajo. El segundo manual que se estudia en este apartado es de autor desconocido -únicamente se conocen sus iniciales A.S.R-. Su título, *Apuntes de Elementos de Hacienda Pública*²²². En tercer lugar se hace un repaso a unos *Apuntes de Hacienda Pública*, anónimos, que cabe identificar con las clases de esta disciplina tanto por su estructura como por su contenido.

3.1. *Hacienda Pública ajustado al programa de la Universidad Central*, por Eduardo Ordóñez Munguira.

²¹² Madrid 1935.

²¹³ Reus, Madrid 1935.

²¹⁴ *Anales de Economía* vol. VII nº26 de 1947, pp. 423-455.

²¹⁵ Editorial Revista de Derecho Privado nº 290, 1941, pp. 141-155.

²¹⁶ *Moneda y Crédito* nº1, 1942, pp. 33-40.

²¹⁷ *Anales de Economía*, vol. III Oct-Dic. de 1948 nº32, pp. 371-432.

²¹⁸ *Anales de Economía* vol. VIII nº29 de 1948, pp. 3-34.

²¹⁹ Sección práctica de Revista de Derecho Privado nº 384, de 1949, pp. 216-224.

²²⁰ Discurso leído en el acto de recepción por la Academia de Ciencia Morales y Políticas, el 28 de noviembre de 1950. Contestación de D. José Gascón y Marín. Tipografía Pablo López, Madrid 1950.

²²¹ Vol.1. Imprenta Fénix, Madrid 1934. No se conoce la existencia del Vol.2.

²²² Ejemplar litografiado. Madrid 1929.

Este texto fue concebido, según indica su autor, para ser utilizado en las clases de Hacienda Pública que se impartían en la facultad de Derecho de la Universidad Central, hecho que se pone de manifiesto por la adaptación explícita de su índice al programa oficial.²²³ La materia objeto de estudio aparece dividida en veinticuatro lecciones²²⁴.

En la primera de ellas, esencialmente metodológica, se exponía el concepto y método de la Hacienda Pública como disciplina. Ordóñez señalaba cómo, el crecimiento de la demanda de los servicios que le corresponde al Estado ofrecer, se traduce en una necesidad creciente de adentrarse en el conocimiento de la Hacienda Pública entendida como la actividad económica del Estado. Esta actividad económica conlleva gastos y, para cubrir esos gastos, son necesarios ciertos medios económicos: "Allí donde actúe una Corporación pública, se siente la necesidad de una ordenación económica, de una dirección económicamente ordenada, que se refiera a la adquisición, administración y empleo de los medios necesarios."²²⁵

La economía financiera, desde la óptica del autor, era una economía de gastos e ingresos, pero con unas características especiales. Ponía de relieve el diferente fin perseguido por la economía del Estado frente a las economías privadas, en tanto que aquella persigue la producción de bienes inmateriales que, según Ordóñez, no pueden expresarse ni valorarse en dinero, pero que resultan esenciales²²⁶: justicia, paz, fomento de la cultura, etc.

Otra característica propia de la actuación económica del Estado que subrayaba Ordóñez era su capacidad de ejercer coacción en el cobro de determinadas exacciones, sin que se generasen derechos en los individuos a recibir contraprestaciones específicas tras su pago.

La economía financiera sería, según Ordóñez, un medio para conseguir un fin, el fomento del bienestar general, partiendo de que es el Estado el que mejor puede determinar qué es lo mejor para los ciudadanos.

Más adelante, el autor consideraba la ciencia de la Hacienda como "la teoría de la economía pública"²²⁷. Su definición era la siguiente: "[L]a Hacienda Pública se ocupa de todos los

²²³ Véase E. Ordóñez, *Hacienda Pública: Ajustado al programa de la Universidad Central*, op. cit., "Índice de adaptación al programa oficial", op. cit., p. 161.

²²⁴ *Lección I*. Preliminares: la ciencia de la Hacienda y su relación otras ciencias; *Lección II*. Desarrollo histórico de la literatura científica; *Lección III*. La ordenación formal de la Hacienda Pública: El Presupuesto; *Lección IV*. Los órganos de la Administración del Estado; *Lección V*. Los gastos públicos: concepto y clasificación; *Lección VI*. Los ingresos públicos: concepto y clasificación; *Lección VII*. Las exacciones: tasas y contribuciones especiales; *Lección VIII*. Los impuestos: concepto y clasificación; *Lección IX*. El poder impositivo y los principios generales de la imposición: A. Smith y A. Wagner; *Lección X*. Los impuestos de producto; *Lección XI*. El impuesto industrial; *Lección XII*. Propiedad privada del Estado; *Lección XIII*. Los impuestos sobre transmisión de bienes; *Lección XIV*. Los impuestos de consumo en general; *Lección XV*. La imposición sobre el azúcar; *Lección XVI*. El impuesto de Aduanas; *Lección XVII*. La Deuda pública; *Lección XVIII*. La Administración del crédito público; *Lección XIX*. Concepto legal de Hacienda Pública española. Organización de la Hacienda; *Lección XXII*. Los ingresos del Estado: análisis para el caso de España; *Lección XXIII*. El sistema tributario español; *Lección XXIV*. La contribución industrial y de comercio en España; *Lección XXV*. La contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria; *Lección XXVI*. Impuestos directos de comercio. Como puede observarse, se trata de 24 capítulos, y no 26, porque ni en el índice ni en el manual aparecen el XX y XXI, posiblemente por un error de imprenta.

²²⁵ Cfr. E. Ordóñez, *Hacienda Pública: Ajustado al programa de la Universidad Central*, op. cit., p. 10.

²²⁶ En este punto se observa una total coincidencia con lo expuesto por el profesor Gay en su manual.

²²⁷ Cfr. E. Ordóñez, *Hacienda Pública: Ajustado al programa de la Universidad Central*, op. cit., p. 12.



fenómenos de orden económico que hacen relación a los entes políticos; abarca la totalidad de la vida económica del Estado y da las normas para la mejor satisfacción de sus necesidades y la obtención de los medios útiles para satisfacerlas.²²⁸

Ordóñez puntualizaba diciendo que “el estudio de la Hacienda no podrá presentar una disciplina científica si se limita su concepto a los medios o recursos del Estado en su aspecto económico”, sino que debería comprender “todas las relaciones que produzca la vida económica del mismo.”²²⁹

Por tanto, debería entenderse dentro de la Hacienda Pública “la determinación de las necesidades económicas del Estado y de los recursos y orígenes de los medios con que satisfacer aquellas, la realización de estos medios y la aplicación de los mismos a su objeto y, últimamente, la justificación de todos los actos indicados.”²³⁰

De lo dicho deducía el autor que las partes que componen la ciencia de la Hacienda están íntimamente ligadas a los ámbitos de actuación de la economía financiera. La Hacienda Pública abarca la teoría de los gastos públicos, la teoría de los ingresos públicos y la teoría de las relaciones entre ingresos y gastos. No obstante, coincidiendo en este punto con el profesor Ballesteros²³¹, la ciencia de la Hacienda se centraba en la economía de los ingresos, mientras que los gastos sólo se deberían estudiar de modo tangencial.

Desde el punto de vista de Ordóñez, la ciencia de la Hacienda se localiza entre las denominadas ciencias del Estado, estrechamente ligada tanto a la Economía Política como a la Teoría de la Administración del Estado, disciplinas ambas que consideraba imprescindibles para el conocimiento científico de la Hacienda. Defendía que la ciencia de la Hacienda encontraría su complemento en la práctica de la administración financiera. Asimismo, señalaba la existencia de cierta relación, aunque menor, con la Historia financiera, con la Estadística financiera, con el Derecho financiero, etc.

En la lección II Ordóñez realizaba un repaso histórico de la literatura científica en el campo de las finanzas, empezando con los escritores italianos como L. Guetti o M. Palmieri, cameralistas (Veit Ludwig von Seckendorff primero y von Justi después) y demás corrientes, hasta llegar a los escritores americanos (A. Adam con *The Science of Finance* o Seligman con *Essays on Taxation*), ingleses (F.C. Bastable con *Science of Finance* y R. Giffen con *Essays in finances*), franceses (P. Leroy-Beaulieu), alemanes (W. Vocke, W. Lotz y G. Cohn entre otros), italianos (Nitti, L. Einaudi, y F. Flora) y españoles. Este análisis histórico sobrepasa por lo completo del mismo. La diversidad de corrientes y autores, así como el grado de detalle y referencias están muy por encima de la media.

A partir del capítulo III Ordóñez se adentraba en temas propiamente financieros, comenzando por *La ordenación formal de la Hacienda Pública*, donde estudiaba esencialmente el Presupuesto, su estructura, proceso de formación, clasificación, déficit, etc. El capítulo IV lo destinó a

²²⁸ Cfr. E. Ordóñez, *Hacienda Pública: Ajustado al programa de la Universidad Central*, op. cit., p. 99.

²²⁹ Cfr. E. Ordóñez, *Hacienda Pública: Ajustado al programa de la Universidad Central*, op. cit., p. 99.

²³⁰ Cfr. E. Ordóñez, *Hacienda Pública: Ajustado al programa de la Universidad Central*, op. cit., p. 100.

²³¹ Véase en España P. Ballesteros en su *Manual de Hacienda Pública*, op. cit., y fuera de España L. Einaudi *Principios de Hacienda Pública*. Posteriormente también el profesor Naharro Mora defendió esta postura.

estructurar *La Administración de la Hacienda* -Ministro, Tesorería, Contabilidad, etc.-, dando entonces paso al estudio de Gastos e Ingresos.

El capítulo V fue el único destinado al estudio de la naturaleza e importancia de los gastos públicos desde la perspectiva del Estado moderno. Ordóñez consideraba a los gastos supeditados a otros factores, no los considera relevantes en sí mismos desde la perspectiva de la Hacienda Pública. Pese a ello, era partidario de su determinación antes de comenzar la recaudación, aunque dicha determinación quedaría fuera del ámbito de la ciencia de la Hacienda, que debería limitarse a aceptar lo que políticamente se hubiese decidido, investigando sus efectos sobre los Ingresos Públicos y la economía nacional en general.

Ordóñez realizaba una triple clasificación de los gastos, en ordinarios y extraordinarios, en gastos de personal y de material, y en gastos de gobierno frente a gastos de gestión, siguiendo en este punto tanto al profesor Flora, como al profesor Eheberg.²³²

Seguidamente daba paso al estudio de los ingresos, que abarcaba desde la lección VI a la XVI. La primera de ellas, más generalista, ofrecía la definición de los ingresos junto a sus clasificaciones. Ordóñez, siguiendo a Smith, diferenciaba los ingresos obtenidos por el Estado como economía privada o ingresos originarios (explotación de riqueza agraria y forestal, empresas industriales, etc.) de los ingresos de derecho público o derivados.

Centrándose en los ingresos de derecho público, Ordóñez distinguía, según la divisibilidad del servicio, en tasas o exacciones especiales (servicios divisibles) e impuestos o exacciones generales (servicios no divisibles).

Analizaba las tasas (lección VII) siguiendo a los profesores Flora y Eheberg, situando las contribuciones especiales como modalidad de tasa. Respecto a los impuestos (lecciones VIII a XVI), ofrecía diferentes definiciones: la de L. Trotabas: "procedimiento de reparto de las cargas públicas entre los individuos"; la de K.T. von Eheberg: "exacciones del Estado que se perciben de un sueldo y una cuantía unilateral determinados por el poder público con el fin de satisfacer necesidades colectivas."; y la de F. Flora: "cuota individual del coste de producción de los servicios públicos, requeridos de modo indistinto e indivisible por toda la población o por gran parte de ella y coactivamente detraídos de los entes públicos, territoriales e institucionales, de todos sus miembros." De la consideración conjunta de estas definiciones, cada una de las cuales se centra un aspecto específico de los impuestos, se pueden entrever los aspectos de esta figura que Ordóñez consideraba relevantes.

La lección IX, dedicada a los principios de la imposición, muestra ciertas similitudes con el manual de Ballesteros. Ordóñez distingue las aportaciones de A. Smith por un lado y las de A. Wagner por otro.

En relación con el primero, su interpretación de las cuatro reglas de Smith era la siguiente: "1º el impuesto debe guardar relación con la capacidad económica del contribuyente. 2º debe evitarse toda arbitrariedad. 3º que sea percibido en el tiempo y manera más cómodo para el contribuyente, y por último, debe detraerse la menor cantidad posible."²³³

²³² No obstante, no aparecen referenciadas sus obras.

²³³ Cfr. E. Ordóñez, *Hacienda Pública: Ajustado al programa de la Universidad Central*, op. cit., p. 47.



De Wagner enunciaba los principios impositivos diferenciando los fiscales (suficiencia y flexibilidad), los principios de carácter económico (en función de la fuente y de los efectos), y los principios de carácter jurídico (igualdad, justicia y generalidad).

Con base en los principios de estos dos autores, realizaba la siguiente reestructuración de principios o “normas”, equivalentes a las “reglas” de Ballesteros:

A. Normas relativas al orden de la Hacienda:

A.1. La suficiencia del sistema impositivo, y

A.2. La elasticidad, atendiendo a las variaciones de los gastos.

B. Normas económicas de Justicia: generalidad.

El estudio de estas normas se iniciaba aludiendo a la igualdad ante la Ley, necesariamente unida a la uniformidad y la generalidad. El principal problema surgía, en su opinión, en el ámbito de la uniformidad, en la medida en que lleva aparejada una graduación del impuesto. En este punto, Ordóñez se cuestionaba las virtudes y defectos de la proporcionalidad frente a la progresividad. Defendiendo tesis liberales, consideraba a este último método, en primer término, imposible de aplicar y, además, nocivo en tanto que “destruye el capital, cierra las puertas de las rentas, suprime el trabajo y el ahorro...”²³⁴. Se debe destacar este punto de vista por cuanto que el resto de autores de esta época o eran partidarios de la progresividad, como Gay y Ballesteros, o no se decantaban en ningún sentido, como Franco o Álvarez de Cienfuegos. Ordóñez se guió en su análisis de la progresividad únicamente por un texto italiano, de Martello, *L'imposta progressiva en Teoría e in Pratica*²³⁵.

En este capítulo se estudiaban, además, los criterios para medir la capacidad del sujeto pasivo, así como los diferentes efectos del impuesto: repercusión, traslación, etc.

Las clasificaciones que Ordóñez ofrecía de los impuestos, basadas en las de otros autores, distinguían entre impuestos directos e indirectos, personales y reales, subjetivos u objetivos, de Catastro o de tarifa, de repartimiento y de cuota, y por último ordinarios o extraordinarios²³⁶.

Con la sola excepción de la lección XII “Propiedad privada del Estado”, el resto de las lecciones hasta la XVI, se destinaron al análisis de figuras impositivas concretas.

Antes de comenzar la última parte del manual, las lecciones XVII y XVIII analizaban la *Deuda Pública* y *La administración del crédito público*, respectivamente.

Por último, a partir del XIX y hasta el final del manual se estudiaba la casuística concreta del caso español: concepto legal de Hacienda Pública española. Organización de la Hacienda, el sistema tributario español, etc.

²³⁴ Cfr. E. Ordóñez, *Hacienda Pública: Ajustado al programa de la Universidad Central*, op. cit., p. 49.

²³⁵ Cabe señalar que el título es exacto al del estadounidense E.R.A. Seligman, cuya obra conoce, pero a quien no acude en esta ocasión.

²³⁶ Concretamente se basaba en L. Trotabas, y de C. Marzano.

Debe señalarse que, a diferencia de los manuales anteriores, no se dedicó ninguna lección al análisis de las Haciendas locales.

En definitiva, Ordóñez, a través de este manual, ofrecía a los alumnos un repaso de los fenómenos financieros de un modo algo desordenado y con sesgada preferencia por determinados autores.

3.2. *Apuntes de Elementos de Hacienda Pública* por A.S.R.

Pese a que desconozcamos quien fuera el profesor a cargo de las clases de las que se tomaron estos *Apuntes de Elementos de Hacienda Pública*²³⁷, hemos considerado que contribuyen a acercar el contenido de las mismas²³⁸. Se componen de 30 lecciones, que carecen de título impreso, si bien la práctica totalidad cuenta con un título manuscrito añadido con posterioridad a la edición. Estos títulos han servido de guión para elaborar el índice del texto como punto de partida del análisis de su contenido²³⁹. Se debe señalar la notable similitud entre el índice de estos *Apuntes* y el del manual de E. Ordóñez.

Los apuntes comenzaban con una lección, “La Hacienda Pública como disciplina”, de marcado carácter metodológico. En ella se definía la Hacienda Pública como “la disciplina que estudia la manera como el Estado y las demás Corporaciones de Derecho público proveen a la satisfacción de sus necesidades materiales.”²⁴⁰

Seguidamente el autor establecía las diferencias entre economía privada y pública. La economía financiera, entendida como la actividad económica del Estado encaminada a la satisfacción de sus necesidades, se diferenciaba de las economías individuales tanto por la diferente naturaleza de su fin como por la falta de coincidencias en los principios por los que se rigen sus respectivas actuaciones.

En esta primera lección también se incluía un repaso a la historia de la Hacienda, partiendo del Renacimiento italiano, pasando por J. Bodin y G. Tolosano, cameralistas como G. von Obrecht y V. L. von Seckendorff, franceses entre los que destaca al marqués de Vauban, italianos como C.A. Broggia, etc., hasta llegar a A. Smith y D. Ricardo. También se menciona a L. Cossa, a P. Leroy-Beaulieu y a G. Rica Salerno entre otros.

²³⁷ Ejemplar Litografiado. F. Villagrasa, Madrid 1929.

²³⁸ Por la fecha de que data pudiéramos creer que fuera P. Ballesteros. A lo largo del análisis de estos apuntes nos referiremos a su autor, entendiéndolo como tal al profesor que diera las clases.

²³⁹ El índice de este texto sería el siguiente: Lección I. La Hacienda Pública como disciplina; Lección II. Los gastos públicos. Clasificaciones; Lecciones III y IV. El Presupuesto; Lección V y VI. Introducción a los ingresos públicos; Lección VII. Las exacciones; Lección VIII. La teoría de los impuestos; Lección IX. Normas jurídicas de los impuestos; Lección X. Normas económicas de los impuestos. La translación; Lección XI. Las reglas de los impuestos de Adam Smith; Lección XII. Clasificación de los impuestos; Lección XIII. El impuesto territorial; Lección XIV. El impuesto sobre la riqueza urbana; Lección XV. Legislación sobre la contribución territorial; Lección XVI. El impuesto sobre los intereses del capital; Lección XVII y XVIII. El impuesto industrial; Lección XIX. El impuesto sobre utilidades del trabajo; Lección XX. El impuesto sobre la renta; Lección XXI. El impuesto sobre el patrimonio; Lección XXII. Las cédulas personales; Lección XXIII. Los impuestos de consumo; Lección XXIV. Los impuestos sobre bebidas alcohólicas, azúcares y tabaco; Lección XXV. El impuesto de Aduanas; Lección XXVI. El impuesto sobre transmisiones de bienes; Lección XXVII. Los impuestos sobre sucesiones; Lecciones XXVIII, XXIX y XXX. La Deuda Pública.

²⁴⁰ Cfr. A.S.R. *Apuntes de Elementos de Hacienda Pública* op. cit., pp. 3 y 4.



Por último, esta lección contenía el estudio de la relación de la ciencia de la Hacienda con otras ciencias, destacando su nexo de unión con la Economía Política y con las ciencias políticas y administrativas.

La lección II, dedicada en exclusiva a los gastos públicos, se iniciaba con el debate sobre la importancia de su papel en el ámbito de la Hacienda Pública. El autor indicaba explícitamente su inclinación por que se dotase de relevancia científica al estudio de los gastos por dos motivos: primero, porque toda actuación del Estado tiene consecuencias sobre toda la economía; segundo, porque buena parte de las actuaciones del Estado se materializan a través de gastos. Pese a ello, únicamente dedicó al estudio de los gastos esta breve segunda lección.

Los principios que, en su opinión, deben orientar la determinación de los Gastos, son los siguientes:

1. La no intromisión de los gastos públicos en la libre actividad de las economías privadas;
2. La Igualdad de todos ante la Ley que, en el ámbito de los gastos, se traduce en que se destinasen a todos por igual;
3. La reproductividad de los gastos, como concepto de economía privada, no tiene por qué cumplirse en el ámbito de la economía pública;
4. No corresponde a la Hacienda Pública decidir sobre los gastos que deben realizarse ni sobre su límite.

El autor clasificaba los gastos públicos en dos grandes apartados: ordinarios (regulares, constantes, periódicos); extraordinarios (imprevistos e irregulares). Además, consideraba las distinciones en gastos de personal frente a gastos en material, gasto permanente frente a gasto variable, gastos administrativos frente a gastos de explotación, etc.

Tras las lecciones III y IV, en las que se estudiaban las características de los Presupuestos y su proceso de elaboración, a partir de la lección V comenzaba el estudio de los ingresos públicos, distinguiendo entre recursos ordinarios (aplicados al sostenimiento de las cargas públicas) y recursos extraordinarios. Dentro de los ingresos ordinarios distinguía los procedentes del dominio público, del dominio privado, las tasas, los impuestos y las contribuciones especiales.

Exponía las dificultades de la determinación de las características que distinguen el dominio fiscal o privado del dominio público, destacando la alienabilidad y productividad del primero, frente a la inalienabilidad e improductividad del segundo. Tras ello, realizaba un análisis pormenorizado de cada vía específica de ingreso público.

Respecto a las exacciones (lección VII), las definía como “ingresos en numerario que gravan a las personas naturales y jurídicas, y con cuyo producto se satisfacen los gastos que ocasionan los servicios públicos.”²⁴¹ En las exacciones distinguía dos tipos: las generales o impuestos, y las especiales o tasas. Como categoría intermedia situaba las contribuciones especiales.

²⁴¹ Cfr. A.S.R., *Apuntes de Elementos de Hacienda Pública*, op. cit., p. 95.

El estudio de los impuestos, que comienza a continuación, abarca la mayor parte de este texto, desde la lección VIII a la XVII. Según el autor, los impuestos reflejan la naturaleza social del Estado, y se caracterizan por limitar el derecho de propiedad privada, al tiempo que no se rigen por el binomio prestación - contraprestación, sino que se trata de un ingreso derivado, esto es, que fluye de las economías privadas al Estado. Los define como “aquella parte de la renta nacional que el Estado toma de las economías privadas para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas”²⁴². Como rasgos más importantes de esta figura destacaba el que sea el medio general de cubrir las necesidades públicas; su carácter coactivo; y su naturaleza de ingreso derivado.

Los impuestos, según el autor, se deberían regir por dos tipos de principios, los jurídicos y los económicos (lecciones IX y X). Los principios jurídicos que deben guiar el sistema tributario son la generalidad, la uniformidad de la carga tributaria, y la justicia distributiva²⁴³. Estos dos últimos se deberían traducir en que todos queden gravados en “la misma proporción”²⁴⁴, afirmación quedaba matizada al exigir la ponderación de la cuota de cada individuo. En este punto el autor planteaba explícitamente el conflicto entre proporcionalidad y progresividad sin mostrar una posición clara al respecto, aunque sí se señalaba la tendencia vigente hacia la defensa de la progresividad.

Su estudio del impuesto desde la óptica económica se centraba, en primer lugar, en la determinación de la fuente del impuesto, la base y la carga para, a continuación, analizar sus efectos: traslación (repercusión), desgravación, capitalización y amortización. En todo este análisis de los principios o normas que deben orientar el sistema impositivo se vuelven a observar elementos semejantes con el texto de Ordóñez.

La lección XI se centraba en su totalidad en “las tres últimas reglas de aquellas cuatro dictadas por A. Smith y que desde entonces son clásicas en la Hacienda Pública”²⁴⁵. Se refería explícitamente a la necesidad de que el impuesto fuera cierto y no arbitrario, a que todo impuesto se percibiese del modo que causase la menor molestia al contribuyente, y a que los gastos de exacción fueran mínimos²⁴⁶. El autor, partidario del cumplimiento de todas ellas, señalaba, sin embargo, la dificultad de su aplicación práctica.

La clasificación de los impuestos que se ofrecía en estos apuntes (lección XII) comenzaba por diferenciar entre impuestos personales e impuestos reales, destacando la mayor uniformidad de los primeros. También distinguía entre impuestos directos e indirectos, y en ordinarios y extraordinarios.

A lo largo de las diez lecciones siguientes se analizaban por separado cada una de las figuras impositivas en su materialización concreta en el sistema tributario español. Una a una, se estudiaba su evolución histórica, la legislación vigente y la casuística del momento.

Para finalizar, en las lecciones XXVIII, XXIX y XXX se realizaba el análisis de la Deuda pública. Al igual que en el texto de E. Ordóñez, no se dedicó ninguna lección al análisis de las Haciendas locales.

²⁴² Cfr. A.S.R. Apuntes de *Elementos de Hacienda Pública* op. cit., p. 113.

²⁴³ Cabe señalar la notable similitud con las “normas” de E. Ordóñez.

²⁴⁴ Cfr. A.S.R. Apuntes de *Elementos de Hacienda Pública* op. cit., p. 126.

²⁴⁵ Cfr. A.S.R. Apuntes de *Elementos de Hacienda Pública* op. cit., p. 152.

²⁴⁶ Nuevamente se observa el parecido con el análisis de E. Ordóñez.



En virtud de lo dicho puede inferirse que se trataba de unos apuntes de Hacienda Pública que ofrecían al estudiante de la facultad de Derecho una visión de la disciplina desde una óptica económica, en la que se destacaban sus aspectos financieros. No era un manual especialmente profundo, sino más bien de carácter descriptivo y enumerativo. Por otra parte, mostraba un amplio conocimiento de los autores de origen italiano y alemán, sin que apenas se perciba influencia anglosajona.

3.3. *Apuntes de Hacienda Pública*, anónimos.

El último manual que se encuadra en este apartado, de autor anónimo, se titula *Apuntes de Hacienda Pública*. De su lectura se deduce que se trata de unos apuntes elaborados por el profesor de Hacienda Pública, siguiendo muy de cerca el programa de la asignatura, para que sirvieran de guión de sus clases en la licenciatura de Derecho. Si bien carece de fecha de publicación, las referencias temporales permiten situarlo en el período justamente posterior a la segunda Guerra Mundial.

Al igual que en los casos anteriores, estos *Apuntes* carecen de índice, por lo que se ha considerado apropiado elaborarlo para obtener una idea global de las materias estudiadas.²⁴⁷

Este manual se inicia con una primera lección metodológica. El autor defendía una relación de dependencia de la Hacienda Pública con respecto a la Economía y al Derecho. Afirmaba que "la Hacienda Pública proviene del maridaje del Derecho público con la Economía (...) tiene con ella una relación filial."²⁴⁸

²⁴⁷ *Lección I.* Prolegómenos de la Ciencia de la Hacienda: localización dentro del Derecho, denominación, doctrinas principales, características, naturaleza, elementos y evolución; *Lección II.* Definición de ciencia de la Hacienda. Relación de la Hacienda Pública con otras ciencias. Leyes de la Hacienda Pública. Literatura financiera. El método de la Hacienda. El papel de la Estadística. Objeto de la asignatura. Orientación política de la Hacienda Pública; *Lección III.* Las ramas de las que procede la Hacienda Pública: Economía y Derecho Político. Las necesidades privadas y públicas: el valor, el precio, el cambio, el crédito. La producción de valor, la circulación, la distribución y el consumo; *Lección IV.* Las asociaciones humanas: el Estado y las necesidades colectivas. Las entidades locales; *Lección V.* La vida económica del Estado: la similitud entre las reglas de consumo público y privado; *Lección VI.* La primera misión del Estado: determinación de los gastos públicos. La ley de progresión del consumo público; *Lección VII.* Razones para el crecimiento del consumo público. Clasificación de los gastos; *Lección VIII.* Gastos generales; *Lección IX.* Gastos de Administración; *Lección X.* Los gastos y la prosperidad pública; *Lección XI.* Los recursos del Estado y su doble personalidad. Clasificación de los recursos: ordinarios frente a extraordinarios; primarios frente a secundarios; previstos frente a imprevistos; en especie y en numerario; comunes -de Derecho privado- frente a privativos -de Derecho público; *Lección XII.* Propiedad privada del Estado; *Lección XIII.* Modos privativos coactivos del Estado; *Lección XIV, XV y XVI.* Dominio fiscal: historia y ejemplos; *Lección XVII.* Monopolios; *Lección XVIII.* El impuesto: categoría histórica e institución económico-financiera. Origen y crecimiento del impuesto. La justicia distributiva. Diferencia impuesto/tributo; *Lección XIX.* La relevancia del impuesto. Causa del impuesto: la voluntad de los votantes. Carácter económico, financiero, social y político del impuesto. El impuesto como gravamen; *Lección XX.* Componentes del impuesto. La justicia, la igualdad y la suficiencia de la imposición. Aplicación. La variabilidad del impuesto. Definiciones de impuesto por autores varios: J. Gezè, A. Schaeffle, Nitti, Cauwes; *Lección XXI.* Clasificación del impuesto: personales frente a reales; en especie o en numerario, directos o indirectos, generales o especiales, fijos frente a progresivos; *Lección XXII.* Procedimiento del impuesto; *Lección XXIII.* Efectos del impuesto: evasión, ocultación, emigración, disminución de la capacidad económica, difusión y consolidación; *Lección XXIV.* Recursos extraordinarios; *Lección XXV.* El crédito público; *Lección XXVI.* Características de los empréstitos; *Lección XXVII.* El Presupuesto; En este caso la labor ha sido más sencilla pues las lecciones están tituladas, y a su vez divididas en apartados numerados -aunque sin titular-.

²⁴⁸ Cfr. *Apuntes de Hacienda Pública*, op. cit., p. 46.



extranjeras traducidas a nuestro idioma mencionaba la de F. Flora²⁵¹, la de L.V. Tangorra²⁵², la de L. Inaudi²⁵³ (*sic*), Carnevale (*sic*) y A. Graziani²⁵⁴. Además, como autores destacados mencionaba a Schmoller y a Marshall.

A partir de la lección IV, y hasta la X, comenzaba el análisis de los gastos públicos, de su progresivo crecimiento y de la importancia de determinar antes los gastos que los ingresos, teniendo en cuenta las características concretas de cada sociedad.

En su clasificación de los gastos públicos, el autor se guió por dos autores italianos, L. Cossa y L.V. Tangorra, que los clasifican en función de la forma, el lugar, el tipo, la intensidad, el efecto y el fin²⁵⁵.

Tras el análisis de los gastos públicos, la lección XI servía de inicio al estudio de los recursos del Estado, la piedra angular de la Hacienda: "...si el Estado no sintiera la precisión de medios con que atender a las necesidades inherentes a los fines que le incumben, no habría ciencia de la hacienda pública."²⁵⁶

Los recursos, entendidos como cantidad de valores que se van a aplicar a un fin, sólo podrían proceder, según el autor, de dos fuentes: de la actividad productora del Estado, o de la actividad de los particulares. La ley faculta al Estado para obtener los recursos que constituyen los elementos con los que hacer realidad sus actuaciones. El autor sostenía que uno de los elementos diferenciadores de las actuaciones del Estado residía, precisamente, en esa capacidad de ejercer lícitamente coacción sobre los individuos.

En el marco del análisis de los ingresos públicos analizaba el problema de la distribución de la carga tributaria. Defendía que el reparto de la carga entre los individuos obligados a contribuir debía estar presidido por la búsqueda del equilibrio, entendido como atenuación de las desigualdades entre los ciudadanos.

Exponía diferentes clasificaciones de los ingresos públicos, prestando más atención a la de Einaudi y, especialmente, a la de Tangorra, quien divide los ingresos en función de dos criterios: la forma y la periodicidad. Según la forma del ingreso distinguió: los que se pagan en especie, los servicios públicos y los que se pagan en moneda. En función de la periodicidad diferenció los ingresos previstos u ordinarios de los ingresos transitorios o extraordinarios.

Pese a mostrar su adhesión a estas clasificaciones, no fueron la base de su estructuración de las materias de este texto, sino que el criterio de ordenación fue el origen de la propiedad del Estado. Estudió, en primer lugar, los bienes propios del Estado en régimen de propiedad

²⁵¹ Se refería, evidentemente, al *Manual de Ciencia de la Hacienda* traducido tanto por V. Gay como por L.V. Paret, y al que ya se han hecho varias alusiones.

²⁵² La obra de Tangorra llevaba por título *Tratatto di scienza delle finanze*. A pesar de lo dicho por este y otros autores no tenemos constancia de la edición en castellano.

²⁵³ De Luiggi Einaudi, como sabemos, se tradujo al castellano su manual *Principios de Hacienda Pública* en 1946.

²⁵⁴ *Istituzioni di scienza delle finanze*.

²⁵⁵ En esta parte del manual se invertía mucho tiempo a gastos muy concretos y de relevancia menor.

²⁵⁶ Cfr. *Apuntes de Hacienda Pública*, op. cit., p. 329.

similar al de los particulares (lección XII) y, a continuación, los casos característicos del Estado que lo diferencian de los individuos (lecciones XIII a XXIII). En este segundo grupo de ingresos públicos destacó, por su relevancia cualitativa y cuantitativa, los impuestos, a los que dedicó el grueso del análisis de los recursos (lecciones XVIII a XXIII). El impuesto, que se caracteriza por ser un recurso exclusivo del Estado y por obtenerse lícitamente recurriendo a la coacción²⁵⁷, adquiere su importancia, en opinión del autor, porque supone la participación del Estado en las economías privadas como institución económico-financiera.

En la lección XX estudió los elementos necesarios para el buen funcionamiento del sistema impositivo. En este sentido, el autor señalaba la necesidad de que estuviera vigente el principio de Justicia distributiva, junto con los principios de igualdad y suficiencia. El impuesto, en su opinión, combina diversos aspectos de la realidad social; es una figura económica porque proporciona recursos materiales; política, porque existe ligado al Estado; y social, puesto que contribuye a la atenuación de las desigualdades.

Del desarrollo de la teoría del impuesto cabe señalar, por su originalidad, la teoría de la falta de coactividad del impuesto, contraria a lo anteriormente expuesto. Esta teoría localizaba la causa del impuesto en la voluntad del votante, en la medida en que éste, con su voto, decide y elige qué bienes públicos quiere y qué ingresos está dispuesto a pagar a cambio²⁵⁸.

En lo que toca al conflicto proporcionalidad frente a progresividad, el autor se decantaba por el primero, tachando a la progresividad de injusta. En este punto se observa una nota disonante respecto a las corrientes económico-financieras del momento, puesto que la casi generalidad de los autores del momento defendía los sistemas progresivos. Como alternativa, el autor ofrecía una forma de distribuir la carga basada en la unión de los dos métodos anteriores, el método que él mismo denominó *progresional*.

La lección XXI la dedicaba a la clasificación de los impuestos, para lo que se valía de cuatro criterios: según la base o la fuente diferenciaba cuatro tipos de impuestos: impuestos sobre la persona; impuestos sobre los consumos; impuestos sobre la renta; impuestos sobre la capacidad económica; según la forma distinguía en impuestos directos e impuestos indirectos; según el número la diferenciación era en múltiples o único; según el método de distribución de la carga distinguía entre impuestos proporcionales, impuestos progresivos e impuestos progresionales.

La lección XXII estudiaba el funcionamiento del impuesto y, en la lección XXIII, que servía de broche al análisis de esta figura tributaria, se analizaban sus efectos, incluyendo algunos poco mencionados por otros autores, como la emigración.

Finalizado el estudio de los impuestos, el autor dedicaba cuatro breves lecciones al análisis de los recursos extraordinarios, el crédito público, sus características y el Presupuesto.

Así concluye el repaso de este manual en el que, si bien se exponen de forma clara conceptos e ideas importantes para el estudiante, esto se hace siguiendo en ocasiones un guión desordenado e impreciso. A ello cabe añadir cierta ausencia de involucración personal del autor en

²⁵⁷ Cfr. *Apuntes de Hacienda Pública*, op. cit., p. 450.

²⁵⁸ Podemos encontrar en esta teoría la primera aproximación de la teoría del ciclo político de J. Buchanan.



relación con las teorías explicadas. No obstante, de la constante referencia a los autores italianos se puede inferir su influencia sobre sus planteamientos.

V. CONCLUSIÓN

La situación de retraso que vivía España a comienzos del siglo XX en lo referente a las investigaciones económicas en general y hacendísticas en particular, cambió con el avance del siglo, de la mano del profesor Flores de Lemus. Si bien no escribió ningún manual de Hacienda Pública, sus aportaciones en este campo revisten la mayor importancia, tanto desde una perspectiva teórica como práctica. En el aspecto práctico, cabe destacar la denominada por el profesor Fuentes Quintana "Reforma Tributaria Silenciosa", en virtud de la cual se reformó y modernizó el sistema tributario español. En el aspecto teórico, sus aportaciones nos han llegado fundamentalmente a través de sus discípulos, que coparon las cátedras de *Economía Política y Hacienda Pública* de las facultades de Derecho españolas.

Tres de ellos, escribieron sendos manuales de Hacienda Pública, los profesores Gay Fonet, Álvarez de Cienfuegos y Franco López. Estos textos, resultaron de importancia fundamental en la primera mitad del siglo XX.

Se trata de manuales que, en mayor o menor grado, sobresalen por una concepción de la Hacienda Pública de abierta influencia germana. Todos ellos, incluían como parte de la hacienda tanto ingresos como gastos, si bien su importancia relativa no era del todo unánime. Destacan la función social de la Hacienda. En el caso del profesor Franco, incorpora los avances teóricos de la revolución keynesiana, ofreciendo el recurso a la política fiscal con fines de estabilización. Todos ellos manifiestan de forma inequívoca el distanciamiento de los principios liberales que se vivió en nuestro país con el consiguiente avance hacia un mayor papel del Estado en la actividad económica.

Junto a dichos manuales, merece mención el legado dejado por el profesor Carande a través de los apuntes de sus clases de Hacienda Pública de uno de sus alumnos.

En estos años, otros autores menos cercanos al profesor Flores de Lemus contribuyeron también en importante medida al avance de la Hacienda Pública en España. Entre ellos, Pío Ballesteros, autor de un manual de Hacienda Pública, y el profesor Bernis, con un texto que, si bien no se ajusta a la definición de manual, ha resultado de gran trascendencia en la literatura financiera española. En esta obra, escrita con el objetivo de dar a conocer a los estudiantes la realidad fiscal, se describe la situación de nuestro sistema tributario enmarcado en el contexto económico español del momento, y se proponen vías para modernizarlo. El texto de Ballesteros, por su parte, destaca el elemento político del fenómeno financiero, al tiempo que manifiesta interés por la inserción de los principios sociales en la ciencia financiera. Ofrece también una perspectiva de la Hacienda Pública impregnada de influencia germana.

Por otra parte, se elaboraron varios Apuntes de Hacienda Pública por autores menos reconocidos que también han sido objeto de análisis en este trabajo: *Hacienda Pública ajustado al*

programa de la Universidad Central, de Eduardo Ordóñez Munguira, y *Apuntes de Elementos de Hacienda Pública*, y *Apuntes de Hacienda Pública*, ambos anónimos. De contenidos similares, recogen sin excesiva profundidad las explicaciones de las clases de Hacienda Pública. Sobresalen ciertos planteamientos algo más liberales –por ejemplo respecto a la progresividad– que los de los textos anteriormente analizados.

En resumen, se puede afirmar que el profesor Flores de Lemus sembró la semilla necesaria para que en España comenzara a investigarse en temas relacionados con la Hacienda Pública desde una perspectiva económica, creando una escuela de discípulos a través de los cuales han llegado sus enseñanzas hasta nuestros días.

BIBLIOGRAFÍA

A.S.R. (anónimo) *Apuntes de Elementos de Hacienda Pública*, Ejemplar Litografiado. F. Villagrasa, Madrid 1929.

Anónimo, *Apuntes de Hacienda Pública*, Ejemplar Litografiado, s.f.

Algarra, Jaime, "Don Antonio Flores de Lemus (el profesor y el funcionario)", *Moneda y Crédito* nº 47, XII 1953, pp. 36-46.

— *Explicaciones terminológicas de economía teórica*, Librería General Victoriano Suárez, Madrid (s.a.).

— Notas a J. Conrad, *Historia de la Economía*, Librería General Victoriano Suárez, Madrid y Bosch Barcelona, 1920.

Álvarez de Cienfuegos, José, *Hacienda pública*, Editorial Prieto, Granada 1944; 4ª ed. actualizada 1958.

— *Curso de Economía Política*, Instituto Editorial Reus, Granada 1955.

Ballesteros Alava, Pío, "La Reforma Tributaria", *Revista de Derecho Privado* nº 290, 1941.

— "Las contribuciones de producto y la tesis universalista", *Moneda y Crédito* nº1, 1942, pp. 33-40.

— "Los fondos de fluctuación de los valores de cartera", *Revista de Derecho Privado* nº 373, 1948.

— "La moral y la política fiscal. El pensamiento español en la teoría financiera", *Anales de Economía* vol.VII, nº26, 1947, pp. 423-455.

— "Principios sociales en la ciencia de la hacienda", *Anales de Economía* vol. VIII, nº29, 1948.

— contestación como académico de número al discurso de recepción del académico electo D. Valentín Andrés Álvarez, en sesión celebrada el 16 de diciembre de 1952, bajo el título *Naturaleza, sociedad y economía*, ed. Prensa Castellana.

- *Cuestiones Históricas: edades antigua y media*, Establecimiento Tipográfico de J. Pérez Torres, Madrid 1913.
 - *Hacienda pública: contestación al programa de Abogados del Estado de 8 de octubre de 1920* Guttemberg, Madrid 1923.
 - *Impuestos de derechos reales, sucesiones y personas jurídicas*, Editorial Revista de Derecho Privado, vol. II, serie F (8º) 1934.
 - *La contribución general sobre la renta en España*, Editorial Revista de Derecho Privado, vol. III, serie E (8º), 1935.
 - *La contribución industrial en España*, Editorial Revista de Derecho Privado, vol. IV, serie E (8º), 1935.
 - *La contribución territorial en España*, Editorial Revista de Derecho privado, vol. I, serie F (8º), 1933.
 - *La hacienda pública y las depresiones cíclicas*, discurso leído en el acto de recepción por la Academia de Ciencia Morales y Políticas, el 28 de noviembre de 1950. Contestación de D. José Gascón y Marín. Tipografía Pablo López, Madrid 1950.
 - *La presión tributaria*, Sección práctica de la *Revista de Derecho Privado*, nº 384, 1949.
 - *Los indios y sus litigios según la recopilación de 1680*, "Revista de Indias", tirada aparte nº 22, Madrid 1946.
 - *Los principios internacionales del Derecho tributario español*, Reus, Madrid 1935.
 - *Medio siglo de Hacienda Española Anales de Economía*, vol. III Oct-Dic. 1948, nº32, pp. 371-432.
 - Reseña a E. Morselli, *La dottrina del Tributo. I presupposti scientifici della Finanza pubblica*, en *Revista de Derecho Privado* nº 265, 1935, pp. 367-368.
 - *Sumario de la Legislación de la Hacienda española de 1925* Establecimiento Tipográfico de J. Pérez, Madrid 1925.
 - *Teoría del Sistema Tributario Español*, Editorial Revista de Derecho Privado, vol. I, serie F (8º), 1933.
 - *Manual de Hacienda Pública*, Revista de Derecho Privado, Madrid 1940.
- Beltrán, Lucas, *Historia de las doctrinas económicas*, Teide, Madrid 1989 (ed. rev.).
- Prólogo a R. Calle, *La Hacienda pública en España. Un análisis de la literatura financiera*, Servicio de Publicaciones de la fundación Universitaria San Pablo (CEU), Madrid 1978.

- “Luis Olariaga” en *Ensayos de Economía Política*, Unión Editorial, Madrid 1996.
 - , y J. Sardá, *Literatura española sobre Hacienda*, Apéndice I en Eheberg/Boesler, *Principios de Hacienda*, Gustavo Gili, Barcelona 1944.
- Bernis, Francisco, carta a Giner de los Ríos, fechada en Sevilla el 5 de enero de 1906 (loc. cit., J. M. Fernández Pérez en “La trayectoria intelectual de Francisco Bernis”).
- *Consecuencias económicas de la guerra. Las teorías y la enseñanza de los hechos desde 1914 respecto a: I. El ciclo económico. II Producción, distribución, renta y consumo. III Los precios. IV Dinero y Bancos*, Junta para Ampliación de Estudios e Investigaciones Científicas, Madrid 1923.
 - *El Banco de España y la Economía Nacional*, Mercurio S.I. 1921?
 - *Fomento de las exportaciones*, Minerva, Barcelona.
 - *La capacidad de desarrollo de la economía española*, versión castellana de la Conferencia leída en Roma el 26 de febrero de 1925. Cosano, Madrid 1925.
 - *La Hacienda Española. Los impuestos. Cómo son en España, cómo son en otras haciendas y cómo deberían ser en la nuestra*, Minerva, Barcelona 1917. Reedición por la Fundación FIES, Madrid 1988, con prólogo del profesor Fuentes Quintana.
 - *Memoria presentada al Círculo de la Unión Mercantil e Industrial de Madrid sobre los trabajos realizados por el Instituto Internacional de Estadística en su décima sesión celebrada en Londres los días 31 de julio y 1, 2, 3 y 4 de agosto de 1905 por Francisco Bernis Doctor en Derecho*. Establecimiento Tipográfico de Juan Gironés, Sevilla 1905.
 - *Memoria razonada presentada a las oposiciones a la plaza de pensionado en el extranjero por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales por el opositor Francisco Bernis Carrasco, en la cual cumpliendo las disposiciones y reglas dictadas para este particular se expresan: 1º Clase de estudios, y 2º lugar del extranjero donde quiere el opositor verificar estos últimos*, Berlín 1904.
- Borghet, R. van der, *Hacienda pública*, Labor, Barcelona, 1925.
- Brañas, Alfredo, *Curso de Hacienda pública General y española*, Imprenta de Diéguez y Otero, Santiago de Compostela, 1891. La edición de 1896 (3ª) es de Imprenta de J.M. Paredes, Santiago, 2 vols.
- Calle, R., *La Hacienda pública en España. Un análisis de la literatura financiera*, Fundación San Pablo-CEU, Madrid 1978.
- Canga Argüelles, J., *Diccionario de Hacienda para el uso de los encargados de la suprema dirección de ella*, Imprenta Española de Calero, Londres 1826-1827, 5 vols. La segunda edición añade en el título *con aplicación a España*. Imprenta de Marcelino Calero y Potocarrero, Madrid 1833-34. Ha sido reeditado por Ediciones Atlas, Madrid 1968.

— *Elementos de la Ciencia de la Hacienda*, D. Felipe Canga Argüelles en Londres, 1825. Reedición de la Imprenta de J. Palacios, Madrid 1833.

Carande, R., "Una escolaridad con vacaciones y cuatro maestros", Maribel Artes Gráficas, Sevilla 1977.

Castañeda y Chornet, José, "Mi Maestro, Flores de Lemus", en *Hacienda Pública Española* nº42-43, 1976.

— *Lecciones de Teoría Económica*, Aguilar, Madrid 1972.

Coronas, F., reseña a *Manual de Hacienda* de Pío Ballesteros, en *Revista de Derecho Privado* nº 287 de 1940, p. 344.

De la Iglesia, J., *Diez economistas españoles (sigloXX)*, R.C. Universitario María Cristina, El Escorial, Madrid 1995.

De Viti di Marco, A., *Principios Fundamentales de Economía Financiera (Principii di economia finanziaria, Danneffiato, Turín 1934)*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid 1934, traducción y prólogo de Pío Ballesteros.

— *Principios de Economía Financiera*, nueva versión, traducida por Julio Banacloche Pérez, Colección *Obras Básicas de Hacienda pública* del IEF, Madrid 1985.

Edgeworth, F.I., recensión a *La Hacienda española. Los impuestos. Cómo son en España....* de Bernis, *The Economic Journal*, vol. XXIX nº114, marzo de 1919, pp. 83-85.

Eheberg, K. T. Von, *Finanzwissenschaft*, G. Böhme, Leipzig 1901, traducida al castellano con el título *Hacienda pública*, por E. Rodríguez Mata, de la 19ª edición alemana, Gustavo Gigli, Barcelona 1929.

Eheberg, K.T. von, y C. Boesler, *Grundriss der Finanzwissenschaft*, A. Deichert, Leipzig 1926. Traducida al castellano con el título *Principios de Hacienda*, por M. Paredes Marcos y L. Beltrán Flórez, con apéndices de los traductores sobre la Hacienda española. Gustavo Gigli, Barcelona 1944.

Einaudi, L., *Principios de Hacienda pública*, Aguilar, Madrid 1946.

— Prefacio a A. de Viti di Marco, *Principios de economía financiera*, IEF, Madrid 1985, traducción de J. Banacloche.

— *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Ed. Einaudi, Turín 1938, traducido por Gabriel Solé, *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, Ariel, Barcelona 1963.

Englis, Karel, *Introducción a la ciencia financiera*, Labor, Barcelona 1937.

Etapé, F., prólogo a la reedición de los *Elementos de la Ciencia de la Hacienda* de J. Canga Argüelles, IEF, Madrid 1961.

Fernández Pérez, J.M., "El pensamiento económico de Francisco Bernis" en *Economía Española, Cultura y Sociedad*, Homenaje a Juan Velarde, EUDEMA, Madrid 1992.

— "La trayectoria intelectual de Francisco Bernis" en *Pensamiento Iberoamericano* nº14, julio-diciembre de 1988.

Flora, F., *Ciencia de la Hacienda (Manuale di Scienza della Finanze)*, Traducida de la 5ª edición italiana por Vicente Gay y Forner, Librería General Victoriano Suárez, Madrid 1906.

— *Manual de Ciencia de la Hacienda*, segunda versión española de Lorenzo Víctor Paret, aumentada con un apéndice "Notas del traductor" comentario sobre "La Hacienda española", Librería General Victoriano Suárez, Madrid 1918.

Flores de Lemus, A., "Programa de un Curso de Economía Política", *Hacienda Pública Española* nº42-43, 1976, p. 513.

Flores de Lemus, Antonio, *Bosquejo de la política comercial alemana durante el gobierno de los tres últimos cancilleres del Imperio. Introducción al tomo I de la obra, "La Reforma Arancelaria. Consideraciones y materiales"* de 1905.

— *Dictamen emitido por la Comisión nombrada en 1 de abril de 1927, acerca del Proyecto de Impuestos sobre Rentas y Ganancias*. Reproducido en *Revista de Economía*, I-IV 1955.

— *Documentos y Trabajos de la Comisión Extraparlamentaria para la Transformación del Impuesto sobre Consumos*. Imprenta M. Minuesa de los Ríos, Madrid.

— *El presupuesto de reconstrucción. Política comercial. Banco, Tesoro y Subsistencias*²⁵⁹. Establecimiento tipográfico Idomar Moreno. Madrid 1907.

— *Estatuto Municipal de 1924* (la parte correspondiente a Haciendas locales).

— *Estudio sobre la exportación española a Europa Central*.

— *Exposición de motivos del Proyecto de Ley reformando el Impuesto de Cédulas Personales*. Reproducido en *Revista de Economía*, año VIII. Monográfico IV, números 33-34. Madrid I-IV 1955, pp. 62-68.

— *Informe del Ministro de Hacienda. Disposiciones que pueden adoptarse encaminadas a conseguir el abaratamiento de los artículos de primera necesidad*²⁶⁰.

²⁵⁹ Aparece firmado por García Alix, pero el profesor Calle le atribuye a Flores de Lemus su autoría. Véase R. Calle *La Hacienda pública en España. Un análisis de la literatura financiera*, op.cit., p. 405.

- *Memoria de la Dirección General de Contribuciones*. Talleres de Depósito de la Guerra. Madrid 1913.
- Prólogo a Antonio de Miguel, *Introducción a la Metodología Estadística. (Fundamentos de Estadística Matemática)*, Imprenta de Samarán y Compañía, Madrid 1924.
- *Proyecto de Exacciones Locales*. Ministerio de Hacienda, Madrid 1909.
- *Proyecto de Ley regulando las Exacciones Municipales. Propuesta presentada al Consejo de Ministro, en 16 de julio de 1918, por el de Hacienda, don Augusto González Besada*. M. Minuesa de los Ríos, Madrid 1918.
- *Reformas que conviene introducir en nuestro Código Civil teniendo en cuenta las modalidades propuestas por el socialismo contemporáneo*.
- *Sobre el Tratado de Comercio de España con Noruega*.
- *Sobre una dirección fundamental de la producción rural española*, Madrid 1926.
- *Sobre la política arancelaria española: un debate en la Asamblea Nacional de la Dictadura*, Diario de Sesiones de la Asamblea Nacional de 20 de enero de 1928;
- “Cambio y precios. La experiencia española”, en *Revista Nacional de Economía*, Año XIV, tomo XXVIII, nº 84, 1929;
- *Un dictamen esclarecedor, Hacienda Pública Española nº42-43*, 1976.

Fuentes Quintana, E., *Apuntes de Hacienda Pública*. 1ª ed. 1960-1961. *Hacienda pública: Teoría general de los ingresos públicos*, Curso académico 1967-68, Universidad, Madrid, *Hacienda pública: Introducción, presupuesto y gasto público*, Imp. R. García Blanco Madrid, 1969. *Hacienda pública: introducción y presupuesto*, s.n. Madrid 1970; *Hacienda Pública: teoría de los Ingresos Públicos y Teoría de los Ingresos Públicos*, Imp. R. García Blanco Madrid, 1971, Madrid; *Hacienda pública*, Imp. Rufino García Blanco, Madrid, 1973. La última versión, en dos volúmenes, vol. I, *Introducción y Presupuesto* y vol. II *Principios y Estructura de la Imposición*, Imprenta R.G.B., Madrid 1990.

- “Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma”, discurso ingreso en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, 1975.
- “La ideología de la reforma tributaria silenciosa: un análisis del pensamiento financiero de Flores de Lemus”, *Hacienda Pública española* 1976 nº 42-43, pp. 105-144.

²⁶⁰ Aunque firmado por García Alix, el profesor Velarde Fuertes considera la posibilidad de la autoría de Flores de Lemus.

- “El profesor Flores de Lemus como guía hacia los problemas fundamentales de la economía española”, *Discurso de investidura como Doctor “Honoris Causa” por la Universidad de Sevilla*, Sevilla, 25 de marzo de 1993.

Franco López, Gabriel, (ed.) *Historia de la economía por los grandes maestros*, Aguilar, Madrid 1942.

- Introducción a la reedición de *Theoria y práctica del comercio y la marina* de Jerónimo de Uztaiz, Aguilar, Madrid 1968.
- “Las nuevas corrientes”, en *Hacienda Pública Española* nº 42-43, 1976, p. 560.
- “Spanien”, en *Die Wirtschaftstheorie der Gegenwart*, tomo I de Gesamtbild der Forchung in den Einzelnen Lädern, Julius Springer, Viena 1927. Versión española *La teoría económica de nuestro tiempo*, a cargo de M^a Angeles Guinot Almeda, revisada por E. Lluch. *Anales de Economía*, 3^a época, nº 15, julio-septiembre de 1972, pp. 5-28.
- *Prosperidad y depresión. Análisis económico de los movimientos cíclicos*, Fondo de Cultura Económica de México, México 1942.
- *Principios de Hacienda pública*, Ediciones de Ciencias Económicas S.R.L., Buenos Aires 1957. 2^a ed., Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1967.

Garver, F.B. y A.H. Hansen, *Principios de Economía*, Aguilar, Madrid 1942, traducción de M. Paredes y Valentín Andrés Álvarez.

Gay y Fonet, Vicente, *La enseñanza en España. Discurso leído en el Ateneo de Madrid*, Madrid 1903.

- *Sistemática didáctica de Economía Política. Plan al que se ajustan las explicaciones del profesor Dr. V. Gay en la parte teórica del curso de Economía política*; Imprenta y Librería Jorge Montero, Universidad de Valladolid 1905.
- *La justicia nueva*, Madrid 1905.
- Prólogo a su traducción de *Manual de Ciencia de la Hacienda* de F. Flora, Librería General Victoria-no Suárez, Madrid 1906.
- *El renacimiento cultural*, Imprenta castellana, Valladolid 1909.
- *Constitución y vida del pueblo español. Estudio sobre la etnografía y psicología de las razas de la España contemporánea*, Biblioteca Internacional de las Ciencias Sociales, vol. I., Madrid 1905.
- *Economía Política. Curso de teorías generales en torno a los principios económicos modernos, con una exposición especial de las bases antropológicas de la Ciencia económica*, 1908. 2^a ed. Madrid 1940.

- *Nueva doctrina política. Discurso leído en la Universidad de Valladolid, en la inauguración del curso 1910-1911*, Cuesta, Valladolid 1911.
- *Los trovadores en la vida del pueblo*, Discurso en los juegos florales de Alcoy, Madrid 1913.
- *La Universidad y su misión nacional. Conferencia editada por el Centro de Estudiantes de la Universidad de Buenos Aires*, Buenos Aires 1915.
- *Impresiones de la América española*, Madrid 1915.
- *El imperialismo y la guerra europea*, Madrid 1915.
- *De Alemania. Recuerdos de un estudiante español* Madrid 1915.
- *Los valores políticos alemanes. Conferencia en el Ateneo de Madrid*, 9 de junio de 1916.
- *El pensamiento alemán y la actividad alemana en la guerra europea*, Madrid 1916.
- *El castillo de las águilas. Leyendas y realidades de la vida del campo en el siglo XX*, Imprenta G. Hernández y Galo Saez, Madrid 1919.
- *Las armas y las letras*, Madrid 1921.
- *Pío Arias Carvajal. La vuelta a la juventud*, Tradiciones Literarias y Progresos Científicos Modernos, Barcelona 1923.
- *Régimen financiero de los Protectorados*, Madrid 1923.
- *La comunidad económica mundial* Editora Internacional. Berlín-Buenos-Aires 1923.
- *Leyes del imperio español; las Leyes de Indias y su influjo en la legislación colonial extranjera*, Universidad de Valladolid, Valladolid 1924.
- *Hacienda municipal*, Madrid 1924.
- *En el Imperio del Sol*, Tipografía Blass, Madrid 1926.
- *El germinal americano*, Tipográfica El Financiero, Madrid 1927.
- *Constituciones políticas* Compañía General de Artes Gráficas, Madrid 1930.
- *El verdadero gobierno de los pueblos. Ideales y supersticiones políticas*, Madrid 1930.
- *Hacienda pública*, El financiero, Madrid 1931. 1943.

- *¿Qué es el socialismo? ¿Qué es el fascismo? ¿Qué es el marxismo?*, Barcelona 1932.
- *Programa de Economía Política*, El Financiero, Madrid 1932.
- *El Nacionalismo y el nuevo Derecho*, Madrid 1933.
- *La revolución nacionalsocialista*, Barcelona 1934.
- *Estampas rojas y caballeros blancos*, Burgos 1936.
- *Der syndikalistiche aufbau der spanischen Volkswirtschaft*, Jena 1941.
- *Ideas sobre la moneda mundial*, Madrid 1941.
- *¿Qué es el imperialismo?* Madrid 1941.
- *Los ingresos extraordinarios del Estado*, S.i., Madrid 1942.
- *La economía de guerra y la hacienda de guerra*, S.N. cop. 1942.
- *Las raíces clásicas del ideario político*, Madrid 1943.
- “Progreso de la cultura económica en España”, en *Moneda y Crédito*, nº 8, 1944.
- *Autarquía*, Madrid 1944.
- *Historia de las doctrinas económicas y sociales*, Madrid 1945.
- *Qué es el Estado*, Madrid 1946.
- *Derecho Fiscal Español*, Imprenta Estades, Madrid 1946.
- *Testamento espiritual*, Madrid 1947.
- *La Hacienda social: fiscalismo, capitalismo y sociología financiera*, M. Aguilar, Madrid 1948, con prólogo de Eloy Montero.
- “La orientación empírica de la enseñanza de la economía en España”, *Hacienda pública Española*, nº 42-43, 1976 pp. 568-571.
- “Progreso de la Cultura Económica en España: El profesor Antonio Flores de Lemus”, *Hacienda pública Española*, nº 42-43, 1976 pp. 564-567.

- “Cuestiones económicas”, colección de artículos publicados en *El Financiero Hispano-Americano*. (s.f.).
 - *Sistemática didáctica de Hacienda Pública*. (s.f.).
 - *El Humanismo y la Historia*, Gráfica Universal, Madrid (s.f.).
 - *La comunidad económica mundial y la amenaza de su decadencia* Editorial Internacional, tomo VI de la Biblioteca de Política y Economía.
 - *Crónicas Iberoamericanas*, en *La España Moderna y Nuestro Tiempo*, Madrid (s.f.).
- Gil Cremades J., *El reformismo español. Krausismo, escuela histórica, neotomismo*, Ariel, Barcelona 1960.
- Gómez Molleda, M^a Dolores, *Los reformadores de la España contemporánea*, CSIC, Madrid 1981.
- Gonzalo y González, L., “Antonio Flores de Lemus, Economista al servicio del sector público y maestro de economistas”, op. cit., p. 49.
- Graziani, A. *Istituzioni di scienza delle finanze* Ed. Bocca, Turín 1897, 2^a ed. 1911, 3^a ed. 1930.
- Griziotti, B., *Principios de ciencia de las finanzas*, traducción y notas Dino Jarach, Depalma, Buenos Aires 1949.
- Kleinwächter, Friedrich Ludwig von, *Economía política*, Gustavo Gili, Barcelona 1925, traducción de G. Franco.
- Kleinwächter, Friedrich Ludwig von, *Economía Política*, Gustavo Gili, Barcelona 1940.
- Lebón Fernández, C., *José Álvarez de Cienfuegos y Cobos (1894-1959)*, publicación prevista en E. Fuentes Quintana (dir.) *Economía y Economistas Españoles*, vol. VI Galaxia-Gutenberg, Barcelona.
- Legajo 5363-6 de la sección de Educación del Archivo General de la Administración.
- Leopoldo Gonzalo y González, “Antonio Flores de Lemus, Economista al servicio del sector público y maestro de economistas”, en *Económicas y Empresariales* nº6, 1975.
- List, F., *Sistema nacional de Economía Política*, traducción de M. Paredes Marcos, Aguilar, Madrid 1944.
- López -Cuesta de Egocheaga, T., “Don Antonio Flores de Lemus y la Universidad de Oviedo”, en *Hacienda Pública Española* nº 42-43, pp. 91-97.

- Lozano Irueste, J.M^a, “El hacendista Teodoro Peña”, en *Economía Española, Cultura y Sociedad*, Homenaje a Juan Velarde, EUDEMA, Madrid 1992, p. 485-498.
- Masoin, M., *Théorie économique des finances publiques*, Editions comptables, commerciales et financières, Bruxelles 1946.
- Mayer, Hans, “La teoría económica de nuestro tiempo: España”, ed. *Die Wirtschaftstheorie der Gegenwart*, Julius Springer, Viena 1927, tomo I, pp. 218-35. Traducción de María Angeles Guinot Almeda, revisado por Ernest Lluch, *Anales de Economía* 3^a época, nº15, VII-IX 1972.
- Musgrave, R.A., y A.T. Peacock, *Classics in the Theory of Public Finance*, Macmillan, Londres 1958.
- Nadal, J., *El fracaso de la revolución industrial en España, 1814-1930*, Ariel, Barcelona 1975.
- Naharro Mora, J.M., recensión a la segunda edición del manual de G. Franco, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid 1968, p. 234.
- Olariaga, Luis, “La situación de la Hacienda. Un legado poco apetecible de la Administración conservadora”, *Revista de Economía y Hacienda* nº2, pp. 39-40.
- Ordóñez, E., *Hacienda Pública: Ajustado al programa de la Universidad Central*, Vol.1. Imprenta Fénix, Madrid 1934, p. 49.
- Piernas y Hurtado, J.M., *Tratado de Hacienda Pública y examen de la española*, Imprenta de Manuel Ginés Hernández, Madrid 1884-85, 2 tomos (3^a ed., ya en solitario, del manual escrito en colaboración con Miranda y Eguía, 1884, 4^a ed., 1891 y 5^a ed. 1900.)
- Prados Arrarte, J., “Mis recuerdos de Flores de Lemus”, en *Hacienda Pública Española* nº42-43, 1976.
- Prados Arrarte, M., *Tratado de Economía*, Madrid 1978.
- Prest, A.R., *Public Finance in Theory and Practice*, Quadrangle Books, Chicago; Weidenfeld&Nicholson Ltd. Londres, 1960. Versión española Gredos, Madrid 1967.
- Rau, K.T., *Lehrbuch der politische Ökonomie*, 3 vols. 1^a parte 1832, 2^a parte 1837. La siguiente versión se tituló *Grundsätze der Finanzwissenschaft* 1864-65.
- Rojo, L.A., “Veblen y el institucionalismo americano”, en *Anales de Economía* 1970 nº (5-8).
- Roscher, W. G. F., *System der Finanzwissenschaft, ein hand-und lesebuch für geschäftsmänner und studierende*, J.G. Cotta, Sttugart 1901, traducción al castellano de la 6^a ed. alemana y anotaciones por Miguel Sancho Izquierdo y Manuel Sánchez Sarto, Labor, Barcelona 1925.
- Sánchez Albornoz, N., *La modernización económica de España*, Alianza, Madrid 1985.

Sánchez Lissén, R., "El profesor Fuentes Quintana ante tres momentos fundamentales de la economía española", Caixa de Galicia 1997.

Schumpeter, J.A., *Historia del Análisis económico*, Ariel Economía, Barcelona 3ª ed. 1994 (1954).

Seligman, E. R. A., *El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica*, traducción, prólogo y apéndice de L.V. Paret, Librería General de Victoriano Suárez, Madrid 1913.

— *La venta a plazos. Estudio sobre el crédito de los consumidores con especial consideración del automóvil*, Editorial Espasa-Calpe, Madrid 1931, traducido y revisado por Flores de Lemus, G. Franco y J. M. Pérez-Bances.

— *Essays in taxation*, Macmillan, Nueva York 1895, Ed. A.M. Kelley Publishers, New York 1966.

Smith, A., *Investigaciones sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, versión de E. Cannan, traducida por G. Franco. Fondo de Cultura Económica de México, México-Buenos Aires, 1958.

Spann, Othmar, *Historia de las doctrinas económicas*, traducción de J.M. Pérez Bances, revisada por Lorenzo de la Madrid, Revista de Derecho Privado, Madrid 1934.

Supino, C., *Principios de Economía Política*, ed. Sucursal de Rivadeneyra, Madrid 1920. Traducción de Alvarez de Cienfuegos. Reed. Gráfica Universal 1931.

Tortella, G., *La economía española, 1830-1900*, Tuñón de Lara (ed.), pp. 133-140, (1981),

Tyszka, Carl von, *Grundzüge der Finanzwissenschaft*, G. Fisher, Jena 1920.

Velarde Fuertes, Juan, *Introducción a la Historia del pensamiento económico español*, editorial Nacional, Madrid 1974.

— "Mis acreedores preferentes" en *Economía Española, Cultura y Sociedad*, Homenaje a Juan Velarde, EUDEMA, Madrid 1992.

— "Un escolarca: Flores de Lemus", en *Introducción a la historia del pensamiento económico español del siglo XX*, editorial Nacional, Madrid 1974.

— "Antonio Flores de Lemus: las lejanas raíces", *Hacienda Pública Española* nº42-43, 1976.

— "El socialismo de cátedra en España: relato de una polémica" en *Aportaciones al pensamiento económico iberoamericano, siglos XVI-XX*, en O. Popescu et. al., ed. Cultura Hispánica del Instituto de Cooperación Iberoamericana, Madrid 1986.

— "Don José Castañeda" en *El consumo de tabaco en España y sus factores*, Edición de Tabacalera, Madrid 1988.

— *Economistas españoles contemporáneos: primeros maestros*, Espasa-Calpe, Madrid, 1990.

— “Ramón Carande, del Kaiser al César”, en *Economistas españoles contemporáneos: primeros maestros*, op. cit.

Vicente-Arche Domingo, Fernando, reseña a la primera edición *Principios de Hacienda pública* de G. Franco, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda pública*, nº40, 1960, pp. 971-972.

Viñuales, A., *L'imposition des entreprises étrangères et nationales en Allemagne, en Espagne, aux Etats-Unis d'Amérique, en France et dans le Royaume-Uni*, Sociedad de las Naciones 1932. (loc. cit. . E. Fuentes Quintana, *Hacienda Pública. Introducción y apéndice sobre la teoría especial del impuesto*. Curso 1967-1968, p. 36, n.6.)

Weber, Adolf, *Tratado de Economía política*, Bosch, Barcelona 1935, traducción de J. Álvarez de Cienfuegos.

Otras fuentes

Diccionario Enciclopédico Espasa, Apéndice A-Z, Espasa-Calpe, Madrid 1966.

Boletín Oficial del Estado de 8 de octubre de 1943 nº 289.

Boletín Oficial del Estado de 4 de Agosto de 1944 nº 217.

Caja 4144 de la sección de Educación del Archivo General de la Administración.

Escalafones de antigüedad de catedráticos numerarios de 1898, 1908, 1914, 1935. Ministerio de Instrucción Pública y Bellas Artes, Madrid.

Expediente personal de Vicente Gay, Archivo Histórico Universitario de la Universidad de Valladolid, A.V. Caja 262.

Expediente personal de Vicente Gay, caja 3996-7 de la sección de educación del Archivo General de la Administración.

Expediente personal del profesor Álvarez de Cienfuegos, legajo 5374-1 del Archivo General de la Administración.

Expediente personal del profesor Franco de los Archivos de Murcia y Salamanca, y en el Archivo General de la Administración.

Expediente Personal del profesor Pío Ballesteros Alava facilitado por la Sección de Personal Docente de la Universidad Complutense de Madrid.

Folio 12 vuelto del Libro A-555 del Registro de Títulos administrativos de catedráticos y empleados del distrito, Archivo Histórico Universitario de la Universidad de Santiago de Compostela.

Orden de 29 de noviembre de 1946.

Orden Ministerial de 30 de octubre de 1947.

Real Decreto de 2 de agosto de 1900 (Apéndice de 1900 de *Diccionario de la Administración Española*, Martínez Alcubilla, Marcelo (comp.), J. López Camacho, Madrid, pp. 462-463.)