

LA REFORMA DE LA HACIENDA DE LÓPEZ BALLESTEROS Y EL ORIGEN DE LA REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL EN LA ESPAÑA CONTEMPORÁNEA

«Mi tesis es que *no conocemos bien* lo que ese poder asumido por la burguesía revolucionaria hizo en orden a la *construcción del Estado liberal*.»

FRANCISCO TOMÁS Y VALIENTE (1994)

Algunas personas tienen la virtud de desatar adhesiones, unanimidades y múltiples afectos, porque lo que dicen, lo que enseñan o lo que representan se convierte en un referente, en un mínimo común social, en el que los demás se reconocen y se sienten identificados. Don Francisco Tomás y Valiente era, indudablemente, una de estas personas, en la que se conjugaban además de la talla intelectual y la valía profesional, una extraordinaria calidad humana. El jurista, el profesor era, sobre todo, un hombre próximo, afable, predispuesto a transmitir no sólo su saber, sino algo más importante: la emoción de conocer, de descubrir, a través de la lectura inteligente y de la investigación. En sus escritos son abundantes las referencias al carácter enriquecedor de la lectura, y la búsqueda, implícita o explícita, de la complicidad del lector:

«Volver a leer un libro, por clásico, por conocido –afirmaba refiriéndose al *Carlos V y sus banqueros* de Ramón Carande–, es tarea enriquecedora, porque una nueva toma de contacto con la obra permite descubrimientos y rescata contenidos de conciencia. Teniendo por sabidas las tesis principales, la atención se desliza relajada sobre ellas y circula más despierta por caminos laterales, antes sólo entrevistos»¹.

¹ Francisco TOMÁS Y VALIENTE (1988, p. 1).

Don Francisco Tomás y Valiente ejercía, en definitiva, la *seducción* del magisterio, un magisterio del que muchos somos deudores. Mis deudas con el profesor Tomás y Valiente proceden de mi época de estudiante en la Universidad Autónoma de Madrid (1990). Su apartamiento de la docencia, durante su etapa al frente del Tribunal Constitucional, no le impedía mantener el contacto con los trabajos que algunos alumnos le hacíamos llegar. Posteriormente, en 1993, esa relación continuó a través de las amables sugerencias que me efectuó al trabajo que redactaba sobre el fraude y el delito fiscal en la España contemporánea², al tiempo que me invitaba a divulgarlo a través del *Anuario de Historia del Derecho*. De ahí que crea oportuno colaborar al homenaje póstumo que le ofrece el Anuario, aportando el primer capítulo de aquella investigación, dedicado al origen de la regulación del delito fiscal en España.

1. INTRODUCCIÓN: REFORMA TRIBUTARIA Y REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL EN ESPAÑA.

El hacendista liberal José Canga Argüelles entendía las reformas tributarias como procesos complejos, con distintos niveles:

«Un plan de hacienda debe abrazar todas sus partes económicas, judiciales y políticas porque como están entrelazadas entre sí y con los mineros de la riqueza, de nada servirá mejorar las bases constitutivas de los tributos, si permanecen los errores y los abusos en los demás ramos. ¿Qué adelantaremos con la supresión de las alcabalas, y con el establecimiento de la contribución directa, si se mantienen los derechos mal combinados sobre los consumos; si la legislación de las aduanas entorpece el curso de los cambios; si las leyes penales y el código judicial de hacienda privan a los hombres de la libertad que las leyes de la nación les dispensan; si no se limitan los gastos y el número de empleados, y si no se restablece el crédito sobre sus bases verdaderas?»³.

En su Memoria de 1820, presentada a las Cortes el 13 y 14 de julio como titular del Ministerio de Hacienda, Canga vinculaba el sistema fiscal al sistema político –tal y como se hizo durante el período gaditano, en consonancia con el objetivo de construir un marco económico y social liberal, sobre las ruinas del edificio del Antiguo Régimen–⁴, y entendía el arreglo de la Hacienda como una

² Que formaba parte del proyecto de investigación dirigido por el profesor Francisco COMÍN, sobre la *Historia del fraude fiscal en España*.

³ JOSÉ CANGA (1834, t. 2, p. 260) Una documentada monografía sobre el pensamiento económico y fiscal de Canga es la de Palmira FONSECA (1995).

⁴ Fernando LÓPEZ (1995, pp. 89 y ss).

labor múltiple, que afectaba a los impuestos, pero también a los gastos, a la deuda pública, a la administración tributaria y a la sanción del fraude. En definitiva, la concebía como un auténtico programa reformador, tal y como se entiende, por otra parte, en la actualidad.

Efectivamente, las reformas tributarias son aquellos procesos políticos, definidos por el conflicto de intereses, a través de los cuales se implantan una serie de impuestos, en función de un conjunto de principios fiscales. Éstos se refieren a la naturaleza de las contribuciones a establecer, a los grupos sociales y actividades económicas que han de soportar la carga fiscal y, en última instancia, a los objetivos perseguidos con la política fiscal. Los reformadores pueden considerar la incidencia del fraude —como hacía Canga Argüelles en 1820—, y contemplarla como una variable decisiva para la orientación y el alcance de la reforma. Por ello, en toda reforma fiscal es posible encontrar tres niveles o momentos. Uno de ellos es la determinación de los impuestos: cuántos, cuáles y quiénes han de soportarlos. A esta fase corresponde la definición de los hechos y las bases imposables, la fijación de los tipos de gravamen, la precisión de las cantidades a recaudar y de los procedimientos para su exacción. Otra fase de la reforma tributaria consiste en diseñar y organizar la administración tributaria, que constituye una condición necesaria para el éxito de la innovación impositiva. Un momento más de la reforma fiscal puede consistir en definir los mecanismos penales sancionadores del incumplimiento tributario; es decir, la legislación que establece el delito fiscal.

Los dos momentos señalados en primer lugar son los que han ocupado la atención de los historiadores de las reformas tributarias en la Hacienda pública española. El tercero, sin embargo, ha pasado totalmente inadvertido, a pesar de que las principales reformas tributarias españolas contemporáneas (1824, 1845, 1868, 1900 ó 1977-78) estuvieron acompañadas de la correspondiente legislación penal contra el fraude fiscal. Esta última, cuando se ha estudiado, se abordó además desde un punto de vista estrictamente jurídico, formalista, sin tener en cuenta el contexto fiscal y presupuestario en el que nació.

El objetivo de este trabajo es mostrar que el origen de la tipificación contemporánea del delito fiscal se encuentra en la Ley Penal sobre el Fraude contra la Hacienda de 1830 y que su autoría corresponde a un notable jurista, Pedro Sainz de Andino, asesor del ministro Luis López Ballesteros⁵. Para ello se analizará su contenido y su trascendencia, al menos conceptual, en la legislación sobre la

⁵ Como veremos, no es acertada la afirmación de César Miguel NUÑO DE LA ROSA (1983, p. 161) de que la «verdadera y correcta legislación [sobre los delitos de fraude contra la Hacienda] comienza con el *Real Decreto de 20 de junio de 1852*». Tampoco lo es la afirmación de ANTONIO APARICIO (1996, p. 17) de que el «autor material» de la Ley de 1830 fue el entonces Secretario de Estado de Hacienda LUIS LÓPEZ BALLESTEROS.

materia vigente durante el siglo XIX (RD de 20 de junio de 1852). Este análisis se efectuará teniendo en cuenta varios aspectos: 1) el contexto presupuestario en el que surgió y el papel que se le atribuyó en la «regeneración» de la Hacienda promovida por López Ballesteros; 2) cómo Sainz de Andino concebía la medida como parte de un programa de arreglo hacendístico y de reforma ilustrada –racionalizadora– del Estado entonces absolutista; 3) las limitaciones para su aplicación y su eficacia; 4) las herencias intelectuales de esta ley: la continuidad que tiene en el RD de 20 de junio de 1852, a través de la incorporación del concepto amplio del fraude fiscal defendido por Pedro Sainz de Andino.

Francisco Tomás y Valiente explicó que el Derecho no da razón de sí mismo y es preciso buscar en el ámbito de los intereses y en la esfera de las ideas –en este caso fiscales–, los motores impulsores de cada cambio normativo ⁶. Como se ve, esta perspectiva es la que intento para este trabajo.

2. EL PRECEDENTE DEL TRIENIO LIBERAL: EL PROYECTO DE CÓDIGO PENAL DE HACIENDA (1820)

La edad contemporánea de la historia de la Hacienda española arrancó, según Josep Fontana, en la «admirable» reforma administrativa desarrollada por López Ballesteros entre 1824 y 1832 ⁷. Esta afirmación es trasladable, como se demostrará a continuación, a la tipificación del delito fiscal: la Ley penal de 3 de mayo de 1830 inauguraría la edad contemporánea de esta legislación. Sus antecedentes se encuentran, no obstante, en el Trienio liberal.

En 1820, José Canga Argüelles propuso la creación un Código Penal de Hacienda, que recogiese las infracciones a las leyes fiscales y su correspondiente sanción. La motivación era al menos triple. Por un lado, la concepción amplia del programa hacendístico reformador del propio Canga, a la que ya se aludió. Por otro, la extensión del contrabando, que conoció una época dorada desde la finalización de la guerra de la Independencia hasta mediados del siglo XIX ⁸. En tercer lugar, la efervescencia codificadora del Trienio. Los liberales españoles entendían que el modo de creación del Derecho consistía en el constitucionalismo y en la codificación: unas cuantas leyes, con voluntad unificadora, que estableciesen las reglas del juego político y contuviesen el resto de la organización jurídica de la sociedad burguesa, de forma acotada y precisa. Restablecida la Constitución de 1812 quedaba codificar. Fue en ese contexto en el que Canga Argüelles encar-

⁶ FRANCISCO TOMÁS Y VALIENTE (1981, p. 150).

⁷ JOSEP FONTANA (1973, p. 336; 1994, p. 57)

⁸ Los testimonios y la bibliografía son múltiples. Ver, por ejemplo, RAFAEL SÁNCHEZ (1989, pp. 81 y ss); JOÁN CARMONA (1990, pp. 92-93).

gó en 1820 a José López Juana Pinilla la redacción del proyecto de Código Penal de Hacienda. Los avatares políticos del período impidieron, sin embargo, que la propuesta se hiciera realidad ⁹.

De este modo, la idea de regular a través de una ley especial los delitos contra la Hacienda pasó a la etapa siguiente, coincidiendo con Luis López Ballesteros en el Ministerio de Hacienda. Esto se debió a varios factores: uno de ellos fue la continuación en Hacienda de funcionarios que habían desempeñado cargos de relieve durante el Trienio liberal, como José Pinilla; otro, la persistencia del contrabando de géneros de comercio prohibido o bienes estancados, en especial el tabaco. Para Canga Argüelles el delito fiscal se reducía fundamentalmente al contrabando ¹⁰, y lo mismo entendían los asesores económicos del Ministerio de Hacienda, como Pinilla, para los que la ley fiscal especial contra la defraudación era el complemento adecuado del fortalecimiento de los resguardos de aduanas. Fue por ello que entre 1825 y 1829 una y otra medida siguieron un rumbo paralelo.

En efecto, la Junta encargada de la organización de los resguardos marítimo y terrestre, creada por RO de 21 de enero de 1825, aprobó el 26 de noviembre de 1826 un *Proyecto de ley para la clasificación de los fraudes contra la Real Hacienda y de sus penas, y para la sustanciación de sus causas*. El proyecto fue sometido a la deliberación del Consejo de Estado, del Consejo de Hacienda y del Consejo de Ministros. Éste solicitó previamente un informe al presidente de la Junta de Aranceles, en mayo de 1827, y con posterioridad lo envió a los asesores de la superintendencia general de la Real Hacienda. Éstos presentaron un nuevo texto el 14 de junio de 1828, con la denominación de *Proyecto de ley sobre contrabandos*, que el 17 del mismo mes fue sometido al dictamen del ex ministro de Hacienda José de Imaz. Este último informe, evacuado en marzo de 1829, y la documentación previa fueron entregados en julio de 1829 a Pedro Sainz de Andino por López Ballesteros –con el que colaboraba intensamente desde 1828–, para que «forme y presente un proyecto de ley penal para la represión del delito de contrabando, castigo de sus autores y trámites que deban seguirse en el orden y sustanciación de los juicios de fraude» ¹¹.

⁹ Según Palmira FONSECA (1995, p. 508) Para el avance codificador en el Trienio, ver FRANCISCO TOMÁS Y VALIENTE (1983, p. 488).

¹⁰ Según su *Diccionario de Hacienda*: «Defraudadores de Rentas Son todos los que con su conducta, y con la venta que hacen de los géneros prohibidos a comercio, o de aquellos cuya fabricación se halla estancada en la hacienda, perjudican al estado, influyendo en la disminución (*sic*) de los ingresos en el erario, quebrantando las leyes, y faltando a la obediencia y sumisión que les son debidas»; José CANGA (1833, t. 1, p. 315)

¹¹ Real orden para la formación del proyecto de Ley penal para los delitos de fraude; *Archivo del Ministerio de Justicia (AMJ)*, Sección IV de Derecho Penal y Penitenciario, Legajo 1, Carpeta 3^a Para la preocupación de LÓPEZ BALLESTEROS por el contrabando y la reorganización de las Aduanas, ver Emilio GONZÁLEZ (1986, pp. 102-104)

Sainz de Andino, que contaba con un plan integral para la reforma del Estado absolutista, que incluía la regeneración de la Hacienda y el fomento de la economía del país, elaboró su propuesta de «Ley penal de fraudes contra la Real Hacienda»¹² como parte del conjunto de medidas políticas y administrativas acordadas desde 1824, tendentes a consolidar el arreglo de la Hacienda y a «asegurar el cumplimiento de todas las obligaciones del Estado con el menor gravamen posible» de los pueblos¹³, que estaban dando lugar a la *restauración* de la Hacienda absolutista, tal y como se contemplaba, con un cierto optimismo, a la altura de 1829 y principios de 1830. De ahí que no sólo concibiese la ley como una medida contra el contrabando, sino contra las distintas manifestaciones del fraude fiscal, para moralizar el comportamiento de los contribuyentes y dar vigencia a un valor: la obligación civil de contribuir proporcionalmente a las cargas del Estado. Así lo explicó en la exposición de motivos del proyecto de Ley Penal, que constituye sin duda una de las páginas más destacables de nuestra sociología fiscal:

«se ha fortificado arraigándose en el error funesto que tanto ha cundido, no sólo en la clase grosera o ignorante del pueblo, sino aun entre comerciantes, propietarios y otras clases cultas, de que defraudar a la Real Hacienda no es un verdadero hurto, como si el pago íntegro de los tributos reales no fuera una obligación de conciencia según la doctrina de Jesucristo y la explicación que de ella hizo San Pablo, como si la propiedad pública debiera ser menos inviolable que las propiedades privadas, o como si el daño que se causa en defraudar al Real Tesoro no refluyera sobre todas y cada una de las personas que han de concurrir con una parte de sus rentas y emolumentos a formar la dotación que aquél necesita para cubrir las obligaciones que están a su cargo. Es una calamidad más grave de lo que comúnmente se cree, que la opinión pública lejos de reconocer estas verdades y dirigirse por ellas, no sólo absuelva de toda mancha de oprobio a los contrabandistas y defraudadores, sino que los tolere, los proteja, los aplauda y celebre hasta sus soeces maneras y sus ridículos trajes Y ¿de dónde proviene un extravío tan destinado de la moral religiosa y civil?. Yo lo hallo, Señor, desde luego en que es muy natural que todos quieren hacer excusable un delito, en que todos generalmente incurren a su manera y en su ocasión; y sino ¿cuántos vasallos podrán contarse en los vastos dominios de VM, aun cuando se busquen entre los que presumen de rectitud y de conciencia timorata, que hagan escrúpulo de fumar tabaco de contrabando, de comprar salitre para fabricarse la pólvora que consumen en la caza, o de surtirse de sal a precios inferiores para ahorrar el de la tasa fijada en los alfolíes? ¿Quién es el particular que malogra la ocasión de eludir los derechos de puertas o las rentas provinciales si puede

¹² Pedro SAINZ DE ANDINO (1830, f. 10). [Manuscrito del proyecto en *Archivo del Ministerio de Hacienda (AMH)*. Lo citaré como Pedro SAINZ DE ANDINO (1830), con su correspondiente foliación. Utilizaré el mismo procedimiento para los restantes manuscritos].

¹³ Exposición de motivos de la Ley penal sobre los delitos de fraude de 3 de mayo de 1830

evitarlos, introduciendo en su casa el vino, aceite o jabón que consume, adquiriéndolos de traficantes que no habiéndolos pagado le dan estas especies a menos precio? ¿Cuál es el comerciante que escuse el uso de las facturas simuladas, las marcas supuestas, la falta de exactitud en las notas de ventas, las introducciones ocultas y otros malos artes para sustraerse en todo o en parte al pago de derechos de aduanas, cuya defraudación ha llegado ya a tomarse por base de los cálculos y especulaciones mercantiles? ¿Dónde se hallan el hacendado, el capitalista o el colono que al dar las relaciones de sus rentas y productos para graduar las contribuciones directas, dejen de hacer alguna disminución en los rendimientos de sus capitales, haciendas o industrias, para que en la imposición les resulte una cuota inferior a la que deberían pagar? Hasta las mismas Justicias y Ayuntamientos emplean estas falsedades en los catastros, padrones y demás datos estadísticos que se les piden de la población, riquezas y consumo de su respectiva administración municipal. ¿Quién no es pues contrabandista o defraudador? ¿Cuál es el que puede blasonar de que no incurre directa o indirectamente en este feo delito? ¿A dónde están los que se avergüenzan de cometerlo? Muy raros son, Señor, los que mirando con el debido horror un acto que envuelve un pecado grave contra Dios y una violación criminal de los deberes sociales, se abstienen de cometerlo y cumplen fielmente el precepto eclesiástico de dar al César lo que es del César, en que se encierra la obligación civil de contribuir al cumplimiento de las obligaciones del Estado bajo la medida proporcional que establece la voluntad suprema del Soberano»¹⁴

Para entender los objetivos y el alcance conceptual de la Ley de 1830 será oportuno describir el contexto presupuestario que llevó a la adopción de esta medida. A ello se dedica el siguiente apartado.

3. «RESTAURACIÓN» HACENDÍSTICA DE LOPEZ BALLESTEROS Y LEY PENAL SOBRE DELITOS DE FRAUDE CONTRA LA REAL HACIENDA, DE 3 DE MAYO DE 1830

Cuando López Ballesteros accedió al cargo de ministro, en 1823, la Hacienda pública se encontraba en «un estado muy lamentable, o reducida más bien a la nada»¹⁵; de ahí que fuera preciso sanearla. Esta labor se articuló en torno a dos capítulos fundamentales: la reforma tributaria y el arreglo de la deuda. La reforma fiscal de 16 de febrero de 1824 consistió en realidad en la reimplantación de los tributos previos a la reforma de Garay, especialmente las rentas provinciales de Castilla y las equivalentes de Aragón, con algunas innovaciones, que Ballesteros estimaba suficientes para hacer frente a los gastos ordinarios. Para arreglar la deuda se creó la Caja de amortización, el 4 de febrero de 1824, con una dotación

¹⁴ Pedro SAINZ DE ANDINO (1830, ff. 1-3)

¹⁵ LUIS LÓPEZ BALLESTEROS (1829, f. 2).

específica de arbitrios y productos destinados al pago de intereses de los nuevos créditos y a la amortización de éstos y de la deuda antigua reconocida.

Paralelamente fue abordada la reforma administrativa de la Hacienda, que constituye –según Josep Fontana– la tarea más fecunda y duradera del espléndido equipo de colaboradores de Ballesteros, que era consciente de que el régimen de la administración económica influía decisivamente en un mayor rendimiento de los impuestos ¹⁶.

La atención de los gastos públicos requería un orden inexistente en las cuentas del Tesoro, por lo que la primera medida importante en el plano administrativo consistió en establecer un nuevo sistema de la cuenta y razón acompañado de una racionalización del organigrama del Ministerio de Hacienda, concretada en separar las distintas fases de la gestión financiera ¹⁷.

Pero, a pesar de estas reformas iniciales, no se obtuvieron ingresos suficientes para cubrir los gastos y se incurrió en crecidos atrasos. La imposibilidad de incrementar la presión fiscal no dejaba más salida que la contención del gasto. Para ésta se requería, según Ballesteros y su equipo económico, la formación de un presupuesto de gastos, propuesta por Decreto de 15 de noviembre de 1825. La falta de preparación de la propia administración y las resistencias de los inmovilistas, canalizadas a través del Consejo de Estado, frustraron el empeño. Por otra parte, las deficiencias en el reparto y recaudación de las contribuciones reales de cuota fija –que representaban en torno a un 25 por 100 de los ingresos–, bajo la responsabilidad directa de las oligarquizadas corporaciones locales; las «dilapidaciones escandalosas», y la negligencia en el pago puntual de los impuestos recaudados, erosionaban los ingresos y los hacían impredecibles ¹⁸.

El resultado de este estado de cosas fue la agudización, a la altura de 1828, de los déficit y la acumulación de los atrasos, que se sumaban a las obligaciones corrientes ¹⁹, lo que agudizó el malestar de los funcionarios y de los partícipes en las rentas y contratos del Estado ²⁰. En el mes de marzo de 1828 se producía el temido colapso de la tesorería. A ello se unía el recurso creciente a continuadas

¹⁶ Pedro SAINZ DE ANDINO (1829, p. 179).

¹⁷ Las medidas con este fin están enumeradas en José PINILLA (1829); Josep FONTANA (1973, p. 117) y Emilio GONZÁLEZ (1986, p. 101). La falta de claridad en la cuenta y razón llevada en las oficinas generales de Hacienda y en las provinciales seguía preocupando en 1834, ver CONDE DE TORENO (1834, p. 301).

¹⁸ La negligencia no fue eliminada, a pesar de las reglas para el apremio a los ayuntamientos, establecidas por la Instrucción de 18 de octubre de 1824. Para las corruptelas en la administración local, ver Pedro SAINZ DE ANDINO (1828, p. 138) y Juan ZAFRA (1994).

¹⁹ LUIS LÓPEZ BALLESTEROS (1829, f. 10)

²⁰ Bajas remuneraciones e impagos influyeron en el malestar de los funcionarios, y en su propensión a la corrupción o, más abiertamente, al contrabando y al bandidaje, como ha documentado Richard PENNEL (1995) para el servicio de guardacostas.

emisiones de deuda externa, que en la práctica sirvió para hacer frente a los gastos corrientes y a las obligaciones de la deuda acumulada. Como estas obligaciones crecían más que los ingresos, la deuda se realimentaba, deteriorando aún más el desolador panorama financiero ²¹. Ante la incapacidad de la riqueza del país para hacer frente a una mayor presión fiscal, no quedaba más remedio que una urgente contracción del gasto público. El instrumento para ello fue el hasta entonces inexistente Presupuesto de gastos, que entró en vigor el 1 de mayo de 1828. Se iniciaba así la «nueva era» de la Hacienda española, según afirmaba López Ballesteros a fines de 1829 ²².

A estas alturas no le faltaban a Ballesteros razones para cierto optimismo. La liquidación efectuada en mayo de 1829 demostraba una reducción de gastos y la aminoración del déficit. A ello contribuyeron el cálculo racional de las necesidades, la rendición mensual de cuentas por cada ministro y las medidas dispuestas por el Real Decreto de 6 de julio de 1828 sobre la responsabilidad de los Ayuntamientos en el cobro, recaudación y pago de las contribuciones reales de cuota fija, también elaborado por Pedro Sainz de Andino. En su preámbulo se afirmaba que «al mismo tiempo que mi paternal solicitud preparaba con disposiciones eficaces y vigorosas las economías y reformas de que han sido susceptibles las cargas del Estado, nivelándolas con el producto de las rentas públicas, se fijaba también mi soberana atención sobre la necesidad de asegurar los ingresos de éstos, y el pago puntual de las obligaciones a que están afectas» ²³. Para ello separó la recaudación de la inspección y dirección de la misma, instituyendo la figura del cobrador, se fijó la época para los pagos y se introdujo la responsabilidad colectiva de los pueblos en el pago íntegro de los cupos fijados ²⁴, que luego recogerá la reforma tributaria de 1845 para la contribución territorial.

Esto no significa que en la práctica desapareciesen totalmente las corruptelas y arbitrariedades. No obstante, lo cierto es que a la altura de 1828 y 1829 se estaba culminando un proceso de reformas administrativas, tendentes a lograr la eficacia y la suficiencia recaudatoria, centralizando la gestión y cerrando las fisuras de un sistema en el que sólo cabía actuar con moderadas reformas, ante la imposibilidad de una política de transformaciones estructurales. Y en este camino nos

²¹ Para el problema de la deuda en este período, ver Josep FONTANA (1973, pp. 193 y ss), Miguel ARTOLA (1986, pp. 137 y ss), y Francisco COMÍN (1988, pp. 169-170).

²² LUIS LÓPEZ BALLESTEROS (1829, f. 8vº)

²³ *Guía de la Real Hacienda Parte Legislativa 1828*, pp. 371-394 LÓPEZ BALLESTEROS (1829, f. 3 vº) relacionó esta «regularización de la cobranza y entrega de las contribuciones de cuota fija por los ayuntamientos, cuyos abusos y desórdenes en daño de los contribuyentes y de la Real hacienda era necesario cortar», con el conjunto de medidas para perfeccionar la gestión de los fondos públicos. A la contención de los gastos también colaboró el «corte de cuentas» de 1828, que significó desatender las deudas de los prestamistas nacionales, FRANCISCO COMÍN (1996, p. 129).

²⁴ Pedro SAINZ DE ANDINO (1828, p. 143).

encontramos a fines de 1829 ²⁵, cuando se estudiaban las previsiones presupuestarias para 1830, los medios ordinarios para lograr el equilibrio del presupuesto y cómo hacer frente al peso de una deuda creciente ²⁶.

El déficit del presupuesto inicialmente previsto por Ballesteros era de 101,6 millones de reales. Para evitarlo proponía unas cuantas medidas, reducidas «a mejorar varias de las rentas actuales, a aumentar con ligero recargo muy pocas de las contribuciones existentes, y a crear o restablecer algunos impuestos ligeros». Con ellas preveía obtener un ingreso adicional de 105,4 millones de reales ²⁷. De esos recursos adicionales (13 partidas en total), sólo la renta del tabaco representaba un 36,4 por 100 ²⁸. El ingreso presupuesto por tabaco para 1830 era de 112 millones de reales, pero se pretendía llegar a 150,4. Este incremento se conseguiría a través de dos medidas. Una de ellas consistía en el aumento de los precios, que no haría caer, se entendía, la demanda. La segunda medida se concretaba en las mejoras en la represión del contrabando, puestas en funcionamiento, ya para 1830, a través de todo un mecanismo articulado, formado por el recién constituido Cuerpo de Carabineros, el Resguardo marítimo, con su Servicio de Guardacostas, y el reorganizado Resguardo interior, que permitiría «el exterminio del fraude» que escapase a las fuerzas antes citadas ²⁹. Esa mejora de la represión de la defraudación, traducida en el aumento de los efectivos y de los recursos económicos, que pasaron del 4,5 por 100 del Presupuesto de gastos en 1828 al 6,3 por 100 en 1830 y 1831, se culminaría con «las disposiciones penales de la próxima ley de contrabando» ³⁰, que Sainz de Andino redactaba ya desde julio de 1829 ³¹.

Este fue, pues, el contexto en el que nació la legislación penal especial para reprimir el delito fiscal. Descartado el fomento de la riqueza contributiva ³², el ministro consideraba que en aquel momento la única vía para lograr la suficiencia impositiva era la «aplicación de medios puramente fiscales», centrados en la lucha contra el fraude fiscal en aquellas figuras tributarias más recaudadoras

²⁵ Ver Luis LÓPEZ BALLESTEROS (1829, ff 4-4vº, 13 y 35-35vº) y JUNTA ESPECIAL DE HACIENDA (1829, f 320).

²⁶ Para la deuda a fines de 1829, ver Josep FONTANA (1973, pp. 276-277), para los peligros de su realimentación, ver Ramón SANTILLÁN (1888, p 75-76).

²⁷ Luis LÓPEZ BALLESTEROS (1829, ff. 55-56).

²⁸ El tabaco estancado era uno de los ingresos más sustanciosos para la Hacienda. En el quinquenio 1824-1828 representó el 13,6 por 100 del ingreso ordinario y su recaudación pasó de 45,4 millones de reales en 1824 a 100,5 millones de 1828, Francisco COMÍN (1990, Cuadro A.13).

²⁹ El establecimiento del Cuerpo militar de carabineros de costas y fronteras se debe al RD 9 de marzo de 1829, la organización del Resguardo interior de rentas al RD de 2 de julio de 1829, *Decretos de Fernando VII 1829*

³⁰ Luis LÓPEZ BALLESTEROS (1829, f 67vº) Los cálculos citados son propios. Los efectivos y los gastos en resguardos y carabineros son recogidos por José Canga (1834, t. 2, pp 524-525).

³¹ Federico SUÁREZ y Ana María BERAZALUCE (1968, p. 112); SAINZ DE ANDINO (1830, f. 1).

³² Luis LÓPEZ BALLESTEROS (1831, pp 304-305)

—fuera de las rentas provinciales—: las rentas estancadas, especialmente el tabaco. La Ley penal de 1830 apuntalaría los ingresos a través de la disuasión del fraude, auxiliando la eficacia de la «fuerza»³³. Así lo entendía Sainz de Andino, para quien la persistencia de la defraudación generalizada erosionaba los ingresos de los recursos más saneados de la Hacienda, y dejaba «en el aire el grandioso sistema de presupuestos que tan acertadamente se estableció en el año 28. Luego, ¿cuál providencia era más urgente que la reforma de la legislación penal sobre los delitos de fraude contra la Real Hacienda, que debe considerarse como uno de los cimientos del sistema económico?»³⁴.

4. PEDRO SAINZ DE ANDINO: UN REFORMISTA ILUSTRADO AUTOR DE LA LEY SOBRE DELITOS CONTRA LA HACIENDA

Los impuestos son percibidos como algo lesivo —nadie los paga con gusto—. Ese sentimiento se agudiza cuando el sistema tributario es injusto, bien por la definición de las bases, bien por su forma de recaudación, bien por el sobreesfuerzo fiscal exigido o bien por el caos en que se mueve toda la gestión financiera, que, como consecuencia, es puesta en cuestión activa o pasivamente. Esto último era lo que sucedía, según Sainz de Andino, en el primer tercio del siglo XIX. La insuficiencia de los ingresos tenía como marco de fondo la pobreza y la decadencia económica del país, pero también «los resabios y malos hábitos que han dejado las revueltas pasadas» de las etapas liberales. Esto se concretaba en el desorden administrativo y en la extensión de la corrupción y las malversaciones. A ello se unía la proliferación de jurisdicciones con facultades impositivas y la multiplicación de arbitrios o tributos, que exasperaban a los contribuyentes, lo que constituía un caldo de cultivo idóneo para el fraude fiscal, que gozaba de una notable legitimidad social.

Andino sostenía en 1829 que para eliminar esa propensión a la defraudación sólo existían dos vías complementarias. La primera consistía en establecer el orden en la administración de la Hacienda pública y un nuevo sistema tributario que mejorase la naturaleza de las contribuciones vigentes y su gestión, aumentando los rendimientos, sin elevar la presión tributaria³⁵. El plan de reforma tributaria de Andino era ambicioso y atrevido pues recuperaba, disfrazada, la contribución general de Garay, y se sustentaba en los principios hacendísticos liberales defendidos por Smith —al que no citaba— en *La Riqueza de las Naciones*: suficiencia, certeza, simplicidad y comodidad, neutralidad, generalidad y

³³ El uso «de leyes y de la fuerza» era lo que aconsejaba en 1829 José PINILLA (1829, ff. 163-163vº)

³⁴ Pedro SAINZ DE ANDINO (1830, f. 4)

³⁵ Pedro SAINZ DE ANDINO (1829, pp. 149-150).

baja presión fiscal, para reducir el «interés al fraude»³⁶. La vía complementaria consistía en promulgar, como mecanismo auxiliar, una ley penal contra el fraude, que pusiese fin a las deficiencias de la legislación vigente en esta materia. Por tanto, Andino concebía, con buen criterio, la criminalización de la defraudación como un momento más del programa de reforma de la gestión administrativa y del sistema fiscal, orientada al logro de una mayor eficacia, una menor corrupción y una mayor equidad.

Este programa tributario, fechado en julio de 1829, formaba parte, en efecto, de una *Exposición a SM sobre la situación política del Reino y medios de restauración*, cuyo elocuente título indica que Andino diagnosticaba las causas de los males del país y proponía soluciones. Se trata de un texto magnífico por varias razones. Una de ellas es su talante reformista, que muestra a un Andino imbuido del espíritu de la Ilustración. En ella se contiene una idea moderna de la Administración, como construcción del Estado, reflexiva y técnica, para la realización de sus fines. Según García Madaria, puede considerarse como un verdadero programa de gobierno y una pieza maestra de la naciente ciencia administrativa española³⁷. Estamos, pues, ante la obra que inaugura la etapa más importante de la Historia de la Ciencia administrativa española, que culmina en 1850 el *Derecho administrativo español* de Manuel Colmeiro. En ella también se constata una notable influencia de la Economía política. Esta ciencia gozaba de un extraordinario prestigio en esta época, en la que existía un amplio consenso intelectual acerca del fin más importante de todos los Estados, que debía consistir en fomentar la riqueza de las naciones. Y la Administración no era más que un instrumento para contribuir eficazmente a ese objetivo, por lo que se hacía preciso ordenarla racionalmente. Así lo entendían Javier de Burgos (1833), Francisco Agustín Silvela (1839), Ortiz de Zúñiga (1842-1843), Gómez de la Serna (1843), Alejandro Oliván (1843), Posada Herrera (1843), Colmeiro³⁸ y el propio Andino. De ahí que construcción del Estado, modernización de la administración y, sobre todo, reforma de la Hacienda aparezcan imbricadas en el pensamiento de los más importantes formuladores del Estado contemporáneo español, entre los que hay que incluir a Sainz de Andino, aun cuando escribiese en la etapa absolutista.

«Un buen plan de Hacienda es la base más segura –afirmaba Andino en 1829– de la estabilidad y prosperidad de los Reynos.» No obstante, las precondiciones que éste concebía para esa reforma, que incluía la persecución penal del fraude fiscal, no se dieron ni en 1830 ni en los años inmediatos. Una reforma

³⁶ Pedro SAINZ DE ANDINO (1829, p. 155)

³⁷ José María GARCÍA (1982, p. 35).

³⁸ Un documentado trabajo sobre la formación de Manuel Colmeiro como economista político en la Universidad de Santiago entre 1840 y 1847, y el clima intelectual de la época, es el DE RAMÓN VILLARES (1997).

fiscal como la propuesta supondría trastocar no sólo la Hacienda, sino el mismo sistema social del absolutismo, por lo que era imposible que prosperase. Fue por ello que la Ley penal sobre los delitos contra la Hacienda nació en un marco más restringido. A principios de 1830, cuando se acababa de redactar la Ley (marzo), y cuando ésta se aprobó (mayo), nos encontramos ante un sistema tributario tradicional reforzado, próximo a la suficiencia, y con pocas fisuras aparentes³⁹. Por consiguiente, el papel de aquella Ley era el colaborar en ese reforzamiento, con una finalidad fundamentalmente utilitarista, tendente a resolver una de las principales fallas de la práctica fiscal –la elevada defraudación en las rentas estancadas–, promoviendo el temor fiscal entre este tipo de delincuentes⁴⁰, que gozaban de práctica impunidad, según Andino.

Para superar ese estado de cosas, la norma procedía a una clasificación de las modalidades de fraude, fijaba las penas, prescribía las reglas para su investigación, y establecía la jurisdicción especial y los procesos para resolver estas causas.

5. EL CONTENIDO DE LA LEY PENAL ESPECIAL DE 3 DE MAYO DE 1830

La Ley penal sobre delitos contra la Hacienda fue redactada con vocación de claridad, de eficacia y seguridad, a través de la certeza legal que ofrecía tanto a los «vasallos» como a los agentes encargados de investigar el fraude y de enjuiciarlo. Así, el título tercero recogía las personas responsables de las investigaciones, definía el papel en ellas de las «justicias del reino» y el de la fuerza militar, para evitar «los graves abusos que se cometían tan frecuentemente por los militares a pretexto de perseguir el fraude»⁴¹. Para Sainz de Andino, como para el Montesquieu de *El espíritu de las leyes* (1748), al que sin duda tenía como referencia, la seguridad de los ciudadanos dependía de la bondad de las leyes penales y procesales. No olvidemos que Andino era un liberal, adherido políticamente al Trienio constitucional –y por ello desterrado a Francia–⁴², que presentaba ante Fernando VII sus propuestas con un ropaje de reformismo ilustrado, orientado a racionalizar el aparato administrativo y jurisdiccional del Estado, posiblemente pensando en que el monarca español optase por una vía reformista inspirada en la figura del gran estadista que había sido Federico II de Prusia (1740-1786). En este sentido apuntan el afán codificador de este período, al que se debe el excelente Código de Comercio

³⁹ El acercamiento a la nivelación del Presupuesto fue resaltado por José Piernas (1901, pp. 116-117).

⁴⁰ Pedro SAINZ DE ANDINO (1830, ff. 1 y 9)

⁴¹ Pedro SAINZ DE ANDINO (1830, f. 11).

⁴² AMJ, Sección IV de Derecho Penal y Penitenciario, Legajo 1, Carpeta 3.^a

de 1829 –y su Ley procesal, redactados ambos por Andino–⁴³, los proyectos de Código Civil y de Código Penal (en los que Andino participó), y diversas leyes económicas orientadas, al igual que el Código mercantil, a crear las condiciones para el funcionamiento de la economía de mercado, como fue la Ley de Bolsa de 1831, obra también del jurista sevillano.

Desde el punto de vista jurisdiccional, la Ley penal sobre el fraude conservaba la figura del superintendente general como juez único y privativo en primera instancia para conocer de los delitos de contrabando y defraudación. Esta función sería ejercida directamente o por medio de sus subdelegados, en los partidos judiciales de rentas (art. 125)⁴⁴. A la jurisdicción de la Hacienda quedaban sujetas todas las personas que defraudasen al fisco, «sin excepción de clase ni fuero», lo que demuestra la generalidad con la que se pretendía actuar en estos casos⁴⁵.

Como correspondía a un sistema político –y penal– absolutista, las sanciones tributarias eran de extremada dureza. Era el contrapunto al reformismo del resto de la Ley, pues se comprendían multas, penas privativas de libertad, penas corporales y la muerte a garrote para los casos más graves; en definitiva, «todas las que permite emplear el estado actual de los establecimientos de corrección y punición que se conocen en el Reino»⁴⁶. Los procesos para resolver estos casos buscaban la rapidez y las garantías de los encausados, para salvar a los «vasallos de las vejaciones frecuentísimas que experimentaban por el vicioso sistema de la legislación vigente». Por esa razón, la Ley recogía dos tipos de procedimiento: el judicial, para los casos más graves (art. 134), y el administrativo, para aquellos fraudes comprobados en el acto y cuya pena se reducía a una multa de cuantía reducida. De este último tipo eran las «defraudaciones de derechos de puertas, rentas provinciales y demás impuestos sobre el consumo y el movimiento de los frutos»⁴⁷. Un modo de proceder similar era el adoptado para la «imposición de

⁴³ El especialista francés Mr. Pardessus lo elogiaba en estos términos: «En este estado de la legislación comercial moderna ha salido a la luz pública el Código español, y si hubiéramos de dar crédito a esas perpetuas declamaciones con que generalmente se denigra a la España y a su gobierno, parece que estábamos en el caso de preguntar, si era posible que en España se hiciese nada bueno, ni siquiera tolerable. Pero por más que refunfunen los que se empeñan en pintar a la España, cual si estuviese sumida en la barbarie y en la ignorancia, no podemos menos de decir con sinceridad, que su nuevo Código es mucho más perfecto que todos los que han salido a la luz hasta ahora»; *AMJ*, Sección IV de Derecho Penal y Penitenciario, Legajo 1, Carpeta 3.^a Para la codificación mercantil y el papel de Andino, ver FRANCISCO TOMÁS Y VALIENTE (1983, pp. 507 y ss).

⁴⁴ Para el debate sobre la jurisdicción especial de Hacienda en el tránsito al régimen liberal, ver DIEGO LÓPEZ (1984, pp. 344-346).

⁴⁵ PEDRO SAINZ DE ANDINO (1830, f. 12). La única excepción era que a las clases privilegiadas, las penas se aplicarían de «un modo decoroso».

⁴⁶ PEDRO SAINZ DE ANDINO (1830, f. 7).

⁴⁷ PEDRO SAINZ DE ANDINO (1830, f. 13) En este caso, y para evitar el arbitrio de los encargados de la recaudación, se sujetaba el procedimiento administrativo a reglas precisas, posibilitándose un recurso de agravio sin costo; ver artículos 135 a 139.

penas pecuniarias en los fraudes de contribuciones directas», en los que, como no existían aprensiones, la defraudación se demostraba por medio de juicios verbales, de los que quedarían notas exactas justificando las decisiones, por si algún interesado interpusiese recurso ante la Subdelegación de partido ⁴⁸. La Ley penal de 1830 establecía, de este modo, dos tipos de procesos, que luego aparecerán claramente diferenciados en el RD de 20 de junio de 1852 sobre delitos contra la Hacienda, que recogería una clasificación similar de los tipos de fraude.

En efecto, respecto a la tipificación la Ley de 1830 era, pues, innovadora, y constituyó el referente de la legislación penal especial del siglo XIX sobre las infracciones tributarias. Aquella clasificación se basaba en dos criterios: la calidad de la acción del delincuente y su grado de participación en el delito, así como la materia del delito y la clase de renta sobre que recaía el fraude. Desde el punto de vista de la materia, distinguía entre contrabando y defraudación. El contrabando podía ser de primer y segundo grado, según se tratase de rentas estancadas y de géneros prohibidos, respectivamente. La defraudación era entendida como toda «sustración (*sic*) de los impuestos establecidos sobre el tráfico o consumo de géneros de lícito comercio o varios contratos o grangerías (*sic*)» ⁴⁹. Así, el delito de defraudación se extendía a las rentas de aduanas, las rentas provinciales y los derechos de puertas –donde podía darse una ocultación total o parcial de las mercancías sujetas a imposición–, así como a las contribuciones directas, cuando por omisión, falsedad, ocultación, simulación o «toda otra especie de violación a las reglas administrativas establecidas en las instrucciones» de los impuestos, se buscaba eludir o disminuir el pago de las cuotas (art. 14). Andino tampoco olvidaba incluir entre este tipo de delitos la connivencia de los empleados de la Hacienda en el contrabando o la defraudación, y todas las omisiones de las autoridades y funcionarios públicos que facilitasen aquellas acciones delictivas. Por tanto, se plasmaba una concepción amplia del fraude fiscal, precedente de la legislación penal especial posterior para este tipo de delitos. Ahí reside posiblemente una de las mayores virtualidades de la Ley penal de 1830.

6. LA ESCASA VIGENCIA DE LA LEY PENAL DE 1830

Una cosa son las normas y otra muy distinta la aplicación efectiva de las mismas. La ley, todos sabemos, es muchas veces letra muerta. Y para la legislación penal tributaria en España, este aserto es una verdad suficientemente corroborada

⁴⁸ «La penas por defraudación de contribuciones directas que no excedan de quinientos reales, se impondrán por el Juez ordinario del pueblo en que se haya dado el fraude, oyendo instructivamente al recaudador de la contribución o al síndico del Ayuntamiento, si el repartimiento y cobranza estuviere a cargo de esta corporación», (art. 4).

⁴⁹ Pedro SAINZ DE ANDINO (1830, f. 6).

por los hechos. Un delito se crea, y esa creación tiene lugar cuando existe en la sociedad o en los gobernantes la conciencia de que es preciso proteger determinado valor social o económico. El delito presupone en la mayoría de los casos determinados valores ético-sociales preexistentes, pero otras veces se establece precisamente para devolver vigencia a un valor que la ha perdido o para implantar uno nuevo ⁵⁰. Esto último es lo que se buscaba con la ley de 1830 sobre los delitos de fraude. En una sociedad absolutista, sin representación política ciudadana, como la española de 1830, las normas no reflejaban la voluntad y los valores de los individuos. Existía además una amplia legitimación del fraude fiscal, lo que hacía difícil en la práctica luchar contra esta delincuencia.

Había, pues, que actuar desde arriba, generando nuevamente en la sociedad la conciencia de que pagar los impuestos era una *obligación civil*, como se esforzaba en demostrar Andino, porque la elusión iba en perjuicio de las necesidades del Estado, de la economía del país y de los mismos contribuyentes, a través de una mayor presión fiscal efectiva. Para evitarlo se creaba el delito fiscal. Ahora bien, es probable que aquella creación fuese más allá de lo comúnmente aceptado por la clase dirigente. No hay que olvidar que a los responsables económicos del ministerio les preocupaba el contrabando y el descenso de los rendimientos que generaba en las rentas estancadas y en la renta de Aduanas; es decir, las partidas más recaudadoras en aquellos momentos. Utilizando la contraposición que hacía Sombart entre espíritu económico *dominante y predominante* ⁵¹, diríamos que estamos en esta materia ante dos concepciones: una minoritaria, la defendida por Andino, que paradójicamente se plasmó en la Ley de 1830, y otra predominante, que en la práctica fue la que gozó de mayor consenso y acabó por imponerse. En efecto, de los testimonios de algunos de los responsables de Hacienda se desprende que preocupaban menos los fraudes en las rentas provinciales y en las contribuciones directas existentes. Y no sólo porque estas últimas fuesen relativamente menos recaudadoras, sino porque reducir la defraudación en estos tributos significaría romper con la intervención de las oligarquías locales en la gestión de las rentas reales en los pueblos, y reformar el esquema tributario vigente, estableciendo impuestos sobre la capacidad de pago gestionados más activamente por la administración de la Hacienda real. Ahora bien, recomponer aquel cuadro fiscal significaba demoler uno de los cimientos del edificio del antiguo régimen. Es decir, una alternativa inviable, como demuestra la frustrada reforma Garay de 1817 ⁵².

⁵⁰ Gonzalo RODRÍGUEZ (1974, p 33).

⁵¹ «Un determinado espíritu “domina” en una época cuando conoce una gran difusión; “predomina” si determina las acciones económicas de la mayoría de los sujetos económicos»; Werner SOMBART (1913, 1992, p 18).

⁵² Josep FONTANA (1971, pp. 125 y ss) y Francisco COMÍN (1991).

Sin esas reformas, imposibilitadas políticamente por el absolutismo, y social y económicamente por el atraso español –pues el nivel de desarrollo condiciona estructuralmente las decisiones de técnica fiscal–, es inimaginable pensar en una reducción sustancial de los fraudes a la Hacienda. Los tribunales son siempre un recurso extremo, que en ningún caso solventa las insuficiencias del diseño tributario.

Los acontecimientos desatados a mediados de 1830, a raíz de la revolución francesa del mes de julio, nos impiden comprobar la eficacia esperada en la represión física del contrabando y las virtualidades de la ley penal para reprimir el fraude. La nueva crisis política interna se encargó de aflorar la fragilidad de la Hacienda restaurada, que entraba en una vía agónica ante la imposibilidad de acudir al crédito exterior, debido a los acontecimientos revolucionarios en Francia y Bélgica. El orden en la gestión, la centralización de los recursos del Tesoro y fomentar los ingresos, potenciando la riqueza del país, que había llegado al límite de la carga fiscal tolerable, eran las únicas vías posibles para mantener la solvencia financiera ⁵³. Pero la primacía de los problemas políticos y el destino del Cuerpo de carabineros hacia funciones de orden público echó por tierra el empeño financiero desplegado desde 1828. En 1831 se habían descompuesto los equilibrios logrados, y desde entonces empezaba un período de déficit presupuestario endémico y de vaciamiento de las arcas del Tesoro. La guerra civil que estalló en 1833 complicaría aún más las cosas, por sus costes económicos directos y el caos administrativo en que sumió la gestión presupuestaria.

En este contexto, la ley penal de represión del fraude, que llegó cuando el edificio del absolutismo terminal se resquebrajaba, muy poco podía hacer para desincentivar este tipo de conductas delictivas. Es más, en 1835 quedó totalmente desautorizada por el Gobierno. Éste creó una «comisión de visita para que abocase las causas pendientes, y aun revisara las ya falladas, con arreglo a principios opuestos enteramente a los de la mencionada ley» ⁵⁴. Los Tribunales habían de sujetar sus fallos a los de la comisión de visita, y aunque posteriormente se declaró vigente la jurisdicción de Hacienda (1846), esos vaivenes produjeron una jurisprudencia diversa en los Tribunales de Justicia. Según Pío Agustín Carrasco, «el prudente arbitrio de éstos había sustituido a la ley» ⁵⁵. Ramón Santillán, casi

⁵³ Estos eran el diagnóstico y las recetas de LUIS LÓPEZ BALLESTEROS (1830, pp. 36-37) en octubre de 1830. FRANCISCO COMÍN (1990, p. 46) demostró el crecimiento del esfuerzo fiscal desde 1824 (aproximado por los impuestos *per cápita*)

⁵⁴ Pío Agustín CARRASCO (1852, p. 7)

⁵⁵ Pío Agustín CARRASCO (1852, p. 8). La ley penal no fue ajena a aquel marco que FRANCISCO COMÍN (1988, pp. 201-202) ha calificado de «reformas y contrarreformas» de la Hacienda, frecuentes entre 1808 y 1845 y paralelas a los cambios políticos que modificaban la restante legislación económica. Para el restablecimiento de los juzgados especiales de Hacienda en 1846, ver Joaquín ESCRICHE (1874, t. 2, p. 531)

siempre ponderado en sus juicios, iba más allá y denunció el «estado de anarquía en que se encontraba toda la parte contenciosa de Hacienda»⁵⁶ en los años cuarenta. Este hecho aconsejaba la redacción de una nueva Ley penal. Otras de las condiciones necesarias para la confección de esa norma eran, por un lado, la existencia de un sistema político liberal, al que era preciso adecuar toda la legislación penal –incluida la de Hacienda–, como explicó Bravo Murillo⁵⁷ y, por otro, la aprobación de la reforma tributaria de 1845. El inspirador de ésta, Ramón Santillán, propuso aquella Ley en 1847, enlazada con las reformas y mejoras en la administración económica del Estado, y Bravo Murillo la retomó en 1849, con esa misma finalidad, sin las urgencias presupuestarias de 1830 y con una política arancelaria con menos prohibiciones y tarifas más moderadas.

El resultado fue el RD de 20 de junio de 1852, la legislación de fraude contra la Hacienda en la segunda mitad del siglo XIX. Inspirado en la Ley de 1830 (Sainz de Andino, con Lorenzo Arrazola, Santillán y Bravo Murillo tuvieron que ver con su redacción), recogió una tipificación similar de los delitos tributarios. Pero este texto final difería del proyecto inicial del gobierno y del aprobado por el Senado en enero de 1850. En él se cayó la parte procesal para los fraudes distintos al contrabando y defraudación de rentas estancadas, y las sanciones para las otras modalidades de fraude desaparecieron o quedaron desdibujadas. La actuación de los sucesivos gobiernos del XIX pondría el resto, para vaciar su potencial como legislación penalizadora de toda defraudación al fisco. No había en esto una motivación técnica. Los intereses de la minoría oligárquica que dirigió el país acabaron imponiéndose⁵⁸.

No obstante, explicar estas cuestiones se sale del objetivo perseguido por esta modesta colaboración en homenaje al profesor Francisco Tomás y Valiente. Sólo me queda añadir la gratitud y mi más entrañable recuerdo al estimado maestro.

RAFAEL VALLEJO POUSADA

⁵⁶ Ramón SANTILLÁN (1960, p. 121).

⁵⁷ Exposición de motivos del Proyecto de Ley sobre jurisdicción de Hacienda, *Diario de Sesiones del Senado*, 6, 26-11-1849.

⁵⁸ Rafael VALLEJO (1996). Según Ramón SANTILLÁN (1960, p. 127), la «ley salió con algunos defectos [del Senado], y sin embargo bien podía considerarse la mejor que sobre la materia había existido. Llevaba además la autoridad de los primeros jurisconsultos del país»

ARCHIVO

ARCHIVO DEL MINISTERIO DE HACIENDA

- Junta Especial de Hacienda (1829), *Informe de la Junta especial creada en 1.º de Septiembre de 1828. Su fecha 1.º de Noviembre de 1829*. Manuscrito, OP 299-A.
- López Ballesteros, Luis (1829), *Memoria sobre el estado económico de la Monarquía 12-XII-1829*. Manuscrito, OP 299-A.
- Pinilla, José (1829), *Memoria del Director General de Rentas. D. José Pinilla. Su fecha 11 de octubre de 1829*. Manuscrito, OP 299-A.
- Sainz de Andino, Pedro (1830), *Proyecto de Ley penal sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda formado de orden del Rey Nuestro Señor por Dn. Pedro Sainz de Andino del Consejo de SM y Fiscal más antiguo en el Supremo de Hacienda. 6-III-1830*, Manuscrito, 988.

ARCHIVO DEL MINISTERIO DE JUSTICIA

- Sección IV de Derecho Penal y Penitenciario, Legajo 1, Carpeta 3.^a

BIBLIOGRAFÍA

- AGUSTÍN CARRASCO, Pío (1852), *Manual para la administración de justicia en los negocios comunes de Hacienda, y en los de contrabando y defraudación*, Madrid, Imprenta de la Viuda de Calero.
- APARICIO PÉREZ, Antonio (1996), «Los delitos de defraudación tributaria en el nuevo Código Penal», *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 18, segunda quincena septiembre 1996, pp. 17-60.
- ARTOLA, Miguel (1986), *La Hacienda del siglo XIX. Progresistas y moderados*, Madrid, Alianza.
- CANGA ARGUELLES, José (1833, 1834), *Diccionario de Hacienda con aplicación a España*, 2 tomos, Madrid, Imprenta de Don Marcelino Calero y Portocarrero.
- CARMONA, Joám (1990), *El atraso industrial de Galicia Auge y liquidación de las manufacturas textiles (1750-1900)*, Barcelona, Ariel.
- COMÍN COMÍN, Francisco (1988), *Hacienda y Economía en la España contemporánea (1800-1936)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- COMÍN COMÍN, Francisco (1990), *Las cuentas de la Hacienda preliberal en España (1800-1855)*, Madrid, Banco de España. Servicio de Estudios de Historia Económica, núm. 19.
- COMÍN COMÍN, Francisco (1991), «Martín de Garay: una reforma tributaria posibilista», *Actas de las II Jornadas de Historia del Pensamiento Económico Español*, Universidad de Zaragoza.
- COMÍN COMÍN, Francisco (1996), *Historia de la Hacienda pública, II España (1808-1995)*, Barcelona, Crítica.
- CONDE DE TORENO (1834), «Memoria presentada al Estamento de procuradores por el Señor conde de Toreno, en 8 de octubre de 1834», en Canga Argüelles (1834), pp. 293-308.

- Decretos de Fernando VII* (1829).
- Diario de Sesiones del Senado* (1849).
- ESCRICHE, Joaquín (1874), *Diccionario razonado de Legislación y Jurisprudencia*, tomo 2, Madrid, Imprenta de Eduardo Cuesta.
- FONSECA CUEVAS, Palmira (1995), *Un hacendista asturiano: José Canga Argüelles*, Oviedo, Real Instituto de Estudios Asturianos.
- FONTANA, Josep (1971), *La quiebra de la monarquía absoluta (1814-1820)*, Barcelona, Ariel
- FONTANA, Josep (1973), *Hacienda y Estado en la crisis final del Antiguo Régimen español: 1823/1833*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- FONTANA, Josep (1994), «López Ballesteros y la reforma de la Hacienda: algunas reconsideraciones», *Hacienda Pública Española*, Monografía 2/1994, pp. 57-61.
- GARCÍA MADARIA, José María (1982), *El pensamiento administrativo de Pedro Sainz de Andino*, Madrid, INAP.
- GONZÁLEZ LÓPEZ, Emilio (1986), *Luis López Ballesteros (1752-1853) Ministro de Hacienda de Fernando VII*, La Coruña, Fundación Barrié de la Maza.
- LÓPEZ CASTELLANO, Fernando (1995), *Liberalismo económico y reforma fiscal. La contribución directa de 1813*, Granada, Universidad de Granada/Fundación Caja Granada.
- LÓPEZ GARRIDO, Diego (1984), «La autonomía del aparato hacendístico y la transición al régimen liberal (Notas para un estudio)», *Hacienda Pública Española*, 87, pp. 339-351.
- LÓPEZ BALLESTEROS, Luis (1830), *Exposición al Rey sobre la creación de un Ministerio del Interior y reunión en Hacienda de todas las Rentas del Estado*, en Federico Suárez (1969), *Documentos del reinado de Fernando VII. V. Pedro Sainz de Andino. Escritos*, volumen III, Pamplona, Ediciones Universidad de Navarra, pp. 27-37.
- LÓPEZ BALLESTEROS, Luis (1831), *Memoria ministerial de 28 de marzo de 1831*, en Federico Suárez (1970), *Documentos del reinado de Fernando VII Luis López Ballesteros y su gestión al frente de la Real Hacienda (1823-1832)*, volumen 5, Pamplona, Ediciones de la Universidad de Navarra.
- NUÑO DE LA ROSA, César Miguel (1983), «Evolución del tratamiento jurídico-procesal del contrabando», en *Revista de Derecho Procesal Iberoamericana*, 1, pp. 159-170.
- PENNEL, Richard (1995), «State Power in a Chronically Weak State: Spanish Coastguards as Pirates, 1814-1850», *European History Quarterly*, vol. 25, pp. 353-379
- PIERNAS HURTADO, José (1901), *Tratado de Hacienda Pública y examen de la española*, tomo II, Madrid, Librería de D. Victoriano Suárez.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo (1974), *Presente y futuro del delito fiscal*, Madrid, Ediciones Civitas. Cuadernos Civitas.
- SAINZ DE ANDINO, Pedro (1828), *Exposición analítica del proyecto de ley sobre recaudación y cobranza de las contribuciones reales de cuota fina En 5 de abril de 1828*, en Federico Suárez y Ana María Berazaluce (1968), pp. 135-147.
- SAINZ DE ANDINO, Pedro (1829), *Exposición a Su Majestad sobre la situación política del Reino y medios de su restauración Madrid, 22 de julio de 1829*, en Federico Suárez (1968), *Documentos del reinado de Fernando VII V Pedro Sainz de Andino Escritos*, volumen II, Pamplona, Ediciones Universidad de Navarra.
- SÁNCHEZ MANTERO, Rafael (1989), *Estudios sobre Gibraltar Política, Diplomacia y Contrabando en el siglo XIX*, Cádiz, Diputación Provincial.

- SANTILLÁN, Ramón (1888), *Memoria Histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos de España y de su Administración*, Madrid, Imprenta de A. Pérez Dubrull.
- SANTILLÁN, Ramón (1960), *Memorias (1815-1816)*, 2 volúmenes, Pamplona, Estudio General de Navarra.
- SOMBART, Werner (1913, 1992), *El burgués Contribución a la historia espiritual del hombre económico moderno*, Madrid, Alianza.
- SUÁREZ, Federico, y BERAZALUCE, Ana María (1968), *Documentos del reinado de Fernando VII. V. Pedro Sainz de Andino. Escritos*, volumen I, Pamplona, Ediciones Universidad de Navarra.
- TOMÁS Y VALIENTE, Francisco (1981), «La obra legislativa y el desmantelamiento del Antiguo Régimen», en *Historia de España Ramón Menéndez y Pidal*, t. XXXIV: *La era isabelina y el Sexenio Democrático (1834-1874)*, Madrid, Espasa Calpe, pp. 143-193.
- TOMÁS Y VALIENTE, Francisco (1983), *Manual de Historia del Derecho español*, Madrid, Tecnos.
- TOMÁS Y VALIENTE, Francisco (1988), «Carande y los banqueros de Carlos V», *Saber leer*, 15, mayo de 1988, pp. 1-2.
- TOMÁS Y VALIENTE, Francisco (1994), «Lo que no sabemos acerca del Estado liberal (1808-1868)», en A. M. Bernal y otros, *Antiguo Régimen y liberalismo Homenaje a Miguel Artola. I. Visiones generales*, pp. 137-145.
- VALLEJO POUSADA, Rafael (1996), «Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)», en Francisco Comín y Rafael Vallejo (eds.), *La Reforma Tributaria de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*, monografía de *Hacienda Pública Española*, pp. 135-150.
- VILLARES, Ramón (1997), *Figuras da nación*, Vigo, Edicións Xerais de Galicia.
- ZAFRA, Juan (1994), «Algunas vertientes del fraude fiscal en la primera mitad del siglo XIX», *Hacienda Pública Española*, Monografía 1/1994, pp. 145-153.