

ESTADO DE DERECHO Y HACIENDA PUBLICA

Por F. SAINZ DE BUJANDA

Profesor Adjunto de la Universidad de Madrid

Letrado de las Cortes Españolas

SUMARIO: I. Planteamiento.—II. Origen histórico del Derecho financiero.—III. Cauela y eficacia. Garantías individuales y planificación administrativa.—IV. Planificación económica y seguridad jurídica.—V. El nuevo Derecho financiero: 1. El problema de las fuentes. 2. Concepto y técnica del Presupuesto. 3. Construcción jurídica del impuesto. 4. Determinación de bases imponibles. 5. Garantías administrativas y jurisdiccionales del contribuyente.—VI. Consideraciones finales.

I.—PLANTEAMIENTO.

El entronque de la Hacienda Pública con el Estado de Derecho no es un «tema» que pueda ser estudiado en un artículo de Revista. Es mucho más que eso. Constituye, nada menos, que el contenido riquísimo de una disciplina jurídica: el Derecho Financiero. Lo cual significa que bajo la rúbrica de este trabajo, el lector podría reclamar fundadamente respuesta a todos y a cada uno de los temas que integran esa disciplina: razón harto suficiente para que estas líneas no hubieran llegado a redactarse. Si se publican es porque entiendo que en un número monográfico dedicado al Estado de Derecho tiene perfecta cabida el *planteamiento* de los temas fundamentales que en nuestros días pueden integrar la teoría general del Derecho financiero. Planteamiento que puede y debe ir precedido de un breve esquema histórico que muestre la evolución de los hechos políticos que han alumbrado este nuevo dominio jurídico. Con esa estricta finalidad, a modo de cañamazo sobre el cual puedan hacerse con el tiempo labores más pacientes y sosegadas, se redactan las líneas que siguen.

II.—EL ORIGEN DEL DERECHO FINANCIERO.

El Derecho financiero, en su acepción actual, es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y

pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos (1). Como tal disciplina, constituye una «nueva y fresca rama que se separa del gran árbol del Derecho público» (2). Mas a poco que se analice su contenido, se descubren sus más remotos antecedentes. El Derecho Financiero —acaba de mostrárnoslo su definición— encauza una actividad estatal de contenido económico, capaz de modelar, a la altura de nuestro tiempo, la estructura social sobre la que actúa. Es un Derecho estrechamente ligado a las formas de propiedad y a los modos de explotación de la riqueza. He ahí por qué, pese a su modernidad como disciplina científica, clava sus raíces más hondas en estratos históricos muy lejanos. Libertad y propiedad han sido —tal vez lo sean siempre— los dos grandes temas en torno a los que se ha desenvuelto el acontecer político y el sistema de las instituciones jurídicas. Apurando aún más los conceptos, casi podría decirse que el tema de la libertad encierra en su seno el de la propiedad, ya que ésta, en esencia, no hace sino dibujar el contorno de la libertad económica del hombre. No es extraño, por tanto, que en la historia política de todos los pueblos la evolución de las «libertades» haya corrido pareja con el desenvolvimiento de los «tributos». La concesión de subsidios aparece en la Edad Media fuertemente impregnada de sentido contractual. Los monarcas sancionaban y convertían en leyes los cuadernos de peticiones de los representantes de las ciudades, a cambio de la concesión de subsidios. En crisis el Estado absoluto, y a impulsos de la Revolución francesa, irrumpe en el mundo el constitucionalismo escrito, y es entonces cuando la idea del Estado de Derecho adquiere, en el ámbito financiero, su más fuerte significación política y económica. Al coexistir y armonizarse en la Monarquía constitucional dos principios de poder (Rey y representación popular), de cuya combinación nacía el equilibrio y el sistema, la competencia parlamentaria para la aprobación del Presupuesto se concibe como una garantía del pueblo frente al Gobierno y tiene, además, la virtud de imprimir periodicidad a la reunión de la representación popular, cuya convocatoria no estaba a la sazón estrictamente regulada. Dentro de la organización del Estado constitucional, se colocó por encima de todo el movimiento rela-

(1) He formulado esta definición en mi *Introducción al Derecho financiero* («Rev. Dro. Merc.», núm. 15, pág. 313, Madrid), donde se explican los fundamentos en que dicha definición se sustenta. Mas no se trata, por supuesto, de un concepto rígido y hermético. Los estudios jurídico-financieros no han llegado aún en España a un grado de madurez suficiente que permita a los cultivadores de esta rama del Derecho adscribirse sin ningún género de reservas a definiciones como la propuesta. Ello no es óbice, sin embargo, para que en esta primera etapa de la investigación se esboocen definiciones o conceptos de tipo general, aun a sabiendas de su provisionalidad, que sirvan para polarizar la atención de los estudiosos sobre los problemas centrales de la disciplina.

(2) Son palabras de PUGLIESE en su *Derecho Financiero*, México, 1939, pág. 7.

tivo a la Hacienda. El ejercicio del poder tributario del Estado quedó sometido a la Ley del Presupuesto. «Cuando se trata de recaudar impuestos —escribe MAYER— es necesario someter a la representación nacional un presupuesto que contenga el cuadro de los ingresos y de los gastos que se deben hacer» (3). Las garantías constitucionales penetraron también en el mecanismo impositivo. El individuo debe el impuesto porque está previsto en la ley y lo debe tal como en ella se reglamenta. De tal suerte, que el impuesto dejó de constituir un poder *de facto* para integrar una verdadera relación jurídica (4).

III.—CAUTELA Y EFICACIA. DE LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES A LA ACCIÓN ADMINISTRATIVA.

La filosofía moderna —ha escrito ORTEGA Y GASSET— es un producto de la suspicacia y la cautela y nace del burgués. Precisamente porque el burgués es aquella especie de hombre que no confía en sí, que no se siente por sí mismo seguro, necesita preocuparse, ante todo, de conquistar la seguridad. Su obsesión es evitar los peligros, defenderse, precaverse. Para conseguirlo, necesita tener a raya al poder político, evitando abusos o desafueros que destruyan la esfera de la libertad individual, sobre todo en el ámbito económico. «*La economía y el derecho son dos disciplinas de cautela*» (5). Nada mejor que estas palabras de ORTEGA para explicar la génesis del Derecho Financiero y su significación en la *primera etapa* del constitucionalismo. El derecho de esa época, bajo el nombre de libertad y democracia, consiste en un sistema de principios que se proponen evitar los abusos, más bien que establecer nuevos usos positivos. En el ámbito financiero, la preocupación fundamental es evitar los abusos del Fisco. Para lograrlo, el poder tributario del Estado se somete a la Ley del Presupuesto. El Presupuesto no representa tan sólo,

(3) MAYER (O.): *Derecho Administrativo alemán*, Buenos Aires, 1950, pág. 189.

(4) El proceso de transformación se explica ampliamente por BLUMENSTEIN (*Schweizerische Steuerrecht*, Tübingen, 1926) y por GIANNINI (*Il Rapporto giuridico d'imposta*, Milano, Giuffrè, 1937, pág. 22). Este último autor es tal vez quien ha explicado hasta ahora con mayor claridad el fenómeno a que venimos refiriéndonos. «La determinación de los casos en que se debe el impuesto —escribe— de las personas obligadas al pago, de su importe, de los modos y de las formas en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado, todo esto, en el Estado moderno, aparece regulado en el ordenamiento jurídico por medio de disposiciones imperativas, a cuya observancia vienen obligados tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad. De tales disposiciones surgen, por consiguiente, entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-tributaria.»

(5) ORTEGA Y GASSET (J.): *Kant. Reflexiones de Centenario*. (En el tomo IV de sus Obras Completas, Madrid, 1947, pág. 31.)

en las primeras constituciones, un cuadro de ingresos y gastos, un diseño de política financiera para un período de tiempo determinado, sino algo mucho más importante: es una auténtica *concesión* de tributos. Con la idea primitiva del Presupuesto, revive la idea de los estamentos «que vienen en ayuda de su príncipe con una suma de dinero» (6). De tal suerte, que los impuestos son consentidos sólo para el período limitado dentro del cual el Presupuesto tiene validez. Inspirado en estas ideas, establece, por ejemplo, el art. 338 de nuestra Constitución de Cádiz que «Las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas...» Todo lo cual pone de relieve esa preocupación dominante de garantizar al contribuyente contra intromisiones del poder público en la esfera de sus intereses económicos más allá de lo *consentido* por la representación popular. Cautela y suspicacia como eje del sistema: cada año, sin comprometerse a largo plazo, los ciudadanos decidirán lo que están dispuestos a conceder al Estado para el levantamiento de las cargas públicas. La medida del sacrificio la da el volumen de los gastos autorizados; de tal suerte, que *la recaudación del impuesto queda objetivamente limitada* a lo estrictamente indispensable para la cobertura de las necesidades financieras públicas, tal como resulte de las obligaciones asumidas por el Estado en el Presupuesto. El atesoramiento del impuesto (acumulación ahorrativa) estaría en contradicción con su origen histórico y con su concepción en el moderno Estado de Derecho (7).

Mas he aquí que el Estado ensancha sus fines y que la acción administrativa se dilata. La amplitud y permanencia de los servicios públicos, que acusan su presencia vigorosa en la segunda mitad de la pasada centuria, no se acomodan bien en un régimen financiero en que el volumen de los recursos públicos e incluso su exigibilidad se supeditan al consentimiento anual de la representación popular. La vida del cuerpo político en que los individuos insertan su singular existencia requiere medios económicos crecientes y necesita también que esos recursos afluyan a las áreas públicas con rigurosa *puntualidad*. La actividad financiera empieza entonces a discurrir por otros cauces y las ideas sobre el entronque del elemento jurídico con la Hacienda Pública son objeto de profunda revisión. En la conciencia de gobernantes y gobernados se abre paso la convicción de que una negativa absoluta a consentir al Estado la exacción de los medios económicos necesarios para su existencia equivaldría sustancialmente a un acto de rebelión política, a una negativa a consentir ulteriormente la existencia de aquella forma determinada de organización política. Sin proclamarlo explícitamente, se empieza a pensar lo que, muchos años más tarde, entrados ya en el siglo actual, escribió el

(6) GNEIST: *Geschichte und Budget*, pág. 133 (citado por MAYER).

(7) BLUMENSTEIN (E.): *System des Steuerrechts*, Zurich, 1945, pág. 3.

profesor PUGLIESE: se piensa que «la actividad financiera no puede considerarse más que como la actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto de soberanía» (8). El impuesto se convierte así en el instrumento fundamental de la acción administrativa, proyectada ahora sobre todos los ámbitos de la vida social.

Mas reflexionemos un poco sobre las repercusiones que esta transformación política e ideológica produjo en el entronco de la Hacienda Pública con el Estado de Derecho. ¿Será que las leyes, aprobadas por las Cámaras populares, van a desentenderse de la actividad fiscal, dejando en libertad a los Poderes públicos para que éstos elijan los tributos que han de imponerse y el destino de los fondos que se recauden? Nada más lejos de la realidad. Por paradójico que resulte, es obvio que el principio de legalidad se fortalece en el área fiscal al compás que se enriquece el repertorio de los fines estatales, que aumenta la intervención administrativa en la vida económica. El despliegue de la doctrina en punto a la relación jurídica tributaria, que antaño no hizo sino insinuarse, coincide justamente con el crecimiento fabuloso del intervencionismo. ¿Cómo explicar el fenómeno? La cosa parece sencilla. La ley, en la primera etapa del constitucionalismo, fué un freno, una garantía contra extralimitaciones del Poder: fué una defensa del individuo. La ley, más tarde, se convirtió en un *instrumento técnico de racionalización* de la actividad financiera: fué una defensa del Estado frente a los egoístas intereses individuales, plasmados en la llamada representación popular, y frente a los arbitristas que normalmente habían regido la Hacienda. El proceso a través del cual se produjo esta mutación en la misión esencial de las leyes fiscales tampoco ofrece graves dificultades de comprensión. Todo consistió, en rigor, en romper «la conexión entre el derecho de consentir los impuestos y el derecho de presupuesto» (9). Esto acontece cuando todos los impuestos, por principio, se hacen permanentes, *consentidos de una vez para siempre*. La Ley de Presupuestos, entonces, pierde sustancia; no constituye, por su contenido, más que una cuenta, una estimación, un *plan* del ejercicio futuro. La consecuencia de todo ello fué inevitable: el régimen tributario hubo de articularse jurídicamente en forma de leyes, por ser esta la forma más racional y consciente de expresión de las normas jurídicas. La ley establece con toda la precisión posible los presupuestos de hecho, a los que se liga un deber tributario; la medida, el término y el modo con sujeción a los que las obligaciones tributarias deben ser cumplidas. El Estado, a través de la ley, sabe con bastante exactitud el repertorio de hechos imponibles que, por el mecanismo fiscal, han de procurarle los recursos que necesita para cumplir las tareas que le incumben. Mas adviértase bien que esa precisión y regularidad a que se somete la

(8) *Corso di Scienza delle Finance*, Padova, 1938, pág. 2.

(9) MAYER: *Ob. cit.*, pág. 192.

actividad fiscal, encauzada por *leyes tributarias permanentes*, redundando en beneficio del propio contribuyente. Porque si el Estado define con exactitud los hechos generadores del crédito fiscal y señala imperativamente la extensión de las prestaciones pecuniarias en que se concretan las obligaciones tributarias, el sujeto pasivo de la imposición adquiere paralelamente el derecho a que no se le exija más de aquello a que legalmente viene obligado. Y así se produce el hecho feliz de que el principio constitucional de legalidad, que brota a impulsos de un instinto defensivo, para cortar abusos, se convierte, sin merma de su antigua significación, en cauce insustituible de la acción administrativa en el área fiscal. *El Derecho Financiero es ciencia de cautela, pero es también instrumento de eficacia.*

IV.—PLANIFICACIÓN ECONÓMICA Y SEGURIDAD JURÍDICA.

En nombre de la eficacia se produce, sin embargo, a partir de la primera guerra mundial y, sobre todo, después de la segunda, un movimiento que podríamos denominar de asimilación de métodos y de terminología económicos en el campo del Derecho Financiero. Son muchos los juristas que en esos momentos, queriéndose situar «a la altura de los tiempos», abandonan, con incomprensible precipitación, su tradicional léxico científico y lo sustituyen por voces y expresiones extraídas de la literatura social y económica. A partir de 1945, por ejemplo, apenas se escribe de los Presupuestos públicos —Presupuestos generales del Estado, según la terminología española—, sino de los «Presupuestos económicos», de los «Presupuestos nacionales» y hasta del «Presupuesto humano». El método técnico-jurídico, empleado para el análisis de las instituciones y para la elaboración de conceptos generales, es desechado, además, por inservible en el ámbito financiero. La idea dominante que impulsa a estos autores, y que no es, en rigor, más que un eco del medio ambiente, podría expresarse en estos términos: Las instituciones financieras —Presupuesto, crédito público, gastos, tasas, impuestos...— ofrecen ciertamente un ropaje jurídico; pero lo esencial en ellas es su sustancia económica y para comprenderla de nada sirven las elegantes construcciones del jurista, fruto de un conceptualismo divorciado de la realidad.

Las consecuencias de esta nueva actitud en punto al tema de este artículo —es decir, en la integración de la Hacienda pública en un Estado de Derecho— son gravemente peligrosas. Pongamos dos ejemplos, tal vez los más significativos. Se refieren al Presupuesto —*plan* general de la actividad financiera en un ejercicio— y al impuesto —*principal instrumento* de esa actividad en los Estados Modernos—. El Presupuesto, concebido como institución de Derecho público, establece imperativa-

mente, por vía legal, la cuantía de los gastos públicos y su distribución en un ejercicio económico determinado, y contiene, además, el cálculo de los recursos que para la cobertura de esos gastos podrán obtenerse de las distintas fuentes de ingresos de que el Estado disponga en el propio ejercicio (10). Si este aspecto del Presupuesto —aspecto jurídico-político— desaparece o se esfuma para dejar paso a una concepción puramente económica (11), es obvio que la actividad gubernamental, libre de trabas legislativas, podrá alcanzar en materia de gastos un despliegue desorbitado, incompatible incluso con el contenido que la propiedad y otros derechos patrimoniales de los particulares tengan reconocido en las leyes del propio Estado. En el ámbito impositivo el fenómeno acusa perfiles aun más agudos. El impuesto ha sido objeto de una paciente y escrupulosa elaboración jurídica por parte de los escritores de Derecho Financiero que han inspirado sus trabajos en los postulados del Estado constitucional o, simplemente, del llamado Estado de Derecho. Fruto de esos trabajos ha sido la construcción de la llamada «relación jurídico-tributaria» en la que el nacimiento del crédito fiscal se conecta con un presupuesto de hecho —«situación base» o «hecho imponible», según los autores— que la ley debe definir con rigurosa precisión. Mas esta construcción,

(10) El doble aspecto del Presupuesto —autorización, en materia de gastos; previsión, en materia de ingresos— aparece en todas las obras clásicas sobre la materia. Pero los antecedentes históricos de esta disciplina pesan todavía mucho sobre los autores de principios de siglo, y en las definiciones que ellos formulan el elemento «autorización» sigue refiriéndose tanto a los ingresos como a los gastos. Así, por ejemplo, JEZE (*Elements de la Science des Finances*, París, 1901, t. 1, pág. 11) escribe: «El Presupuesto ofrece, desde el punto de vista jurídico, dos caracteres principales: 1.º Es un estado de previsión; y 2.º Es una autorización dada por el Parlamento, lo que hace del Presupuesto un acto administrativo realizado en forma de ley.» En análogo sentido, STOURM: *Le Budget*, París, 7.ª ed., 1912, pág. 1.

(11) La literatura financiera de los últimos años es singularmente rica en punto a la significación del Presupuesto en el marco de la economía nacional. Destacan, entre otros, los siguientes trabajos: ARDANT: *Fondements économiques et sociaux des principes budgétaires*, en «Rv. de Science et Leg. Financ.», París, 1949, pág. 406; COLM: *The government budget and the Nation's Economic Budget*, en «Openbare Financien», La Haya, 1948, núm. 1; JACOMET: *Le Budget considéré comme l'instrument financier des plans économiques de longue durée*, en «Annales de Finances Publiques», París, Sirey, 1947, núms. VI-VII, pág. 87; LAUFENBURGER: *Aspects économiques de la Réforme du Budget*, en «Trav. Institut Finances Publiques», 1950; página 106; SARDÁ: *La significación económica del Presupuesto del Estado*, en «Moneda y Crédito», núm. 4, pág. 26; STAMMATI: *Bilancio economico nazionale e bilancio nazionale*, en «Rivista di Diritto Finanziario», 1949, núm. 1, pág. 48, y TIMBERGEN: *Government Budget and Central Economic Plan*, en «Openbare Financien», vol. IV, número 3, 1949, pág. 195.

El *Institut de Finances Publiques* consagró su Congreso de Basilea, de 1949, al estudio del Presupuesto en el marco de la Economía Nacional, y en el volumen editado con esa ocasión aparecen los estudios de DUMONTIEA y de REUTER sobre los Presupuestos económicos de Gran Bretaña, Holanda y Noruega. (V. sobre los debates de dicho Congreso mi estudio *Hacienda Pública y Planificación económica*, en prensa.)

inspirada en el principio de legalidad, quiebra abiertamente cuando el hecho generador del crédito fiscal no se concibe como «entidad jurídica», sino como «hecho económico» (12). Rota la conexión entre la prestación debida por el particular y el supuesto fáctico previsto en la ley tributaria —cosa que ocurre cuando ese supuesto necesita ser «interpretado» con criterios extra-jurídicos, de índole económica—, es fácil imaginar la situación de inseguridad jurídica que puede llegar a producirse bajo el imperio de semejante concepción.

¿Qué justificación puede darse a esta inseguridad? ¿Qué razones existen para abandonar, bajo una u otra forma, los cauces legales de la Hacienda pública? Apuntaba antes que la introducción de la terminología y de los métodos económicos en el campo del Derecho Financiero se ha producido en nombre de la eficacia. Sería muy prolijo explicar a través de qué razonamientos y experiencias la Hacienda pública se ha convertido en instrumento poderoso de la política social y económica contemporánea (13). Lo cierto es que el Estado intenta canalizar y dirigir su influencia a través del Presupuesto, transformando el mecanismo financiero en un sistema de producción, de distribución y de consumo de toda la nación. En tal situación, lo que más importa no es fiscalizar la acción del Poder público, frenar los gastos, buscar el equilibrio; lo que tiene importancia decisiva es que el mecanismo financiero, reflejado en el Presupuesto, cumpla con la mayor eficacia la misión que se le encomiende en la economía del país. Ahora bien, es obvio que semejantes objetivos tienen difícil encaje en una ley. El sometimiento de la Administración a una rígida Ley de Presupuestos no es el mejor sistema para adaptar la actividad financiera al ritmo de la vida económica. Es necesario —se dice— dotar al Presupuesto de otra significación, hacer más elásticas las previsiones, tener en cuenta las fases de prosperidad y depresión, acomodar, en una palabra, el mecanismo de los gastos y de los ingresos públicos a las realidades de la economía nacional. Todo lo cual aconseja —se añade— abandonar la vieja e inservible institución

(12) Sólo es posible hacer una alusión en este estudio panorámico al tema del presupuesto material del impuesto. Baste indicar, para dejar en claro las cosas, que el objeto del impuesto puede ser una «entidad jurídica», tal como se propone en el texto, sin que por ello padezca el substrátum económico de la imposición. Mi pensamiento —que espero desenvolver algún día— se condensa en la idea de que la realidad económica, fuente de los impuestos, sólo puede ser captada por el Derecho tributario a través de conceptos jurídicos, de tal suerte que el objeto del impuesto es siempre, de modo *inmediato*, un fenómeno jurídico, aunque éste esté conectado normalmente con un fenómeno económico que sólo aflora a la superficie de las leyes fiscales en forma *mediata*. ¿No es esto, en puridad, lo que acontece con todas las disciplinas jurídicas que reglamentan la atribución y transmisión de bienes?

(13) Me remito nuevamente sobre esta materia a mi trabajo sobre *Planificación económica y Hacienda Pública*, inserto en un volumen de «Estudios de Hacienda Pública y de Derecho Fiscal», actualmente en prensa.

del Presupuesto público por un nuevo instrumento —Presupuesto económico. Presupuesto nacional, leyes de programa...— que refleje más fielmente las nuevas realidades de la Hacienda.

Análogos razonamientos nos salen al paso en el terreno fiscal. Si los impuestos quieren captar la realidad, deben construirse sobre bases económicas y no sobre apariencias jurídicas. De ahí que las leyes fiscales deban definir los hechos generadores de las relaciones tributarias por «rasgos económicos característicos». Todos los hechos concretos deben quedar comprendidos en tipos económicos generales. Es decir, a efectos impositivos, son irrelevantes los caracteres jurídico-formales de los hechos imposables (14). Argumentación que, según apuntaba antes, puede conducir al absurdo de que el ámbito de la imposición no quede acotado por la aplicación de normas jurídicas, plasmadas en leyes tributarias, sino por el empleo de conceptos económicos recogidos «genéricamente» en el Derecho Fiscal positivo. Ni que decir tiene que esta doctrina y otras semejantes se inspiran también en criterios de eficacia. Con ellas lo que se pretende, en esencia, es lo siguiente: 1.º Que el impuesto, realidad económica, descansa sobre realidades económicas. 2.º Que la imposición no perturbe la vida económica; antes bien, la estimule por efecto de la acción reflexiva y metódica del Estado; y 3.º Que desaparezca o se reduzca la evasión fiscal, una de cuyas manifestaciones más importante consiste en revestir los hechos imposables con formas jurídicas exentas de tributación.

(14) La llamada «teoría de los tipos» ha sido, sobre todo, creación de los escritores de lengua alemana. Puede consultarse especialmente: BALL (K.): *Steuerrecht und Privatrecht* (Theorie des selbständigen Steuerrechtssystem), Mannheim, 1924; BLUMENSTEIN (E.): *Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht*, Bern, 1919; RUEDIN (J. L.): *Der Begriff des Eigentums im schweizerischen Steuerrecht. Zivilrechtliche Begriffe des Steuerrechts und Wirtschaftliche Betrachtungsweise*, Aarau, 1935; SCHLEGEL (E.): *Wirtschaftliche Betrachtungsweise in Steuerrecht*, Zurich, 1946.

En lengua francesa puede consultarse con provecho WURLOB (M.): *Forme juridique et réalité économique dans l'application des lois fiscales*, Lausanne, 1947. Este autor se mueve en una corriente ecléctica entre la doctrina de los «civilistas» y la de los «autonomistas». Su estudio está construido sobre la jurisprudencia suiza, federal y cantonal. Pero contiene observaciones interesantes sobre las aplicaciones prácticas de la teoría de los tipos.

En lengua italiana destacan los estudios de GIANNINI citado en la nota 4 y de ROTONDI (A.): *Appunti sull'obbligazione tributaria*, Padova, Cedam, 1950.

En lengua española ofrece sumo interés el trabajo de BALLESTEROS (P.): *El Derecho tributario y el Derecho privado*, en «Rev. Derecho Privado», 1934, pág. 34 y sigs., donde el problema de la autonomía del Derecho tributario se proyecta sobre el ordenamiento positivo español.

También en lengua española, aunque debida a un profesor italiano, ofrece importancia fundamental para el estudio de la materia la obra de JARACH (D.): *El hecho imponible*, Buenos Aires, 1943.

Eficacia, con el Presupuesto económico. Eficacia, con la concepción económica del impuesto. Pero inseguridad, profunda e inquietante inseguridad, al abandonar los conceptos financieros tradicionales. ¿No será ya posible hermanar la seguridad con la eficacia en un nuevo orden de instituciones?

V.—EL NUEVO DERECHO FINANCIERO.

Sin duda, el intento es posible y necesario. Para tener éxito en el empeño es inexcusable que los juristas pongan manos a la obra. No bastará ciertamente que levanten nuevas barricadas para defender al contribuyente de los ataques del Fisco, aunque a veces esto sea necesario. Tarea más sustancial será reconstruir los institutos fundamentales de la Hacienda, procurando al hacerlo que el Estado de Derecho domine en el ámbito financiero y que la acción administrativa en este sector pueda alcanzar toda la agilidad que requiere el fluir de la vida económica.

Será necesario, en suma, institucionalizar la Hacienda pública de la hora presente. He ahí la tarea del nuevo Derecho Financiero. Pero al llegar a este punto me permito recordar al lector, en descargo de responsabilidad, lo que ya tuve buen cuidado de advertirle al comienzo de este breve trabajo: que no encontrará en él sino el *planteamiento* de los temas fundamentales que en nuestros días pueden integrar la teoría general del Derecho Financiero. Esos temas, por las razones de diverso orden a que he aludido en los apartados precedentes, se refieren principalmente: 1.º A las fuentes de esta disciplina. 2.º Al concepto y a la técnica del Presupuesto. 3.º A la construcción jurídica del impuesto. 4.º A la determinación de las bases imponibles; y 5.º A las garantías administrativas y jurisdiccionales del contribuyente.

1. *El problema de las fuentes.*—La doctrina y la práctica tradicionales muestran la preeminencia, casi la exclusividad, de la ley como fuente del Derecho Financiero. La ley, aprobada por las Cámaras o Consejos, cumplió en una primera época, hasta el advenimiento del Estado constitucional, la misión de frenar el poder del rey en materia fiscal. Más tarde, durante todo el siglo XIX y hasta el momento presente, las disposiciones fiscales revisten forma de ley para que no quede ningún margen a la actividad discrecional de la Administración en materia financiera. El principio de legalidad en la órbita fiscal fué dogma del Estado constitucional por que se pensaba que el impuesto constituía una limitación a la libertad y a la propiedad individual (15), que no

(15) La afirmación contraria de GRIZOTTI (*Principii di politica, diritto e scienza delle Finanze*, Padova, 1921, pág. 126), según la que «el sacrificio del impuesto no

podía decretarse sin la aquiescencia de la representación nacional (16) y porque se entendía, además, que a los caudales públicos sólo podía dárseles el destino que esa misma representación hubiera autorizado.

El Derecho positivo, ha escrito el profesor CASTRO (17), presupone siempre una actividad política, y él mismo sólo puede ser concebido como política. Lo cual es singularmente cierto cuando va referido a la rama jurídica que nos ocupa. El principio de legalidad nació y se mantuvo en este sector del ordenamiento positivo, porque con ese principio se organizaba la vida social en una dirección política determinada: la defensa del individuo y del orden económico liberal. La ley se colocó por encima de cualquier otra fuente del Derecho Financiero, no sólo por razones de seguridad jurídica, sino porque, además, se pensaba que ella constituye la mejor garantía contra cualquier intento de reforma social o económica que intentase acometerse por la vía fiscal.

¿Podrá subsistir el principio de legalidad en una época en que dominan las preocupaciones reformadoras? ¿Será compatible con la elasticidad de movimientos que en materia financiera, más que en ningún otro sector de su actividad, reclaman por doquier los Poderes públicos? La respuesta afirmativa no es sólo expresión de un convencimiento, sino también de un vehemente anhelo. Justamente ahora en que la Hacienda pública aparece más cargada que antaño de significación económico-social, la ley puede prestar un servicio inestimable no sólo al valor seguridad, sino también —y esto es aún más importante— a la utilidad y a la justicia. Lo útil en materia financiera no es que la Administración actúe de prisa, sino que actúe bien; no es cumplir su programa, sino que éste sea justo. Mal pueden satisfacerse ambas exigencias si los impuestos se

limita el goce de la riqueza, porque se compensa con las ventajas que se tienen en el Estado», no puede ser considerada como la expresión de un pensamiento jurídico. (V. sobre el particular, GIANNINI, *ob. cit.*, págs. 22 y sigs.)

(16) Este principio aparece reiteradamente sancionado en el Derecho constitucional español: Constitución de 1812 (art. 338), de 1837 (art. 73), de 1845 (art. 76); de 1856 (art. 81), de 1869 (art. 15), de 1876 (art. 3.º) y de 1931 (art. 115).

La doctrina jurídica se hace también eco unánime del principio. En él están de acuerdo todos los autores, sea que arranquen del concepto de que la creación de normas jurídicas, de cualquier materia, constituye una atribución propia y exclusiva del poder legislativo, que no compete, por tanto, a los órganos administrativos más que en la medida en que les haya sido confiada por la Constitución o por otras leyes formales, sea que, extendiendo limitada a alguna materia dicha facultad exclusiva del poder legislativo, convengan en que la imposición de tributos, en cuanto implica una limitación a la propiedad y a la libertad privada, entra en las materias reservadas a la ley. (Vid.: BODDA: *Lezioni di Dir. Amm.*, Torino, 1949, vol. I, pág. 21; FORTI: *Dir. Amm.*, 2.ª ed., Napoli, 1931; I, pág. 74; VITTA: *Dir. Amm.*, Torino, 1933; I, pág. 30. Algunos escritores hacen extensiva esta doctrina a las tasas, cuando éstas se perciben por razón de servicios públicos que los particulares están obligados a utilizar. Así, por ejemplo, ZANOBINI: *Corso di Dir. Amm.*, Milano, Giuffrè, 1950; vol. I, pág. 64.

(17) *Derecho Civil de España*, Madrid, 1942, pág. 30.

imponen precipitadamente, por agobios del Tesoro, sin que preceda un estudio sereno y sosegado por parte de quienes tienen a su cargo la tarea de legislar, o si el volumen de los gastos públicos o su distribución son asuntos que se confían a la omnimoda voluntad de los Gobiernos. No caigamos en el error de pensar que la eficacia es sólo cuestión de velocidad. Un sistema fiscal dará a la larga óptimos frutos si ha sido objeto de una paciente construcción y ésta sólo tiene encaje adecuado en el marco de la ley (18). Pero librémonos también del error contrario. La discusión prolija de las leyes en el seno de Parlamentos o Asambleas no sólo entorpece y retrasa las labores de Gobierno sino que desemboca con frecuencia en una especie de pacto o transacción entre diversos grupos de «interesados», cosa inevitable cuando el Parlamento, agitado por la pasión partidista, se olvida de que las leyes que está fraguando han de ser instrumento exclusivo del bien común (19).

¿Cómo solucionar, entonces, el conflicto? Parece que la fórmula de equilibrio puede venir de una reforma del proceso de elaboración de las leyes financieras en el seno de las Cámaras o Parlamentos a los que constitucionalmente esté atribuida la función legislativa. La reforma puede referirse tanto a la *composición* como al *funcionamiento* de las

(18) Ya en otra ocasión me he referido a las ventajas de la ley como forma de expresión de normas fiscales. Escribí entonces lo siguiente: «En el momento histórico presente sigue siendo la *ley* la mejor garantía de justicia y de seguridad para los súbditos de los Estados. Ciertamente que en ella pueden cobijarse preceptos injustos, confusos e insuficientes. Pero su mejoramiento puede alcanzarse por obra de la doctrina y de la jurisprudencia. Mal arreglo tendrán, en cambio, los males provenientes de una acción administrativa ciega e irreflexiva, omnipotente, propensa a abusar de su poder a costa de las economías privadas. Cuando las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes discurren principalmente por los cauces trazados por la Administración, forzoso es reconocer que la justicia padece, y que la seguridad se volatiliza. No es extraño que así suceda. Por muy correctos y bien intencionados que sean los procedimientos utilizados, la Administración propende a inspirarse en criterios puramente empíricos, en razones de conveniencia inmediata, en soluciones simplistas que allanen los obstáculos que puedan presentarse al liquidar y recaudar los tributos. Se olvidan así los fundamentos de la imposición y los límites dentro de los que han de discurrir las diversas figuras impositivas. La ley, en cambio, sigue siendo —a pesar de los ataques que se le han dirigido en los últimos decenios desde diversos campos políticos y doctrinales— un firme asidero contra abusos y desvaríos. La peculiar estructura de sus mandatos, las solemnidades a que ha de ajustarse su elaboración y la preeminencia que ocupa en la jerarquía de las normas, son garantía de precisión y claridad en la definición y reglamentación de los diversos elementos que integran las relaciones tributarias.» (*El nuevo Derecho Fiscal*, «Revista de Derecho Financiero», 1951, núm. 2, pág. 220.)

(19) «Las Cortes nacieron históricamente para defender contra el despilfarro de los reyes el patrimonio de los pueblos. La irresponsabilidad que suele acompañar a las Asambleas numerosas, el noble afán de favorecer a los respectivos distritos, e incluso consideraciones de proselitismo a ras de tierra, han hecho que los Parlamentos cambien de conducta, y sirvan más bien de estímulo para el derroche de los caudales públicos.» (PÉREZ SERRANO: *Comentarios a la Constitución española de 1931*, Madrid, 1932.)

Comisiones o Secciones a las que, dentro de las Asambleas, esté encomendado el examen de esta clase de leyes. En el primer punto podría pensarse en la conveniencia de requerir el informe o asesoramiento de personas técnicas en cada ramo de la Administración económica del Estado, aun cuando en ellas no concurra la cualidad de miembros de la Asamblea. En lo que atañe al funcionamiento, parece conveniente elaborar un núcleo de principios y de normas procesales que encaucen adecuadamente la presentación y discusión de las enmiendas a los proyectos de ley; la formulación y defensa de los votos particulares; la redacción de informes o Memorias que, unidos a los proyectos, contribuyan a esclarecer su verdadero alcance, recordando sus antecedentes y calibrando los efectos que las leyes que se proyectan estén llamadas a producir en la vida jurídica y económica de la nación. Garantías de perfeccionamiento técnico que pueden y deben venir acompañadas de otras previsiones enderezadas a imprimir rapidez a las deliberaciones: duración máxima de las intervenciones orales en el seno de las Comisiones, «quorum» reducido para la validez de las discusiones, examen y votación en bloque de los proyectos en las Asambleas Plenarias y otras medidas similares.

Aligerada así de trámites la gestación de las leyes y mejorada su calidad técnica, parece inexcusable mantenerse fieles al principio —consagrado en el ordenamiento positivo de casi todos los Estados— según el cual la Administración pública carece de competencia para crear normas jurídicas de carácter general, salvo en los casos de urgencia o de grave peligro que las propias leyes se encargan de prever o en los supuestos de delegación expresa del Poder legislativo en favor de la Administración.

La potestad reglamentaria en materia impositiva ha de circunscribirse a la ejecución de las normas legales (20). La costumbre quedará

(20) Señala con acierto GASCÓN Y MARÍN (*Tratado de Derecho Administrativo*, 9.ª ed., Madrid, 1946, tomo I, pág. 107) que los límites entre la Ley y el Reglamento hay que buscarlos «como señalamiento de competencia para dictar normas objetivas por la Administración». Con este criterio, ciñéndonos al Derecho español, los límites de los Reglamentos están consignados en el Código civil, art. 5.º, al preceptuar que las leyes sólo se derogan por otras leyes posteriores; en los arts. 7.º y 8.º de la Ley Orgánica del Poder judicial de 1870, que prohíben a los Jueces, Magistrados y Tribunales aplicar los Reglamentos generales, provinciales o locales y otras disposiciones de cualquier clase que sean que estén en desacuerdo con las leyes; en el art. 3.º de la Ley de lo Contencioso-administrativo, que estableció recurso en favor del particular contra resoluciones de la Administración que lesionen derechos particulares establecidos o reconocidos por la Ley, cuando tales resoluciones hayan sido adoptadas como consecuencia de alguna disposición de carácter general, y con esto se infringe la Ley en la cual se originaron aquellos derechos (precepto que reproduce el texto refundido de la Ley de lo Contencioso-administrativo de 8 de febrero de 1952); y la Ley de Creación de las Cortes españolas de 17 de julio de 1942, cuyo art. 10 determina que las Cortes conocerán en Pleno de los actos o leyes que tengan por objeto los Presupuestos ordinarios y extraordinarios del Estado, las grandes operaciones de carácter económico y financiero y el establecimiento o reforma del régimen tributario.

totalmente excluida en materias fiscales (21). Los principios generales del Derecho únicamente podrán entrar en juego como elementos y fuentes de conocimiento de la ley, prestando luz y certidumbre a las soluciones consagradas en ésta. Juzgo, por el contrario, que no podrán ser aplicados en defecto de ley (22). Por último las circulares o instrucciones, tan frecuentes en esta materia, tendrán sólo un valor interno: obligarán a los funcionarios a quienes van dirigidas, pero no podrán modificar los elementos de la relación jurídico-tributaria tal como aparezcan definidos y regulados en la ley.

2. *Concepto y técnica del Presupuesto.*—El nuevo Derecho Financiero tendrá también que enfrentarse con la reforma del Presupuesto. Ya he aludido antes (véase *supra* apart. III) a la nueva concepción del Presupuesto como instrumento de la política económica general y a las consecuencias perniciosas que semejantes ideas pueden producir en el terreno de la ordenación jurídica de la Hacienda, *si no van acompañadas*

En forma más categórica aun el art. 9.º del Fuero de los españoles, aprobado por Ley de 17 de julio de 1945 establece lo siguiente: «Los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica. Nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos por una Ley votada en Cortes.» Finalmente, el art. 17 del propio Fuero determina que los españoles tienen derecho a la seguridad jurídica y que «todos los órganos del Estado actuarán conforme a un orden jerárquico de normas preestablecidas que no podrán arbitrariamente ser interpretadas ni alteradas».

La aplicación conjunta de todas estas disposiciones conduce, en punto a los límites de la potestad reglamentaria en Derecho español, a las siguientes conclusiones: 1.ª Los Reglamentos no pueden ser fuente de obligaciones tributarias, ni modificar el régimen tributario español.—2.ª Las disposiciones del Poder Ejecutivo no pueden establecer obligaciones a cargo del Estado, que no aparezcan incorporadas a la Ley de Presupuestos.—3.ª Los Reglamentos pueden dar ejecución a las leyes tributarias (Vid. las normas de 10 de noviembre de 1936), sin que en ellos se contengan interpretaciones arbitrarias de dichas leyes.—4.ª Los Reglamentos administrativos tienen indirectamente su reconocimiento legal, en forma negativa, en el Código penal y en la Ley Orgánica del Poder Judicial, ya que sólo se castiga el exceso de atribuciones y la derogación o suspensión de una Ley (Vid. GASCÓN Y MARÍN, *ob. cit.*, pág. 112).

(21) Todos los autores consultados niegan valor a la costumbre como fuente del Derecho fiscal. Así, por ejemplo, BLUMENSTEIN escribe: «El ordenamiento legal vigente no toma en consideración en materia fiscal al Derecho consuetudinario, contrariamente a lo que acontece en Derecho civil. Su admisión ha de desecharse en tanto se intente crear con él obligaciones fiscales» (*System des Steuerrechts*, Zürich, 1945, pág. 11). En el mismo sentido se pronuncian GIANNINI (*Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, Giuffrè, 1951, pág. 20), TESORO (*Principii di Diritto Tributario*, Bari, 1938, pág. 15), y otros autores. Obsérvese, sin embargo, que la doctrina francesa reconoce validez a la norma consuetudinaria en el campo del Derecho Tributario constitucional; así, por ejemplo, la norma que sanciona la igualdad de los ciudadanos frente al Fisco y la que consagra el principio de anualidad en materia impositiva.

(22) DE DIECO (*Fuentes del Derecho Civil español*, Madrid, 1922, pág. 180) distingue con acierto esos dos modos de aprovechamiento de los principios de Derecho. Escribe este autor: «Aun dándose una solución *verbis expressis* en la ley, es indudable no se aplicaría con plena certidumbre sin el asidero de los principios de derecho;

das de un reajuste conceptual y terminológico en materia presupuestaria. Conviene ahora poner en claro en qué consisten esos peligros y cuáles son sus posibles remedios.

Los peligros saltan a la vista. El contribuyente —todos los ciudadanos son contribuyentes— escucha con resignación desde hace unos lustros que el equilibrio presupuestario ha dejado de constituir un ideal absoluto, ya que en ocasiones conviene incluso provocar una situación de desequilibrio mediante un incremento de los gastos que permita al Estado actuar con mayor eficacia en la política de empleo y en la creación de nuevas rentas; que la creación de dinero ha de escapar a toda fiscalización; que las reformas tributarias se amparan en los nuevos programas de política social, sobre las que el Poder legislativo no tiene a veces ocasión de pronunciarse; que la elevación de impuestos se impone a las Cámaras como único medio de dotar los servicios creados en leyes que ellas mismas han aprobado... El resultado de todo esto es claro: la discusión y examen de los Presupuestos en las Cámaras legislativas del mundo entero va perdiendo significación y el Presupuesto, institución básica del Derecho público de la era constitucional, va adquiriendo una fisonomía puramente económica y contable, de la que se desentienden los juristas. El desenlace político de este proceso es el robustecimiento de las facultades de la Administración en el manejo de los caudales públicos; el resultado jurídico..., es la muerte del Estado de Derecho en una zona de vital importancia para la nación. Mas en esta materia, como en los restantes temas que estamos planteando, no es posible adoptar una postura de simples espectadores. El jurista tiene que reaccionar, consciente de su responsabilidad social, siempre que se abra una brecha en el mundo del Derecho. Por eso, su pregunta es ésta: ¿Cómo enriquecer la sustancia jurídica del Presupuesto en una etapa de planificación económica? El camino puede ser este: modelar jurídicamente, con carácter imperativo, los nuevos instrumentos de racionalización de la actividad financiera que los Gobiernos han utilizado hasta el presente con móviles exclusivamente políticos, para justificar ante el país y ante las Cámaras los fundamentos de las reformas fiscales emprendidas o de las obligaciones asumidas por el Estado en materia de gastos.

solución encontrada literalmente en la ley, obtiene el máximum de certeza y el mayor asentimiento si, además de estar verbalmente enunciada en la ley, la encontramos derivada y como colgada de un principio de derecho. De donde parece desprenderse que los principios suben en la práctica judicial de fuente de tercer grado a norma primaria de aplicación. La consecuencia, sin embargo, sólo tiene verdad aparente, pues los principios en ese estadio de aplicación no entran en juego por sí mismos, sino eu cuanto elementos y fuentes de conocimiento de la ley, prestando luz y certidumbre a las soluciones consagradas en ésta. Otra cosa es cuando son consultados en defecto de ley y de costumbre, pues entonces entran en juego y desenvuelven su virtualidad por sí mismos, dando soluciones que no están en la ley.»

Al hacer esto, desaparecerá la confusión que hoy existe o que puede llegar a producirse entre el Presupuesto público y los «documentos anejos» en que se explican las razones de la política seguida por el Gobierno. La reglamentación jurídica de tales documentos tendrá, además, la virtud de clarificar la terminología, que hoy da muestras de notoria imprecisión, a pesar de que los autores se han esforzado mucho por formular definiciones precisas en materias presupuestarias (23).

Cumplidas ambas tareas —depuración del léxico, articulación jurídica de los «anexos» presupuestarios—, el Estado de Derecho puede recobrar todo su vigor en los tiempos actuales, por mucho que las directrices de la política económica y financiera se alejen de los principios tradicionales.

3. *Construcción jurídica del impuesto.*—El Estado de Derecho exige fundamentalmente que el impuesto discorra por cauces legales. Fiel a este postulado, la doctrina ha elaborado la llamada relación jurídico-tributaria, que constituye la medula del Derecho tributario sustantivo. Mas esta construcción corre también el riesgo de sucumbir o de debilitarse bajo los embates de las corrientes científicas que sitúan preferentemente la imposición en el marco de las disciplinas económicas. ¿Es que por ventura —podría tal vez replicarse— no tiene el impuesto una realidad económica? ¡Sin duda la tiene! Lo que ocurre sencillamente es que, además, tiene una dimensión jurídica, y si ésta se pierde o se relega a un segundo plano, la esfera de la libertad económica del individuo, amparada por los ordenamientos jurídicos cuya aspiración política no es la colectivización total, corre el riesgo de transformarse en una pura ilusión. En materia impositiva la tarea del nuevo Derecho Financiero —tanto de la doctrina como del Derecho positivo— consistirá, al igual que acontece en la órbita presupuestaria, en salir al paso de la confusión reinante elaborando una *teoría jurídica del impuesto* que no se confunda con la problemática económica de la imposición. Los temas centrales de esa teoría serán: 1.º El concepto jurídico del impuesto. 2.º La naturaleza jurídica del impuesto en el conjunto de las prestaciones públicas. 3.º El

(23) Así, por ejemplo, el profesor italiano PAPI, escribe: «Estoy de acuerdo en recomendar que en el lenguaje usual, el término de *Presupuesto nacional* abarque los tres puntos siguientes: 1.º El inventario retrospectivo de los recursos y de su empleo. 2.º La estimación prospectiva de las rentas y de su empleo.—3.º La planificación de las inversiones.» Opina, además, el autor citado, que el balance del patrimonio del Estado deberá consistir en un documento contable unido al Presupuesto del Estado. El profesor holandés SCHENBSTOK formula esta definición: «El Presupuesto nacional es un pronóstico en forma de balance de producción y distribución de la renta nacional, acompañado de un balance de las mutaciones del patrimonio nacional.» (Estas, y otras definiciones parecidas, fueron remitidas al Comité de Terminología Financiera nombrado por el Instituto Internacional de Finanzas de 1949 y aprobadas en la reunión del propio Instituto, celebrada en Mónaco en 1950.)

objeto del impuesto o Presupuesto material de la relación jurídico-tributaria. 4.º La causa jurídica del impuesto. 5.º La naturaleza del crédito fiscal; y 6.º La extinción de la obligación impositiva (24).

La doctrina formada en torno a estas cuestiones constituirá el cimiento del Estado de Derecho en materia impositiva. Un esclarecimiento de tales problemas será, además, el único camino seguro para resolver las cuestiones que plantea la interpretación de las leyes tributarias, materia en la que actualmente reina el más pavoroso desconcierto, justamente por la ausencia de un método técnico jurídico que ilumine la solución de los problemas fiscales.

4. *Determinación de bases imponibles.*—La elaboración de una teoría jurídica del impuesto, sancionada por el ordenamiento positivo, con ser una empresa de la máxima importancia dentro de un programa general de restauración del Estado de Derecho en materia de Hacienda pública, no será suficiente, sin embargo, para que el principio de legalidad alcance plena vigencia en el área fiscal. No basta, en efecto, perfilar con toda la exactitud posible los supuestos objetivos de la imposición, los tipos de gravamen o el concepto de las bases impositivas. Es necesario también que en la estimación *cuantitativa* de tales bases la Administración haya de ajustarse a un módulo legal. Lo contrario ocurre cuando, por uno u otro procedimiento, la Administración, sirviéndose de organismos de diversa especie, queda facultada para apreciar discrecionalmente la cuantía de las bases sobre las que se han de girar las liquidaciones fiscales pertinentes.

Pero es evidente que la estimación cuantitativa de las bases fiscales con sujeción a criterios *estrictamente jurídicos*, tropieza con el grave obstáculo de la evasión fiscal. Pese a todas las cautelas jurídicas y técnicas a que los Estados recurren, el fraude fiscal ha adquirido carta de naturaleza en todos los países del orbe. La doble contabilidad, las *cajas negras*, las ventas a precios no autorizados y otras muchas actividades fraudulentas, han puesto de manifiesto la necesidad de establecer un sistema estimativo de bases imponibles, de carácter excepcional, que

(24) La necesidad de aislar el impuesto de la realidad económica y social en que se desenvuelve para construir una teoría jurídica, recuerda lo que ha acontecido en el campo del Derecho Penal con la llamada *teoría jurídica del delito*. El delito, durante muchos años, bajo el influjo de la escuela positiva italiana, fué encastrado fundamentalmente en el ámbito de las ciencias antropológicas, y gracias al esfuerzo de un grupo de juristas pudo llegar a construirse la teoría jurídica del delito, desconectándolo de sus raíces biológicas.

La teoría jurídica del impuesto que en este trabajo se propugna no pretende extirpar la conexión del impuesto con el mundo económico. Se trata de una cosa más lógica: *construir jurídicamente el impuesto, partiendo de su realidad económica, pero dándole sustantividad jurídica.*

asegure a la Administración el percibo de cuotas fiscales que no podrían liquidarse con los datos que el contribuyente suministra en sus declaraciones, o con los que procure la Inspección del Tributo.

Para resolver esta dificultad, la legislación fiscal ha implantado los llamados Jurados de Estimación. La misión de estos organismos, prescindiendo de las peculiaridades que cada uno de ellos ofrezca según la naturaleza de los tributos a que extienda su competencia, consiste fundamentalmente en adaptar con la mayor fidelidad posible las bases imponibles a la realidad de los hechos económicos. Volvemos, pues, a tropezarnos con un nuevo conflicto entre los hechos jurídicos —libros de comercio, balances, declaraciones al Fisco...— y los hechos económicos —cuantía efectiva de las rentas o beneficios, volumen real de ventas...—. Para resolver el antagonismo los Estados cuentan fundamentalmente en el momento actual con la Inspección del Tributo y con los Jurados de Estimación. Pero así como la Inspección ha de probar en el expediente la inadecuación entre las bases declaradas y las bases reales consignadas en el acta para que prevalezcan estas últimas en la liquidación que la Administración practique, la misión del Jurado es determinar la realidad de los hechos económicos mediante un sistema de presunciones, basadas en procedimientos técnicos o de otra índole, que el ordenamiento positivo estima suficiente a los efectos liquidatorios procedentes. Por ello, uno de los problemas del nuevo Derecho Financiero consistirá justamente en definir con todo rigor los requisitos que hayan de concurrir para que exista una presunción fundada de inadecuación entre las bases declaradas y las que resulten de la realidad económica. ¿Cuándo podrá decirse que la presunción es fundada? ¿Qué organismo será el competente para formular semejante declaración? ¿Qué recursos cabrán contra el acuerdo de declaración de competencia? A todas esas interrogantes deberá darse cumplida respuesta en el ordenamiento jurídico de la Hacienda si se quiere que el Estado de Derecho constituya una realidad en el campo de las actividades fiscales (25).

5. *Garantías administrativas y jurisdiccionales del contribuyente.*— Para terminar este breve bosquejo he de hacer una simple alusión a la importancia que en los momentos actuales ofrecen el procedimiento administrativo y los recursos jurisdiccionales como garantía de los ciuda-

(25) La jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo ha tenido que enfrentarse con todas esas cuestiones y darles una solución inspirada en los principios generales del Derecho y en las normas jurídico-civiles. Así, la Sentencia de 27 de mayo de 1950, dictada por la Sala 3.^a, contiene una interesante doctrina sobre el problema jurídico de declaración de competencia en favor del Jurado de la Contribución sobre la renta. (Vid. nuestro comentario a la citada Sentencia en esta misma Revista, núm. 2, página 175.)

danos en la órbita fiscal. Un procedimiento administrativo bien estructurado, claro y preciso, constituye una excelente garantía jurídica (26), y es, al propio tiempo, un instrumento de eficacia, toda vez que con él se evitarán en muchos casos los recursos jurisdiccionales, promovidos en ocasiones por la precipitación con que las cuestiones de fondo han de resolverse en los expedientes económico-administrativos. Por otra parte, la reforma de la jurisdicción contencioso-administrativa en materia fiscal parece inexcusable. Muchas son las cuestiones que habrían de resolverse con esa reforma y que hoy constituyen una amenaza importante para la efectividad de las garantías jurídicas que el ordenamiento positivo otorga a los contribuyentes. Todos estos problemas habrán de integrarse en el llamado Derecho procesal tributario, uno de los sectores del ordenamiento positivo español sobre los que, por fortuna, se va enriqueciendo nuestra bibliografía (27).

VI.—CONSIDERACIONES FINALES.

Tales son, expuestos a grandes rasgos, algunos de los problemas más vivos que hoy tiene planteados el Derecho Financiero. Todos ellos ofrecen arduas dificultades, porque la profunda transformación que actualmente se está produciendo en la estructura social de todos los Estados y el enorme despliegue de actividades que éstos han de acometer para resolver los problemas de la economía interna e internacional, otorga a las cuestiones fiscales una virulencia que no habían alcanzado nunca.

En estas circunstancias, tal vez piensen muchas gentes que la elaboración meticulosa de las instituciones financieras a que se ha entregado un núcleo selecto de juristas en diversos países del orbe, constituye una tarea que no podrá echar raíces en las horas convulsas que vivimos. Si para algo se han escrito estas líneas es para demostrar cuán descaminados andan los que así piensan. Nunca como ahora la tarea de los juristas podrá aliviar tanto a los hombres y a las naciones. Cuando se perfila en el horizonte un nuevo conjunto de instituciones, articuladas en los ordenamientos positivos, el caos se convertirá en sistema y la luz disipará las sombras. No olvidemos las palabras con que RIPERT da fin a uno de sus libros más sugestivos: «La obra del jurista es la única que perdura cuando se aplaca el tumulto de la revolución» (28).

(26) ROYO VILLANOVA: *El procedimiento administrativo como garantía jurídica*, en «Revista de Estudios Políticos», Madrid, núm. 48, pág. 55.

(27) En ella ocupa un puesto preeminente la reciente obra del profesor FENECH: *Derecho Procesal Tributario*, Barcelona, 1949-1951.

(28) *Aspects juridiques du capitalisme moderne*, París, 1946, pág. 342.

