

FISCO VERSUS ADMINISTRACION: LA TEORIA NOMINALISTA DEL IMPUESTO Y LA TEORIA DE LAS PRESTACIONES ADMINISTRATIVAS

Por JOSÉ LUIS VILLAR PALASÍ

Letrado del Consejo de Estado

SUMARIO: 1. LA PERSPECTIVA DE LOS INGRESOS, a) *La configuración acumulativa del sistema impositivo: del título demanial al regaliano.* b) *El paso del carácter extraordinario al ordinario en el impuesto: su vinculación a las reglas de autorización, generalidad e igualdad.* c) *El surgimiento del principio del dinero.* d) *La pérdida de las afectaciones tributarias.* e) *La finalidad política del impuesto abstracto.*—2. LA PERSPECTIVA DEL GASTO, a) *La desvinculación ingreso-gasto.* b) *Naturaléza consuntiva del gasto público.* c) *Pecunia destinata frente a pecunia quaestuosa: la teoría de la incapacidad económica de la Administración.* d) *El traslado al Derecho administrativo de los tributos no dinerarios, ni abstractos y la contemporánea autonomía valorativa del derecho tributario.* e) *La translación recíproca de funciones y fines.* f) *La doctrina de STEIN y el intercambio de finalidades entre Hacienda y Administración.* g) *La doctrina de la mutabilidad equivalente de las técnicas.*—3. CARGAS PÚBLICAS FRENTE A CARGAS TRIBUTARIAS, a) *El planteamiento del problema de las cargas públicas.* b) *Función fiscal redistributiva y neutralismo de la Administración.* c) *La necesidad de una valoración conjunta.* d) *Correlación entre tributo progresivo y neutralismo de la Administración.*—4. TÉCNICAS FISCALES AL SERVICIO DE FINES ADMINISTRATIVOS: LA AMPLIACIÓN DE LA «RATIO FISCALIS».

1. LA PERSPECTIVA DE LOS INGRESOS.

- a) *La configuración acumulativa del sistema impositivo: del título demanial al regaliano.*

El sistema tributario actualmente vigente es el producto de una evolución lenta y progresiva que sigue paso a paso, fielmente, la coyuntura política, económica y sociológica de cada momento. Este progreso no es saltuario, en el sentido de que una mutación en el sentido de la agrupación política no provoca el establecimiento de un sistema tributario y la eliminación absoluta de la estructura anterior. Por el contrario, en cualquier sistema vigente son hallables restos de antiguas concepciones. Puede decirse, según esta línea de pensamiento, que la historia de los tributos se conserva petrificada en los presupuestos generales del Estado. Ingresos

demaniales, sobre títulos jurídicos regalianos, impuestos afectados conviven pacíficamente con formas tributarias modernas, en un modesto segundo plano, como conviene a su carácter de restos fosilizados, conservados por la inercia de toda institución, por su resistencia a la muerte jurídica.

La potestad tributaria, tal como hoy es entendida, descansando sobre la idea de supremacía general, es una idea que sólo lentamente, a través de la marcha pausada de los siglos, se ha ido decantando y depurando.

Una situación originaria la supone el sistema de economía propia o economía demanial, correspondiente a la llamada economía doméstica en la que al ente político corresponde una autonomía de cobertura de sus propias necesidades, en cuanto éstas se obtienen por las rentas de los bienes propios del Príncipe (1), los derechos señoriales, las rentas de los bienes de realengo. Es este el sistema que más o menos difuminado, con mayores o menores atenuaciones rige en la mayor parte de Europa en la Alta Edad Media. Cuando de la economía doméstica se pasa al sistema gremial, a la primera economía de cambio o economía de clientela —*Kundengewirtschaft*— (WEBER), aparece el sistema patrimonial feudal, basado en un principio paralelo al anterior, pero suponiendo una ampliación extensiva al mismo. No son ya pura y exclusivamente los súbditos que ocupan el dominio público, quienes deben satisfacer prestaciones materiales y de servicio, sino que, por el contrario, esta prestación viene a hacerse recaer sobre toda clase de súbditos (2). Sin embargo, el sentido demanial late en el fondo de esta concepción, de tal modo que puede decirse que

(1) *Bedarfsdeckung aus Eigenbetriebe, grundherrliche oder oikenmässige Domanielwirtschaft*, en W. GERLOFF, *Die öffentliche Finanzwirtschaft*, Frankfurt, 1942, páginas 180 y ss.; M. WEBER, *Economía y Sociedad*, II, «Tipos de Comunidad y Sociedad», México, 1944, págs. 57 y ss.

(2) GERLOFF, *op. cit.*, pág. 183 (feudaler Domanielwirtschaft). El sistema de ingresos se define como *ein ganzes Bündel von Einkünften verschiedener Art und auf verschiedenen Rechtstiteln beruhend*. Una aclaración es precisa. La economía demanial no crea relaciones jurídico privadas sino en el sentido de que éstas son derivación de una estructura política basada en derechos de señorío pseudoprivados, concepción que perdura hasta el siglo XIII. (Cfr. GARCÍA GALLO, *Historia del Derecho español*, Madrid, 1941, pág. 565). El *tributum* es sólo en tributo censal al modo del canon censal. Del paralelo entre vectigal, censal y canon de la concesión demanial he hablado en otros lugares (*Naturaleza y regulación de la concesión minera*, en REV. ADMÓN PÚBLICA, núm. 1) y en *Concesiones*, en la «Enciclopedia Jurídica Seix», y el estudio más completo y sugestivo hasta la fecha, sobre las regalías y su sentido político, de GARCÍA DE ENTERRÍA, *Dos estudios sobre la Usucapción en Derecho Administrativo*, Madrid, 1955.

todas las reformas fiscales de la Edad Media son cambios en la Administración del dominio público. Todos los ingresos que no tienen una configuración demanial son ingresos ocasionales (3). Prácticamente este sistema que implica sólo una ampliación del anterior, da lugar hacia los fines del siglo XII al sistema regaliano de manejo fiscal del monopolio, sistema que alcanza hasta mediados del siglo XVIII en cuanto procedimiento normal de obtención de ingresos (4). Incluso las rentas procedentes del dominio público pasan a englobarse en la figura jurídica de la regalía, concretamente en las llamadas *regalia minora*, que se van configurando fiscalmente absorbiendo la antigua idea del dominio (5) y atrayendo al pro-

(3) Así, DÖHLERS, en 1775, en plena Ciencia Cameral, *alles was nicht Domänen sind, die sind zufällige Einkünfte*, y SECKENDORFF, *Teutscher Fürstenstaat*, Jena, 1636, respecto del impuesto, como medio extraordinario: *Die Steuern waren nur ein extraordinäres Mittel, dessen die christlichen hohen Obrigkeiten nicht anders als in hoch dringenden Nöten begehren sollten*.

(4) Sólo puede dejarse en mera sugerencia la idea de la perpetuación del sistema regaliano (venta de oficios, bienes estancados, arrendamientos de cobranzas, etc.) al deseo de escapar a la deliberación y control parlamentario sobre los impuestos. Por ello la técnica regaliana se recruce en sistemas políticos tan distintos como el borbónico, el de los Estuardos, el Theresiano o el Federico el Grande. La necesidad de obtener ingresos fuera del Parlamento es desde otro ángulo de visión del problema de obtener ingresos fuera del Parlamento fué desde otro ángulo de visión del problema una de las causas propulsoras del mercantilismo.

(5) En BODINO puede apreciarse la distinta naturaleza, política y jurídica, que al ingreso demanial y al regaliano debe lógicamente atribuirse. En la confusión entre ambas técnicas jurídicas, se trata sólo de un fenómeno general en el mundo del Derecho, de la *vis atractiva* de la técnica preponderante, sobre las técnicas recesivas. Vid., sobre el tema general, Roger PERROT, *De l'influence de la technique sur le but des institutions juridiques*, París, 1953. Cfr. sobre el concepto de regalía, mi artículo *Naturaleza y regulación de la concesión minera*, en la REV. DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, núm. 1, y FRANKLIN, *Regalien*, en la «Enzyklopedie der Rechtswissenschaft», dirigida por F. v. HOLTENDORFF, 2.ª parte, *Rechtslexikon*, III³, Leipzig, 1881, págs. 318 y ss.; O. GIERKE, *Deutsches Privatrecht*, en los «Syst. Handb. der deutschen Rechtswissenschaft», editado por L. BINDING, 2.ª parte, tomo III), II, Leipzig, 1905, páginas 397 y ss. Es con aplicación a toda la doctrina de las regalías donde comienza cabalmente el Derecho regio y más generalmente el Derecho público a ser concebido en el Derecho intermedio como un ordenamiento corregido sobre el Derecho común, como un conjunto de *regulae fallentiae*, de *regulae exorbitantes a jure commune*, justificando este carácter exorbitante en la aplicación objetiva a las regalías y subjetiva al Derecho del Príncipe, de la cosa pública (*jus more poli*). De ahí que se insista en la intransferibilidad, fuera del ámbito del Príncipe de estas reglas jurídicas privilegiadas. Así, Jacobo CANCERIO (*Variarum Resolutionum Juris Caesarii, Pontificii, et Municipalis Principatus Cathalauniae*, Londres, 1683, pars. III, cap. III, glosa 381): *Jura correctoria et exorbitantiae debent intelligi casu veru et non ficto, per subintraitionem*. La afirmación es, por lo demás, general en toda la doctrina desde el siglo XIII al XVII. Por este carácter de corrección al Derecho común decía DONELLO (*Commentariorum*

pio tiempo bajo el mismo matiz los tributos indirectos sobre la producción o el consumo. La marcha distinta, a lo largo de la historia, de los impuestos directos frente a los indirectos, responde así a la base voluntaria, extraordinaria y parlamentaria de los primeros, en tanto los tributos indirectos descansaban sobre una justificación regaliana absolutamente diferente. Pronto han de superponerse frente a la frondosa maraña de los impuestos con título regaliano los recursos obtenidos por procedimientos extraordinarios. En éstos, a diferencia de los primeros, es necesario el consentimiento de los estamentos, en tal modo, que sólo en casos extraordinarios (6), aunque de hecho en nuestro siglo XVI pase a ser un procedimiento usual, es utilizado este tipo de ingresos. Todavía al final del siglo XVIII el impuesto es sólo como lo define DITHMAR, el tercer renglón de los ingresos totales del Príncipe (7).

de Jure civile libri viginti octo, Frankfurt, 1595, lib. II, cap. VI, glosa 20). *De jure publico recte dicitur, nisi privato jure prius cognitio, non potest cognosci*. Este *ius civile* va pasando poco a poco a ser concebido cuando las regalías y los privilegios del Príncipe son ya pacíficos y aceptados, como dotado de pura vigencia racional: *Hispani duplex habent jus solum canonicum, scilicet et regium: civile enim non habet vim juris, sed rationis* (Diego PÉREZ DE SALAMANCA, *Commentaria in quatuor priores libros ordinationum Regni Castellae*, Salamanca, 1609, *tertia questio poemialis*). Cfr. sobre el Derecho romano como *ratio*, A. P. D'ENTREVES, *Dante as a political thinker*, Oxford, 1952, págs. 76 y ss.: *gratiosum lumen rationis*. Cfr. sobre las regalías en general, también, Vicente BRANCHAT, *Tratado de los Derechos y Regalías del Real Patrimonio de Valencia*, Valencia, 3 tomos, 1784, 1785, 1786; Alvaro de VELASCO, *Quaestionum juris emphyteutici*, Coimbra, 1682; Camilo BORRELL, *De Regis catholici praestantia, ejus regalibus Juribus et praerogativis*, Milán, 1611; Enrique de ROSEN-TALL, *Tractatus et synopsis totius juris feudalis*, Colonia, 1610; Regnerio SIXTINO, *Tractatus de Regalibus*, 3.^a ed., Nüremberg y Frankfurt, 1683.

(6) Vid. SÁENZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, Madrid, 1955, págs. 299 y ss.; CARANDE, *La Hacienda Real de Castilla*, Madrid, 1949; SÁNCHEZ OCAÑA, *Contribuciones e impuestos en León y Castilla durante la Edad Media*, Madrid, 1859; Francisco GALLARDO FERNÁNDEZ, *Origen, progresos y estado de las rentas de la Corona de España*, Madrid, 1805; SUREDA CARRIÓN, *La Hacienda Castellana y los economistas del siglo XVII*, Madrid, 1949. Cfr. sobre el problema general, GERLOFF, *Steuerwirtschaftslehre*, en el «Handbuch der Finanzwissenschaft», dirigido por W. GERLOFF y Fr. MEISEL, Tübingen, 1926, págs. 444 y ss., tomo I; S. K. MITCHELL, *Taxation in Medieval England*, New Haven, Yale, Univ. Press., 1951, *passim*. Idea matriz también del tránsito del impuesto directo, voluntario y extraordinario, al carácter ordinario del mismo, es la vinculación que tal forma tributaria tuvo desde sus comienzos mismos con las necesidades públicas, a diferencia de los ingresos de título regaliano. Así, BAROLO (in 1, unica num. 2, C. de superind., lib. X), *Princeps solus ob utilitatem publicam potest collectam imponere*.

(7) «Der dritte Fond der landesfürstlichen Intraden», Fried. Christ. DITHMAR, *Einleitung in die ökonomisch-Polizey und Cammeralwissenschaft*, 1748. •

b) *El paso del carácter extraordinario al ordinario en el impuesto: su vinculación a las reglas de autorización, generalidad e igualdad.*

Todo el proceso creciente del sistema tributario puede calificarse justamente como la inversión de términos entre los recursos ordinario y extraordinario, en el sentido de que el impuesto directo en su acepción moderna, prestación en dinero, sin fin específico, fué durante siglos un ingreso de carácter extraordinario. Este proceso coincide con la evolución que va desde carácter solicitado, a la naturaleza coactiva en la obtención de los recursos, coincidencia que viene a expresar en el fondo dos aspectos del mismo impuesto dinerario, sin fin afectado, en cuanto tal forma tributaria era en primer término extraordinaria, es decir, no permanente, y en segundo lugar, nacía no de la voluntad del Príncipe, sino por concesión graciosa de las Cortes. En términos más breves, esta evolución queda definida como el paso de la *petitio*, del *subsídium*, de la *ayuda*, del *servicio*, al *impuesto* y al *tributo*.

Cuando el 4 de agosto de 1789 se declaran en Francia abolidas todas las prestaciones señoriales, prácticamente se establece el principio del impuesto como recurso ordinario. Frente a los ingresos procedentes del dominio o en los recursos obtenidos sobre la base de regalías, el impuesto pasó a ser el procedimiento general y normal de satisfacer las necesidades financieras del Estado. En España esta evolución alcanza hasta la Ley de presupuestos de 23 de mayo de 1945 de don Alejandro MON, que establece una honda reforma al sistema tributario español implantando un nuevo esquema en consonancia con la Constitución y estableciendo la *naturaleza general y uniforme del tributo* (8). Frente a la Hacienda de los estamentos, a la llamada por WEBER *Hacienda litúrgica*, se alza el principio de generalidad de la imposición. Y junto a él el principio paralelo de la igualdad.

c) *El surgimiento del principio del dinero.*

Consecuencia inmediata de estas líneas generales de la imposición, fué la conversión de las prestaciones tributarias en la única prestación del

(8) Incidentalmente ha de destacarse el matiz fuertemente ligado a las normas constitucionales que al impuesto, paralelamente a la expropiación forzosa, afecta desde su propio comienzo institucional.

impuesto en dinero, porque como indicaba hace un siglo ESPÍNOLA, «este modo de contribuir es sin duda alguna el más cómodo y está menos sujeto a errores y a fraudes, esto sin contar que con el numerario puede hacer, desde luego, el Estado los gastos que quiera, lo que no sucede cuando los tributos se pagan en especie, pues tiene que proceder a su venta». «El carácter de desigualdad que caracteriza al tributo en especie desaparece en el impuesto dinerario» (9). Toda la búsqueda que desde el siglo XVII dura hasta casi nuestros días; de un impuesto único, que recoja así materialmente el principio de generalidad, responde a esta misma finalidad (10).

El sistema tributario, sin embargo, no obedece a una línea doctrinal excluyente, de tal manera, que toda la evolución histórica de las diferentes fuentes de ingreso para la cobertura de necesidades públicas, se encuentra recogida y reproducida en los sistemas actuales. La progresión dinámica es hallable, así, en una consideración estática y analítica del Presupuesto. La preponderancia, sin embargo, cualitativa y cuantitativa, dentro del esquema general de los ingresos, corresponde al impuesto en dinero. El principio del dinero (*Geldprinzip*) traspasa así toda la concepción del sistema financiero, llegando incluso a insertarse en la propia naturaleza del Estado (*Steuerstaat*).

d) *La pérdida de las afectaciones tributarias.*

Corolario de esta prevalencia es, en primer término, la desintegración entre impuesto y su causa-fin específica. El impuesto pasa a ser abstracto, radicando su causa propia directamente en la Ley y dejándose a un lado sus causas específicas (11). Paralelamente, el establecimiento del princi-

(9) Ramón de SPÍNOLA Y SUBIZA, *Tratado elemental de Instituciones de Hacienda Pública de España, precedido de la Historia de dicha ciencia*, Madrid, 1859, pág. 442, núm. 815.

(10) Cfr. MATILLA TASCÓN, *La única Contribución y el Catastro de Ensenada*, Madrid, 1947. SUREDA CARRIÓN, op. cit., sobre el *medio universal*. La mayor parte de esta perspectiva de unicidad del modo del impuesto surgió al socaire de la extensión de las doctrinas fisiocráticas (Cfr. HIGGS, *Los fisiócratas*, México), cuya unilateral y extremada actitud ridiculizó jugosamente VOLTAIRE en *L'homme à quarante écus*.

(11) El problema de la *causa impositionis* viene tradicionalmente oscurecido por el planteamiento originario y doctrinal de la teología del medievo, que más bien apuntaba a la cuestión metajurídica de la *causa potestatis indicendi* que a la estricta causa del impuesto, *causa impositionis*. Cfr. en el sentido impugnado, Renzo POMINI, *La «causa im-*

pto de Caja única, hace que la finalidad de cada forma impositiva pase a ser un problema distinto del del propio impuesto, que se traslada al control de gastos como problema diferente. Únicamente el impuesto afectado, la afectación de impuestos (tema distinto del anterior), las contribuciones especiales y las tasas implican formas tributarias con causa especial (12), pero su problemática obedece a razones distintas de la causa específica de las formas tributarias de antaño, encuadrándose, además, dentro del global sistema de ingresos, como algo de carácter secundario y anómalo, frente al impuesto. El principio de unidad de caja sirve paralelamente como un procedimiento de control parlamentario de un lado, administrativo del otro, sobre la inversión del gasto y la contabilización del ingreso.

e) *La finalidad política del impuesto abstracto.*

La desaparición de las causas específicas en las formas impositivas obedeció así a una consecuencia del establecimiento de los principios de la generalidad e igualdad ante el impuesto, abocando implícitamente a la necesidad de una intervención parlamentaria, de una aprobación específica de los ingresos realizables, que aún postulado con carácter constitucional a partir del siglo XIX encontraba raíces más remotas en el antiguo

positionis» nello svolgimento storico della dottrina finanziaria, Milán, 1951. Hasta mediados del siglo XVII, la doctrina había venido insistiendo en la especialidad de esta *causa potestatis indicendi* partiendo en el fondo del mismo principio de contraprestación: Así se hablaba de los ventajas del servicio (Andrea BONELLO DA BARLETTA), del *onus libertatis* (Baldo degli UBALDI), de la contraprestación (Guillermo de CUNIO), del grado personal de utilidad percibida (Julio FERRETI), de la *negotiorum gestio* (Egidio ROMANO), del principio *ubi commodum ibi onus* (Jacobo de AYELLO), etc. Es en el siglo XVII cuando Gaspar ZIEGLER (*De Iuribus Majestatis Tractatus academicus*, Wittembergae, 1681, lib. II, cap. III. *De ratione et modo collectandi*, pág. 953, núm. 52) impugna toda esta temática, dando al impuesto un único fundamento y causa, el *jus imperii*: así los tributos *solo ex imperio substantiam capiunt, qualitatem substantialem inducit; nec loco nec personae imponi potest tributum, nisi propter subjectionem*, pág. 951, núm. 46; (en POMINI, págs. 288 y ss.). Así el fenómeno de la desvinculación de la causa no obedece a las razones de Caja única y del principio nominalista, sino que se fundamenta, ya antes de estas consecuencias del constitucionalismo, en el Estado absoluto. Ya antes de ZIEGLER, Francisco DUARENOS, opera, Frankfurt, 1607: *Causa vectigalium est principis voluntas*.

(12) Sobre la tipificación de la tasa frente al impuesto, M. CHRÉTIEN, *Distinction de l'impôt et de la taxe*, en «Rev. de Science et de Légis», fin, abril-junio 1951, páginas 381 y ss.

carácter extraordinario del impuesto y en la necesidad de su aprobación como derivada de tal naturaleza. Restos, sin embargo, de ingresos no controlados lo constituyen las formas regalianas o demaniales, conservadas por la inercia de las técnicas en el sistema tributario vigente (sucesión del Estado, dominio público en la propiedad intelectual, bienes mostrenos, como derivación de las figuras de los *bona vacantia* y de las *eremia Principis*, etc.), así como los ingresos que no obedecen a razón fiscal, aunque se traduzcan en prestaciones dinerarias, a consecuencia de la patrimonialización de la responsabilidad en las antiguas penas de cámara (multas, comisos, etc.). Igualmente escapan a este control parlamentario del impuesto realizable las prestaciones personales, a las que se aplica también el principio de la prestación dineraria en el sentido de que si bien obligan a una prestación personal, ostentan una *facultas solutionis*, pudiendo ser convertidas o redimidas, según expresión legal, en dinero. Es justamente ésta, la razón de que simultáneamente al establecimiento del principio del impuesto dinerario, se hablase de contribución de sangre y fondo de sustitución (servicio militar) (13). El mismo sistema subsiste hoy restringido en las prestaciones personales de las entidades locales.

2. LA PERSPECTIVA DEL GASTO.

a) *La desvinculación ingreso-gasto.*

A diferencia del sistema tributario demanial o fundamentado sobre el principio regaliano, el sistema financiero actual atribuye preponderancia al aspecto del gasto sobre el ingreso, en el sentido en el que ya SONNENFELS apuntaba de que *el gasto es la medida del ingreso* (14), quedando éste limitado al cálculo de la recaudación realizable, de las rentas previstas, pero sin que condicione su falta de realización la posibilidad de un gasto autorizado en el presupuesto. Del mismo modo que el impuesto como prestación dineraria, afluyendo a una Caja única, queda desconecta-

(13) SPÍNOLA, op. cit., págs. 437 y ss.

(14) SONNENFELS, *Grundsätze der Polizey, Handlung und Finanz*, Wien, 1787, *Der Aufwand ist der Masstab der Staatseinkünfte*. En aplicación de este principio, la ordenación del gasto por un Departamento ministerial no está condicionado por la recaudación de los ingresos. Los dos presupuestos de gastos y de ingresos no tienen, entre sí, en la fase administrativa, ninguna comunicación ni interferencia.

do de su causa específica —el título jurídico de imposición— a la que estaba unido en su nacimiento como tal *forma juris*, también se verifica una desintegración del vínculo ingreso-gasto, con la consecuencia de tener una relevancia distinta, una naturaleza jurídica diferente y una independencia recíproca.

Esta desintegración del vínculo ingreso-gasto, provocó inicialmente la necesidad de estructurar un control parlamentario separado sobre los gastos con la misma finalidad que la intervención representativa sobre el impuesto había implicado. El control sobre el gasto se basaba, no ya en el principio de la unidad, de la desaparición de la causa específica (15), sino paralelamente por un lado, en cuanto el gasto era preciso fuese aprobado en sede parlamentaria, y de otro, en el establecimiento del principio de especialidad. Con este principio se apunta a que el gasto que se autoriza queda concretamente vinculado a una especial inversión autorizada, sin que se permita a la Administración juzgar sobre la conveniencia y oportunidad de inversiones no contenidas en las concretas autorizaciones del gasto (16). La multiplicidad de los impuestos afluye a un fondo común,

(15) Cfr. sobre el problema de la causa, en el Derecho financiero moderno, Mario PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, págs. 58 y ss.; O. BÜHLER, *La causa giurídica nel diritto tributario tedesco*, en la «Rivista di Diritto finanziario e scienza delle finanze», 1939, I, págs. 9 a 43; BLUMENSTEIN, *La causa nel diritto tributario svizzero*, en «Riv. di D. finanz. e Sc. d. F.», 1939, págs. 355 y ss.; L. TROTABAS, *L'applicazione della teoria della causa nel diritto finanziario*, en «Riv. di Dir. fin. e Sc. delle Finanze», 1937, I, págs. 34 y ss.

(16) La afectación a un destino predeterminado del dinero público era, por otra parte, una técnica que se remontaba al Derecho romano y que el Derecho intermedio mantuvo y justificó. Así, BARTOLO: *Pecuniam publicam nullus mutuo, vel alio titulo accipere potest nec in suos usus convertere* (glosa in I, prima num. I, c. de his quae ex publi. coll. lib. X). La defensa del Fisco intenta así cubrir estos actos *in necem fisci* (Hugo DONELLO, *De jure civile libri sex*, Frankfurt, 1955, libro XVIII, cap. V, de advocatus fisci). La prohibición de la *conversio in privatos usus* era, sin embargo, algo dirigido inmediatamente a salvaguardar y garantizar al Fisco, y en modo alguno a limitar su libre disposición patrimonial, como sucede más tarde con el principio de especialidad, que si produce efectivamente una afectación, tiene una funcionalidad y una justificación política y jurídica totalmente distintas. La función de garantía del Fisco en la primera perspectiva de la afectación, aparece descrita en LEOTARDUS: *Summe expedit publicas pecunias veluti sacras servari praesidii causa, ut ex illis necessitatibus publicis, quae interdum repente ingruunt, quam citissime subveniantur*. Esta evolución de sentido de la afectación de los bienes fiscales, desde la afectación de garantía global al principio de especialidad, produce una curiosa evolución paralela en el Derecho penal, respecto de la *malversación de caudales públicos* que va desde la *conversio in proprios usus* a la *conversio in alios usus*, tema que necesariamente he de dejar en mera indicación marginal.

la Caja única. Pero de esta Caja salen los gastos según una técnica de discriminación de autorizaciones para fines concretos, fuera de los cuales cualquier obligación administrativa será nula, provocando, además, reacciones secundarias de responsabilidad (arts. 32 y 39 de la Ley de Administración y Contabilidad de 1.º de julio de 1911).

b) *Naturaleza consuntiva del gasto público.*

Lo anteriormente dicho cubre sólo el aspecto del gasto en cuanto tal. Es necesario, por ello, adentrarse en la naturaleza del gasto, analizando en concreto, la inversión a que el gasto se dirige. Desde este ángulo, el gasto presupuestario debe atender a aquellas necesidades consolidadas, aquellas prestaciones *uti universi* (EINAUDI), indivisibles (VON WIESER). De esta conclusión en cuanto al fin del gasto se desgajan varias importantes consecuencias que atañen también al manejo de las técnicas administrativas. Los servicios prestados *uti singuli*, las necesidades divisibles no pueden ser sostenidas por el ingreso normal, en tanto en cuanto el impuesto es la fuente de ingreso de dichos gastos y deben encontrar su financiación en ingresos paralelos, pero diferentes del impuesto (tasas, contribuciones especiales). Corolario de esta postura fué la consideración de la tasa como precio, con el principio inmediato de la tarifa suficiente en los servicios públicos.

En el momento en que el Derecho financiero surge como una perspectiva jurídica y administrativa autónomas, el gasto se aplica al mantenimiento propio del Estado, para cobertura de las necesidades del mismo (*Eigenbedarf*), de tal forma que las necesidades indivisibles vienen a concretarse en necesidades propias del Estado. La defensa nacional, por ejemplo, es útil a los particulares, pero ello sólo de modo indirecto, ya que directamente, se dice, es una necesidad de mantenimiento del propio Estado. Frente a los particulares, la necesidad pública comprende sólo, como decía BEHR, una función estrecha de justicia, el mantenimiento del orden jurídico y del orden público. El Estado pasa a ser un ente minimizado de Justicia (*magere Justizanstalt*).

De esta limitada visión se desprende una consecuencia posterior, específicamente el carácter consuntivo del gasto como gasto «a pérdida», como una «inversión honoraria» (17), en cuanto no puede suponer una inversión

(17) La frase «inversión honoraria» es de D. H. ROBERTSON. Cfr. Harold M. SOMMER *Finanzas públicas e ingreso nacional*, Méjico, 1952, pág. 56.

reproductiva, no puede insertarse dentro del cuadro general de la economía como un factor del proceso de producción, sino sólo en el proceso del consumo. Frente a la función cubierta por el gasto público, las tesis apuntan desde distintas perspectivas a esta misma consecuencia. Desde el punto de vista del ingreso se habla de la *teoría del consumo* en cuanto la economía pública se conecta a la economía nacional, solamente en el proceso de consumo (ADAM SMITH, RICCA SALERNO). El Estado consume bienes materiales y los transforma en servicios inmateriales, sin creación de valores económicos nuevos, pasando de este modo a ser la actividad estatal un puro presupuesto de la economía, en cuanto comporta y realiza el orden jurídico necesario para el mercado. Desde el aspecto del gasto, se habla de la *teoría de la productividad*, en cuanto la actividad del Estado produce bienes inmateriales, en concreto, el orden jurídico, el orden y la seguridad públicas (J. B. SAY, DIETZEL, FR. LIST, AD. WAGNER). Desde el ángulo del mercado se habla de la *teoría del cambio*, ya que la economía pública verifica un intercambio de bienes por servicios (N. W. SENIOR, FR. BASTIAT).

Todo este panorama que hoy nos sorprende, reposa implícitamente a lo largo de los siglos XVIII y XIX sobre la decantada teoría del contrato social. Esta única base común y homogénea de toda la construcción financiera y finalista del impuesto incluye tanto a los mercantilistas como a los fisiócratas, como a los doctrinarios de la ciencia cameral. La causa última del impuesto es así un cambio entre el dinero del impuesto y la seguridad jurídica: *tributa nihil aliud sunt atque merces quam singuli pendunt civitate pro defensione salutis ac bonorum suorum* (PUFFENDORF) (18).

g) *Pecunia destinata frente a pecunia quæstiosa: la teoría de la incapacidad económica de la Administración.*

Esta primera temática de las teorías del consumo, de la productividad y del cambio, son prácticamente un reflejo de la limitada esfera de actividad que se reconocía a la Administración frente a la economía. En su seno late toda la teoría de la incapacidad de la Administración para una activi-

(18) La concepción es absolutamente general a lo largo de los siglos XVII, XVIII y XIX. MONTESQUIEU decía al respecto en la misma línea: *Les revenus de l'état sont une portion, que chaque citoyen en donne de son bien, pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement*. Desde HOBBS a BASTIAT el mismo pensamiento es insistentemente repetido, el impuesto es el *pretium pacis emptæ*, el precio de la paz (GROCIO).

dad industrial (19). En la doctrina de los siglos XVII y XVIII se va consoli- dando el principio de limitación del gasto público a la llamada *pecunia*

(19) Es curioso el paralelo entre la tesis de la Administración *menor de edad*, como base de la construcción de los privilegios exorbitantes, de la teoría del *potentius jus quam privatus, causa Fisci semper est potior* (cfr. D. BÓLERO Y CANAL, *Tractatus de decoctione debitorum Fiscalium*, Madrid, 1675, pág. 526); con la misma conclusión, desde una perspectiva diferente, político económica, como causa de incapacitación para la actividad industrial. SONNENFELS hablaba de la *capacidad disminuida de la Administración* (*geringere Befähigung*). Sobre la teoría de *potius jus* en nuestro Derecho y sus fuentes romanas, cfr. *Lex Placuit*, 37 ff. de jur. Fisc., 1, idem Juris, 12 ff. de compensat, 1, cum vitiose 25 ff. de Pignor. 1, 1, c. de conductor. et Procurator, lib. XI, glosa in 1, Item veniunt 22 parr. In Privatorum verb. in publica ff. de Petit. haered.; MARTINUS LAUDENSIS, *De Fisco* (in. pr. quaest. 14); PEREGRINUS, *De Privilegiis Fisci* (lib. 6, tit. 1, núm. 1); BARBOSA, *Variae juris tractationes*. Lyon, 1644 (in 1, 1, par. 7, núm. 19 inf. Solut. Matrim.); ZEVALLOS, *Speculum aureum opinionum communum contra communes*, Amberes, 1623, comm. q. 822, num. 10.; Mario GIURBA, deciss. Cons. 67, num. 14; Francisco de AMAYA, *Observationum juris libri III*, Salamanca, 1625 (lib. 3, observ., cap. 2, num. 24); Francisco SALGADO, *Tractatus de Protectione Regia*, par. 2, cap. 4; Francisco ROCCUS, *Tractatus de decoctione Mercatorum*; Michaël de CORTIADA, *In Praxi Contentionum Regni Aragonum*, part. 2, decis. 70; Petrus VANDERANUS, *De Privilegiis creditorum*, cap. 11; Mathaeus COLERUS, *De processibus executivis*, part. 1, cap. 6; LUCANUS, *De Fisco et ejus Privilegiis*, núm. 112. Francisco de ALFARO, *Tractatus de officio fiscalis, deque fiscalibus privilegiis*, Madrid, 1639, *aequiparatio minoris et fisci* (cap. I, de emptione, glosa 34). La justificación de la identidad jurídica Fisco—menor de edad— se basaba en un paso de las fuentes romanas (*Codicis* lib. II, tit. LIV, quibus ex caussis. Res publica minorum jure uti solet; ideoque auxilium restitutionis implorare potest). BÓLERO (op. cit., pág. 486) la construye desde la finalidad de hacer aprovechar al Fisco los privilegios de los menores, o de la dote: *Fiscum et dotem pari passu ambulare et aequali privilegio potiri*. De todos modos, la *aequiparatio minoris et fisci* fué siempre concebida como una ficción, ya que la última justificación metajurídica de los privilegios del Fisco se fundamentó siempre, en los mismos textos, en las necesidades exorbitantes del bien público, del interés público. Para todos vale la afirmación de ALFARO (op. cit., cap. 5, glosa 12): *Nec mirum videatur, Fiscum tot habere privilegia, cum tot necessitates supportare oporteat pro bono publico: Fisci enim causa publica est*. Desde el Derecho intermedio estas ficciones, en apoyo de las pretensiones del Príncipe, son técnicas corrientes y la misma intención luce en el fenómeno de la recepción del Derecho romano y la recepción parcial (en lo favorable al Fisco) del propio Derecho canónico. Así la equiparación de Fisco y Ecclesia en cuanto a privilegios exorbitantes (*Fiscus et Ecclesia pari passu ambulant*, cfr. I. fin. C. de Sacrosanct. Eccles. Authent. de non alien. aut permutan. par. finimus, frente a la glosa cap. quid ergo 23, quaest. 4), recepción parcial dialéctica que explica la *centennialis praescriptio*, la *praescriptio immemorialis* frente al dominio público, como técnica jurídica de protección del mismo, importada del Derecho canónico, que la basaba en la falta de buena fe del poseedor, por la presunción de conocimiento de las leyes. La teoría de la incapacitación administrativa se halla recogida en toda la tesis de la gestión del servicio público por concesión, de tal modo, que aun las propias funciones económicas que a la Administración se atribuyen debe ejercitarlas a través de un particular. En el propio momento en que la idea del servicio público adviene, la idea de la concesión le es con-

destinata, cercenándose la posibilidad de la *pecunia quaestiosa* (20). La idea de la desamortización, de las manos muertas, incluyendo también los bienes poseídos por la Administración, es una mera consecuencia de toda esta concepción general. El principio del dinero descansaba de este modo, sobre un postulado previo, concretamente el de que los gastos de la gestión administrativa eran de naturaleza consuntiva, de tal modo que sólo desde fuera, como presupuesto del orden económico, podían influir en la Economía. La Administración, se dice desde esta concepción, no tiene capacidad funcional, por faltarle el espíritu de lucro, para llevar a buen fin, una industria o una actividad mercantil. Estas parcelas de actuación debían quedar reservadas a la iniciativa particular.

Al impuesto se liga por lo demás una exclusiva razón fiscal, alcanzándole sólo una finalidad financiera, de producir ingresos. Administración y Hacienda deben andar, desde este punto de vista, absolutamente separadas, al mismo tiempo que ambas se configuran como asepticas al orden económico o a fines extrafiscales, negándoseles toda posibilidad de devenir instrumento de conformación de la estructura económica de la Sociedad. Al gasto afecta un carácter consuntivo (el gasto del Estado es sustraído a la circulación, es dinero quemado, se dice), al impuesto, una angosta finalidad de producir ingresos, a la actividad administrativa, la naturaleza de instrumento del orden jurídico.

El principio del dinero produjo así la escisión terminante entre Econo-

natural. Paralelamente la gestión directa de obras públicas es también algo excepcional. Esta anomalía, excepcionalidad de la gestión propia (dejando a un lado el tema de las Cajas especiales, que nacieron polémicamente contra este principio limitativo), se halla declarada en el art. 58 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda pública, reformado por Ley de 20 de diciembre de 1952. Solamente se puede apuntar en este momento al problema y a esta singular perspectiva, para la comprensión de su exacto significado.

(20) Cfr. Bartolomé de ESPEJO, *Tractatus de usura personata in contractu trino*. Málaga, 1698: *pecunia destinata, communibus necessitatibus exposita* frente a *pecunia quaestiosa, seu ad lucrum destinata* sobre el tema de si el Fisco debía percibir intereses por sus créditos, no a título de mora (en que se resolvía afirmativamente por el daño emergente), sino a título de lucro cesante (anticipos, por ejemplo, con cargo al Fisco). Y respondía *Communiter in Fisco non posse dari, seu referri titulum lucri cessantis, qui quidem, ut in plurimum ex destinatione pecuniae ad negotiandum ortum habere solet; cum seu ad lucrum destinata, habere non soleant, sed solum communibus necessitatibus exposita; inde evenit, ut hic titulus lucri cessantis in Principe verificari posset, ve quia ex morosa dilatione debitoris nequit negotiari, vel praedii frugiferi; tunc lucrum cessaris deberi ex morosa dilatione haud dubium est.*

mía, Administración y Fisco, reservando celosamente la primera a la libre y espontánea actividad de los particulares, al juego de las iniciativas privadas en concurrencia.

- h) *El traslado al Derecho administrativo de los tributos no dinerarios, ni abstractos y la contemporánea autonomía valorativa del Derecho tributario.*

La coincidencia en el tiempo de la teoría de la incapacitación económica de la Administración, con el nacimiento de la idea del sistema financiero y tributario en su sentido moderno, produjo, de rechazo, el traslado al derecho administrativo incipiente entonces, de todas las figuras jurídicas de prestación en especie, de obtención de medios financieros *jure privato*, de la actividad industrial y económica de la Administración parvamente admitidos en un principio y recibiendo luego una superior y más intensa expansión, y por último de toda la teoría general de las tasas y tarifas. Consecuencia del mismo carácter consuntivo del gasto público, el sistema financiero va cobrando una autonomía valorativa. Sólo desde este ángulo puede captarse el exacto sentido de los *cuatro principios* de ADAM SMITH (proporcionalidad, determinación, comodidad y baratura en la recaudación del impuesto), que por otro lado eran generalmente reconocidos en toda la doctrina del siglo XVII y enunciados así concretamente por el Cardenal DE LUCA. Se comienza entonces a insistir sobre la igualdad financiera ante la Ley, replanteando desde la singular y unilateral perspectiva del impuesto, todo el problema genérico de la igualdad ante la Ley (21). Esta actitud, con todo, era lógica, puesto que en aquel entonces el impuesto encerraba toda posibilidad atribuida al Estado de influir en la economía, partiéndose del principio de neutralidad de la actividad administrativa ante la misma. La igualdad de cargas se concreta y se restringe ante la única carga económica entonces admisible, singularmente el impuesto, ya que ante la Administración, como mera productora de orden jurídico, no se plantea el problema de cargas económicas ni de igualdad de las mismas. Aparece así, la llamada *teoría de la transferencia* de RICARDO, que da lugar poste-

(21) Cfr. sobre el principio de igualdad ante el impuesto desde una perspectiva más moderna, G. MORANGE, *Le principe de l'égalité devant l'impôt*, Dalloz, 1951, chr. XXIV, págs. 103 y ss.

riormente, a la *teoría de la distribución de cargas impositivas* (F. Y. EDGEWORTH, H. DALTON, G. JEZE), la *teoría del impuesto como fenómeno de formación de precios públicos* (EMIL SAX, FR. J. NEUMAN y PANTALEONI), la *teoría de la comunidad de producción y del consumo de bienes públicos* (VITI DE MARCA) y la *teoría de la circulación de las élites* (LORIA, CONIGLIANI).

La igualdad de las cargas económicas ante el Estado se va destruyendo siempre, desde una perspectiva de neutralidad de la Administración a la igualdad ante el impuesto. Sólo desde este punto de vista es discernible el exacto sentido que toda la teoría del impuesto progresivo va alcanzando. En sus comienzos, que el propio SELIGMAN señala (22), la teoría es pura y exclusivamente un principio general, no ante el fisco, sino ante el Estado, de igualdad, de perecuación de las cargas económicas exigibles. Así se habla de la *aequalitas rationis inter onera publica et beneficia* (HOBBS), y sólo más tarde, cabalmente en la época en que se postula el neutralismo del poder público ante la Economía, aparece la idea, hoy ya familiar, de la igualdad ante las cargas financieras. En su punto culminante hacia el filo del presente siglo, la teoría se concentra así en la doctrina del impuesto progresivo.

Esta autonomía valorativa nace paralelamente también de la autonomía doctrinal que al derecho y a la economía financiera se va paulatinamente atribuyendo en todo este período de transición. La indudable unicidad de sus criterios, la posibilidad de agrupación homogénea de sus instituciones y, sobre todo y más trascendentalmente, el carácter exclusivo de título aceptable de intervención en la economía, de un modo positivo, que al impuesto es reconocido, contribuye a la formación de esta autonomía del derecho tributario. El impuesto no se inserta ya como un procedimiento más de intervención del Estado en la economía, sino que, por el contrario, adquiere el carácter de monopolio de intervención, siempre en el implícito presupuesto del neutralismo administrativo del Estado liberal. Administración y Hacienda van reclusándose dentro de sí mismas en compartimentos estancos con fines, funciones e instituciones diferentes, que van haciendo perder al impuesto su típico y nuclear carácter administrativo. Produce esto, de rechazo, más de un modo inmediato, el que la valoración del sistema tributario quede encerrada dentro de sí misma como mero examen

(22) E. R. A. SELIGMAN, *L'impôt progressif en théorie et en pratique*, París, 1909, capítulo I y apéndices históricos.

de esta parcela de actividad del Estado con absoluto aislamiento de las demás.

En su comienzo, esta perspectiva pudo ser cierta, encontrando su propia justificación en la Administración configurada como mera actuación de policía negativa, como simple autorregulación de lo público, como titular del trámite, como productor exclusivamente de orden jurídico. Toda la doctrina de la justicia del impuesto, del producto social máximo, necesariamente a alcanzar a través del sistema tributario, de la igualdad de utilidades marginales (LIEFMAN) y toda la problemática de la justicia del impuesto hasta nuestros tiempos, inclusive, obedece a esta *splendid isolation* absolutamente injustificada de las actitudes y actividades fiscales y administrativas.

i) *La traslación recíproca de funciones y fines.*

Consecuencia de esta separación en compartimentos estancos, fué la inicial traslación recíproca de fines que entre Administración y Hacienda se produjo. Con ello se alude a las finalidades extrafiscales del impuesto, a los fines de redistribución insertados en el sistema tributario, a la teoría misma de las contribuciones especiales, y de otro lado a la teoría de las prestaciones a la Administración. Una serie de fines administrativos se hacen recaer paulatinamente y de hecho sobre las espaldas de la Hacienda. La penetración del impuesto por fines extrafiscales se produce no sólo por este fenómeno de transferencia de misiones, sino también, y paralelamente, por la necesidad de un manejo consciente y conocido de los efectos económicos del impuesto (repercusión en precios, eliminación de empresas marginales, disminución de volúmenes de producción por aumento de costes, etc. (23). Todos estos efectos se producen por el simple hecho de la imposición tributaria, y aunque inicialmente la *ratio fiscalis* la impregne exclusivamente, tal actitud era inconciliable con el racionalismo técnico del Estado moderno. La clarificación de los efectos en la economía trajo consigo el manejo del instrumento tributario teniendo a la vista algo que la exclusividad del fin fiscal, el mero ingreso, no podía proporcionar como canon valorativo, de tal modo que necesariamente había de acudir a un criterio extra-

(23) Cfr., entre muchos, sobre este tema, Gunnar MYRDAL, *Los efectos económicos de la política fiscal*, Madrid, 1948, y U. K. HICKS, *Hacienda pública*, Madrid, 1950.

fiscal. Es este criterio de racionalización el que justifica el extraño por qué de exigir la función redistributiva al sistema tributario y no a la Administración o, aún mejor, al conjunto de ambas actividades públicas. Del impuesto como medio para el gasto, medio a su vez para la actividad administrativa, se pasa así al impuesto como instrumento directo de conformación, perdiendo su específica naturaleza medial y lastrándose con finalidades propias de la actuación administrativa, en detrimento de su propia eficacia.

j) *La doctrina de STEIN y el intercambio de finalidades entre Hacienda y Administración.*

Una doble tesis se enfrenta en el mismo momento en que el derecho financiero y el derecho administrativo nacen como tales sistemas jurídicos. El punto de vista de la separación y la tesis inicial y valientemente sostenida por Ludwig VON STEIN, del agrupamiento conjunto de todas las ciencias del Estado (24). Tanto doctrinal como valorativamente el derecho tributario responde a los criterios del derecho del Estado, como procedimiento paralelo junto al sistema administrativo, para que el Estado pueda actuar positivamente sobre la Sociedad. Ambos son instrumentos, aunque a la actividad fiscal se reconozca una entidad subordinada a su vez, con el fin de proporcionar medios (carácter medial del Fisco) a la Administración. Dos puntos de vista, pues, se enfrentan en la concepción sistemática de ambos Derechos y más importantemente en la valoración que ante el problema de la igualdad de cargas económicas deba alcanzar la actividad del Estado, valoración aislada o calificación conjunta.

Todo este artificio de aislamiento y separación de la economía por un lado y de la actividad pública por otro, sufre ya en los comienzos de nuestro siglo una sacudida violenta. Pese al carácter violento, al derrumbamiento casi total de toda la construcción que el principio de economía dineraria había levantado, el fenómeno de mutuas transferencias de la mutua impregnación de finalidades, ni ha quedado esclarecido suficientemente, ni siquiera apuntado. Sin embargo, la caducidad del principio del dinero es absolutamente evidente. El impuesto se cambia y se matiza, llenándose de finalidad extrafiscal, trasladando a un segundo término la estricta causa

(24) Así, la configuración de STEIN de la *Finanzwissenschaft* como *das letzere im ganzen, als ein organisches und bewusstes Glied des Systems der Staatswissenschaft*.

fiscal, la finalidad exclusivamente recaudadora y pasando a ser un instrumento de conformación pública de la economía y de la estructura social. El fenómeno de los fines extrafiscales del impuesto es algo que basta un examen somero de cualquier sistema tributario actual para convencerse de su realidad, aunque la matización entre los dos polos sea extremada. La técnica de exenciones y reducciones en los impuestos está infiltrada de fines administrativos que rompen así el principio del impuesto con las finalidades exclusivamente fiscales (25). Por otra parte, los impuestos con finalidad prohibitiva, los recargos, una serie de impuestos personales, obedecen a razones que poco o nada tienen que ver con la directa finalidad recaudadora del impuesto. Este fenómeno de la transferencia, de la imputación del impuesto con fines extrafiscales, es algo efectivamente reconocido y estudiado en la doctrina, paralelamente en el decurso histórico cabalmente a los momentos de más acentuado neutralismo de la Administración ante la economía.

k) *La doctrina de la mutabilidad equivalente de técnicas.*

Por contrapartida a estos fines extrafiscales del impuesto, también el ejercicio de la potestad administrativa obedece frecuentemente a razones paralelas a las propiamente fiscales. En efecto, en cuanto resultado alcanzado, es indiferente muchas veces la aplicación de una técnica impositiva o el ejercicio de una potestad administrativa que puede confluir a resultados absolutamente idénticos. Un ejemplo aclarará esta afirmación. En nuestro régimen administrativo el sistema del mantenimiento de las redes de

(25) Cfr. G. JÈZE, *Aspect politique des problèmes financiers*, en el «Festgabe für G. SCHANZ», Tübingen, 1928, I, págs. 20 y ss.; Dora SCHMIDT, *Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung*, Berlín, 1926; K. BRÄUER, *Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendung von Steuererträgen*, Berlín, 1928; M. PUGLIESE, *La Finanza e i suoi compiti. extra-fiscali negli Stati Moderni*, Padova, 1932; E. R. HUBER, *Wirtschaftsverwaltungsrecht*, Berlín, págs. 647 y ss., *Wirtschaftsfreiheit und Steuersystem*; W. LOTZ, *Fiskus als Wohltäter*, en el «Volkswirtschaftliches Zeitschrift», 1906; P. E. DERTILIS, *La teoría moderna degli scopi extra-fiscali dell'imposta*, en la «Rivista di Politica economica», junio 1955; y mi artículo *Observaciones sobre el sistema fiscal español*, en la REVISTA DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, núm. 5. A las conclusiones de esta monografía, orientada sólo al estudio unilateral del sistema tributario, hay que añadir para un juicio total sobre el tema, las conclusiones que siguen en el texto. Cfr. Mi monografía sobre estructura fiscal en España, publicada en la colección «Crece o muere», del Ateneo de Madrid, 1953.

saneamiento urbano, y el sistema de mantenimiento de las aceras son a cargo del Ayuntamiento, sufragándose, por lo tanto, con cargo a los ingresos procedentes de contribuciones. Sin embargo, igual resultado puede conseguirse, y de hecho así sucede en otros sistemas administrativos, estableciendo una obligación a cargo de los propietarios de construir directamente la acera correspondiente a los edificios de su propiedad. La utilización de una técnica administrativa —el ejercicio de una potestad de ordenación— conduce directamente al resultado. Utilizar, por el contrario, el gasto administrativo, conduce a lo mismo, pero por vía indirecta. La Administración, en todo caso, se reintegra del gasto ocasionado a través de las llamadas contribuciones especiales. El resultado económico ha sido el mismo, aunque las técnicas fiscales en un caso, administrativas en otro, hayan sido diferentes. Idéntico supuesto plantea la contribución de la plusvalía de los solares, cuya finalidad es en última instancia conseguible a través del ejercicio de la potestad ordenatoria (26).

Conduce esto a otra conclusión importante, a saber : que todos los cálculos comparativos de presiones tributarias entre países distintos, están faltos de un fundamento real, en cuanto son parangón de cosas heterogéneas. Si el país A abona, por ejemplo, a los ciudadanos que prestan servicio militar una cantidad X de dinero, frente al país B, que sólo abona ($X - y$), la comparación de presiones tributarias de A y B, tiene que tener en cuenta esta diferencia, ya que tanto X como ($X - y$) se pagan con cargo al ingreso impositivo. El hecho de que A tenga una presión tributaria mayor que B, puede estar compensado por estas diferencias y entre las cantidades que cada uno abona. El problema así, no puede plantearse como mera relación de presiones tributarias, sino como sistemas de transferencias económicas, coactivamente operadas entre distintos niveles de renta de cada país.

3. CARGAS PÚBLICAS FRENTE A CARGAS TRIBUTARIAS.

La transferencia de fines que se opera entre las potestades administrativas y las potestades fiscales, produce una mutabilidad equivalente de técnicas que motiva la aparición frente al principio de la economía dineraria, de los impuestos afectados, con causa propia (con lo cual se alude a todo

(26) Cfr. O. TENTOLINI, *Il contributo di miglioria*, Milán, Bocca, 1951.

el complejo problema de Cajas Especiales), de las tasas de servicio como formas subrogadas del impuesto, de la finalidad extrafiscal del impuesto y de las potestades financieras con fines no fiscales (27).

a) *El planteamiento del problema de las cargas públicas.*

Junto a esto la Administración pierde su carácter neutral frente a la economía y actúa efectivas potestades ordenatorias, estableciendo prestaciones *in natura* a cargo de los administrados. No solamente alcanzan estas prestaciones a la propia Administración, como beneficiaria de las mismas, sino que también la potestad misma de la Administración se ejercita en el sentido de provocar transferencias obligatorias del patrimonio de un particular al de otro particular, sin que la Administración intervenga a título de dueño en ningún momento. La conformación económica que late como finalidad propia en la realización de todo este complejo de potestades, produce un hecho de singular importancia y relieve.

Con la afirmación anterior, se alude al problema trascendental de la valoración que quepa atribuir al sistema tributario. Efectivamente, no es nada nuevo afirmar que nuestro sistema tributario obedece a una línea constante de regresividad, es decir, que no sólo no gira alrededor del postulado de progresividad, según el nivel de las rentas, sino que, por el contrario, tiene un marcado carácter regresivo, consecuencia fundamental del gran peso, que en el volumen general de ingresos reciben los impuestos indirectos. El dilema entre hacienda productivística o hacienda redistributiva, no puede enjuiciarse desde un punto de vista, pura y exclusivamente fiscal, puesto que en última instancia lo que se valora y califica es el resultado económico del sacrificio que cada grupo de rentas sufre a consecuencia de la actividad pública, menos el beneficio que el mismo nivel de las rentas reciba a causa de las mismas actividades. El problema es, pues, bastante más complejo que el de un mero análisis del sistema tributario y el de su correlación con la distribución de niveles rentísticos. Incluso desde un punto de vista positivo encuentra justificación esta postura. El *Fuero de los Españoles* habla efectivamente de la contribución al sostenimiento de las cargas públicas, según la capacidad económica (artículo 9), y no directamente de *cargas tributarias*.

(27) Vid. *infra* núm. 4, en este mismo apartado.

b) *Función fiscal redistributiva y neutralismo de la Administración.*

Tal como es, generalmente postulado el impuesto progresivo, el punto de partida implícito es el de que la función de redistribución de rentas y la finalidad de nivelación incumbe exclusivamente a la potestad fiscal. Se adopta, pues, como punto de partida, el neutralismo de la Administración ante la economía. La clave exacta de interpretación del dilema entre las dos finalidades —fiscal o de redistribución de rentas— que al sistema tributario incumbe, lo constituyen, cabalmente, el supuesto contrario, el de la beligerancia de la Administración y el de la actuación administrativa. En esquema, la descripción sobre esta problemática es la siguiente: el impuesto se recauda, en su mayor parte, de los niveles inferiores de renta. La consecuencia que inmediatamente cabe extraer de un examen parcial del tema, es el de la injusticia del sistema tributario. Sin embargo, este resultado, con ser cierto, parcela y mutila la totalidad de la cuestión. Aceptando la injusticia del sistema impositivo, esta situación puede ser compensada, mediante la actuación administrativa en la economía. Suponiendo dos únicos niveles rentísticos, uno superior y otro inferior, el esquema puede ejemplificarse admitiendo que en el volumen diez de ingresos totales, nueve proceden de la escala inferior de rentas y uno de la escala superior. En iguales términos de puro esquema, llamando A a la eficacia redistributiva y conformativa del impuesto y B a la actuación administrativa, puede plantearse la cuestión así: $(A - 10) + (B + 10) = A + B$. La eficacia del sistema conjunto puede, de esta forma, lograrse en campos aislados de A y B o de modo conjunto y compensado.

El problema, sin embargo, no debe detenerse ahí, ni tampoco la calificación. Si al actuar la Administración, los servicios públicos son prestados bajo sistemas de tarifas deficitarias, cuando el nivel rentístico de los usuarios es el nivel inferior, se está efectivamente compensando a los mismos de los impuestos que anteriormente pagaron. Esta función de compensación que la actividad administrativa opera, frente a la actividad fiscal, no se reduce al mero ámbito de prestación de los servicios públicos, sino que alcanza, también, a todo el régimen de policía de los mercados, de congelación de precios, de transferencias coactivas que se operan a virtud del ejercicio de potestad administrativa y de precios políticos en

general (28). Todo el contenido de la Ley de 24 de noviembre de 1939 es prácticamente un ejemplo más de esta tendencia.

Cuando la Administración ordena a las Empresas la constitución de Economatos, que venden a precios de coste, siendo a cargo de las empresas los gastos generales, cuando se ordena a las mismas empresas la construcción de viviendas para sus empleados, cuando se gravan los beneficios de las empresas con una participación destinada a los productores, cuando gravita sobre la empresa la obligación de pagar cuotas por seguros sociales, etc., se está verificando, material y económicamente, una transferencia económica entre distintos niveles rentísticos. La Administración se ha apoderado así de la función de redistribución de rentas que la necesaria flexibilidad del impuesto, la dificultad de las reformas tributarias radicales, ante la conservación necesaria de un nivel de ingresos determinados, la conveniencia de mantener costes bajos de recaudación, frente al principio del coste progresivo de la misma, etc., han impedido realizar al sistema tributario.

e) *La necesidad de una valoración conjunta.*

Replanteado en estos términos el problema, resulta curiosa la evolución del mismo, por cuanto partiendo de un punto negativo en el que, tanto el sistema tributario como las potestades administrativas quedaban relegadas a funciones que poco a poco o nada tenían que ver con la conformación económica de la sociedad, es el sistema tributario y no la Administración quien primeramente recoge la finalidad política de redistribución de rentas. En la época en que comienza el sistema tributario a ser penetrado de finalidades extrafiscales, esta motivación del impuesto se plasmaba exclusivamente en la aplicación de técnicas de exención y reducción impositivas. Es la misma época, justamente, en que a la Administración se brinda una posibilidad de intervenir en la economía, restringida, no obstante a la actuación de puras medidas de fomento. Detenida la evolución tributaria en el camino de estructurar un sistema justo y eficiente, es después la Administración quien, desde comienzos del pre-

(28) Cfr. mi artículo en la REVISTA DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA núm. 14, págs. 11 y ss.: *Las técnicas administrativas del fomento y de apoyo al precio político*; y mi tesis doctoral, *La teoría del «justum pretium» en el Derecho administrativo*.

sente siglo hasta nuestros días, ha venido cumpliendo y supliendo a la vez la función de conformar la estructura económica y social, compensando el carácter regresivo del impuesto. Con todo, no se trata tanto de la reparación en sede administrativa de una injusticia de la estructura tributaria, de una revancha, por así decirlo, en cuanto al neutralismo económico de la Administración frente a la Hacienda, como de la necesidad de una valoración conjunta de ambas.

Incidentalmente ha de destacarse que el carácter de esta valoración —la justicia o injusticia del sistema tributario y del sistema más amplio de cargas públicas— recibe otro matiz distinto, en concreto, el de la eficacia de las técnicas, cuando, como ocurre hoy universalmente, la justicia distributiva ante las cargas públicas es recogida como declaración jurídica constitucional. No es tanto, pues, en el campo de la moral, de la justicia, o del Derecho natural donde el tema ha de ser discutido, como en el plano de la eficiencia del sistema, del ajuste de medios a fines, ambos dentro del Derecho público.

La idea de *carga pública* no cubre sólo la carga tributaria, sino al mismo tiempo a éste y a las cargas administrativas (obligaciones y sujeciones de derecho administrativo). La identidad de supuestos de hecho en ambos sistemas jurídicos —administrativo y financiero— debe conducir a un examen conjunto de la carga pública. Ya *a priori* resulta un tanto extraño compaginar los reproches simultáneos a un sistema tributario calificado —abusando del adjetivo—, como protector del capitalismo y estabilizador del mismo, y al propio tiempo, la impugnación a la actividad interventora de la Administración en la economía como sistema que se desliza en la pendiente del socialismo de Estado. Aisladamente la calificación puede sostenerse con más o menos razones, pero es más cierto que como valoración simultánea sólo conduce a dos absurdas conclusiones, inconciliables entre sí, frente a la única y necesaria conclusión sobre la actividad total del Estado ante la economía, frente a la única y total consideración del problema de las cargas públicas.

d) *Correlación entre tributo progresivo y neutralismo de la Administración.*

Fuera ya del campo estrictamente jurídico puede examinarse una correlación entre imposición progresiva y mínima intervención de la Admi-

nistración en la Economía, naturalmente dentro de una perspectiva política homogénea y cronológicamente simultánea. Así, el 20 por 100 de las inversiones totales de capital en la industria pesada de los Estados Unidos, está en manos públicas (*Nation's capital assets*), o bajo control directo de la Administración, según estadística de FABRICANT (29), con un sistema tributario fuertemente progresivo. En Austria, con predominio absoluto de la imposición indirecta regresiva, el porcentaje de inversión pública alcanza el 57,8 por 100 del total, según cálculo de EHL (30). En Italia, con una estructura tributaria de gran regresividad comparable a la nuestra, alcanza, en la industria pesada, alrededor del 80 por 100, según datos de VITO (31). La función compensadora en el conjunto es algo, pues, no sólo afectante al análisis jurídico y administrativo (de la eficiencia de las técnicas frente al mandato legal), sino también político y económico.

Correlativamente al crecimiento de la intervención administrativa en la Economía, el impuesto va recobrando su antigua función —exclusivamente de obtención de ingresos— y volviendo al primitivo cauce del principio del dinero en el tributo. Ante esta fácil actitud del sistema tributario, sólo una intensa actuación de la Administración ante la Economía puede conseguir un nivel justo de redistribución de rentas. El valor y la trascendencia que a actividad administrativa se liga, necesariamente partiendo de este punto, es algo evidente, que no precisa mayor insistencia.

(29) Cfr. S. FABRICANT, *The trend of Government activity in the United States since 1900*, National Bureau of Economic Research, Inc. New York, 1952.

(30) EHL, en la Revista «Arbeit und Wirtschaft», reproducido en la Revista «Osterreichische Berichte und Informationen», cuaderno 374, de 1953.

(31) F. VITO, *Wettbewerb, Monopole und ihre Regelung unter besonderer Berücksichtigung der Wirtschaftsstruktur Italiens*, en «Wirtschaft und Wettbewerb». Para Suecia, W. Child MARQUIS, *Sweden, The middle way*, Yale, 1936. Para Méjico, Frederick HAUSSMANN, *Alte und neue Verbindungen privater und öffentlicher wirtschaftlicher Betätigung*, en «Wirtschaft und Recht», cuaderno núm. 1, Para Alemania, Fr. HAUSSMANN, *Die öffentliche Hand in der Wirtschaft*, Berlín, 1954, con referencia sobre los demás países. Las afirmaciones del texto fueron redactadas antes de la reforma tributaria últimamente aprobada en las Cortes españolas, que supone una preocupación redistributiva expresamente afirmada.

4. TÉCNICAS FISCALES AL SERVICIO DE FINES ADMINISTRATIVOS: LA AMPLIACIÓN DE LA «RATIO FISCALIS».

El fenómeno de la comunicación recíproca entre Hacienda y Administración no queda restringido a la transferencia de fines y al principio de la valoración conjunta, sino que yendo más allá de este horizonte, pasa también al propio nivel jurídico de las instituciones financieras como *formae juris*. La autonomía científica del Derecho fiscal lo es sólo a efectos de conocimiento, pero no entitativamente, como un derecho excepcional por razón del sujeto o de la materia normada. La potestad financiera es una potestad administrativa, a la que ni siquiera alcanza un carácter particular y separado, englobándose por el contrario, como mera especie, en la categoría general de la potestad ordenatoria. La relación tributaria es una relación jurídica de subordinación-superioridad (*Machtverhältniss*). La situación del contribuyente en nada esencial difiere de la situación del sujeto pasivo de una potestad ordenatoria (31 bis).

Esta impregnación administrativa de las técnicas financieras, no implica, sin embargo, una mera toma de posición lógica, de calificación jurídica de las instituciones. La interdependencia recíproca apunta más allá, en concreto al manejo de técnicas fiscales con fines administrativos. La doctrina alemana ha estudiado de modo incidental este problema, bajo el nombre de doctrina de *acoplamiento de técnicas coactivas* (*Verwaltungszwangverkoppelung*) (32). Por el matiz incidental al tema, y con el fin reducido de demostración del anterior aserto, pueden traerse a colación, como ejemplos de esta doctrina, las figuras del apremio de recaudación y de los delitos fiscales de contrabando y defraudación.

El apremio administrativo nace ya en el Derecho intermedio, como *vía executiva favore Fiscis*. Los legistas españoles hablaban del apremio como un privilegio especial del Fisco; *Leges Regni plura privilegia con-*

(31 bis) Cfr. Fr. GÉNY, *Le particularisme du droit fiscal*, en la «Revue trimestrelle de Droit Civil», oct.-dic. 1931, págs. 789 y ss. En contra, con argumentos no convincentes, P. B. DERTILIS, *Considérations sur le problème de l'autonomie du droit fiscal ou plus généralement du droit financier*, en la «Revue du Droit Public», set.-oct. 1957, páginas 913 y ss.

(32) Cfr. H. J. WOLF, en el *Archiv für öffentliches Recht*, t. 76, págs. 216 y ss.; del mismo, en «*Juristenzeitung*», 1953, págs. 554 y ss.

cesserunt Fisco, pro exactionem suorum reddituum contra communes regulas (33), como un *speciale jus pro Fisco*, previsto especialmente por la Ley. Por su mismo carácter de privilegio exorbitante su existencia dependía estrechamente de la Ley: *Constans est in Jure, Fiscum uti jure communi et non singulari et privilegiato, nisi in casibus a jure expressis*.

Esta estrecha dependencia de la Ley, su carácter privilegiado y su naturaleza de exorbitante de Derecho común, hacían al apremio fiscal incompatible con el principio del impuesto dinerario, acunado en las reglas de generalidad de igualdad. Por ello desaparece en la primera mitad del siglo XIX y sólo reaparece hacia mediados del pasado siglo. Resucitado en plena época constitucional, la *vía executiva* recogía sólo los impuestos, las rentas de la Hacienda como causas únicas propulsoras del procedimiento especial.

Paulatinamente, este carácter estricto va esfumándose, en el sentido de aplicarse a supuestos cada vez más numerosos, no previstos en un principio (34). En plena administración interventora, la vía de apremio del Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948, defiende ya a todos los *créditos de la Hacienda* pública, entendiéndose esta expresión de la

(33) Cr. BOLERO, *Tractatum de Decoctione Debitorum Fiscalium*, cit., pág. 510. La construcción de la *vía executiva* se levantó sobre la interpretación del Derecho Intermedio a algunos pasajes dudosos del Derecho romano imperial. Así, ACURSIO, *Certum est ejus, qui cum Fisco contrahit, bona veluti pignoris titulo obligari, quamvis specialiter id non exprimatur*. Aclarando: *est hypotheca tacita a jure inducta sine pacto, seu provisione hominis et vires suas extendit etiam ad ea bona quae tempore talis contractus non erant in bonis debitoris*. Así, el *jus distrahendi* del apremio fiscal no se fundamentaba en el ejercicio de una potestad especial, sino al través del privilegio de la ficción de la prenda o hipoteca tácita, como el *jus distrahendi* de un acreedor cualquiera con garantía real, de tal modo que podía prescindirse del *judice auctorante*, ya que simplemente se ejercitaba un *jus distrahendi* al modo del Derecho privado. Por ello en otros casos se requiere el auxilio judicial. Así, JASON DE MAYNO (17 de Testament. gloss.): *Extraordinarium auxilium intelligitur officium judicis*.

Restos de esta técnica de garantías reales implícitas tácitas, como aseguradoras del cobro del crédito público, son las hipotecas tácitas a favor del Estado, de la vieja legislación registral.

(34) Así, el R. D. de 23 de mayo de 1845 cubría sólo el supuesto de los *tributos*. Pese a la variación jurisdiccional del apremio, igual sucedía en la Ley de 14 de julio de 1869. La Ley de 12 de mayo de 1888, que canceló la delegación al Banco de España para el apremio administrativo, sólo legitimaba el procedimiento contra los *deudores a la Hacienda pública*. La Ley Municipal (art. 152), la Provincial (art. 114), la Ley de Pósitos (Ley de 23 de enero de 1906, art. 3), el Reglamento de 13 de agosto de 1892 para las Asociaciones de Ganaderos, la Ley de 8 de julio de 1898 para los fallos de las comunidades de labradores, etc., fueron ampliando caso por caso esta cobertura.

Ley de 1.º de julio de 1911, no en un sentido estricto, sino en la más amplia acepción de crédito de la Administración. La *ratio fiscalis*, es aquí utilizada al servicio y en ayuda de la actividad administrativa, como una de las formas de ejecución de oficio (34 bis). El soncepto de *crédito administrativo* se amplía a términos imprevisibles, alcanzando incluso a la gestión industrial de la Administración, bien bajo formas de Derecho público (exhibición obligatoria del NO-DO, que ejercita el apremio contra los exhibidores deudores), bien hasta la propia gestión industrial *jure privato* (Consejo de Administración de las minas de Almadén).

Igual utilización de técnicas fiscales con fines administrativos la supone el ámbito cubierto hoy por la legislación especial de contrabando y defraudación, no con una idea meramente financiera y regalista del estanco de bienes, sino actuando también una serie de fines administrativos (prohibición de importaciones y exportaciones, salvo licencia), desvirtuando no sólo el concepto originario del contrabando (importación de bienes prohibidos), sino el de la propia defraudación que inicialmente miraba sólo a la represión del fraude en una serie de impuestos indirectos.

Caso paralelo lo suponen el trato y competencia aduaneros de una serie de impuestos interiores que poco o nada tienen que ver, por su propia naturaleza jurídica y fiscal con las Aduanas, pero que fueron encomendados a las mismas por la especialización técnica de su cuerpo pericial (35).

(34 bis) El privilegio de la ejecución de oficio no nació, de otro lado, como una mera consecuencia de la división de poderes, entendida al modo del régimen administrativo francés, sino que tiene antecedentes mucho más remotos. Igual sucede con el principio llamado de presunción de validez del acto administrativo, sobre el que la mayor parte de la doctrina hace descansar la regla de ejecutoriedad. Esta presunción de validez y legitimidad se fundamenta en el Derecho intermedio y en el siglo de los legistas regios, en la calificación del Príncipe como *lex loquens et viva*, de donde, como dice ALFARO (op. cit., glosa XIX, 10), *Principum mandata habent praesumptionem pro se, Princeps praesumitur nolle injusta, secunda jussioni Principis est obediendum: omnia enim jura in scrinio Doctoris sui censetur habere*.

Esta justificación, con alguna voz aislada en contra (PINELLO, *De rescindenda venditione*, cap. 2, núm. 7), es absolutamente general en nuestro Derecho histórico de los siglos XVI y XVII, acentuándose el principio cuando se trata de las regalías: *Rex semper habet fundatam intentionem in regalibus* (Laurentius MATTHEU, *Tractatus de regimine urbis et Regni Valentiae*, Valencia, 1654, pág. 535). La evolución del concepto de créditos de la Hacienda pública, a que el texto alude, reproduce, de otro lado, la idea originaria de renta fiscal: *Ibi enim tributum generaliter pro omni reddito fiscali intelligitur: in causa tributorum, de quolibet commodo pecuniario fisco proveniente intelligendum est* (ALFARO, par. VII, *De tributis*, glosa III).

(35) Así, los impuestos sobre azúcares y achicoria, a partir de 1 de enero de 1900,

Otra modalidad de influjo recíproco entre Hacienda y Administración la constituyen la aplicación, ya en sede administrativa de técnicas fiscales. El eterno retorno de las formas impositivas (*Ewige Wiederkehr typischer Steuerformen*), de que hablaba GERLOFF, es un fenómeno real, aunque no dentro del sistema tributario, sino pasando ya las viejas técnicas cargadas de sentido finalista nuevo al Derecho de Administración. Basta aludir a toda la teoría de las prestaciones nacidas bajo un signo netamente fiscal, recogida hoy en el Derecho administrativo como forma de configurar la Economía; a la figura de la gestión industrial *jure privato* (Sociedades mixtas, empresas privadas de la Administración) a las licencias, autorizaciones y permisos otorgados por la Administración, inicialmente con fines de policía administrativa y que paulatinamente van embebiéndose de fines exclusivamente fiscales, de obtención de ingresos, y a los monopolios con fin no fiscal, para ver en todas estas técnicas el reflejo de otras más antiguas surgidas en la economía regaliana y utilizadas hoy por la Administración con una finalidad absolutamente diferente. Sólo el hecho de no ver esta profunda mutación de sentido puede justificar la afirmación (HECKEL, RIPPERT, EUCKEN) del nuevo feudalismo de la Administración.

a virtud del art. 4 del R. D. de reorganización de los servicios de Hacienda, de 29 de diciembre de 1899; el impuesto de transportes y tonelaje (R. D. de 28 de julio de 1920 y la Ley de Comunicaciones marítimas de 14 de junio de 1909).