STUDIA ALBORNOTIANA
dirigidos por EVELIO VERDERA Y TUELLS
XLVII

EUGENIO SIMON ACOSTA
Doctor en Derecho por la Universidad de Bolonia
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

EL DERECHO FINANCIERO Y LA CIENCIA JURIDICA

Prólogo
de
RAFAEL CALVO ORTEGA
Catedrático de Derecho Financiero

Publicaciones del Real Colegio de España
Bolonia 1985

STUDIA ALBORNOTIANA

N.º XLVII

EL DERECHO FINANCIERO Y LA CIENCIA JURIDICA

STUDIA ALBORNOTIANA
dirigidos por EVELIO VERDERA Y TUELLS
XLVII

EUGENIO SIMON ACOSTA
Doctor en Derecho por la Universidad de Bolonia
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

EL DERECHO FINANCIERO Y LA CIENCIA JURIDICA

Prólogo
de
RAFAEL CALVO ORTEGA
Catedrático de Derecho Financiero

Publicaciones del Real Colegio de España
Bolonia 1985

Es propiedad

I.S.B.N.: 84-599-0871-2

Depósito Legal: Z. 1.240-85

Cometa, S. A., Ctra. Castellón, Km. 3,400 — Zaragoza, 1985

Para Ana, que colaboró en este libro dando ánimo y esperanza a cambio de soledad.

INDICE GENERAL

Capítulo I

EL DERECHO FINANCIERO COMO FENOMENO REAL Y COMO CIENCIA

1. INTRODUCCION ... 17
   A) La naturaleza humana como presupuesto de la existencia del Derecho ... 17
   B) El carácter científico del Derecho ... 19
2. EL DERECHO COMO REALIDAD O COMO FENOMENO OBJETO DE CONOCIMIENTO ... 21
   A) Aproximación a la realidad del Derecho. El fenómeno jurídico sensible ... 21
   B) La noción de deber-ser ... 23
   C) Derecho y Mandato ... 24
   D) Derecho y categorías formales. Causalidad e imputación ... 26
   E) El Derecho como fenómeno del mundo real ... 27
   F) El Derecho como realidad suprasensible ... 29
   G) Derecho y Leyes de la naturaleza ... 30
   H) Derecho y justicia ... 32
   I) Recapitulación ... 33
   J) Empirismo y teoría normativa del Derecho ... 34
   K) El Derecho como expresión lingüística y como fenómeno psicológico ... 37
   L) Crítica del realismo jurídico ... 38
3. EL DERECHO COMO CONJUNTO DE NORMAS ... 44
   A) Normas jurídicas y normas morales ... 44
   B) Caracteres de las normas jurídicas ... 47
      1) Alteridad ... 47
      2) Coercibilidad ... 49

3) Justicia y eficacia 54
C) Institucionalismo, norma y Derecho 59
4. EL DERECHO FINANCIERO: CONCEPTO 61
A) Unidad del Derecho y relatividad de su división 61
B) Aproximación del Derecho Financiero 64
C) Enfoques para la delimitación del Derecho Financiero 65
D) El enfoque objetivo 67
a) Formulación 67
b) Enfoque objetivo y homogeneidad del Derecho Financiero. 69
c) Observación crítica 71
E) El enfoque subjetivo 74
a) Personificación del Estado versus personificación de la Administración 74
b) "Fiscum", Hacienda y su subjetivación 75
c) Imposibilidad de enfoques subjetivos y orgánicos en Derecho Financiero 78
d) Inoperancia genérica del enfoque subjetivo 81
F) El enfoque funcional 84
a) La actividad financiera y su delimitación por exclusión ... 85
b) Caracterización positiva de la actividad financiera 90
1) El sujeto de la actividad financiera 90
a') Naturaleza política de la actividad financiera 90
b') La intervención de un sujeto público 93
c') Percepciones arancelarias de profesionales que ejercen funciones públicas 94
d') Actividad financiera de concesionarios de servicios públicos 96
e') Situaciones jurídicas de sustitución 97
f') Actividad de las Corporaciones de Derecho Público 100
g') Autoliquidación 103
h') Conclusión 104
2) El elemento objetivo de la actividad financiera 104
a') Actividad de contenido económico. Derecho Financiero y Derecho económico del Estado 104
b') La actividad financiera como actividad de contenido dinerario 106
c') Instrumentalidad de la actividad financiera 106
d') Relatividad del carácter instrumental de la actividad financiera 109
e') Instrumentalidad y objeto de la actividad financiera. Diferencias con el enfoque objetivo 111
f') Instrumentalidad y objeto dinerario 112
g') Prestaciones personales forzosas al Estado 115
h') Prestaciones "in natura" 117
i') Objeto dinerario y gasto público 120

j') Adquisición, conservación y enajenación de bienes patrimoniales 121
k') Instrumentalidad y objetivos de política económica. 125
3) El interés tutelado por el Derecho Financiero y la actividad financiera 126
a') Importancia del interés tutelado 126
b') El interés en sí mismo, y la valoración que el Derecho le otorga 128
c') El interés público en el Derecho Administrativo. La indiferenciabilidad de los móviles de actuación de los entes públicos 129
d') Intereses cualificados por las formas de protección. 132
e') La doctrina de las prerrogativas de la Administración 133
f') Concepto de supremacía a efectos de definir el Derecho Financiero. Supremacía del interés frente a supremacía del sujeto 136
g') Cualificación formal del interés tutelado por el Derecho Financiero 139
h') Derecho Financiero e ingresos patrimoniales. Crítica a la argumentación de D'AMATI 140
i') Concepto económico y concepto jurídico de actividad financiera 143
c) Conclusión 145
5. CONTENIDO DEL DERECHO FINANCIERO 145
A) Derecho Tributario 145
a) Presencia de un ente público 146
b) Carácter instrumental 146
c) Finalidad del tributo e interés tutelado 147
1) La finalidad fiscal 147
2) Gravámenes con fines no fiscales 148
d) Supremacía del interés público 153
B) Derecho del Crédito público 155
a) Elemento subjetivo y objetivo 156
b) Lo exorbitante en el Derecho del Crédito público 157
C) Derecho presupuestario y del gasto público 160
D) Otros conjuntos normativos de discutible adscripción al Derecho Financiero 163
a) Sanciones pecuniarias 164
b) Normas sobre circulación fiduciaria y acuñación de moneda 164
c) Ingresos patrimoniales 166
d) Actividad mercantil e industrial 172
6. AUTONOMIA DEL DERECHO FINANCIERO 173
A) Introducción 173
B) Autonomía legislativa 174
a) Reconocimiento legislativo del Derecho financiero como rama jurídica 174

b) Unificación de textos normativos. Codificación 176
1) Codificación y autonomía dogmática 177
2) El grado de codificación alcanzado en España 179
C) Autonomía científica 180
a) Especificidad del objeto formal de conocimiento 180
b) Capacidad y fuerza autointegradora 182
c) Requisitos de la autonomía de una rama jurídica 184
d) Realidad social susceptible de delimitación. Remisión a otro lugar 185
e) Principios jurídicos propios 186
1) Requisitos de los principios para ser propios de una materia 186
a') Concepción radical: generalidad y exclusividad de los principios 186
b') No es indispensable que los principios sean exclusivos ni absolutamente generales 187
2) Formulaciones doctrinales de principios propios del Derecho Financiero 188
f) Formulación y desarrollo de los principios propios del Derecho Financiero 190
1) El principio de justicia financiera 191
a') Aislamiento tradicional entre la justicia del ingreso y del gasto 191
b') La interrelación de ingresos y gastos en la doctrina moderna 192
c') El impulso que la Constitución Española ha dado a los nuevos enfoques del tema 194
d') El principio de justicia opera sobre las normas y relaciones jurídicas y no sobre los movimientos de fondos 196
2) Principio de primacía del interés público 197
a') En normas sobre ingresos: remisión 197
b') Controles previos: remisión 197
c') Controles posteriores o retrospectivos 198
d') Doctrinas que rechazan el principio como propio del Derecho Financiero 200
3) Principio de indisponibilidad de las relaciones y potestades financieras 200
a') La indisponibilidad no se reduce sólo a las situaciones subjetivas 200
b') Este principio afecta también al presupuesto y al gasto público 201
4) Principio de reserva de ley 203
a') El principio de legalidad como elemento de cohesión del fenómeno financiero antes de la etapa constitucional 203

b') El principio de reserva de ley como principio propio del Derecho Financiero actual 206
5) Principio de preferencia de ley 209
6) Principio de ausencia de discrecionalidad administrativa 211
a') Motivos de la falta de discrecionalidad 211
b') En el Derecho Tributario 212
c') En el Derecho Presupuestario y del gasto público. 213
d') En el crédito público 214
g) Conclusión sobre la autonomía científica del Derecho Financiero 214
h) La tensión entre Derecho Financiero y Derecho Tributario en la polémica sobre la autonomía científica 215
1) La doctrina española que defiende la autonomía del Derecho Tributario 215
2) Predominio del Derecho Tributario en Alemania 218
3) Sigue: y en Italia 220
a') El Derecho Financiero como Derecho de los ingresos públicos 220
b') La autonomía del Derecho Tributario 221
4) Observaciones sobre la autonomía del Derecho Tributario 224
a') Los principios jurídicos del Derecho Financiero: remisión 224
b') Crítica de la pretendida heterogeneidad de materias del Derecho Financiero 224
i) La doctrina de la unidad sustancial del fenómeno financiero y la autonomía de nuestra disciplina 226
1) Opiniones doctrinales en favor de la autonomía basada en la unidad de sentido del fenómeno financiero 227
2) La autonomía del Derecho Financiero no puede basarse sólo en la unidad funcional de ingresos y gastos. Consecuencias que se derivan respecto a los ingresos patriniales 233
D) Autonomía didáctica del Derecho Financiero 235

Capítulo II

METODOLOGIA CIENTIFICA DEL DERECHO FINANCIERO

1. INTRODUCCION 237
A) El método como regla del obrar y como regla del pensar ... 237
B) Saber directo e indirecto. Método heurístico y de enseñanza. Métodos de pensamiento y métodos operativos 238
C) El método jurídico como objeto de la Filosofía y de la Ciencia jurídica 240

D) Método jurídico y objeto de la Ciencia jurídica 241
E) Utilidad e importancia de la investigación metodológica 242
2. EL METODO DE ELABORACION CIENTIFICA DEL DERECHO FINANCIERO 244
A) La concepción integral del fenómeno financiero 244
a) La motivación del integralismo 244
b) Exposición de la Teoría de GRIZIOTTI 246
c) Otras versiones cuasi-integralistas 248
d) Las críticas al sincretismo metodológico 250
1) Diversidad de puntos de vista de las distintas disciplinas. 250
2) Diversidad de objetos de estudio 252
3) Unidad de objeto material y multiplicidad de objetos formales 253
e) El eco de esta discusión metodológica en la doctrina española 254
f) Anuncios de revitalización del integralismo y concepción sustancial del Derecho 256
B) Metodología jurídica y concepto de Derecho 257
a) El Derecho en función de su contenido ético o de razón. Metodología iusnaturalista 258
1) Iusnaturalismo escolástico 258
2) Iusnaturalismo racionalista 259
3) Iusnaturalismo y método 259
b) El Derecho sin contenido propio. Métodos formalistas y dogmáticos 260
1) Los contrapuntos de las diversas escuelas iusnaturalistas 260
2) Implicaciones metodológicas del formalimo: el dogmatismo jurídico 263
3) El método histórico-natural de IHERING 264
4) La observación, comparación y elaboración de conceptos en CARNELUTTI 268
5) Los errores de los presupuestos conceptuales de las cuelas dogmáticas 269
6) La vigencia, validez y utilidad del método conceptual. 270
c) El Derecho en función de su causa genética 271
1) El Derecho como producto histórico 272
a') La Escuela histórica del Derecho y sus aportaciones metodológicas 272
b') Observaciones críticas 273
2) El Derecho como producto social. El método sociológico 274
a') La sociología jurídica como única ciencia del Derecho 274
b') Necesidad de conectar el derecho con la realidad social y excesos del sociologismo jurídico 277

3) El Derecho como producto judicial. El método de la libre jurisprudencia 279
a') La Escuela del Derecho libre y su insuficiente concepto de la norma 279
b') Aportaciones metodológicas 280
4) El Derecho como producto de las relaciones económicas e instrumento de dominación de clase. El uso alternativo del Derecho 282
a') Presupuestos y postulados del materialismo histórico 282
b') La concepción marxista del Derecho 275
c') Observaciones críticas a la identificación del poder con el poder económico 286
d') El antiformalismo de las corrientes de pensamiento jurídico marxista moderno 289
e') Cómo se pretenden superar y sustituir los métodos tradicionales 292
f') El uso alternativo del Derecho 293
g') La asunción transitoria del conceptualismo en la teoría de Eugeni PAŠUKANIS 296
h') La acentuación del formalismo en el Derecho socialista 299
C) Nuestros puntos de vista sobre la metodología de elaboración científica del Derecho Financiero 301
a) Las funciones del jurista 301
b) Descripción del Derecho y formalización de conceptos ... 302
1) Métodos operativos y observación de las normas: remisión 302
2) Sistematización de la normativa: método inductivo y conceptual 303
3) La aceptación del método conceptual en la doctrina jurídico-financiera española 304
c) El porqué del contenido de las normas jurídicas: historia, sociedad y Derecho 306
1) Investigación histórica 306
2) Investigación sociológica 308
d) La justificación del Derecho 309
1) Carácter científico del estudio valorativo del Derecho. 309
2) Coherencia del ordenamiento con sus propios valores. 310
3) Enjuiciamiento y valoración "ab externo" 312
e) La reforma del Derecho 314
1) Las propuestas de normas como misión de la ciencia jurídica 314
2) La observación y presencia de las leyes causales. ... 314
3) La importancia del lenguaje 316
3. METODOLOGIA DE APLICACION DEL DERECHO FINANCIERO 317

A) Naturaleza de la actividad de aplicación del Derecho 317
B) Metodología interpretativa 319
a) La composición de antinomias 319
b) Necesidad y objeto de la interpretación 322
c) El método gramatical 322
1) Primacía del método gramatical 322
2) La interpretación sintáctica 324
3) Interpretación de términos equívocos 324
a') El art. 23-2 de la Ley General Tributaria 324
b') Inexistencia de soluciones apriorísticas 326
c') Criterios orientadores 328
d) Método lógico 332
1) No hay un método lógico con entidad propia 332
2) El método lógico en la doctrina 333
3) El Derecho no es una ciencia axiomática, sino aporética 335
e) Método histórico e histórico-evolutivo 335
1) Historicidad del Derecho Financiero. Importancia de los precedentes legales 336
2) Trabajos preparatorios 337
3) Circunstancias sociales del tiempo de promulgación ... 339
4) Equidad y método histórico-evolutivo 340
f) Método sistemático 342
g) Método teleológico 343
h) Métodos de interpretación propios del Derecho Financiero. 345
1) La interpretación en la Ley General Tributaria 345
2) In dubio contra fiscum 347
3) In dubio pro fisco 349
4) Interpretación funcional 349
5) Interpretación económica 352
6) Interpretación restrictiva o estricta 353
7) Método principialista 355
C) La integración de las normas financieras 359
a) Fundamento de la necesidad de integrar el ordenamiento ... 359
b) Lagunas del Derecho y silencios expresivos 360
c) Métodos de completar lagunas 363
d) Integración analógica 364
1) Integración analógica e interpretación extensiva 364
2) La analogía en Derecho Tributario 367
D) Calificación de los hechos 370

Capítulo III

FUENTES DE CONOCIMIENTO DEL DERECHO FINANCIERO

1. OBSERVACIONES PRELIMINARES ... 373
2. FUENTES DE INFORMACION DIRECTA DE ACTOS NORMATIVOS Y DECISIONES DE CASOS LITIGIOSOS ... 375
   A) Colecciones y textos legislativos ... 375
   B) Recopilaciones de jurisprudencia ... 377
3. PUBLICACIONES PERIODICAS Y REVISTAS ... 378
   A) Españolas ... 379
   B) Italianas ... 380
   C) Portuguesas ... 381
   D) Francesas ... 381
   E) Belgas y holandesas ... 381
   F) Anglosajonas ... 381
   G) Germánicas ... 381
   H) Iberoamericanas ... 382
4. MANUALES, TRATADOS Y OBRAS GENERALES ... 382
   A) Obras generales de Derecho Financiero ... 383
      a) Españolas ... 383
      b) Extranjeras ... 386
         1) Italianas ... 386
         2) Francesas ... 387
         3) Germánicas ... 388
         4) Portuguesas y brasileñas ... 389
         5) Argentinas ... 389
         6) Otros países hispanoamericanos ... 389
         7) Otros países ... 390
   B) Obras generales de Derecho Tributario ... 390
      a) Españolas ... 390
      b) Extranjeras ... 393
         1) Italianas ... 393
         2) Francesas ... 394
         3) Germánicas ... 395
         4) Portuguesas y brasileñas ... 396
         5) Hispanoamericanas ... 396
         6) Otros países ... 397
   C) Obras generales de otros sectores del Derecho Financiero ... 397
      a) Españolas ... 397
      b) Extranjeras ... 398
5. SELECCION DE BIBLIOGRAFIA POR MATERIAS ... 399
   A) Poder financiero ... 399

a) Poder financiero y principios constitucionales 399
b) Fuentes normativas 401
c) Aplicación de las normas 403
B) Ingresos públicos 405
a) Clases 405
b) Tributos 406
c) Otros ingresos 407
C) Elementos estructurales de tributo 408
a) Configuración dogmática 408
b) Hecho imponible y exenciones 409
c) Sujetos 410
d) Cuantificación de la obligación 411
e) Extinción 412
D) Procedimiento tributario 413
a) Gestión y liquidación 413
b) Inspección y recaudación 415
E) Derecho represivo tributario 416
F) Recursos administrativos 417
G) Tributos estatales 419
a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 419
b) Impuesto sobre Sociedades 420
c) Impuesto sobre el Patrimonio 421
d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 421
e) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados 423
f) Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, Impuestos Especiales e Impuesto de Lujo 423
g) Impuesto sobre el Valor Añadido 425
h) Renta de Aduanas y contrabando 426
H) Comunidades Autónomas 427
I) Haciendas Locales 429
J) Crédito Público 434
K) Presupuestos 435

PROLOGO

Este libro constituye una reflexión sobre aspectos fundamentales del Derecho Financiero: concepto, delimitación en relación con otras ciencias sociales, autonomía científica y metodología.

El planteamiento de las cuestiones y su discusión científica no pueden, obviamente, ser resumidas en estas líneas de presentación ni tendría sentido que así fuese. Tampoco, probablemente, sería adecuado apoyar o rebatir sus conclusiones sobre todo por la técnica de investigación empleada.

En efecto, la exhaustividad de los planteamientos, la amplia y generosa presentación y desarrollo de las tesis contrarias a las que el propio autor sostiene y la abundantísima bibliografía manejada y citada con rigor colocan en un plano superior los conocimientos sistematizados y valorados que facilita que las propias aportaciones de Simón Acosta con ser muchas y valiosas.

Es, precisamente, ese despliegue ordenado, seleccionado y valorado de teorías filosóficas, jurídicas y jurídico-financieras lo que destaca claramente de esta obra. Una valoración que se ha hecho desde la aportación de lo que cada una de ellas significó en su tiempo sin incurrir en el error de juzgar lo pasado desde planteamientos actuales.

Una obra de estas características, general, recopiladora y crítica, es útil en vertientes muy diversas de una disciplina jurídica. Lo es, desde luego, en la preparación y en el mantenimiento de las condiciones que permitan continuar o reabrir un proceso de discusión y contraste en torno a aspectos esenciales de la misma, al interés jurídico protegido, y, en definitiva, al servicio que la consideración separada de un grupo normativo y de sus principios puede prestar a la comunidad política.

Estas reflexiones que son válidas en relación con cualquier conjunto sistematizado de normas lo son más aún en relación con el Derecho

Financiero debido a diversas circunstancias que dificultan o retrasan la realización de estudios como el que comentamos: principalmente, la abundante producción normativa con su necesaria mecánica de derogaciones y la continua incardinación de figuras nuevas en el sistema que consumen gran parte de las energías investigadoras en tareas de determinación de vigencias y de permanente exégesis. Utilidad, pues, en forma de ordenación de pensamiento y doctrina y en aportación de materiales de trabajo para las personas dedicadas al estudio, la investigación y la enseñanza de la normativa jurídico-financiera. Es a partir de lo que se ha hecho, de su presencia, y de las síntesis ya logradas desde donde tiene sentido reiniciar la discusión.

Este tipo de obras básicas tiene también un importante influjo fuera del círculo de personas dedicadas a su análisis científico. Más concretamente, la producción y aplicación de las normas son influenciadas también, beneficiosamente, por este tipo de obras generales.

La producción de normas financieras y, concretamente, tributarias está condicionada, en ocasiones, como es bien sabido, por objetivos de política económica. El sistema tributario y la posterior aplicación de los recursos al gasto público no son sólo un instrumento de justicia distributiva y de política social indiscutible sino que sirven, también, a finalidades de producción, empleo y potenciación de ciertos sectores económicos. Que en esta tesitura se recuerde, desde un discurso científico, y con una perspectiva temporal, espacial y filosófica muy amplia que el conjunto normativo que llamamos Derecho Financiero está presidido por el principio de justicia financiera que puede entrar en conflicto con fines económicos concretos no es nada nuevo y seguramente no va a influir de inmediato ni a medio plazo en las decisiones legislativas; pero tiene el valor de toda objeción fundamentada hecha desde una posición no patrimonial y, sobre todo, planteada desde lo general. En efecto, el legislador se apoya, implícitamente, para la producción de preceptos exorbitantes en la naturaleza y en los fines de una determinada normativa y, sin embargo, se abandona esta fundamentación en otros supuestos en que el tributo se utiliza a la manera como lo haría una particular: para el logro de objetivos más o menos amplios pero no generales o al menos no inmediatamente generales.

En definitiva, lo que es o lo que debería ser el interés jurídicamente protegido de las normas financieras (obtención de recursos públicos y empleo para fines de esta naturaleza) se posterga, en ocasiones, por la importancia y, sobre todo, por la urgencia de otros intereses

contrapuestos. Cuál es la evolución de esta postergación y de su alcance sólo es posible conocerlo con una proyección temporal y doctrinal amplia y con una observación atenta del reflejo de las relaciones económicas y políticas en el Derecho mismo.

La misma utilidad tiene este tipo de obras en otros campos menos brillantes que el de los fines pero también importantes para un orden político aceptable. Me refiero a la ordenación de los poderes y mecanismos de producción de normas, es decir, a las normas sobre la normación. Parece claro que un estudio de la profundidad histórica de éste permite apreciar mejor la razón de ser actual, en nuestros días, de los presupuestos socio-políticos originarios de las normas sobre la producción jurídica; y, en qué manera, tales presupuestos explicados tradicionalmente desde la garantía de situaciones jurídicas subjetivas han sido sustituidos, complementados u obligados a compartir su protagonismo con la idea social de la importancia que el ingreso y el gasto público tienen en las sociedades modernas que se autocalifican con reiteración plausible de solidarias.

En qué medida las diversas reservas de ley a que da lugar el fenómeno financiero son una atribución exclusiva del Poder Legislativo y cuál es, por consiguiente, la legislación y la amplitud del Poder Financiero de las distinas Administraciones Públicas Territoriales es una gran interrogante que tiene una respuesta no fácil desde planteamientos instantáneos, siempre viciados de coyunturalismo, y una contestación, por contrario, más ajustada a la razón de ser de los principios mismos desde consideraciones históricas y sociológicas.

La obra del profesor Simón Acosta tiene también una importante proyección sobre la delimitación científica de normas que funcionalmente sirven a la financiación de los gastos públicos pero cuya teleología es diversa y su naturaleza diferente. Recuérdese las normas de gestión patrimonial que permiten la obtención de recursos dinerarios en base a situaciones de Derecho privado. Las cuotas de Seguridad Social y el reforzamiento de las tesis tributarias en la medida en que crecen las aportaciones del Tesoro Público a la financiación del propio sistema; y, finalmente, por citar un tercer ejemplo, las normas creadoras de figuras declaradas expresamente como no fiscales pero cuya estructura formal y mecanismo obligacional es el mismo de un tributo.

Parece claro que la respuesta a estos y otros aspectos problemáticos, hoy replanteados, es más homogénea si se hace con referencia a unos denominadores comunes, obtenidos a la luz de estudios gene-

rales sistemáticos, que permiten, por ello mismo, las verificaciones propias de todo proceso deductivo.

Una sistematización de normas financieras requiere, como algo obligado, reflexionar sobre la incardinación y el juego actual del gasto público; la relación ingreso-gasto no sólo es fecunda en el plano académico e investigador como instrumento que explica el sentido actual de los fenómenos financieros y sus directrices y límites, sino que corrobora una relación funcional evidente, se ajusta a lo que es un dato político innegable y está en la línea de desarrollar todo el potencial que el planteamiento constitucional español contiene. Relacionar todo lo que tiene de individual el tributo con lo que tiene de solidario el gasto, desde un plano jurídico, puede ser una notable contribución del Derecho Financiero a una comunidad que aspire a cotas más elevadas de justicia.

En resumen, el lector se encuentra ante una investigación sobre aspectos esenciales del Derecho Financiero, y, por ello mismo, basilares para su estudio; y está, también, ante un notable esfuerzo recopilador y sistematizador apoyado en una aportación bibliográfica ordenada que raya en la exhaustividad. Todo ello construido desde un pluralismo metodológico que aleja la obra de planteamientos dogmáticos y la aproxima a consideraciones realistas y, por ello, ajustadas a exigencias de la ciencia jurídica de nuestros días. Un estudio general, como hemos indicado reiteradamente, y, por ello, útil para llegar a soluciones científicas particulares y una investigación abstracta que permitirá aplicaciones concretas, y sin duda, fructíferas.

La personalidad científica de Eugenio Simón Acosta es suficientemente conocida. El lugar común de que el Autor no necesita presentación es, en este caso, rigurosamente cierto. Doctor en Derecho por la Universidad de Bolonia y Catedrático de la Universidad de Santiago de Compostela es autor de numerosas investigaciones sobre aspectos muy diversos de la fiscalidad. Esta obra, que tengo el honor de prologar, se inscribe en una tarea universitaria brillante y meritoria y, sobre todo, muy esperanzadora.

RAFAEL CALVO ORTEGA
Catedrático de Derecho Financiero

CAPÍTULO I

EL DERECHO FINANCIERO COMO FENOMENO REAL Y COMO CIENCIA

1. — INTRODUCCIÓN.

A) *La naturaleza humana como presupuesto de la existencia del Derecho.*

Dice José FERRATER MORA que existe una tipología de pensamiento filosófico, calificándolo de "europeo", en contraposición a las líneas de pensamiento "rusa" y "angloamericana". Aquél, humanistas, éstos social y científico respectivamente, si respetamos los calificativos que, sin pretensiones de rigor científico, emplea el autor citado (1). Pues bien, uno de los caracteres salientes del pensamiento europeo es que "todos los problemas filosóficos parecen desembocar en una cuestión central y omnipresente: "¿qué es el hombre?", y la naturaleza, y función de las ciencias humanas" (2).

De acuerdo con esta constante europeísta, nosotros vamos a situar desde un principio el problema del concepto del Derecho Financiero en la mencionada dimensión. Siendo conscientes del posible condicionamiento ambiental, lo hacemos con el convencimiento de

(1) Véase FERRATER MORA, *La filosofía actual,* Alianza Editorial, Madrid, 1981, pág. 181. Intentos de clasificación "geográfica" del pensamiento científico se han dado también en el seno de otras disciplinas y, por lo que aquí afecta, conviene destacar la de las Ciencias Financieras del prof. Fritz NEUMARK (cfr. su trabajo "Types nationaux de la science, des finances", *Openbare Financien,* 1974, núm. 2, págs. 18 ss.) quien desvelando ciertos elementos fijos y otros cambiantes llega a configurar cinco tipos nacionales de ciencia hacendística: vid. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero,* vol. I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, págs. 268 y ss.

(2) FERRATER MORA, *La Filosofía actual,* op. cit., pág. 146.

que se alcanza así una visión del Derecho, si no ontológicamente acabada y perfecta, cuando menos sí explicativa de los fenómenos jurídicos que aquí pretendemos analizar; esto es, funcional —como debe ser todo concepto—. Esto, por lo demás, no impone ni conlleva el rechazo radical de otras posturas contrapuestas, pues en el terreno científico la verdad es objeto de permanente e inacabable elaboración teórica, y la experiencia enseña que toda doctrina o todo intento de explicación sistemática y ordenada de cualquier objeto científico aporta puntos de vista y conclusiones que no deben desdeñarse pues enriquecen y complementan los propios enfoques.

Para nosotros la naturaleza humana no puede ser conclusión del estudio, pues no nos movemos en el terreno filosófico, sino premisa. De ahí que prescindamos de introducirnos en el apasionante campo del sentido del hombre en el mundo, para comenzar admitiendo el postulado de que el ser humano es capaz de querer, lo cual supone conocer los posibles fines de su conducta y elegir entre ellos. Tomaremos esta afirmación como axioma interno, en sentido aristotélico, es decir, como enunciado que sirve de principio para otros. Omitimos pues toda demostración al respecto aunque no por ello negamos que, situados en otro marco científico, pueda ser éste un enunciado deducido (3).

---

(3) Leemos en los *Principios Metafísicos del Derecho* de KANT que "la facultad apetitiva, según nociones, en cuanto su principio de determinación se encuentra en sí misma y no en el objeto, se llama la *facultad de hacer o de no hacer a discreción*; en cuanto va unida a la conciencia de la facultad de obrar para producir el objeto, se llama *arbitrio*... la facultad apetitiva cuyo principio de determinación interna, y por consiguiente hasta el consentimiento, se encuentra en la razón del sujeto, se llama *la voluntad*. La voluntad es, pues, la facultad apetitiva considerada menos con relación a la acción (como el arbitrio) que con relación al principio que determina el arbitrio a la acción; no va precedida de ningún principio de determinación; por el contrario es, puesto que puede determinar el arbitrio, la razón práctica misma.

La voluntad puede comprender *el arbitrio*, así como el simple *deseo*, entendiendo por esto que la razón puede determinar en general la facultad apetitiva. El arbitrio que puede ser determinado por *razón pura* se llama libre arbitrio. El arbitrio que no es determinable más que por *inclinación* (*móvil sensible, stimulus*) es un arbitrio animal (*arbitrium brutum*). El arbitrio humano, por el contrario, es tal que puede ser *afectado* por móviles, pero no *determinado*, y no es por consiguiente puramente por sí (sin hábito adquirido de la razón): puede, sin embargo, ser determinado a la acción por una voluntad pura. La *libertad* del arbitrio es esta independencia de todo impulso sensible en cuanto

B) *El carácter científico del Derecho.*

El Derecho, como más adelante detallaremos, no es sino un conjunto de proposiciones que proceden de la voluntad del hombre y están dirigidos a ordenar el ejercicio de la libertad humana limitando jurídicamente las posibilidades de decisión de su voluntad.

Por otra parte, puede afirmarse que la Ciencia es una cualidad subjetiva de la persona (objetivable en términos abstractos) en virtud de la cual el sujeto posee un conocimiento sistemático y ordenado de la realidad o de alguna realidad particular, conocimiento al que se llega fundamentalmente a través del ejercicio de las facultades intelectivas.

Este exordio está dirigido a poner de manifiesto la extrema dificultad y complejidad de la Ciencia del Derecho. Efectivamente, en el proceso de creación y adquisición del Derecho y del conocimiento científico del mismo se mezclan en simbiosis oscurecedora el entendimiento con la voluntad: ésta es sujeto del proceso creador, y objeto cuando de ciencia se habla; aquél es —en expresión simplificadora— sujeto del conocimiento, pero sólo colaborador con la voluntad en la elevación de la proposición a norma jurídica positiva (4).

La confusión del papel que desempeña cada una de las facultades humanas citadas en los procesos de creación o conocimiento indicados ha hecho alguna vez poner en duda el carácter científico del Derecho (5).

---

a su determinación..." (KANT, *Principios metafísicos del Derecho*, trad. G. Lizarraga, Librería de Victoriano Suárez, Madrid, 1873, págs. 45 y 46).

(4) Distinción perfectamente clara en Hans KELSEN, *Teoría generale del Diritto e dello Stato*, versión italiana de S. Cotta y G. Treves, Etas libri, Milano, 1974, pág. 45: "Las proposiciones por medio de las cuales la ciencia jurídica representa el Derecho, no deben confundirse con las normas creadas por las autoridades que producen el Derecho. Es preferible no llamar normas a estas proposiciones, sino reglas jurídicas. Las normas jurídicas emanadas de las autoridades que producen el Derecho son preceptivas, mientras que las reglas de Derecho formuladas por la ciencia del Derecho son descriptivas".

(5) Afirmando que la materia jurídica son las reglas del obrar y que la ciencia es un obrar en busca de reglas, comenta CARNELUTTI que "aquí se puede anotar la primera y más grave dificultad que contempla el cumplimiento mismo de la ciencia del Derecho. Esta es, sin duda, una subespecie de la ciencia de la práctica; como tal busca la *regla del obrar jurídico*. Pero como el obrar jurídico significa colocar o aplicar la *regla del Derecho*, su misión se resuelve en la busca de la regla para hacer obrar la regla del Derecho. La dificultad culmina en esta especie de equívoco y desemboca no pocas veces

En efecto, el contenido del Derecho como norma es cambiante, puesto que la voluntad también lo es. De ahí que las proposiciones de la Ciencia del Derecho puedan estar también sometidas a mutación de contenidos, pero no porque la ciencia sea caprichosa o artificial o porque sea "falsa", o porque no sea ciencia. En el cambiar del Derecho-norma hay siempre algo que permanece y es objeto de estudio sistemático. Es más, los cambios de las normas también son explicables científicamente (es decir, acudiendo a un sistema ordenado de principios), aunque a veces lo son por ciencias no jurídicas. En fin, aun cambiando el Derecho-norma no pierde su carácter cienfífico la ciencia del Derecho, pues, incluso si se llegara a negar la existencia de principios permanentes de justicia y hasta de conceptos dogmáticos no históricos, la ciencia del Derecho nos proporcionaría algo más que un *nous* o experiencia asistemática, nos daría una *episteme* o saber ordenado del contenido del Derecho en un momento determinado.

La Ciencia del Derecho no es, como por algunos se ha dicho, un conjunto de técnicas instrumentales, de conceptos que se llenan indiferentemente de los lábiles contenidos de los hechos que concretamente se van realizando, de —en suma— "trucos del oficio" (6). Y frente a esto no es objeción bastante ni siquiera el que el juez, al decidir un caso, pueda no llegar a encontrar científicamente una respuesta definitiva para el problema que se le plantea, debiendo por ello acudir al arbitrio judicial para decidir, pues, como dice LARENZ, "¿en qué otra ciencia es posible que una respuesta determinada a una pregunta determinada no pueda ser calificada inequívocamente de "correcta" o "falsa", sino sólo de "defendible"?" (7).

Pues bien, las líneas que anteceden son una especie de justificación metodológica de los trazos a seguir en este ensayo, en orden

---

en una confusión entre el *dato* y el *resultado* de la ciencia por lo que hay de común entre estos dos términos que se han constituido en regla el uno y el otro; pero el dato consiste en la regla *del Derecho* y el resultado en la regla *sobre el Derecho*; podríamos llamar a esta última *regla de la experiencia jurídica*. Cuya confusión llega hasta el punto de que se ha dudado si se puede hablar de una ciencia del Derecho, porque precisamente, las reglas que buscamos no serían reglas de la naturaleza" (Francesco CARNELUTTI, *Metodología del Derecho*, trad. de Angel Osorio, U. T. E. Hispano Americana, México, 1962, pág. 7).

(6) Cfr. Giuseppe CAPOGRASI, *Il problema della Scienza del Diritto*, Giuffrè, Milano, 1962, pág. 5.

(7) Karl LARENZ, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, trad. de E. Gimbernat, Ed. Ariel, Barcelona, 1965, pág. 20.

al desarrollo del concepto de Derecho financiero. Hemos de separar claramente lo que es el Derecho financiero como realidad social y humana, de lo que es la ciencia del Derecho. Así estaremos en condiciones de profundizar en el estudio de la Ciencia del Derecho financiero y de sus métodos.

2. — El Derecho como realidad o como fenómeno objeto de conocimiento.

A) *Aproximación a la realidad del Derecho. El fenómeno jurídico sensible.*

Toda ciencia pretende construir enunciados verdaderos y, a estos efectos, puede entenderse por verdad la "propiedad de una proposición o un enunciado, que consiste en que su correspondiente contenido se da en la realidad" (8). Como dice I. M. Bochenski esta es sólo una de las definiciones de verdad, pero que puede ser asumida desde el punto de vista gnoseológico puesto que se da en toda ciencia y porque todas las demás definiciones de verdad la presuponen de alguna manera (9).

Admitida esta premisa hemos de interrogar cuál es la realidad del Derecho, cuál es el fenómeno exterior a nuestra inteligencia al que queremos aproximarnos en nuestro discurso. Este planteamiento podrá parecer tautológico y causar sorpresa, pues en él se encierra la vieja pregunta de cómo puede pretenderse conocer lo desconocido si no se sabe nada de él y, a la inversa, si ya se conoce el objeto, qué necesidad hay de preguntarse sobre el mismo (10). Problema

---

(8) Bochenski, *Los métodos actuales del pensamiento,* trad. de Raimundo Drudis, Ed. Rialp, Madrid, 1979, pág. 22.

(9) "Así por ejemplo, al decir que una proposición es verdadera, cuando corresponde a la existencia propia del hombre que la admite, la cuestión se plantea en un nivel inmediatamente superior: ¿es *verdadero* que esta proposición corresponde a la propia existencia del hombre? En este caso es evidente que "verdadero" tan sólo puede tener el sentido que aludimos. Más aún, si alguien afirma que aquella verdad es relativa (y así atribuiría a la palabra un sentido distinto del que nosotros le damos), deberíase preguntar también si es verdadera en nuestro sentido" (Bochenski, *Los Métodos actuales del pensamiento,* op. cit., pág. 23).

(10) El problema propuesto es de honda raigambre en la historia de la teoría del conocimiento. Cuando Sócrates hubo llegado a confundir a Menón

que, como se sabe, tiene satisfactoria respuesta en que con el proceso de conocimiento se profundiza constantemente en él, mediante el pensar sobre otros conocimientos más simples o menos elaborados, adquiridos en parte por la experiencia directa o sensitiva y, en mayor parte todavía, por tradición o comunicación de otras personas (11).

---

acerca del concepto de la virtud y, siguiendo su conocido método, se propuso emprender la reconstrucción del citado concepto, Menón le interrumpió así: "Pero ¿cómo vas a buscar, Sócrates, una cosa de la que ninguna manera sabes lo que es? Entre tantas cuestiones desconocidas, ¿qué punto concreto propondrás para tu investigación? Y, suponiendo que casualmente des con el aspecto acertado, ¿en qué lo vas a reconocer, dado que no lo conoces?". A lo que responde Sócrates: "Comprendo lo que quieres decir, Menón, ¡qué tema tan estupendo de disputa sofística nos aportas con ello! Es esta la teoría según la cual no es posible buscar ni lo que se conoce ni lo que se desconoce: lo que se conoce, porque, al conocerlo ya, no se tiene necesidad de buscarlo; lo que se desconoce, porque uno ni tan siquiera sabe lo que se ha de buscar" (PLATÓN, "Menón, o de la virtud", trad. Francisco de P. Samaranch, en *Obras Completas*, Ed. Aguilar, 1977, pág. 445). A partir de aquí Platón pone en boca de Sócrates la teoría del conocimiento como recuerdo de algo ya sabido por el hombre e ínsito en su alma desde que habitaba en el mundo de las ideas, a lo largo de un delicioso diálogo experimental con un esclavo de Menón. Obviamente no es de nuestra incumbencia proseguir en semejante desarrollo.

(11) "Obsérvese que toda interpretación a base de signos es un conocimiento indirecto, ya que vemos, de una parte, signos materiales (por ejemplo, pequeñas manchas de tinta), y por otra (intelectualmente), ciertas conexiones generales entre tales signos y sus contenidos. Así, concluimos la significación de los signos en aquel caso particular. El fenómeno del conocimiento indirecto se nos ofrece como algo curioso y, a primera vista, no se entiende cómo puede ser posible tal conocimiento. Pero es incuestionable que conocemos muchas cosas indirectamente; más aún, en todo conocer está entremezclado un conocer indirecto" (BOCHENSKI, *Los métodos actuales del pensamiento*, op. cit. pág. 24). "El hecho de que, en su mayor parte, las fuentes de nuestro conocimiento sean tradicionales, condena al antitradicionalismo como fútil... El conocimiento no puede partir de la nada —de una *tabla rasa*—, ni tampoco de la observación. El avance del conocimiento científico consiste, principalmente en la modificación del conocimiento anterior". (Karl R. POPPER, *Congetture e confutazioni. Lo sviluppo della conoscenza scientifica*, Bologna, 1972, pág. 54).

Para POPPER, en el proceso de conocimiento no se parte de las observaciones, pues la observación no tiene sentido propio si no se ha planteado antes el problema o se ha decidido lo que se quiere observar. De ahí que admita un conocimiento innato que es la base de todo el proceso, pues el conocimiento evoluciona con sucesivas confutaciones que producen nuevas conjeturas que vuelven a ser refutadas, y así sucesivamente (véase también el artículo de

Algunos autores, al abordar tan compleja cuestión, buscan en el mundo de las realidades sensibles, qué objetos o qué cosas constituyen la experiencia jurídica aprehensible intuitivamente para, a través de sucesivas elaboraciones a partir de las citadas experiencias primarias, llegar al concepto de Derecho. Así el prof. DÍEZ PICAZO, en su excelente disertación sobre el Derecho, se propone desde el principio de su obra buscar lo que llama el "necesario apoyo en la realidad". Para ello estima que es conveniente acudir a aquellas experiencias "que nos puede proporcionar la contemplación atenta del mundo exterior", a la contemplación de los fenómenos jurídicos que —siempre según DÍEZ PICAZO— "son sustancialmente fenómenos vitales o modos de presentarse y acontecer la vida humana. El fenómeno jurídico es algo que cotidianamente les ocurre a las gentes...". Para nuestro autor esas experiencias jurídicas primarias no son sino los conflictos de intereses, lo que lleva a una concepción del Derecho en que rechaza expresamente como insuficiente la idea del mismo como conjunto de normas, aunque, paradójicamente, su libro está dedicado principalmente a profudizar en el estudio de las normas jurídicas (12).

B) *La noción de deber-ser.*

Ahora bien, aun admitiendo como cierto que la experiencia jurídica sensible es el conflicto de intereses en las relaciones humanas, esto no significa que no haya más realidades que las perceptibles por los sentidos ni que el Derecho tenga que identificarse precisamente con esa realidad, aunque sin duda algo tiene que ver con ella.

Buscando cuál sea esa realidad que llamamos Derecho se ha suscitado la controversia de si el fenómeno jurídico pertenece al mundo del ser o, más bien, existe otra esfera de realidades pertenecientes a un mundo distinto del del ser (ontológico), que sería el mundo del deber ser (deontológico). A mi juicio en esta disputa a veces no

---

POPPER "La evolución y el árbol del conocimiento", basado en la Conferencia de Herbert Spencer, pronunciada en Oxford el 30-X-1961, en POPPER, *Conocimiento objetivo. Un enfoque evolucionista*, trad. Carlos Solís, Ed. Tecnos, Madrid, 1974, págs. 237 ss.).

(12) Vid. Luis DÍEZ PICAZO, *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*, Ed. Ariel, Madrid, 1973, *passim*. Las citas textuales son de las páginas 5 y 7.

hay sino una diferencia de planteamientos más que una verdadera contradicción.

La noción de deber y deber-ser está íntimamente vinculada con una concepción normativista del Derecho en la que éste se define como un conjunto de normas que impone una serie de comportamientos que son debidos. No corresponde a este trabajo el desarrollo o exposición de las numerosas opiniones doctrinales existentes en esta línea, por lo que nos limitaremos a destacar la de quien ha llevado a una más elevada depuración conceptual la idea del deber-ser jurídico.

Para KELSEN el confinamiento de la norma jurídica a ese pretendido mundo del deber ser, deriva de una serie de observaciones, de entre las que destacamos las, a nuestro juicio, más importantes.

C) *Derecho y Mandato.*

En primer lugar, KELSEN llega a la idea del deber ser a lo largo de un conjunto de razonamientos con los cuales critica y se opone a la consideración del derecho y de la norma como un mandato. Múltiples son las causas por las que una norma jurídica no puede considerarse mandato. El mandato es un acontecimiento real, es una expresión de voluntad o de deseo de un individuo, cuyo objeto es el comportamiento de otro. El mandato, dice KELSEN, presupone la concurrencia de dos elementos: un acto de voluntad, que tiene por objeto el comportamiento ajeno, y su expresión, por medio de palabras, gestos u otros signos. Sólo hay mandato cuando ambos elementos están presentes. Así pues, las reglas jurídicas o normas de derecho solamente pueden ser mandatos si la palabra se utiliza en un sentido muy vago, en un sentido poco riguroso. Esto se comprende con la simple mención de algunos casos en los que la norma o "mandato" jurídico subsiste aún después de extinguida la voluntad de la persona que lo produjo. Así sucede con las últimas voluntades o testamento de una persona, que son mandatos —en sentido impropio— cuya fuerza vinculante sólo comienza cuando la persona que los ha emanado ha fallecido. Cuando en lugar de tratarse de normas singulares en sentido kelseniano, se trata de normas generales, es mucho más difícil identificar en todos los casos la voluntad de la que el pretendido mandato emana. Si una ley aprobada por un Parlamento recibe el nombre de mandato, en este sentido el término mandato no tiene nada que ver con los mandatos propia-

mente dichos. "Un jurista considera que una ley existe incluso cuando aquellos individuos que la crearon no quieren ya su contenido... Por tanto es posible, y con frecuencia se verifica de forma efectiva, que una ley exista, incluso cuando aquellos que la habían creado han muerto hace tiempo y ya no están en condiciones de tener ninguna voluntad...". Cuando una ley es aprobada por el Parlamento no puede decirse que el Parlamento quiera la ley en el sentido psicológico del término, pues en el Parlamento hay una mayoría que vota a favor de su contenido y una minoría que vota en contra y que no quiere la ley o no quiere el contenido de la ley, y sin embargo la expresión de la voluntad contraria al contenido de la ley es esencial para que ésta adquiera validez. Incluso no puede afirmarse siempre que los componentes de la mayoría que votan a favor quieran cada uno de ellos individualmente considerado, el contenido de la ley votada. Otra prueba en favor de que las normas jurídicas no son necesariamente mandatos es, según KELSEN, la existencia de un derecho consuetudinario, pues "cualquiera que sea nuestra teoría sobre los hechos que crean el derecho por cuanto se refiere al derecho consuetudinario, jamás podremos obtener que sea la voluntad o el mandato de aquellos cuya conducta efectiva constituye la costumbre...".

Tras estas consideraciones que apretadamente hemos resumido, concluye el eximio autor diciendo: "la proposición de que un individuo debe comportarse en una determinada manera no implica ni que otro individuo quiera o mande esto, ni que el individuo que debe comportarse en dicha manera se comporte efectivamente así. La norma es la expresión de la idea de que algo debe suceder, y especialmente que un individuo debe comportarse de una determinada forma. Nada se dice por la norma acerca del efectivo comportamiento del individuo en cuestión. La proposición de que un individuo debe comportarse en determinada forma significa solamente que tal comportamiento está prescrito por una norma, tanto si es una norma moral, como una norma jurídica, o cualquier otra norma. El "deber ser" expresa solamente el sentido específico con el cual el comportamiento humano está determinado por una norma. Todo aquello que podemos hacer para describir tal sentido es declarar que difiere del sentido en el que decimos que un individuo se comporta efectivamente en determinada forma o que algo sucede o existe efectivamente. Una proposición del tenor de que algo debe suceder es

una proposición sobre la existencia y el contenido de una norma, y no una proposición sobre la realidad natural, esto es, sobre efectivos eventos naturales... La distinción entre "deber ser" y el "ser" es fundamental para la definición del derecho" (13).

Es así como el derecho o las reglas jurídicas, que tienen su origen en acontecimientos del mundo del ser, se independizan de estas realidades materiales para adquirir vida propia en ese campo del deber ser, proyectándose, posteriormente, sobre la conducta de los hombres que, a su vez, se ubicaría en el mundo del ser.

D) *Derecho y categorías formales. Causalidad e imputación.*

Por otra parte, el concepto del deber ser de KELSEN, ha de inscribirse en el marco de su preocupación por la pureza metodológica del derecho como ciencia, de raíces indudablemente kantiananas. Los juicios de deber ser son a modo de categoría formal, de categoría trascendental *a priori,* a través de la cual se llega al conocimiento del derecho. KELSEN distingue entre Leyes Naturales, regidas por el Principio de la Causalidad, y Reglas de Derecho, regidas por el Principio de la Imputación. Tanto unas como otras tienen en común el tratarse de juicios que unen determinadas consecuencias a ciertas condiciones. KELSEN niega que la diferencia entre reglas de derecho y leyes naturales resida en que las de derecho se refieran al comportamiento humano, pues éste también puede estar regido por leyes naturales, por el principio de causalidad, que es el que interviene en todas aquellas relaciones entre hechos no humanos. Tampoco está la diferencia entre ambos tipos de reglas en que la ley natural no tenga excepciones y sí las tenga el derecho. La regla de derecho —dice KELSEN— no puede tener excepciones, porque el comportamiento contrario a la norma no es una excepción de la norma (14).

(13) Hans KELSEN, *Teoría generale del Diritto e dello Stato,* op. cit., págs. 30 ss.

(14) "Un hecho reviste el carácter de excepción a una regla cuando la proposición que expresa el hecho está en contradicción lógica con la regla. Dado que una norma no es una proposición relativa a la realidad ninguna proposición referente a un hecho real puede estar en contradicción con una norma. Por tanto no puede existir ninguna excepción a una norma. La norma es inviolable, por su misma naturaleza. Decir que la norma es violada por un determinado comportamiento no es más que una expresión figurada; y la figura usada en esta proposición no es exacta. Esta proposición, en efecto, no dice nada de la norma. Esta caracteriza simplemente el comportamiento

La diferencia que, según KELSEN, existe entre las leyes de causalidad y las normas jurídicas reside en la forma en que está expresada la conexión entre la condición y el efecto en ambos casos. La ley natural establece que cuando se produce un hecho necesariamente se deriva el efecto. Es una regla del mundo del ser: cuando se produce A es B. En cambio la regla de derecho establece que cuando se produzca la condición debe ser la consecuencia. "El significado de la unión establecida entre dos elementos por las leyes naturales está dado por el ser, mientras que el significado de la unión entre dos elementos establecidos por la regla del derecho está dado por el deber ser" (15).

En fin, la tercera coordenada del deber ser kelseniano con la que se marca la profunda diferencia entre el pensamiento de este autor y las corrientes iusnaturalistas, de cualquier tipo que estas fueren, consiste en la desvinculación del deber ser respecto de cualquier contenido moral, ideológico o político. El deber ser no es aquí un derivado de algún principio de justicia material, de alguna idea que diferencie entre el bien y el mal. Es simplemente una característica formal de la norma jurídica que se traduce en su propia formulación como un juicio hipotético en el que para determinadas conductas se prevén sanciones coactivas.

E) *El Derecho como fenómeno del mundo real.*

Contra la posibilidad de existencia de un mundo del deber-ser en el que se encuadran las normas jurídicas se ha levantado enérgica la voz del profesor GUASP quien en su imponderable monografía sobre el Derecho desarrolla las ideas que, apretadamente, resumimos a continuación: Pretende GUASP una síntesis entre formalismo y realismo jurídico al definir el Derecho como un conjunto de relaciones entre hombres que una cierta sociedad establece como necesarias. A partir de este concepto, el profesor español va desmenuzando con

---

efectivo como contrario al comportamiento prescrito por la misma norma. La ley natural, sin embargo, no es inviolable. No se pueden excluir verdaderas excepciones a las leyes naturales. El lazo entre causa y efecto establecido en una ley de naturaleza que describe la realidad física tiene solamente un carácter de probabilidad, no de necesidad absoluta, como se pensaba por la más antigua Filosofía Natural". (Hans KELSEN, *Teoría generale del Diritto e dello Stato,* op. cit., pág. 46).

(15) Hans KELSEN, *Teoría generale del Diritto e dello Stato,* op. cit., págs. 46 y 47.

un rigor lógico difícilmente superable los elementos de la definición, entre los que se encuentra el de la necesariedad del Derecho, o idea de la necesidad de las relaciones jurídicas.

La relación humana adquiere la categoría de jurídica cuando se convierte en necesaria, cuando dada una determinada premisa se produce una consecuencia que no puede dejar de ser, que no puede no existir, cualquiera que sea la conducta y la voluntad de los individuos a los que dicha relación afecta, ya que el efecto jurídico no depende de ellos. A propósito de esto se enfrenta GUASP con el problema del deber ser, diciendo que "esta indiscutible cualidad formal de lo jurídico, que obliga a entenderlo como una estricta necesidad, no puede ser debilitada ni atenuada mediante la pretensión de reducir la irremediabilidad del derecho a un *reino distinto del real* a que verdaderamente pertenece. Cabría, en efecto, conceder que el Derecho es un fenómeno que expresa algo ineluctable, pero añadiendo que su esencia de tal no afecta a un ser propiamente dicho, sino a un *mundo,* extrañamente ajeno a este del ser, que sería el del *deber-ser,* y en el cual la confesión de la necesidad dejaría intactas las posibilidades de contingencia de la relación jurídica en el mundo vivo del acaecer natural. Así, se diría que toda la necesidad en que el Derecho consiste habría de extraerse del ámbito real en que hasta ahora lo hemos encontrado para quedar trasplantada a una *órbita de idealidades* donde, a lo sumo jugaría la defendida necesidad: "Como si se dijera que lo jurídicamente necesario no es que el deudor *pague,* sino que el deudor *deba pagar*" (16).

Como fácilmente se aprecia en las palabras que acabamos de transcribir, se niega rotundamente por el autor que comentamos la posibilidad de la existencia de un pretendido mundo del deber-ser, y en este punto hemos de manifestar nuestra absoluta conformidad con sus ideas. En efecto el argumento que utiliza para demostrar su aseveración es lógicamente irreprochable y consiste en una reducción al absurdo en base al principio lógico de no contradicción o, según otros, de identidad: si hay un mundo del deber-ser, ese mundo no puede no ser, luego es (17). "Primeramente se hace preciso observar

(16) Jaime GUASP, *Derecho,* Imp. Gráficas Hergón, Madrid, 1971, página 66.

(17) Como es sabido, el principio de no contradicción, según el cual no se puede negar y afirmar una misma propiedad de un mismo sujeto al mismo tiempo y del mismo modo, aparenta ser negado por la lógica de proposiciones trivalentes de J. LUKASIEWICZ que admite para una misma propo-

—dice GUASP— lo difícil y en realidad imposible que resulta la admisibilidad del enfrentamiento, en un pretendido primer plano, de esas dos llamadas "categorías ontológicas" del ser y el deber-ser, como si fueran puntos de vista que, desde una misma perspectiva, se repartieran trozos distintos de realidad. Evidentemente, esto, para un pensamiento corriente, no es ni puede ser así, porque, de serlo, se llegaría al absurdo terminológico, y lógico de suponer un ser, que no obstante ser, no pertenece al ser lo cual sería más bien un galimatías verbal y mental que no merecería ni siquiera ser recogido" (18).

F) *El Derecho como realidad suprasensible.*

Aunque aceptamos en toda su integridad el pensamiento de GUASP en cuanto a la inexistencia de un mundo del deber ser, distinto del mundo del ser, por ser un imposible lógico lo contrario, no por ello puede concluirse que queda rebatida definitivamente la idea de que el derecho o la norma jurídica implica una conexión de deber ser entre sus dos términos. El Derecho y la norma jurídica es algo que existe y, por tanto, pertenece al mundo del ser. La proposición científica acerca de la realidad del derecho es similar a la proposición referente al objeto de estudio de cualquier otra ciencia: El Derecho *es* una realidad como la que más. No obstante es una realidad que tiene sus características peculiares pues, a nuestro juicio, el Derecho no es una realidad tangible, no es una realidad material perceptible por los sentidos, sino que es un producto objetivado de la voluntad humana reconocible a través de determinados signos, y que, como

---

sición tres valores: verdadero, falso o indeterminado (cfr. Jan LUKASIEWICZ, *La silogística de Aristóteles desde el punto de vista de la lógica formal moderna*, trad. Josefina Fernández, Ed. Tecnos, Madrid, 1977, págs. 48 ss.). No obstante, este razonamiento no aporta nada a nuestro dilema acerca del encuadramiento del mundo del deber ser pues, como dice James G. COLBERT "incluso en la lógica triádica se puede decir que cualquier proposición es indeterminada o no lo es. Es decir, al nivel de cálculo (que algunos consideran más bien matemática que lógica) las proposiciones pueden ser polivalentes, pero en la metalógica (que algunos consideran como la lógica propiamente dicha) toda valoración sigue siendo bivalente" (James G. COLBERT, voz "Contradicción", *Gran Enciclopedia Rialp*, Tomo VI, Ed. Rialp, Madrid, 1979, pág. 39).

(18) Jaime GUASP, *Derecho*, op. cit., págs. 66 y 67.

producto de voluntad, expresa simplemente intenciones humanas, es decir, realidades o conductas que deben producirse para conseguir los fines que el hombre, en el ejercicio de su libertad y mediante la utilización de su conocimiento de la realidad, se propone conseguir (19). Las normas jurídicas son por tanto normas deontológicas, normas que expresan un deber-ser. El deber-ser no es, por tanto, un mundo distinto del real, sino simplemente el modo en que se presentan al conocimiento humano las realidades jurídicas. Si bien se observa, esto es justamente lo que se desprende de las ideas de Hans KELSEN que más arriba hemos resumido. Lo que KELSEN nos viene a decir es que el deber ser es una categoría trascendental, formal y *a priori* del conocimiento humano, no una realidad fenomenológica.

G) *Derecho y leyes de la naturaleza.*

El rechazo del deber ser por parte de GUASP también alcanza a su consideración como categoría formal del pensamiento. GUASP no se limita a negar, como hemos dicho, la existencia de un mundo del deber ser, sino que va más allá y niega igualmente que exista diferencia alguna entre las leyes que se llaman causales o Leyes Naturales y las normas o Reglas Jurídicas. Ya hemos visto más arriba cómo la idea de necesidad del Derecho para GUASP no implica que lo jurídicamente necesario sea que el deudor deba pagar sino que el deudor pague (20).

---

(19) Según CARNELUTTI, "debemos poner la norma como objeto de nuestro estudio porque ésta y no otra es la materia del Derecho; pero, debe quedar bien claro que éste es un objeto inteligible, no un objeto sensible, y que no podemos llegar a su conocimiento sino a través de la observación y la elaboración de los actos. Ahí culmina la dificultad contra la cual ha de luchar la ciencia del Derecho porque su dato es tal que no se llega a él con los sentidos" (CARNELUTTI, *Metodología del Derecho*, op. cit., pág. 17).

(20) "Esta distinción, tan extendida, descansa sobre un tremendo equívoco que arroja sobre el pensamiento jurídico ulterior una indispensable sombra de inexactitud. Pues no es cierto que las leyes de la naturaleza expresen fenómenos reales de predicción histórica constante; las leyes de la naturaleza expresan sólo la posibilidad de un acaecimiento, cuya realidad de hecho queda subordinada a que el supuesto que en la ley se contempla esté debidamente abstraído, libre de influencias distintas a aquéllas a que la ley se refiere, abandonado a sí mismo en el sentido más literario de la expresión. La misma Ley de la gravedad, verbigracia, el ejemplo favorito de los juristas que ahondan en esta nefasta diferenciación, no dice que los cuerpos sin más caigan a tenor de una fórmula determinada sino que los cuerpos *caerían*

La opinión del profesor GUASP sobre este tema nos parece de todo punto inaceptable. Ley Jurídica y Ley de la Naturaleza, son entes que no solamente no pueden identificarse, sino que ni siquiera pueden compararse entre sí pues tienen naturaleza distinta. Ya vimos en páginas anteriores cómo H. KELSEN resolvía este tema en términos más rigurosos y exactos, aunque no exentos de crítica, al menos en algunos de sus aspectos secundarios, como el de que la ley natural no es inviolable (21). De las llamadas leyes de la Naturaleza no puede predicarse la posibilidad de ser o no infringidas, sino su exactitud o falsedad. En cambio las normas jurídicas no pueden calificarse ni de verdaderas ni de falsas, pero sí que son susceptibles de cumplimiento e incumplimiento. En efecto, las Leyes de la Naturaleza no son propiamente leyes, sino proposiciones científicas: una ley de este tipo no expresa más que una representación mental de una afirmación de que algo es o de que algo ocurre de una determinada forma. De una proposición de este tipo se puede decir que es verdadera o es falsa, pero en ningún caso puede ser infringida porque, si las cosas no ocurren como la ley dice, el enunciado no es correcto. En cambio la norma jurídica no es un ente de razón, sino un producto de la voluntad, es un querer que algo sea de una determinada

según la medida que esa fórmula expresa, si no estuvieran sujetos a fuerzas distintas que aquélla que la gravitación estudia, o, como suele expresarse, cuando los cuerpos se hallan abandonados libremente en el vacío. Ahora bien, esto mismo es lo que ocurre precisamente con la ley jurídica, cuya fatalidad no puede ser puesta en duda seriamente. Pues claro está que esta fatalidad de lo jurídico, esta inevitabilidad que describe la forma del Derecho en su íntima esencia, este ser sin poder no ser ni dejar de ser que lo jurídico comporta respecto a la realidad social, se da, de hecho, siempre y cuando se piense en la fuerza correspondiente *actuando ella sola*, es decir, operando también, por así decirlo, en el vacío. Cuando una ley jurídica dice que el vendedor tiene que entregar la cosa vendida no pretende declarar que, de hecho, históricamente, en cuanto entes complejamente determinados, así lo hagan todos y cada uno de los vendedores, sino que indica solamente que esos mismos vendedores, abandonados libremente al medio social en que se produjo su condición de tales, entregan la cosa vendida inevitable e irremediablemente, prescindiendo, como es lógico, de la interferencia de otras fuerzas distintas a las que la ley recoge, fuerzas que pueden incluso ser las propias inteligencias y voluntad del hombre que vende, ya que estas fuerzas son ajenas, por definición, al campo específico en que el derecho está insertado" (Jaime GUASP, *Derecho*, op. cit., págs. 68 y 69).

(21) Hans KELSEN, *Teoría generale del Diritto e dello Stato*, op. cit., pág. 47.

forma o de otra y este querer no puede ser verdadero o falso, pero la realidad puede adecuarse o no al mismo. En esto reside, a nuestro juicio, la diferencia entre ambos tipos de normas y, en conclusión, carece de fundamento la negación del carácter deontológico de las normas jurídicas (22).

H) *Derecho y justicia.*

El deber-ser tiene, como ya dijimos, una tercera acepción que el autor que nos está sirviendo de punto de referencia en este análisis, Hans KELSEN, rechaza por su adscripción al más puro positivismo formalista, pero que sin embargo no puede ser olvidada. Si se admite —y nosotros lo admitimos— que todo hombre encierra en sí unos valores, ya sean innatos, adquiridos por propia experiencia, o transmitidos por educación (no es lugar de entrar en ello), y que entre estos valores se encuentra el de la justicia en las relaciones entre los hombres, he aquí otro campo que puede ser objeto de investigación por la ciencia jurídica. "La mente humana —dice Giorgio DEL VECCHIO— nunca ha permanecido pasiva por completo frente al Derecho: jamás se ha dado por plenamente aquietada con el hecho consumado como si fuese éste un límite insuperable. Todo individuo siente en sí la facultad de juzgar y de valorar el Derecho existente; cada uno tiene dentro de sí el sentimiento de la justicia.

(22) SAINZ DE BUJANDA critica también la identificación que GUASP realiza entre leyes causales y leyes jurídicas señalando que la diferencia radica "en el distinto origen de unas y otras, y en la *carga intencional* que anima a las últimas, y que está ausente en las primeras. Efectivamente las leyes naturales son descubiertas por el hombre; las leyes jurídicas son establecidas por la sociedad". A propósito de lo que, parafraseando a GUASP, podríamos llamar inviolabilidad de la norma jurídica en su estado químicamente puro, es decir, a la idea de que la norma jurídica es semejante a la ley causal porque la violación de ambas se produce sólo por la influencia de elementos extraños, dice SAINZ DE BUJANDA que las leyes naturales no contienen en sí mismas ningún elemento que pretenda imponer la ley frente a esas fuerzas extrañas, sin embargo "el ordenamiento jurídico aspira, precisa y enérgicamente, a eliminar esas fuerzas extrañas, perturbadoras, que pueden dar como resultado el divorcio entre el comportamiento real de los hombres o, si se prefiere, entre la conformación real y efectiva de las relaciones, y aquélla que éstas tengan en el plano puramente normativo" (SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, I, volumen 1.º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, pág. 335).

De aquí la posibilidad de una investigación que es totalmente distinta de las que llevan a cabo las ciencias jurídicas en sentido estricto... Tenemos la necesidad humana de investigar y valorizar la justicia, o sea el derecho tal y como *debiera ser*. Esta investigación (*deontológica*) se desarrolla de un modo autónomo, y comprende la indagación del ideal, y la crítica de la racionalidad y legitimidad del Derecho existente. La Filosofía del Derecho, en esta específica función suya, investiga cabalmente aquello que *debe* o *debiera ser* el Derecho, frente a aquello que *es*, contraponiendo una *verdad ideal* a una *realidad empírica* (pues deontología equivale a la ciencia de lo que debe ser)" (23). Entre los autores patrios que cultivan el Derecho financiero, hay incluso quien lleva esta orientación a límites más extremos. Así el prof. SAINZ DE BUJANDA afirma que es tarea específica de las ciencias jurídicas la investigación de la justicia (24).

Por nuestra parte admitimos la posibilidad científica de enjuiciar valorativamente el Derecho, con lo que nos situamos en la línea de la aceptación de la existencia de modelos ideales de derecho que pueden servir de punto de comparación o referencia para el estudio del Derecho Positivo. Sin embargo sobre esta cuestión volveremos más adelante, pues entendemos que tiene mejor encaje sistemático en otro lugar.

I) *Recapitulación.*

Recapitulando sobre cuanto llevamos escrito, podemos afirmar que el Derecho es un producto objetivado de la voluntad humana, una realidad no material, que expresa juicios de deber ser relativos a conductas humanas.

---

(23) Giorgio DEL VECCHIO, *Filosofía del Derecho*, trad. Luis Legaz Lacambra, Ed. Bosch, Barcelona, 1974, págs. 278 y 279.

(24) "La ciencia del Derecho, en efecto, no puede limitarse a desvelar lo que el Derecho realmente es, sino que ha de indagar —y es esa una tarea primordial—, de modo fundamental, cómo el derecho debe ser... y estos problemas cardinales no rebasan necesariamente el ámbito científico, para insertarse en la esfera de la Filosofía, porque también ellos presentan facetas que se ajustan al tipo de pensamiento que es el propio de la ciencia" (SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, Tomo I, vol. 1.º, op. cit., página 334).

J) *Empirismo y teoría normativa del Derecho.*

El concepto tradicional de norma jurídica y el de deber-ser ha recibido los más duros ataques de los autores que adoptan posturas empiristas e identifican el Derecho con acontecimientos o fenómenos fácticos de orden psicológico o sociológico. Como es obvio, no podemos convertir este bosquejo introductorio en una Historia de la Filosofía Jurídica, por lo cual vamos a omitir la exposición del abanico de doctrinas que se sitúan en este contexto (25), seleccionando únicamente la que nos parece más depurada y avanzada en sus formulaciones, al objeto de centrar la atención en algunos puntos básicos. Entendemos que es el realismo jurídico la corriente señera y, dentro de sus dos variantes, la del realismo jurídico escandinavo de las Escuelas de Upsala y Copenhague, más comprensivo que el rea-

(25) Problablemente la primera obra sistemática apoyada en una concepción psicológica del Derecho sea la de BIERLING según el cual Derecho es lo que los miembros de una sociedad reconocen como norma, por lo que el fundamento de ésta se encuentra en el fenómeno empírico y psicológico de su aceptación. La crítica más profunda a este pensamiento reside en que la norma es válida incluso para el que no la reconoce como tal. Otros autores que admiten elementos psicológicos en sus teorías, aunque sin desarrollarlos por completo, son WINDSCHEID, para quien el Derecho subjetivo se define como el querer o voluntad del titular, ZITELMANN y OERTMAN (cfr. Karl LARENZ, *Metodología de la Ciencia del Derecho,* trad. Enrique Gimbernat, Ed. Ariel, Barcelona, 1966, págs. 43 ss. y 54 ss.). Entre las concepciones sociológicas del Derecho no puede dejar de citarse la del fundador del positivismo, Augusto COMTE, el cual llega a la negación del Derecho insistiendo especialmente en la unidad o consensus de los fenómenos sociales, base de la Sociología como ciencia omnicomprensiva (vid. DEL VECCHIO, *Filosofía del Derecho,* op. cit., págs. 173 ss.; Antonio HERNÁNDEZ GIL, *Metodología de la Ciencia del Derecho,* vol. II, Gráficas Udina, Madrid, 1971, págs. 101 ss.). No obstante, el más destacado autor que considera a la sociología como la verdadera ciencia del Derecho es Eugenio EHRLICH, que concibe la sociología como la única ciencia que se acerca al Derecho con fines prácticos, sin prentender hacer de él ninguna utilización para fines prefijados, sino con la intención de conocer las "normas jurídicas reales" conforme a las cuales se comportan de modo efectivo los hombres: este comportamiento es el que crea el Derecho y las relaciones jurídicas. También, desde el enfoque sociológico, critica los planteamientos normativistas tradicionales de lo jurídico Franz JERUSALEM (cfr. Karl LARENZ, *Metodología de la Ciencia del Derecho,* op. cit., págs. 80 ss.; una aguda crítica al enfoque sociológico de E. EHRLICH, en Hans KELSEN, *Teoría generale del Diritto e dello Stato,* op. cit., págs. 24 ss.).

lismo conductista o behaviorista americano (26), en cuanto que aquél admite junto a un elemento material un elemento psicológico como integrante del Derecho.

Pero antes de introducirnos en esta nueva crítica del deber ser, quizá sea conveniente una breve reflexión sobre las premisas o postulados filosóficos del realismo jurídico.

El realismo jurídico está estrechamente vinculado con el positivismo lógico, uno de los movimientos que mayor influencia han ejercido en el segundo tercio de siglo (27). Este positivismo supone fundamentalmente un rechazo enérgico del idealismo alemán. El punto común de los promotores de la Enciclopedia Internacional de la Ciencia Unificada reside en la negación de toda metafísica especulativa, a la que manifiestan constantemente su desprecio, no considerándola falsa, sino simplemente vacía de contenido (28). El neopositivista parte de una afirmación: sólo tienen sentido aquellos enunciados cuyo contenido es susceptible de verificación empírica.

---

(26) Sobre el realismo jurídico americano véase RECASENS SICHES, *Panorama del pensamiento jurídico en el siglo* XX, tomo II, Editorial Porrúa, S. A., México, 1963, págs. 579 ss. Giovanni TARELLO, *Il realismo giuridico americano*, Giuffrè, Milano, 1962, *passim*. Como punto axial de estas doctrinas puede señalarse que se interesan por la realidad del comportamiento o conducta de los jueces y funcionarios y no por los conceptos abstractos de deber-ser, norma en sentido tradicional, etc.

(27) Como predecesor de este movimiento se considera al autor del *Tractatus logico-philosophicus*, Ludwig WITTGENSTEIN, emigrado a Cambridge ante las amenazas del nazismo. Los autores más significativos son los componentes del llamado "círculo de Viena" surgido al calor de Moritz SCHLICK, que en 1936 fue asesinado por uno de sus estudiantes. Sus seguidores, entre los que destacan Rudolf CARNAP, Friedrich WEISMAN y Hans REICHENBACH, se exiliaron a Inglaterra y Estados Unidos de América, países donde se han desarrollado principalmente estas doctrinas, que en el empirismo inglés y el pragmatismo americano han encontrado buen caldo de cultivo (al respecto véase Bertrand RUSSELL, *La sabiduría de Occidente*, trad. Juan García-Puente, Aguilar, Madrid, 1962, págs. 305 ss.; Jorge IPAS, voz "Neopositivistas lógicos", en *Gran Enciclopedia Rialp*, tomo 16, Ed. Rialp, Madrid, 1979, págs. 728 ss.).

(28) El propio WITTGENSTEIN intenta ya demostrar que si se hace un análisis lingüístico de las preguntas que normalmente se propone la filosofía tradicional, se llega a la conclusión de que son preguntas que no tienen sentido propio. Tras la terapéutica lingüística, esos problemas dejarían de interesar al filósofo (vid. Bertrand RUSSELL, *La sabiduría de Occidente*, op. cit., págs. 307 y 308).

Se pretende así aproximar la filosofía a las Ciencias Naturales. Todo lo no verificable empíricamente se destierra como un sin sentido. Estas ideas, aplicadas al Derecho, producen inmediatamente conclusiones que se apartan de los moldes tradicionales, pero antes de entrar en ellas es conveniente que señalemos los puntos débiles del positivismo lógico, que nos sirven para la crítica posterior del realismo jurídico. El talón de Aquiles de esta doctrina se encuentra en su propio punto de partida, pues si sólo tiene sentido la proposición cuyo contenido es verificable empíricamente, esta proposición inicial carece de sentido ya que no es comprobable empíricamente que sólo tiene sentido lo que es empíricamente comprobable (29).

Sobre la verificabilidad se ha levantado toda una serie de construcciones, pero ninguna llega a ser satisfactoria porque, como dice RUSSELL, aunque supongamos que hemos encontrado algún método para verificar una proposición, "si hacemos una descripción del procedimiento, podemos preguntar entonces cuál es el sentido de esa descripción. Esto conduce inmediatamente a una regresión infinita de significados que han de ser verificados, a menos que en un momento determinado admitamos que el sentido de una proposición sencillamente salta a la vista. Pero si admitimos esto, el principio original quedaría destruido, y entonces lo mismo podríamos admitir que estamos en condiciones de discernir enseguida y directamente cualquier significado" (30). También pueden oponerse serias objeciones al sentido que da el positivismo lógico a la teoría científica, elaborada a partir de los llamados asertos protocolarios, pero no es este lugar de extenderse más en ello (31).

En base a cuanto llevamos expuesto, es fácil comprender que una doctrina jurídica apoyada en las premisas filosóficas antedichas tiene que negar necesariamente la idea de deber-ser y el Derecho como realidad suprasensible, por ser conceptos vacíos o sin sentido, pues el deber-ser no es algo verificable empíricamente, tanto si se

(29) Así lo destaca FERRATER MORA, *La Filosofía actual*, op. cit., pág. 86.

(30) Bertrand RUSSELL, *La sabiduría de Occidente*, op. cit., pág. 306. En este mismo lugar RUSSELL desarrolla los intentos de SCHLICK, CARNAP y NEURATH para evitar la refutación de que la teoría de la verificabilidad es ella misma un doctrina filosófica, pues esto es un gran aprieto para quien rechaza toda doctrina filosófica. No podemos detenernos ya en estos detalles.

(31) Vid. James G. COLBERT, voz "Ciencia. Estudio General" en *Gran Enciclopedia Rialp*, tomo 5, Ed. Rialp, Madrid, 1979, pág. 598.

considera como categoría formal, como si se estima que está integrado por un derecho ideal que sirva de contraste valorativo del derecho positivo vigente (32).

K) *El Derecho como expresión lingüística y como fenómeno psicológico.*

Por una parte, el concepto de deber y la fuerza vinculante del Derecho objetivo, entendido como conjunto de normas, es para estos autores una pura entelequia sin contenido real. Karl OLIVECRONA, el autor que más ha contribuido a la difusión del pensamiento escandinavo, la expresa en los siguientes términos: "La palabra "deber", y las demás del mismo tipo, son expresiones imperativas para influenciar el comportamiento de los hombres. Es un puro sin sentido sostener que denotan una realidad cualquiera: su única función es la de actuar sobre el ánimo de los individuos, impulsándolos a realizar o no realizar una determinada acción, y no la de comunicar informaciones sobre un determinado estado de cosas. Por medio de tales expresiones los legisladores consiguen influenciar el comportamiento de los funcionarios públicos y de la población en general" (33).

El Derecho se reduce por tanto a conductas y a expresiones lingüísticas, es decir, a hechos naturales y sensibles. En definitiva, para esta corriente doctrinal, el Derecho no es algo que tenga existencia propia, sino que es un fenómeno psicológico en virtud del cual se acepta el contenido de una representación de la conducta humana formulada a través de determinados procedimientos que influyen en la voluntad de los individuos. La fuerza de la norma reside en su aceptación y en el hecho de que real y efectivamente los comporta-

(32) "Nada es más eficaz para caracterizar las intenciones y la posición de la escuela escandinava que el lema de Hägerström: *Praeterea censeo metaphysicam delendam esse,* donde por metafísica se entiende cualquier tentativa de extrapolar del *continuum* de la experiencia sensible la noción de realidad en sí misma, y de transformar por la expresa referencia a la moral, el derecho, el Estado y la religión, las simples expresiones y manifestaciones de sentimientos, de deseos, en juicios concernientes a la existencia de entidades reales, objetivas, originando así la creencia en un mundo suprasensible distinto y superior al empírico" (Silvana CASTIGLIONE, presentación del libro de Karl OLIVECRONA, *Il diritto come fatto,* Giuffrè, Milano, 1967, págs. VIII y IX).

(33) Karl OLIVECRONA, *Il diritto come fatto,* op. cit., pág. 14.

mientos de los destinatarios se adecúen a la misma. Algunos autores llegan incluso a decir que la norma es una pura ficción imaginativa pues lo que habitualmente se llama norma no es sino un texto, un conjunto de palabras o de signos unidos de forma que expresan un significado, pero que ejercen en los individuos un influjo y los inducen a obrar de una determinada forma. Este influjo tiene su razón de ser —según esta dirección doctrinal— en la "remisión a una norma", y la norma no es sino un impulso psicológico a actuar de una determinada forma cuando se produce una determinada situación, impulso que se fundamenta en los hábitos creados a través del proceso educativo y de la experiencia adquirida en acontecimientos pasados, proceso en el que el mismo derecho juega un papel preponderante (34).

Como habrá sido ya apreciado, esta teoría convierte a la Ciencia del Derecho en pura sociología y psicología. De ahí que no deba resultar extraño que, a partir de tales premisas, se llegue por algunos autores a la conclusión de que "la competencia para decirnos qué es el derecho corresponde a las ciencias del lenguaje y de la conducta, y no a la teoría general del Derecho" (35).

L) *Crítica del realismo jurídico.*

La lectura de las obras de la escuela escandinava es ciertamente apasionante por el rigor lógico con el que a partir de sus axiomas se desenvuelven, y por la claridad expositiva de sus autores. No obstante dejan muchos puntos de insatisfacción, a pesar de que han abierto caminos nuevos a la investigación jurídica.

Para nosotros el punto nodal de crítica se sitúa en la negación apriorística, no demostrada e incongruente, de las realidades no per-

(34) "Comenzamos examinando... cómo se forman nuestras ideas morales. Es evidente que la solución no podrá apartarse de las líneas que hemos trazado hasta aquí. En efecto la educación que recibimos es determinante a este propósito. El carácter se forma bajo la influencia directa del ambiente en el que nos desarrollamos de forma especial durante nuestra infancia: la sociedad que nos circunda traza una impronta duradera sobre nuestras ideas, y entre las fuerzas que actúan dentro de la sociedad, el derecho es sin duda la más importante" (véase Karl OLIVECRONA, *Il diritto come fatto*, op. cit., pág. 128).

(35) Enrico PATTARO, *Filosofía del Derecho. Derecho. Ciencia jurídica*, trad. de José Iturmendi, Ed. Reus Madrid, 1980, pág. 250.

ceptibles o no verificables empíricamente. Sobre esto no debemos insistir pues ya hemos hablado de ello. En lo estrictamente jurídico y por lo que ahora nos concierne, no nos parece que las ciencias psicológicas, sociológicas y del lenguaje puedan dar buena cuenta de lo que es el Derecho, ni separada, ni conjuntamente.

En efecto, no puede dudarse de que en los fenómenos jurídicos las relaciones e impresiones que se producen en la mente humana tienen una importancia grande. De ahí que la psicología deba estudiar esos aspectos del fenómeno. Pero eso no es el Derecho. La norma jurídica no puede confundirse con el sentimiento o creencia de la obligatoriedad de una conducta, ni aún en el supuesto de que la creencia vaya acompañada de la conducta misma. El propio OLIVECRONA estima que la obligatoriedad de la norma no deriva de la creencia individual de su carácter vinculante. "Se podría quizá sugerir —dice OLIVECRONA— que nosotros nos sentimos vinculados por las normas y que este sentimiento constituye el obstáculo que nos impide actuar de forma ilegal. En efecto, toda persona normal se abstiene por tales inhibiciones de realizar muchas opciones prohibidas por la ley. Sería sin embargo completamente equivocado identificar la fuerza obligatoria con la existencia de las inhibiciones. El sentimiento de la obligación y las inhibiciones que de él se derivan han de ser considerados completamente distintos de la fuerza vinculante en sí misma. Nadie sería capaz de sostener, en efecto, que la ley no es vinculante, para aquellos que no se sientan obligados a respetarla. Esto equivaldría a decir que el derecho obliga sólo a los ciudadanos honestos y no a los criminales" (36). Pero si bien es cierto que no se hace residir la fuerza de la norma en la voluntad individual, sí que al menos se está pensando en una especie de idea colectiva de sometimiento: "El proyecto legislativo no se eleva (con su promulgación) a una esfera diferente de la realidad, sino que simplemente se hace objeto de ciertos procedimientos formales dotados de un particular efecto de naturaleza psicológica" (37). La norma sería por tanto el imperativo independiente que encuentra aceptación colectiva.

Ahora bien, si se observa detenidamente el texto transcrito se aprecia una cierta contradicción en el pensamiento de OLIVECRO-

(36) Karl OLIVECRONA, *Il diritto come fatto*, op. cit., pág. 9.
(37) OLIVECRONA, *Il diritto come fatto*, op. cit., pág. 45.

NA pues, pretendiendo oponerse a la tesis kelseniana, según la cual la existencia o validez de la norma deriva de su conformidad con otra norma superior, parece que el consenso o sometimiento psicológico colectivo sólo es necesario en relación con los procedimientos (dotados de efectos psicológicos) a través de los cuales el proyecto normativo se convierte en norma. La conclusión correcta debería ser que el Derecho está formado por normas aprobadas por procedimientos que una parte relevante de la sociedad (la suficiente para hacerlos efectivos) acepta como aptos para crear derecho. Pero entonces el Derecho ya no es el efecto psicológico, sino las normas correctamente promulgadas. El efecto psicológico podrá ser el sustrato en que se apoya la vigencia de la constitución, pero a partir de ahí las demás normas encuentran el fundamento de su vigencia en aquélla.

Tampoco el Derecho es identificable con la conducta de los destinatarios de las normas, ni aún teniendo presente que para el realismo jurídico el destinatario de los preceptos del legislador es el juez y no el ciudadano (38). Si suponemos como destinatario a toda la colectividad, la conducta de los individuos contraria a la norma no implica nunca la desaparición de ésta (mientras se mantenga el consenso básico sobre el conjunto del ordenamiento), pues en cualquier momento en que se plantee el conflicto ante un tribunal, podría lograrse coactivamente la aplicación de la norma en cuestión. Si se supone que los destinatarios son los jueces, el Derecho tampoco puede identificarse con la conducta de éstos, porque primero habría que cuestionarse si es la conducta la que determina el Derecho o es el Derecho quien hace que las sentencias tengan uno u otro contenido. Es probable que estemos bordeando los límites del razonamiento tautológico porque siempre tendremos irresoluto el gran problema del *quis custodiat custodes.* Pero, a nuestro juicio, la norma

(38) Tomando como ejemplo la ley que prescribe que quien ha cometido un homicidio debe ser condenado a muerte, "en este caso —dice OLIVECRONA— lo que viene representado es la acción final del juez en un proceso de homicidio. La acción imaginada de la que se habla en la ley debe servir al juez como modelo de comportamiento para todos los casos en los que él se encuentre en una situación correspondiente a la descrita en el enunciado normativo, es decir, toda vez que una persona acusada de homicidio sea conducida ante él y reconocida culpable del delito del cual ha sido imputado" (*Il diritto come fatto,* op. cit., pág. 23).

es la base de la sentencia judicial, la norma es norma porque deriva su validez de una constitución, y ésta se apoya en el sometimiento de la colectividad a la misma. Si pensamos en el hipotético supuesto de unos jueces emitiendo sentencias contrarias o sin el apoyo de las normas derivadas de una constitución aceptada socialmente, probablemente el sistema judicial vigente estaría socavando sus fundamentos y caminando hacia su propia desaparición o reforma. Ello no obsta para que en casos particulares y excepcionales se pronuncien sentencias contrarias al ordenamiento jurídico, pero, precisamente por su carácter esporádico, no puede decirse que esas sentencias sean el derecho vigente. Buena prueba de la preeminencia de la norma, como realidad jurídica anterior a la sentencia judicial, es la uniformidad de criterios que se dan entre distintos jueces (a pesar de que no haya instancia superior común a todos que unifique jurisprudencia).

Alf Ross trata de salvar esta posible objeción diciendo que existe una ideología normativa común, presente y activa en la mente de los jueces cuando actúan en su calidad de tales, pues no podría ser de otra manera, ya que si los jueces no se guiaran por criterios comunes y constantes, sería imposible la seguridad jurídica en la vida cotidiana (39). Semejante forma de razonar no es correcta, desde nuestro punto de vista, porque el autor citado no explica el hecho con su teoría, ya que de ésta no puede deducirse dicha conclusión; antes al contrario, omite o prescinde de toda justificación teórica del hecho real y se limita a aseverar que las cosas son así porque no pueden ser de otra manera. Y, efectivamente, son así, y al ser así están poniendo en solfa las construcciones científicas del realismo jurídico. El mismo positivismo lógico, del que el realismo jurídico es una derivación, enseña que cuando un hecho no concuerda con una teoría, hay que rechazar la teoría, en lugar de mantenerla aun a costa de no encontrar explicación al hecho dentro del seno de la misma.

El estudio del lenguaje del Derecho ha producido interesantes aportaciones al conocimiento jurídico. No obstante estimamos que se exagera su importancia cuando se definen los preceptos o disposiciones jurídicas como simples expresiones lingüísticas prescriptivas

(39) Alf Ross, *Sobre el derecho y la justicia*, Editorial Universitaria, Buenos Aires, 1963, págs. 73 ss.

que cumplen funciones preceptivas porque suscitan el temor a la sanción, o porque provocan en el destinatario la representación de una conducta que se considera debida por la influencia de las convicciones que operan en su mente (40). Nadie niega que el contenido de las disposiciones o normas vigentes se materializa y se transmite a base de signos, y el profundizar en el significado, clases y efectos psicológicos que los signos producen es sin duda de gran utilidad. Pero la norma o precepto y el Derecho no pueden confundirse con su forma externa (41). Por muy cierto que sea que la norma se manifiesta a través de un lenguaje preceptivo, esta verdad no es suficiente para ensombrecer la de que la eficacia preceptiva y desde luego, la validez jurídica de los signos utilizados no se encuentra en los signos mismos, sino en que expresan una voluntad o, si se quiere, un imperativo dictado de acuerdo con otras normas superiores que autorizan a emanarlo. La semiótica no puede dar una explicación cabal de la naturaleza del Derecho.

El realismo jurídico tampoco acepta el deber-ser como categoría formal del pensamiento, en la que encuentran encaje específico las normas jurídicas, en contraposición con las leyes causales. Perfectamente coherentes con el resto de sus ideas, los autores que venimos comentando dicen que el Derecho se rige por leyes causales y la norma, el precepto o la disposición legal no es más que uno de los factores que interviene como causa en el proceso. El efecto es la sentencia judicial. OLIVECRONA expresa esta idea con meridiana clari-

(40) Cfr. Enrico PATTARO, *Filosofía del Derecho. Derecho. Ciencia jurídica*, op. cit., págs. 127 ss.

(41) "Conviene sin embargo distinguir las normas jurídicas frente a las disposiciones o textos legales. DE CASTRO, tras señalar que la norma es, según su opinión, el mandato con eficacia social organizadora, afirma que la disposición es sólo la señal o el signo sensible mediante el cual se manifiesta aquel mandato. No vamos ahora a hacer hincapié sobre la idea de mandato. Sí conviene retener que una cosa es la norma y otra aquellas señales o signos sensibles mediante los cuales la norma se manifiesta o se exterioriza. DE CASTRO dice que, aunque de diversos modos, norma y disposición o norma y texto se encuentran en una relación de mutua dependencia. Las simples palabras o los simples hechos no son capaces de crear deberes jurídicos. Y a la inversa, el mandato de la autoridad necesita, para llegar a ser eficaz, de un signo sensible que lo dé a conocer" (Luis DÍEZ PICAZO, *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*, op. cit., págs. 102 y 103).

dad: "es evidente —dice—, que hay en realidad una relación de causa y efecto entre el delito y su castigo. ¿Por qué motivo el asesino es conducido ante el tribunal, sino porque es sospechoso de haber matado a otra persona? y ¿Por qué es sospechoso? ¿No es quizá en la mayor parte de los casos porque verdaderamente ha cometido el crimen del que es acusado? Después de que el hecho ha sido probado con el modo referido por el Derecho Procesal, el juez emite la sentencia. Evidentemente tal sentencia está originada, por un lado, por el hecho cometido por el reo y, por otro lado, por cuanto prescribe la ley puesto que el juez está influenciado por estos dos factores al emitir su juicio. Nótese que yo enumero de propósito entre los hechos el contenido de las normas. Las palabras estampadas en los textos legislativos son sin duda hechos, y también lo son las ideas evocadas en la mente de quien las lee. Estas constituyen una de las causas principales del comportamiento del juez al emitir la sentencia. Si las leyes no produjeran este efecto, sería tanto como eliminar la actividad legislativa como una inútil pérdida de tiempo. Naturalmente hay otras causas que actúan sobre el juez como por ejemplo su temperamento, su educación, sus intereses y así sucesivamente. Pero el punto importante que debe subrayarse es que tanto la acción criminal cuanto el Derecho son *causa* del castigo" (42).

Ha de notarse que la Ley causal a que se refiere el autor citado opera en plano distinto de la relación de deber-ser kelseniana. La ley causal se produce entre los hechos que condicionan la decisión del Juez y la decisión misma, y este planteamiento es una derivación de la idea de que los destinatarios de las normas son los jueces y tribunales. Sin embargo en KELSEN la relación de deber-ser se produce entre la hipótesis normativa y el efecto previsto por la misma: lo que suceda posteriormente en la realidad no tiene nada que ver con la estructura de la norma. El realismo jurídico conduce a un determinismo, para nosotros inaceptable, puesto que no se corresponde con la naturaleza de las cosas, no se corresponde con la realidad. La sentencia del juez es una decisión humana y en las decisiones humanas no caben leyes causales, sino simplemente influencias externas sobre la voluntad del individuo. Pero las influencias no determinan necesariamente la conducta salvo caso de

(42) Karl OLIVECRONA, *Il diritto come fatto*, op. cit., pág. 13.

fuerza irresistible, en la que el acto humano pierde su condición de tal. Pero no es este lugar de entrar en una crítica del determinismo (43), ni en un análisis de las circunstancias psicológicas que condicionan la decisión judicial. Sean cuales fueren estas circunstancias, el juez para operar dentro del ordenamiento ha de limitarse a aplicar la norma. Si bien es cierto que en ese proceso aplicativo ha de hacer uso de sus escalas de valoración personales, no lo es menos que, si rebasa ciertos límites, la sentencia puede ser calificada de antijurídica partiendo de los contenidos de las normas vigentes. Y, aunque esta calificación no tenga eficacia práctica por exigencias del principio de seguridad jurídica, el mero hecho de que sea posible la emisión de tal juicio es una prueba de que el Derecho es algo más que un conjunto de situaciones o circunstancias fácticas que determinan causalmente las sentencias judiciales.

3. — El Derecho como conjunto de normas.

De lo expuesto se deriva que consideramos el Derecho como un producto objetivado de la voluntad humana que se integra de reglas o normas que establecen una relación o hilación de deber ser entre una premisa hipotética y los efectos para ella previstos.

A) *Normas jurídicas y normas morales.*

No obstante hay normas de varias clases y no todas son jurídicas. Desde que con Puffendorf y Tomasio se produce una escisión entre Derecho y Moral, se ha tratado de profundizar en la diferencia entre los preceptos éticos y las normas jurídicas. Ya en estos autores preocupados por rescatar de la intervención del Estado la esfera de libertad personal, se observa la distinción entre mundo externo y mundo interno que, como es sabido, sería perfeccionada por Kant: "Estas leyes de libertad se llaman *morales,* para distinguirlas de las leyes naturales o físicas. Cuando no se refieren más que a acciones externas y a su legitimidad se las llama jurídicas. Pero si además exigen que las leyes mismas sean los principios determinan-

(43) Cfr. Millán Puelles, *Fundamentos de Filosofía,* Ed. Rialp, Madrid, 1972, págs. 377 ss.

tes de la acción, entonces se llaman *éticas* en la acepción más propia de la palabra. Y entonces se dice que la simple conformidad de la acción externa con las leyes jurídicas constituye su *legalidad*; su conformidad con las leyes *morales* es su *moralidad*. La libertad, a que se refieren las leyes jurídicas, no puede ser más que la libertad en la práctica externa; pero aquella a que se refieren las segundas, debe ser la libertad en el ejercicio exterior e interior del arbitrio, cuando está determinado por las leyes racionales" (44).

La radical separación kantiana entre Derecho y Moral no es plenamente satisfactoria por las indudables implicaciones y relaciones mutuas existentes entre unas y otras, lo que ha motivado la crítica de la doctrina posterior.

Para mejor comprender ambas esferas y las relaciones existentes entre ellas, volvamos a la afirmación que hicimos al principio de este trabajo de que el hombre es un ser dotado de entendimiento y de voluntad. A partir de estas premisas, nos da MORTATI una explicación del problema altamente clarificadora. Vamos a traducir sus propias palabras para evitar que un deficiente resumen de las mismas pueda impedir su perfecta comprensión. Discúlpesenos la amplitud de la cita, pues creemos que merece la pena su transcripción:

> "...el fenómeno jurídico representa un tipo particular o modo de ser del conjunto del orden que rige el Universo, justamente el orden jurídico. Este aparecerá claro cuando se considere que el hombre, mientras que está dotado de libertad y racionalidad (cualidades que lo hacen idóneo para reconocer las relaciones subsistentes entre las múltiples necesidades advertidas por él y los medios necesarios para satisfacerlas, procediendo a juicios de elección y de graduación en orden a los unos y los otros, sobre la base de reglas de comportamiento prefijadas por él) viene a sufrir los límites y los obstáculos en el ejercicio de tales actividades, a causa sea del conocimiento eventualmente incompleto acerca de las leyes del mundo natural (leyes que se llaman fenomenológicas, porque describen el modo de acaecer los fenómenos y las manifestaciones de una realidad dominada por necesidades objetivas), sea también de las oscilaciones de la propia voluntad, que puede hacerlo inconstante en los propósitos, conducirlo a violar la ley interna asumida por él como guía de la propia actividad (leyes que, en contraposición a las fenomenológicas, se llaman deontológicas, porque prescriben lo que debe ha-

(44) KANT, *Principios Metafísicos del Derecho*, op. cit., pág. 17.

cerse para alcanzar los fines prefijados y así hacer reaccionar la propia conducta).

La inobservancia de esta ley impide la consecución del fin, determinando como consecuencia una situación de desventaja, a la cual puede darse el nombre de sanción (entendida en el sentido específico de efecto dañoso derivado de la infracción de reglas de comportamiento), y que consiste sea en la insatisfacción de la necesidad que había promovido la actividad, sea en el sufrir un sentimiento de remordimiento, es decir, ese particular sufrimiento que deriva de la constatación que el hombre, erigiéndose en juez de sí mismo, efectúa de la infidelidad en que ha incurrido, respecto del orden prefijado por él mismo, y que puede llevarle hasta el punto de infligirse determinadas penas corporales o de otro género, para expiar y así rescatarse del sentido de culpa que le invade.

Hasta ahora hemos contemplado al hombre aislado, sólo consigo mismo en el sagrario de su propia conciencia. Pero tal representación corresponde sólo a un aspecto de su personalidad dado que ésta se desarrolla en su plenitud exclusivamente en la sociedad con otros hombres en las relaciones entabladas con ellos, necesarias para la satisfacción de la mayor parte de las necesidades, que exigen cooperación con otros. Hay que preguntarse si los elementos que entran a componer el orden que se instaura en el ámbito de la personalidad individual, entre los intereses y los valores que se reúnen y coordinan en torno al ideal de vida perseguido por cada uno, encuentran, y hasta qué punto, reflejo en aquél más vasto orden que liga entre ellos a los miembros de grupos, convertidos en homogéneos por la semejanza de las necesidades y por la exigencia de satisfacerlas por medio de una acción común. Hay que afirmar la correspondencia entre las dos series de elementos en cada una de estas dos especies de manifestaciones del fenómeno jurídico siempre que se tenga presente, además de la diversa dimensión, el diverso modo de su manifestación, dependiente de la exteriorización de las relaciones respecto a las cuales el orden se constituye. Cuando las necesidades se agotan en la esfera del particular la incongruencia de la conducta respecto al fin prefijado por él se resuelve en su exclusivo daño; por el contrario la infidelidad al fin común a los otros se traduce también en daño de éstos: de este modo, para evitar este evento y prevenir, en cuanto sea posible, las infracciones del orden, y en todo caso hacer valer contra ellas las sanciones represivas, es necesario crear un mecanismo de aseguramiento del orden mismo que se sustraiga a la voluntad inestable de los individuos, y aparezca como expresión de la voluntad colectiva del grupo, objetivada y hecha constante en sus manifestaciones. Tal mecanismo se realiza dando vida a una autoridad, esto es a un poder, diferenciado de cada uno de los singulares socios, que consiga hacer valer frente a éstos la ley del grupo y ejercitar en relación con aquéllos que incurren en la transgresión de la ley misma las medidas a su cargo que asumen

> carácter sustitutivo o satisfactorio del incumplimiento del deber y, en este sentido, se convierten en reintegradoras del orden violado" (45)

Los magistrales párrafos que acabamos de reproducir tienen, a nuestro juicio, la gran virtud y mérito de dejar claros no sólo los puntos de separación entre las normas jurídicas y las normas morales, sino también, lo que no es menos importante, sus puntos de conexión. Norma moral y norma jurídica son especies del mismo género y la similitud entre ambas no es sólo de estructura, o de modo de ser, o de ser pensadas, sino que la similitud afecta también a su contenido, por lo que no es posible la tajante y rígida separación que por algunos se ha pretendido entre ambas. En efecto, tanto la norma moral como la norma jurídica pretenden hacer realidad las aspiraciones del hombre satisfaciendo sus intereses y las necesidades por él mismo sentidas y prefiguradas. De aquí que entre las ideas morales más difundidas en la sociedad y los contenidos de las normas jurídicas vigentes en un determinado grupo social, no puede haber grandes contradicciones, pues siendo todas ellas normas de conducta del hombre, no es posible pensar que todos o la mayor parte de los miembros de la sociedad estén sometidos simultáneamente a dos órdenes contradictorios de preceptos. Cuando menos entre el derecho vigente y la moral más difundida no puede haber oposición en el sentido de que el Derecho ordene conductas moralmente prohibidas.

B) *Caracteres de las normas jurídicas.*

De lo anterior se desprenden algunas características esenciales de la norma jurídica, como las siguientes: 1) Alteridad. El derecho y la norma jurídica es, esencialmente, regla que regula conductas de los hombres en relación con otros hombres (46). Como ya dijimos

---

(45) Costantino MORTATI, *Istituzioni di Diritto pubblico*, vol. I, Cedam, Padova, 1969, págs. 3 a 5.

(46) El profesor LASARTE ALVAREZ se ha ocupado de la alteridad de las normas jurídicas tributarias (él habla de bilateralidad), a propósito del estudio de las doctrinas que niegan a las mismas la naturaleza de Ley material. Este autor sostiene que la bilateralidad es carácter esencial de la norma jurídica, pero rechaza el concepto de bilateralidad en el sentido de reciprocidad (ORLANDO, INGROSSO, LOLINI, DI PAOLO), y en el sentido de

más arriba siguiendo al profesor DÍEZ PICAZO la experiencia jurídica sensible es el conflicto de intereses. El Derecho se explica y encuentra su razón de ser en la convergencia de las personas, en cuanto que dos o más sujetos pretendan desenvolver acciones o realizar conductas que son entre sí incompatibles. Como dice el profesor DÍEZ PICAZO, "la existencia de conflictos dentro de la marcha de un grupo social, aunque beneficiosa en la medida que dinamiza, comporta una serie de situaciones de tensión, que trastornan o pueden trastornar el normal desarrollo de la convivencia. Hay pues, una cierta exigencia social de solución o, por lo menos, de ordenación de los conflictos" (47).

Existen conflictos frente a los que los restantes miembros de la sociedad, no implicados en los mismos, no adoptan posturas de ningún tipo y dejan que se resuelvan por la propia dinámica de los hechos: en estos casos el conflicto no tiene relevancia jurídica ninguna. Hay otros casos en que, ante la situación de conflicto, el resto de la sociedad toma partido por algunos de los intereses en juego, pero lo hace de forma desorganizada, sin estatuir ni crear mecanismo alguno de reacción frente a los individuos que imponga una deteminada conducta de forma necesaria. En este segundo supuesto, la actitud del resto de los miembros de la colectividad puede constreñir a las partes en conflicto a resolverlo de una determinada forma, aun teniendo que ceder en su propia voluntad, pero por tratarse de una reacción social no organizada, tampoco podemos hablar de Derecho como veremos a continuación. En otros casos los miembros de la colectividad, consideran el conflicto con suficiente trascendencia para la vida de los demás como para intervenir en él y establecer, a través de una organización a la que se defiere el uso de la autoridad, el modo en que debe resolverse el conflicto. Según DÍEZ PICAZO, existen diversas formas de intervenir en la solución de los conflictos de intereses entre particulares. Una de ellas, la que nos interesa especialmente aquí, consiste en prever el conflicto antes de que se produzca y establecer cuáles son los intereses que han

---

DONATI y LOLINI que exigen que en la relación regulada intervengan al menos dos partes *distintas* del Estado (cfr. LASARTE ALVAREZ, "Sobre la ley tributaria (Nota a una vieja polémica)", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 76, 1968, págs. 749 ss.).

(47) DÍEZ PICAZO, *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*, op. cit., pág. 13.

de predominar, o bien en crear con anterioridad al conflicto mismo los procedimientos a través de los cuales se puede conseguir la pacificación o bien en establecer qué personas o que órganos pueden tomar una decisión que componga los intereses en litigio. Toda esta serie de estatuiciones en las que se prevén futuros conflictos y se busca su solución, son normas jurídicas. De ahí que la norma jurídica se proyecte siempre hacia conductas de las personas que de algún modo afectan o se refieren a terceros. La alteridad del Derecho es probablemente lo que llevó a KANT a confundir el Derecho con las acciones exteriores, pues normalmente son las acciones exteriores las que nos relacionan con los demás; no obstante, es exagerado encerrar el Derecho en tan reducido campo, pues parece innegable que determinados actos internos, como la intención o finalidad que persigue el sujeto con sus actos, son jurídicamente relevantes. La norma no puede, por tanto, considerarse como una formulación abstracta, lejana de las realidades de la vida cotidiana. Si la norma no se proyecta sobre la realidad viviente, sobre las relaciones efectivamente existentes entre los hombres, no puede decirse que haya derecho. Cualquier otro planteamiento conduce a un racionalismo inerte o una pura lógica jurídico-formal sin contenido. La relación entre hombres, como acertadamente dice GUASP, es la verdadera materia jurídica (48).

2) Coercibilidad. Otro carácter esencial del Derecho al que hemos realizado sucinta referencia en el párrafo anterior, es el de la existencia de una organización, es decir, la predisposición de unos medios materiales y personales, que tienen encomendada la misión de hacer que la norma jurídica sea efectiva mediante la imposición de las sanciones correspondientes a las personas que realizan las conductas que, según el Derecho vigente, las merezcan. La previsión de un cuadro sancionatorio y la predisposición de los medios para hacerlo efectivo imprime al Derecho la nota de imperatividad o coercibilidad. Rudolf von IHERING fue sensible a esta fundamental

(48) Véase el desarrollo que el profesor GUASP hace de este elemento del Derecho en su ya citada obra *Derecho*, págs. 13 ss. COSSIO distingue entre la conducta humana en su interferencia intersubjetiva y los conceptos con los que pensamos esa conducta, que son las normas jurídicas, por lo que la norma siempre se proyecta sobre situaciones en las que dos o más sujetos entran en relación (C. COSSIO, *La Teoría egológica del Derecho y el concepto de libertad*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1964, págs. 51 y 213).

característica del Derecho, y dedicó a la coerción el más largo de los títulos de su obra *El fin en el Derecho.* Allí encontramos afirmaciones como las siguientes: "Entre las normas creadas por la sociedad merecen el nombre de derecho solamente aquéllas que tienen tras de sí la coerción, o mejor (desde el momento en que, como hemos visto, sólo el Estado tiene el monopolio de la coerción) la coerción estatal. Con esto se viene implícitamente a decir que son normas jurídicas solamente las normas asistidas por la coerción estatal, o bien que el Estado es la única fuente del Derecho... El absoluto criterio distintivo del Derecho es la coerción ejercitada por el Estado en el curso de la ejecución: una norma jurídica sin coerción jurídica es autocontradictoria, es un fuego que no quema, una luz que no resplandece" (49).

El mismo IHERING se apercibió y trató de rebatir algunas de las más importantes críticas que se dirigen a la concepción del derecho que venimos comentando. Se afirma, por una parte, que el derecho internacional no dispone de sanciones que se apliquen coactivamente, lo que conduce o bien a negar la juridicidad del Derecho Internacional, o bien a negar la coercibilidad del Derecho. Sin embargo ninguna de estas dos alternativas son correctas, porque no lo es su premisa. No es cierto que el Derecho Internacional no pretenda hacerse valer con un cuadro sancionatorio semejante en su esencia al de cualquier derecho interno. Puede ser diferente la naturaleza de las sanciones y puede ser verdad que el Derecho Internacional es más permisivo puesto que las relaciones jurídicamente relevantes se reducen al mínimo, pero basta observar cualquiera de los ordenamientos internacionales evolucionados para comprender que en todos ellos está prevista una reacción organizada frente a las conductas antijurídicas de los Estados, reacción que puede consistir en el empleo de la violencia física, en la imposición de castigos económicos o simplemente en la expulsión de la Comunidad Internacional del sujeto infractor. Pero, aun en el caso del Derecho Internacional más primitivo, puede hablarse de la existencia de sanciones cuya posibilidad se fundamenta teóricamente en la doctrina del *bellum iustum,* y se hacen efectivas con la represalia de la guerra (50).

(49) Rudolf von IHERING, *Lo scopo nel diritto,* versión italiana a cargo de Mario G. Losano, Giulio Einaudi, ed., Torino, 1972, págs. 232 ss.

(50) Cfr. KELSEN, *Teoría generale del Diritto e dello Stato,* op. cit., págs. 322 ss.

Otro argumento importante frente a la coercibilidad del Derecho radica en que en todo ordenamiento tiene que existir cuando menos una norma que no se impone coactivamente. IHERING lo planteaba en términos más concretos: la teoría de la coercibilidad se muestra insuficiente "dentro de la Monarquía Absoluta o Constitucional, al menos en la medida en que se trate de deberes de los Monarcas: en efecto, la observancia de los límites impuestos a los soberanos por la constitución y el cumplimiento de los deberes que ella le prescribe, no están garantizados por la coerción" (51). La objeción puede sin embargo hacerse extensiva al otro extremo del proceso aplicativo del Derecho, es decir, a la norma que obliga a juzgar conforme a Derecho al juez que emite la última sentencia. Es este uno de los problemas más graves de la ciencia jurídica, y sería un atrevimiento por nuestra parte pretender una solución definitiva del mismo. Pese a ello, podemos contestar con KELSEN que "una regla es una regla jurídica no porque su eficacia esté asegurada por otra regla que disponga una sanción; una regla es una regla jurídica porque dispone una sanción. El problema de la coerción (constreñimiento, sanción) no es el problema de asegurar la eficacia de reglas, sino el problema del contenido de las reglas. El hecho de que sea imposible asegurar la eficacia de todas las reglas de un ordenamiento jurídico mediante reglas que dispongan sanciones, no excluye en absoluto la posibilidad de disponer sanciones" (52). La norma que obliga al Monarca inviolable o al Juez de última instancia no es, hablando con propiedad, una norma jurídica. La aceptación y el cumplimiento de las normas por parte de estas personas es más bien una condición de validez del ordenamiento en su conjunto. Pero a este problema nos referiremos más adelante.

Otros confunden la coercibilidad con los motivos de obediencia y niegan aquel carácter porque en la mayoría de los casos la ley se respeta no por temor a la sanción, sino por otras motivaciones distintas (morales o no) que impulsan al individuo a someterse a la norma: si la mayor parte de los hombres no atentan contra la vida de los demás seguramente no es por temor al Código Penal, sino porque su conciencia no se lo permite. Esta objeción es rebatida por

(51) IHERING, *Lo scopo nel diritto*, op. cit., pág. 234.

(52) Hans KELSEN, *Teoría generale del Diritto e dello Stato*, op. cit., págs. 28 y 29.

KELSEN con su habitual maestría: "Es indudablemente exacta —dice— la afirmación de que los individuos sujetos al ordenamiento jurídico no conforman a éste su comportamiento sólo porque desean evitar los desagradables efectos de las sanciones establecidas por el propio ordenamiento. Pero esta afirmación no es en absoluto irreconciliable con la doctrina según la cual la coerción es un elemento esencial del Derecho. Esta doctrina no hace referencia a los motivos efectivos del comportamiento de los individuos sujetos al ordenamiento jurídico, sino a su contenido, a los medios específicos usados por el ordenamiento jurídico para obtener un determinado comportamiento por parte de los individuos, a la técnica específica de este ordenamiento social. La doctrina de que la coerción sea un elemento esencial del Derecho no se refiere al efectivo comportamiento de los individuos sujetos al ordenamiento jurídico, sino al ordenamiento jurídico mismo, al hecho de que éste disponga las sanciones y que por este mismo hecho, y sólo por este hecho, es decir, por esta específica técnica social se distingue de los demás ordenamientos sociales" (53). En realidad cuando se habla de coacción como nota esencial del Derecho, no quiere decirse que en todos los casos la norma jurídica se imponga por la violencia, sino que se alude simplemente a la posibilidad de hacer recaer sobre quien viola la ley una sanción que puede consistir en el resarcimiento del daño, la compulsión al cumplimiento del deber violado, o la exigencia de una conducta sustitutiva con la que se retribuye a la sociedad o a los individuos perjudicados por la acción contraria al derecho (54). Con esto queda igualmente contestada la objeción de que en muchos casos es imposible acudir a la coerción para conseguir el cumplimiento de las normas jurídicas ya que hay conductas que no pueden imponerse coactivamente a quien no desee realizarlas: *nemo praecise ad factum coepi potest.* La imperatividad no consiste en el cumplimiento

(53) Hans KELSEN, *Teoria generale del diritto e dello Stato*, op. cit., pág. 25.

(54) Cfr. Giorgio DEL VECCHIO, *Filosofía del Derecho*, op. cit., págs. 357 ss. Del mismo modo Roberto DE RUGGIERO, tras admitir que la coacción no abarca toda la esencia del Derecho, dice que constituye un elemento potencial (no necesariamente actual) indispensable de lo jurídico: "no la *coacción* sino la *posibilidad de la coacción eventual*, es un concepto inseparable del Derecho objetivo" (Roberto DE RUGGIERO, *Instituciones de Derecho Civil*, trad. Ramón Serrano y José Santacruz, tomo primero, Instituto Editorial Reus, Madrid, s. f., págs. 33 ss.).

forzoso, sino en la reacción institucionalizada frente al incumplimiento.

Asimismo Jaime GUASP, del que ya hemos reproducido algunas ideas, afirma que la coacción viene a alterar injustificadamente los planos mentales en relación con el Derecho, pues enlazado formalmente con ella, el antecedente viene a ser colocado después que el consecuente. Esta teoría es coherente con la concepción del Derecho como relación entre hombres establecida como socialmente necesaria, y con la reconducción del mundo jurídico al de las leyes causales, tal como más arriba hemos ya comentado y criticado (55). Del mismo tenor es el conocido pensamiento del neoescolástico suizo Victor CATHREIN sobre el problema: si la coacción es posterior al Derecho, pues la ley existe antes de que sea cumplida o incumplida, no puede ser un elemento esencial al Derecho, sino algo exterior a él que viene en su auxilio (56). Nuevamente se malinterpreta la coercibilidad del Derecho, pues se la identifica con la realidad física de la coacción, o con el acto de imposición y exigencia de la sanción. Lo que caracteriza al derecho no es el acto mediante el cual se ejercita el poder sancionatorio, sino el que la propia norma jurídica, aun antes de que haya podido ser cumplida o incumplida, prevea y establezca una sanción ejercitable a través del mecanismo instituido al efecto, para las hipotéticas y futuras conductas con las que se infrinja la citada norma.

Si en las páginas anteriores creemos haber dejado perfilada la distinción entre el Derecho y otras normas, como las de la moral, que regulan el comportamiento del hombre contemplado desde la perspectiva de las aspiraciones y apetencias puramente individuales que no trascienden a los demás, no sucede lo mismo con otras normas que regulan conductas humanas en cuanto trascienden de la esfera de la intimidad particular y afectan a los intereses o deseos de otros miembros de la colectividad, y que son igualmente objeto de sanción social. Nos estamos refiriendo a usos sociales que no alcanzan el rango de norma jurídica. Estos usos sociales son, sin duda alguna, reglas que pretenden conducir el comportamiento humano y se refieren precisamente a conductas que tienen significación

(55) Cfr. GUASP, *Derecho*, op. cit., págs. 74 ss.

(56) Victor CATHREIN, *Filosofía del Derecho. El Derecho Natural y el positivo*, trad. A. Jardón y C. Barja, Ed. Reus, Madrid, 1958, pág. 85.

y relevancia para el resto de los miembros de la sociedad, los cuales adoptan una postura frente a ellas. Algunas veces se ha afirmado que los comportamientos contrarios a estos usos sociales no son objeto de sanción, y en esto se diferencian estas reglas de las normas jurídicas. Sin embargo, si por sanción se entiende una reacción de la colectividad ante comportamientos que infringen reglas de conducta socialmente relevantes, no puede ser cierto que los usos sociales no estén amparados por sanciones. Antes al contrario sucede a veces que las sanciones de los usos sociales son mucho más efectivas, más duraderas, más despiadadas y rígidas que las propias sanciones jurídicas.

Ahora bien, esto no significa admitir la identidad entre los usos sociales y las normas jurídicas. Una diferencia entre ambas deriva de la función que en cada caso cumple la sanción: "La regla del trato social manda una determinada conducta la inobservancia de ella puede ser sancionada con censuras, reprobaciones, sarcasmo, burlas, e incluso con la expulsión del grupo social donde aquella regla impera; pero esa sanción no consiste nunca en la imposición forzada de la conducta debida, ni tiene tampoco el sentido de una inexorable retribución, de un pagar de otro modo lo que no se quiso cumplir, antes bien, constituye un simple reaccionar reprobatorio o excluyente por parte del círculo colectivo en el que rige la regla, contra el miembro infractor de ésta. El Derecho esencialmente pretende anular todo querer adverso a él" (57).

A nuestro juicio existe además otra diferencia más penetrante y a la que ya hemos hecho referencia en páginas anteriores: lo que singulariza al Derecho es que la sanción se encuentra institucionalizada, tipificada, y existe una autoridad constituida que tiene como misión específica el hacer que se cumpla el derecho mediante la aplicación de las sanciones por él establecidas.

3) Justicia y eficacia. Nos queda una última cuestión. Una norma jurídica es una regla (producto objetivado de voluntad) que regula conductas humanas que afectan a otros hombres y que se hace valer mediante unas sanciones aplicadas por un aparato de autoridad constituido a tal efecto. Pero ¿qué ocurre si la norma no es efectiva? ¿Puede tener cualquier contenido la norma jurídica, o es preciso

(57) RECASENS SICHES, *Introducción al estudio del Derecho*, Ed. Porrúa, México, 1972, pág. 104.

acudir a algún otro elemento de definición que supere el formalismo en que hemos desembocado y dé a la norma un contenido determinado?

Hemos llegado a uno de los puntos cruciales de la filosofía jurídica, donde convergen pensamientos de la más variada naturaleza. De las ideas que hemos ido desgranando se desprende ya que el puro formalismo no nos resulta satisfactorio. Y sin embargo hay que admitir que el derecho es esencialmente formal. ¿Cómo superar la padoja?

Hans KELSEN ha planteado muy agudamente el sentido que ha de tener la investigación del concepto del Derecho. Hay que alcanzar un concepto de Derecho que delimite los caracteres y elementos que son comunes a cualquier Derecho que haya podido existir a lo largo de la historia y del espacio: "¿Qué puede tener en común el llamado derecho de los antiguos babilonios con el derecho hoy vigente en los Estados Unidos? ¿Qué puede tener en común el ordenamiento social de una tribu negra bajo el mando de un jefe despótico —un ordenamiento que también es llamado "derecho"— con la Constitución de la República Suiza?" (58). No parece necesaria una indagación detallada de tan dispares ordenamientos para defender que las similitudes entre ellos no se encuentran el contenido de sus normas. Esto llevaría —y así lo defiende KELSEN— a sostener que el derecho es pura forma. Y, sin embargo, esto no es cierto, pues si nos situamos en un ordenamiento concreto el contenido de la norma comienza a ser relevante pues en un ordenamiento las normas que lo integran tienen sus posibles contenidos limitados. Luego el contenido no es irrelevante al Derecho.

Las normas jurídicas consideradas en abstracto sólo pueden definirse por sus caracteres formales. Pero puestos en conexión con una realidad social, las normas han de cumplir ciertos requisitos de contenido para ser normas jurídicas. Y la importancia de este enfoque antiformalista se pone de manifiesto si se piensa que el Derecho en abstracto no existe, sino sólo es un ente de razón, una categoría de pensamiento. Sólo existen derechos insertos en realidades sociales y por ello el formalismo puede y debe ser superado (59).

---

(58) KELSEN, *Teoría generale del Diritto e dello Stato*, op. cit., pág. 19.

(59) La exigencia de un determinado contenido en la norma jurídica es algo que siempre se ha sentido o, cuando menos, intuido por los juristas. Santo TOMÁS hablaba del concepto difuso del bien común (cfr. *Summa*

Más arriba hemos dicho que la validez de una norma jurídica no depende de su efectivo cumplimiento o incumplimiento. Esto quiere decir que nos sumamos al pensamiento tradicional según el cual la validez de una norma deriva de que en su forma y en su contenido haya nacido de conformidad con lo dispuesto en otra norma. La norma jurídica trae siempre su validez de otra norma jurídica lo que da un irrefutable sentido de unidad a todo el ordenamiento, pues en él no hay ninguna parte inconexa con las demás. Ahora bien, la sucesión de normas no puede extenderse hacia adelante y hacia atrás infinitamente: tiene que haber un principio y un fin. Y lo hay. El principio y el fin está en la aceptación del ordenamiento en su conjunto por parte de la generalidad del cuerpo social, cualquiera que sean los motivos psicológicos de la aceptación y sin perjuicio del

---

theologiae 1. 2. q. 90, a. 2), aunque para este ilustre pensador el bien común tenía unos contenidos precisos que se hacían derivar de la teología cristiana. La realidad demostró que lo que habitualmente rige las conductas humanas en su proyección social no responde siempre a tan elevados ideales y que los legisladores se mueven también con criterios egoístas y oprimen a sus pueblos (inexcusable la cita de Nicolás MAQUIAVELO, *El príncipe*, Ed. Espasa Calpe, Madrid, 1979, *passim*). No obstante la búsqueda del contenido del derecho prosiguió, y, perdidas las raíces teológicas, se trata de hallar con el arma de la razón desembocándose en el concepto Kantiano del imperativo categórico: "Obra de tal modo, que la máxima de tu voluntad pueda valer siempre, al mismo tiempo, como principio de una legislación universal" (KANT, *Crítica de la razón práctica*, Ed. Espasa Calpe, Madrid, 1981, pág. 50), y del principio universal del derecho: "Es justa toda acción que por sí, o por su máxima, no es un obstáculo a la conformidad de la libertad del arbitrio de todos con la libertad de cada uno según leyes universales" (KANT, *Principios metafísicos del Derecho*, op. cit., pág. 42).

Para el profesor DÍEZ PICAZO, la norma encuentra el límite de su contenido en el requisito de obedecibilidad: "La concepción imperativista, que piensa las normas como mandatos, tropieza aún con un último y más grave inconveniente: el de los límites dentro de los cuales este mandato puede producirse, sin provocar de una manera más o menos abierta o más o menos solapada un estado de subversión frente a las normas. En la Ley de Pesca Fluvial de 20-II-1942, se castigaba con la pena de reclusión menor la captura de un pez utilizando explosivos. Como esta pena es la misma que el Código Penal establece para el homicidio, el delito fue conocido en la jerga forense como delito de pecicidio. Producía a los jueces y tribunales notoria repugnancia aplicar tales penas y la consecuencia fue que la mayor parte de los casos se resolvían con la absolución de los acusados, por estimarse que los hechos no habían quedado suficientemente probados" (Luis DÍEZ PICAZO, *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*, op. cit., pág. 45).

posible rechazo de alguna de las normas del ordenamiento, siempre que el rechazo de estas normas singulares no imponga o lleve al del ordenamiento en sus principios básicos (60).

He aquí cómo se verifica la conexión: como ya vimos, MORTATI examina el fenómeno jurídico a partir de la realidad de las relaciones humanas en las que, para conseguir unos fines que interesan a todos y para resolver los conflictos que surjan, se produce una coordinación de acciones mediante el establecimiento de unos criterios de valoración de las conductas, cuya aplicación se asegura con la creación de un mecanismo de autoridad al que se confía la aplicación de sanciones. Para que exista un ordenamiento jurídico son, pues, necesarios, cinco elementos: "1.º) Un grupo de sujetos ligados por intereses comunes que exigen la cooperación, o por lo menos la coordinación de las actividades de los particulares que resultan relevantes al fin de la satisfacción de los citados intereses; 2.º) Los cánones para la valoración de los comportamientos de los sujetos, necesarios para poder atribuir a ellos las calificaciones que vienen referidas por las exigencias del sistema; 3.º) El conjunto de las relaciones concretas que nacen por efecto de la interacción entre los sujetos (entre ellos y con la autoridad), calificados por los cánones precitados, así como el conjunto de situaciones que nacen para los particulares de las relaciones mismas que pueden ser: activas o pa-

(60) Nótese que no hacemos depender la validez de la norma del grado del cumplimiento y efectividad de la misma. Es el ordenamiento considerado en conjunto lo que requiere eficacia para poder ser jurídico: si no es eficaz será un ordenamiento ideal, un ordenamiento pensado, pero no un ordenamiento jurídico. Las ideas de KELSEN marchaban aproximadamente en esta dirección aunque en su acendrado formalismo, pudiera considerarse contradictoria esta última referencia a la realidad social: "Toda norma pierde su validez cuando el ordenamiento jurídico total al que la norma pertenece pierde en su conjunto, su eficacia. La eficacia del ordenamiento jurídico es una condición necesaria para la validez de toda norma del ordenamiento. Es una *conditio sine qua non*, pero no es una *conditio per quam*. La eficacia del ordenamiento jurídico total es condición, no fundamento de validez de las normas que lo componen. Estas son válidas no porque el ordenamiento total es eficaz, sino porque han sido creadas de forma constitucional. Son válidas, sin embargo, sólo a condición de que el ordenamiento jurídico total sea eficaz, y cesan de tener validez, no sólo cuando son abrogadas de forma constitucional, sino también cuando el ordenamiento en su conjunto deja de tener eficacia" (Hans KELSEN, *Teoría Generale del diritto e dello stato*, op. cit., pág. 120).

sivas, de poder o de deber, de pretensión o de obligación; 4.º) Una autoridad social... que opera como poder activo del grupo dirigido a declarar y actuar su voluntad hecha objetiva, es decir, sustraída a los impulsos particulares y arbitrarios de los individuos; 5.º) El conjunto de los medios de los que la autoridad se vale para la tutela del orden, que se efectúa haciendo efectivas las consecuencias predispuestas en ventaja de aquéllos que uniforman sus propios comportamientos a los fines del grupo, o en perjuicio de los otros que, por el contrario, los contravengan y que, como se ha visto, dan vida a las sanciones" (61).

Las precedentes líneas ponen muy claramente de manifiesto que todo Derecho positivo se apoya en una serie de cánones de valoración de conductas socialmente aceptados. El derecho positivo ha de ser necesariamente un eco o reflejo de las ideas de justicia imperantes en la colectividad cuyos actos están regulados por aquél. Las normas que integran el Derecho positivo se cumplen voluntaria y espontáneamente en la mayoría de los casos, sin que sea necesario acudir a la coacción, porque el contenido de esas normas y los principios básicos del ordenamiento son objeto de general aceptación y responden a lo que socialmente es considerado como conductas debidas. Es aquí donde los enfoques psicologistas y concretamente el realismo jurídico encuentran apoyo a sus desarrollos teóricos. Sin duda alguna en la aceptación del ordenamiento considerado como un todo, hay algo de fenómeno psicológico colectivo. Más arriba citamos a GUASP para afirmar que el derecho es un fenómeno que no puede ser concebido al margen de las relaciones humanas. Pues bien, estas relaciones no se ordenan de una determinada forma y en un determinado sentido, en base al azar o al puro capricho de unos gobernantes. Esas relaciones son la resultante de una tupida red de apetencias, intenciones, intereses, voluntades singulares, creencias y sentimientos humanos. Y el ordenamiento jurídico, en sentido restringido, no es sino la formalización u objetivación de esos criterios valorativos a través de unos procedimientos que gozan de la aceptación de la generalidad, cualquiera que sea el origen o la causa de esa aceptación (un hecho violento como una revolución, el influjo carismático de un jefe, la legitimidad de una constitución democrática, etc.).

(61) Costantino MORTATI, *Istituzioni di Diritto Pubblico*, vol. I, op. cit., págs. 5 y 6.

En definitiva para que un ordenamiento alcance el calificativo de jurídico es preciso que ese ordenamiento esté conectado con una realidad social en la que encuentra eficacia real. Y esa eficacia se basa en que el citado ordenamiento sea la resultante de los criterios valorativos de conducta que consiguen el predominio. Aunque el derecho se expresa en juicios de deber ser, no puede olvidarse que esos deberes son el fruto de las creencias e intereses concretos existentes en el grupo social, de lo que se desprende que el fundamento último del ordenamiento es fáctico, se encuentra en la realidad social.

Por eso carece de sentido la objeción de que la norma que obliga al soberano no es norma porque carece de sanción, o que el juez de última instancia no está obligado a resolver de acuerdo con la ley porque no hay otro juez que lo controle. En el momento en que el juez de última instancia o el Jefe del Estado rechacen el ordenamiento y deliberadamente ataquen a sus propios fundamentos, pueden suceder dos cosas: o el ordenamiento reacciona con otros mecanismos que mantengan su vigencia, o bien se estará asistiendo a un cambio del ordenamiento. En todo caso, se trata de situaciones transitorias que o desaparecen o se acaban imponiendo definitivamente, y la legitimidad de las conductas individuales será una u otra según sean enjuiciadas desde el ordenamiento viejo o el nuevo si llega a instaurarse y hacerse efectivo.

De aquí que se diga que los valores jurídicos son relativos. No puede afirmarse en términos absolutos que una conducta es jurídica o antijurídica, ya que este calificativo exige un punto de referencia, que es un ordenamiento jurídico en el que existe una norma válida de la que se derive el calificativo. Una misma conducta puede recibir valoraciones o calificaciones jurídicas distintas no sólo en ordenamientos diferentes, sino incluso dentro de un mismo ordenamiento, si varían las coordenadas de espacio y/o tiempo (62).

C) *Institucionalismo, norma y Derecho.*

Esta visión institucional del derecho nos ofrece, como acabamos de ver, una explicación del fundamento social y fáctico del deber ser jurídico. Sin embargo algunos autores han rebatido la concepción del Derecho como ordenamiento, si el término ordenamiento se entiende no como conjunto de normas sino como institución. Nosotros

(62) Cfr. MORTATI, *Istituzioni di Diritto pubblico,* vol. I, op. cit., pág. 12.

nos sumamos a estas apreciaciones críticas y de ahí que debamos referirnos a ellas para que quede claro que nuestra aceptación del institucionalismo se limita al campo de la explicación del origen del Derecho, no al concepto de Derecho mismo, pues según esta doctrina el poder social del que el derecho deriva se viene a confundir con el propio Derecho (63).

Para nosotros la norma es lo único que puede ser considerado como Derecho, pues, como dice SAINZ DE BUJANDA, "pensar que el poder, *per se,* cualesquiera que sean sus manifestaciones y formas de ejercicio, es Derecho, conduce directamente a la juridificación de todas las relaciones de fuerza que, desde la cima del Estado, puedan producirse en el seno de una sociedad. Se trata, sin duda, de un razonamiento sin sentido, dado que a nadie se oculta que el poder es capaz de actuar antijurídicamente, lo que no se concebiría si él mismo fuera Derecho..." (64). Y, con no menos exactitud, CALVO ORTEGA afirma que "queda siempre en pie el problema de la razón o causa que permite considerar jurídicos a los mecanismos, engranajes y coligamentos de que habla SANTI ROMANO. la causa de este carácter jurídico no es otra que la norma jurídica. Esos mecanismos y engranajes nacen a la vida del Derecho y adquieren fuerza jurídica en base a una norma jurídica. Su creación, funcionamiento y competencia está previsto y ordenado en una norma jurídica. Basta mirar la Constitución de un país que regula

(63) Según SANTI ROMANO, "cuando se habla en este sentido, por ejemplo, del Derecho italiano o del derecho francés, no es verdad que se piense sólo en una serie de reglas o que se represente la imagen de la fila de volúmenes que son las colecciones oficiales de las leyes y decretos. En lo que se piensa por los juristas y, aún más, por los no juristas, que ignoran las definiciones de derecho de las que hablamos, es, por el contrario, algo más vivo y más animado: es, en primer lugar, la compleja y varia organización del Estado italiano o francés; los numerosos mecanismos o engranajes, las relaciones de autoridad y de fuerza, que producen, modifican, aplican, garantizan las normas jurídicas, pero no se identifican con ellas. En otros términos, el ordenamiento jurídico, así entendido de conjunto, es una entidad que se mueve en parte según las normas, pero, sobre todo, mueve, casi como peones en un tablero de ajedrez, a las normas mismas, que así representan más bien el objeto y también el medio de su actividad, que un elemento de su estructura" (SANTI ROMANO, *L'ordinamento giuridico,* Sansoni, Firenze, 1951, págs. 15 y 16).

(64) SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero,* I, vol. 1.º, op. cit., pág. 405.

ya los poderes fundamentales de la comunidad política. Aparecen así esos mecanismos, engranajes y coligamentos como una consecuencia y como un efecto de la norma jurídica, aunque una vez creados se concretan en órganos de producción, de aplicación de normas jurídicas" (65). E igualmente CALVO ORTEGA comenta críticamente la teoría institucional de HAURIOU diciendo que se han de separar y distinguir dos planos diversos: El sociológico y el jurídico. En un plano sociológico, efectivamente la institución preexiste al Derecho y éste no hace otra cosa que juridificar tal institución, normativizarla y ordenarla jurídicamente. Resulta muy difícil de admitir que se pueda calificar un fenómeno y una institución jurídica antes de la existencia de una norma jurídica (entendido el concepto de norma jurídica en su sentido más amplio, es decir, una norma escrita, consuetudinaria o implícita en la misma naturaleza de las cosas) (66).

4. — EL DERECHO FINANCIERO: CONCEPTO.

A) *Unidad del Derecho y relatividad de su división.*

Si repasamos las páginas precedentes, de ellas extraemos la conclusión de que el Derecho es un fenómeno unitario, es una realidad que debe ser contemplado en su integridad para obtener un cabal conocimiento de cada una de sus supuestas partes. En efecto, el Derecho es un conjunto de normas jurídicas interrelacionadas porque unas se fundamentan en otras, y, en último término, todas derivan y se apoyan en la Constitución, y porque entre todas juntas se configura un proyecto o idea de vida comunitaria.

Por otro lado el Derecho es una realidad externa compleja y difícilmente abarcable en todos sus detalles por la mente humana, de lo que se deriva inmediatamente la necesidad de dividir el trabajo. A medida que las sociedades evolucionan las necesidades de cooperación entre los hombres se hacen más intensas, y al intensificarse el entramado social hay que delimitar claramente los contenidos de las relaciones humanas para que, a pesar de esa mayor

(65) CALVO ORTEGA, *Memoria,* presentada al concurso-oposición para la provisión de la agregación de Derecho Fiscal de la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca, inédita, págs. 19 y 20.

(66) CALVO ORTEGA, op. ult. cit., pág. 14.

vida en común, se respete la libertad y seguridad individuales dentro de un orden justo. El Derecho se hace cada vez más minucioso, desciende más al detalle de las relaciones sociales, y su conocimiento global se hace más difícil. Desde el *ius utendi et abutendi* o la extensión de la propiedad inmueble *usque ad inferos et caelos* a la minuciosa regulación de la propiedad urbana, desde el arrendamiento de servicio al contrato laboral, desde el *ager vectigalis* o los impuestos de capitación al impuesto sobre el valor añadido, hay un largo camino de progreso hacia el perfeccionamiento de la regulación de la vida comunitaria. Y la par que se avanza por este camino se hace más necesario descomponer en diversos sectores o ramas esa totalidad, a fin de poder profundizar más en cada una de ellas.

Pero así como el derecho en su conjunto es una realidad perfectamente diferenciada de las demás por su especial naturaleza, y no cabe confundir el Derecho con ningún otro fenómeno, las divisiones que se producen en el interior del Derecho son todas convencionales, relativas y mudables y, por ello, no debe nunca perderse la perspectiva de la unidad del conjunto (67), ni se debe dogmatizar sobre las diferencias entre unas y otras porque todas las parcelas del Derecho tienen zonas fronterizas móviles y no puede excluirse que con la evolución social aparezcan ramas nuevas y se extingan algunas que ahora tie-

(67) "Ocurre a los científicos del Derecho, que para poder estudiar este formidable mecanismo lo han de hacer a trozos. No de otro modo se comportan los médicos con el cuerpo humano y los ingenieros con las máquinas. En suma, hay que deshacer el Derecho para estudiar el Derecho, pero recordando siempre que un trozo no es el Derecho, sino una parte del Derecho; y la realidad de la parte excluye la realidad del todo. Esto quiere decir que la descomposición del Derecho es un procedimiento necesario de nuestra ciencia, pero puede conducir a gravísimos errores si no va acompañada del conocimiento de que lo que nosotros observamos es más bien el *cadáver del Derecho* que el *Derecho vivo* porque la vida, o sea la realidad del Derecho, no está en ninguna parte, sino en el todo y en su unidad. Para ver el Derecho vivo hay que trepar lo más alto posible, donde el ojo pueda abarcar, en cuanto quepa, su inmensa realidad.

He aquí cómo brota al lado de la realidad y de la complejidad del Derecho el tercer principio metodológico que es el de su *unidad*; desde el punto de vista de la metodología eso quiere decir que hay que compadecer al científico que teniendo sobre su mesa un trozo cortado del cuerpo del Derecho, para hacer su análisis, se ilusiona creyendo que aquel trozo forma un derecho entero" (Francesco CARNELUTTI, *Metodología del Derecho*, trad. Angel Ossorio, Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana, México, 1962, págs. 43 y 44).

nen una entidad que las hace indiscutibles en su condición de tales.

El de la ramificación del Derecho es sin duda un problema muy resbaladizo porque es sumamente difícil marcar los límites de cada uno de los sectores del ordenamiento jurídico. Creo que incluso se puede afirmar que el Derecho no es divisible y que cuando se habla de ramas del Derecho se hace alusión a conjuntos o sectores normativos a los que se atribuye un sentido de unidad y de homogeneidad interna en base a criterios contingentes y variables, no siempre uniformes. De ahí que se produzcan constantes solapamientos e interferencias entre las distintas clasificaciones que se hacen del Derecho y que existan normas o instituciones que tienen encaje en varias ramas jurídicas. La existencia de zonas fronterizas en las que es imposible trazar nítidas líneas de separación entre unas ramas y otras es la causa de que se discutan permanentemente los criterios en que la división ha de fundarse y de que no se llegue a un acuerdo definitivo que, a nuestro juicio, nunca se podrá alcanzar. Ni siquiera la *summa divisio,* la distinción entre Derecho Público y Derecho Privado, ha alcanzado una formulación que no deje lugar a vacilaciones en cuanto a su contenido, a pesar de que ésta es, según renombrados autores, una bipartición que constituye un rasgo esencial del orden jurídico histórico conocido como Derecho europeo continental (68), e incluso ha llegado a ser considerada en cierto sentido como categoría *a priori* del conocimiento (69).

Hemos de precisar en qué sentido afirmamos que los criterios de distinción de ramas del Derecho son contingentes, pues no tratamos con ello de defender que sean caprichosas ni que respondan a simple comodidad, intereses o prejuicios de quien los utiliza. Queremos decir que se apoyan en circunstancias ajenas a la misma esencia del Derecho, en acaecimientos externos y que con la ramificación del Derecho se sirve a unas determinadas exigencias impuestas por una realidad social cambiante sobre la que el propio Derecho actúa y se proyecta: es útil, para el conocimiento del Derecho vigente en una determinada sociedad, poner la atención en unas pocas rela-

(68) Al igual que es propio del Derecho anglosajón el que el orden jurídico se estructure en *statute law, common law* y *equity* (vid. GARCÍA PELAYO, voz "Derecho público", en *Nueva Enciclopedia jurídica,* vol. I, Ed. Seix, Barcelona, 1950, pág. 981).

(69) RADBRUCH, *Filosofía del Derecho,* trad. Medina Echevarría, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1933, págs. 163 y 164.

ciones, situaciones o actividades que pueden considerarse típicas y a las que se otorga una importancia especial en un determinado momento, y extraer del ordenamiento aquellas normas que configuran esas relaciones o influyen directamente en ellas, haciendo de cada uno de estos grupos de normas un sector o rama del Derecho. Así se explican las numerosas interferencias que se producen entre las distintas ramas del Derecho, pues unas ramas se delimitan con base en los caracteres estructurales y formales de las normas que estudian, otras en la calidad con que actúan o intervienen los sujetos, otras en el rango de las normas, otras en el bien que es objeto del tráfico jurídico, etc.

Otra evidencia del relativismo de esta cuestión se encuentra en que las ramas del Derecho que son aceptadas hoy día como tales, son más bien producto histórico que resultado de un proceso mental de sistematización. Es la realidad social la que, al desenvolverse en una dirección determinada, reclama un simultáneo desarrollo de normas anteriormente existentes que regulaban la materia sin entrar en los detalles surgidos en la nueva realidad. Al evolucionar esas normas se llegará a formar un cuerpo homogéneo que, si adquiere entidad, acaba convirtiéndose en rama del Derecho (70).

B) *Aproximación al Derecho Financiero.*

Hay un sector del ordenamiento jurídico que se conoce como Derecho Financiero y es esa la parte que aquí pretendemos delimitar, así como exponer las razones por las que constituye una rama sus-

(70) Prototipo de tal evolución puede considerarse el desgajamiento del Derecho Mercantil respecto del Derecho Civil. Cuando el profesor GARRIGUES se preguntaba sobre las razones de la existencia del Derecho Mercantil no respondía que fuera una exigencia lógica ni de la naturaleza del Derecho el que haya una rama que sea el Derecho Mercantil. Para GARRIGUES pueden darse cuatro razones: "1.ª Porque entre las actividades profesionales hay una profesión —la del comerciante— que reclama un derecho especial. 2.ª Porque entre las actividades humanas —con independencia de la profesión del comerciante— hay unos actos —los actos del comercio— que deben ser regulados por un Derecho especial. 3.ª Porque en la estructura de la economía moderna hay unos organismos —las empresas— que reclaman un derecho especial. 4.ª Porque la actividad económica o el mundo de los negocios necesita un derecho, que tradicionalmente se ha llamado Derecho Mercantil" (Joaquín GARRIGUES, *Curso de Derecho Mercantil*, tomo I, Impr. Aguirre, Madrid, 1976, págs. 6 y 7).

ceptible de estudio particularizado. Para hacer esa delimitación no partimos de la nada, sino que, como en todo proceso de investigación científica, el sólo hecho de preguntarse por una realidad implica en el investigador una idea, siquiera superficial y confusa, del objeto investigado para profundizar en el mismo mediante la progresiva elaboración y comprobación o refutación de hipótesis (71).

La idea más elemental que podemos obtener del Derecho Financiero se extrae del propio significado semántico de su denominación. Estamos ante una rama del Derecho que viene calificada por un elemento al que se designa como financiero. El adjetivo financiero, en la acepción en que es aquí utilizado, se define gramaticalmente como lo perteneciente o relativo a la hacienda pública, y ésta como el conjunto de los bienes e ingresos correspondientes al Estado para satisfacer las necesidades de la nación (72). El Derecho Financiero en una primera aproximación, es el conjunto de normas que se refieren a los bienes e ingresos de que el Estado dispone para el cumplimiento de sus fines institucionales. Ahora bien, esta definición debe ser examinada con detenimiento y matizada en su contenido.

C) *Enfoques para la delimitación del Derecho Financiero.*

La norma jurídica regula conductas humanas relevantes para el resto de los miembros de la sociedad. En toda conducta humana o relación entre hombres existen unos elementos que pueden ser tenidos en cuenta para delimitar las ramas del Derecho: hay siempre unos *sujetos* a los que la norma se refiere y que constituyen los centros de imputación de las libertades o limitaciones que el Derecho otorga o impone. Dado que el derecho regula los comportamientos en cuanto afectan a los demás, toda conducta contemplada por el Derecho ha de tener una proyección externa y sensible, es decir, se traduce en una *actividad* en el más amplio sentido de la palabra, que incluye también en su ámbito la inactividad o pasividad en cuanto conducta omisiva de un determinado comportamiento exigido o prohibido. Finalmente la conducta se proyecta o afecta a un bien jurídico, material o inmaterial, que constituye su *objeto.*

(71) Vid. nota 11.

(72) Vid. voces "Financiero" y "Hacienda Pública" en Julio CASARES, *Diccionario ideológico*, Ed. Gustavo Gili, S. A., Barcelona, 1977, págs. 392 y 438.

Por tanto, si el derecho regula conductas, las normas jurídicas hacen siempre referencia —para permitirlas o prohibirlas— a determinadas actividades de ciertos sujetos en relación con unos objetos o bienes. Estos tres elementos (subjetivo, objetivo y funcional) son los que suelen utilizarse para delimitar las diferentes ramas del Derecho —es decir, para hacer agrupaciones— sectoriales de normas jurídicas con la finalidad de facilitar la labor de estudio, aplicación, investigación y elaboración del Derecho (73). Así se ha hecho por la doctrina científica jurídico-financiera, en la que también pueden encontrarse los tres enfoques aludidos (subjetivo, objetivo y funcional), en la definición del Derecho financiero.

---

(73) Así por ejemplo el Derecho Administrativo se delimita por algunos autores atendiendo a la naturaleza de la actividad regulada por el mismo, es decir la actividad o función administrativa (Vid. Manuel BALLBÉ, "Derecho Administrativo", *Nueva Enciclopedia jurídica*, vol. I, Ed. Seix, Barcelona, 1950, págs. 59 ss.). Otros niegan a esa actividad la homogeneidad suficiente como para elevarla a criterio unificador y acuden al criterio subjetivo (GARRIDO FALLA, *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1982, págs. 150 ss.), llegando incluso a defender que el Derecho administrativo es un derecho estatutario aplicando un criterio subjetivista *cuasi* puro (vid. GARCÍA DE ENTERRÍA "Verso un concetto di Diritto amministrativo come Diritto statutario" en *Rivista trimestrale di Diritto pubblico*, 1960, págs. 337 ss.; GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I, Ed. Civitas, Madrid, 1981, págs. 31 ss.; LEGUINA VILLA, "La concepción subjetiva del Derecho Administrativo", *Anuario de Ciencia Jurídica*, núm. 2 (1972-73), págs. 65 ss.). Incluso criterios objetivos han sido usados para delimitar el derecho administrativo: Cfr. Charles DEBBASCH, "Les finances publiques et le droit administratif", *Mélanges Trobatas*, L.G.D.J., París, 1970, págs. 111 ss.

En Derecho Mercantil predominan las definiciones basadas primordialmente en el elemento funcional o tipo de actividad humana regulada. Así según GARRIGUES, para captar la esencia del Derecho Mercantil "será preciso... adoptar un método de observación de la realidad económica, para buscar el sector de ésta que exige una regulación especial distinta de la civil, aunque sus límites no coincidan con los acotados por el Derecho positivo" (GARRIGUES, *Curso de Derecho Mercantil*, vol. I, Imprenta Aguirre, Madrid, 1976, pág. 7). RUBIO lo define como "aquella parte del Derecho privado... que reglamenta una gran parte de la vida económica, especialrente la del tráfico, y la del poder sobre bienes muebles, e incluso ciertos aspectos de la riqueza inmobiliaria" (Jesús RUBIO "Sobre el concepto del Derecho Mercantil", *Revista de Derecho mercantil*, 1947, pág. 368). Da relevancia al elemento subjetivo R. URÍA, para quien el Derecho mercantil es el Derecho ordenador de la actividad económica constitutiva de la empresa, o, para ser más precisos, Derecho ordenador de la organización y de la acti-

Ahora bien, de lo que se trata es de delimitar un conjunto de relaciones jurídicas o determinados aspectos de ellas, y como la relación jurídica, vista desde su perspectiva dinámica, se confunde con la actividad, todos los enfoques conducen en último término al enfoque funcional, ya que la actividad puede delimitarse por los sujetos que la realizan o por el objeto de la misma. De ahí que algunos autores nos hablen de dos enfoques en lugar de tres, pues en definitiva lo que hacen es englobar el elemento objetivo en el funcional definiendo la actividad financiera por el objeto (dinero) de la misma (74). No obstante creemos que es más conveniente dar una entidad propia a las perpectivas subjetiva y objetiva, y considerar como funcional la que atiende a aquellos elementos de la actividad (como por ejemplo su finalidad, estructura, naturaleza, etc.), distintos de los citados.

D) *El enfoque objetivo.*

a) *Formulación.*

En fecha relativamente cercana, el profesor VICENTE-ARCHE ha realizado una valiosa aportación a la delimitación del Derecho Fi-

---

vidad profesional de los empresarios" (URÍA, *Derecho Mercantil,* Imprenta Aguirre, Madrid, 1976, pág. 6). BROSETA lo define como la "parte del ordenamiento privado que regula a los empresarios mercantiles y su estatuto, así como la actividad externa que aquellos desarrollan por medio de una empresa" (*La empresa, la unificación del Derecho de obligaciones y el Derecho mercantil,* Ed. Tecnos, Madrid, 1965, pág. 295).

(74) Así el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO dice que "la delimitación del campo de estudio del Derecho Financiero y, por consiguiente, la definición de esta disciplina jurídica, puede hacerse partiendo de dos enfoques diferentes: un enfoque objetivo o material, que trata de delimitar el campo del Derecho financiero por razón de la materia (conjunto de relaciones o situaciones jurídicas) sobre la que recaen sus normas, y así llega a una concepción objetiva del Derecho financiero como ordenamiento que regula la actividad financiera del Estado y demás entes públicos.

Un enfoque subjetivo, por razón del sujeto —siempre una persona jurídica pública— a quien está atribuido el ejercicio de la función financiera, la actuación del programa de ingresos y gastos públicos. Propugnándose, en consecuencia, una concepción subjetiva del Derecho Financiero como el Derecho de la Hacienda Pública o de la administración financiera; lo que implica determinar qué debe entenderse por Hacienda Pública" (Alvaro RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al Estudio del Derecho Financiero,* op. cit., pág. 39).

nanciero que ha contribuido a superar la dependencia del Derecho Financiero respecto al Derecho Administrativo (75).

El punto de partida del profesor VICENTE-ARCHE es la definición de la Hacienda Pública como "organización de recursos o medios, destinados de modo permanente a un fin determinado. El Estado tiene su hacienda, y también tienen su hacienda los entes públicos menores territoriales y no territoriales" (76). El apoyo más destacable que la legislación actual ofrece a esta concepción de la Hacienda Pública es el art. 2 de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977: "La Hacienda Pública a los efectos de esta Ley, está constituida por el conjunto de derechos y de obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus organismos Autónomos" (77). El conjunto de derechos y obligaciones es el soporte real que permite deslindar un ordenamiento jurídico o institución en el sentido de Santi Romano (78). Lo que infunde indi-

(75) VICENTE-ARCHE DOMINGO, "Hacienda Pública y Administración Pública", *Hacienda Pública Española*, núm. 26 (1974), págs. 101 ss.

(76) VICENTE-ARCHE, "Hacienda Pública y Administración Pública", op. cit., pág. 102.

(77) El precedente de esta norma es el art. 1 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911. La Ley General Presupuestaria ha corregido los defectos técnicos que la doctrina científica había denunciado en el art. 1 de la L.A.C.H.P., que hacía una enumeración asistemática de los derechos y omitía toda referencia a las obligaciones del Estado (cfr. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, tomo I, vol. 1.º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, págs. 24 y 25). En el ordenamiento local hay también un precepto semejante, el art. 658 de la Ley de Régimen Local, todavía apegado a la letra del antiguo art. 1 de la L.A.C.H.P: "Constituyen el haber de las Haciendas locales —dice el art. 658 citado— el producto de los ingresos o medios que les están reconocidos por esta Ley y las propiedades, valores y derechos que pertenecen a las provincias y a los municipios".

(78) "Decimos además que la institución es un ente o un cuerpo social en el sentido de que es manifestación de la naturaleza social y no puramente individual del hombre. Pero esto no quiere decir que los hombres unidos entre sí deban ser siempre y necesariamente el sustrato de la institución... Hay instituciones que tienen un sustrato diferente, es decir, que están constituidas por un conjunto de medios, materiales o inmateriales, personales o reales, patrimoniales o de naturaleza ideal, que están destinados a servir permanentemente a un fin determinado, en beneficio no de personas que pertenecen a las instituciones mismas, sino de personas extrañas, que son sólo los destinatarios, no los miembros de aquéllas (Santi ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, Sansoni, Firenze, 1951, pág. 37).

vidualidad propia o "suidad" al conjunto de derechos y obligaciones no es tanto la personalidad del titular de los mismos cuanto la unidad de fin o destino de los bienes o derechos y obligaciones que integran la Hacienda Pública, y que consiste —según VICENTE-ARCHE— en "hacer posible la existencia del Estado y el cumplimiento de los fines que el mismo persigue".

Esta organización de bienes, derechos y obligaciones que integran la Hacienda Pública se manifiesta para el Derecho en diversos planos, que nos permiten hablar de Hacienda como conjunto de institutos jurídicos, como conjunto de créditos y deudas y, como conjunto de cobros y pagos realizados en ejecución de los créditos y deudas. Dice el profesor SAINZ DE BUJANDA que "en el primero de los antedichos sentidos, la Hacienda Pública es una expresión eminentemente abstracta, situada por completo dentro de un marco normativo. Dicho en otros términos: la Hacienda pública se identifica entonces con el *ordenamiento financiero.* Este no consiste en un conjunto de derechos o de obligaciones *ya nacidas* —como acaece en el segundo de los sentidos antes enunciados—, sino en un haz de figuras jurídicas, configuradas por las normas, que al aplicarse, es decir, al entrar en contacto con la realidad social y económica, dan nacimiento a los derechos y a las obligaciones" (79). Todos estos institutos o conjuntos normativos, con cuyo ejercicio o actuación el Estado o los entes públicos se procuran y gastan sus recursos financieros constituiría el Derecho Financiero, que quedaría así delimitado objetivamente como Derecho de los recursos económicos públicos o Derecho de la Hacienda Pública en sentido objetivo (80).

b) *Enfoque objetivo y homogeneidad del Derecho Financiero.*

Esta forma de entender el Derecho Financiero, aunque pueda ser objetable como más adelante veremos, tiene la virtualidad y mérito de haber servido de cauce de superación de una de las críticas más acusadas que se han dirigido hasta ahora a los intentos de elaborar una disciplina unitaria y homogénea bajo el título de Derecho Fi-

(79) SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero,* tomo I, vol. 1.º, op. cit., pág. 26.

(80) Algunos entienden que la postura de VICENTE-ARCHE es una concepción "subjetiva" del Derecho Financiero. Más abajo veremos cómo no es posible deducir de sus escritos esta conclusión. Trataremos de ello al hablar de la personificación de la Hacienda Pública.

nanciero. En efecto, al desplazar el centro de atención hacia el objeto de las relaciones jurídicas reguladas, se ha podido prescindir de la configuración dogmática de los institutos como elemento de unidad y homogeneidad, y se han encontrado las raíces del Derecho Financiero en la unidad teleológica o funcional de los bienes y derechos que son objeto del mismo. Es cierto que en todos los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la Hacienda Pública, cualesquiera que sean las formas jurídicas en que se instrumentan, puede descubrirse una unidad de sentido y de fines que permite una construcción del Derecho Financiero como un conjunto de instituciones o formas jurídicas intercambiables o fungibles entre sí en orden a la finalidad que en ellas se persigue, que no es otra que la de financiar el gasto público. Dicho de otro modo, entre ingreso y gasto público existe una unidad de sentido, pues el primero no se entiende sin el segundo y viceversa. Y entre los distintos modos o formas jurídicas de obtener ingresos públicos existe asimismo una homogeneidad de fines que permite considerar las diversas formas jurídicas como medios alternativos para conseguir el mismo objetivo: proporcionar a la Administración los recursos que necesita para atender sus gastos.

En efecto, la negación de la sistematicidad y homogeneidad de los diferentes instrumentos jurídicos en los que se formaliza la acción financiera del Estado ha sido y sigue siendo frecuente entre algunos de los maestros de nuestra disciplina. Es suficientemente conocida la tradicional descomposición de los institutos del ingreso y del gasto público en la doctrina germánica, que incluye el primero en la órbita del Derecho Administrativo y el segundo en la del Derecho Constitucional y además —por lo que a ingresos se refiere— limita sus estudios al Derecho de los impuestos. Concretamente se suele citar como paradigma de la descomposición y bipartición del Derecho Financiero la obra del profesor austríaco Franz von MYRBACH-RHEINFELD (81) el cual tuvo el acierto de estudiar en su conjunto las normas reguladoras de la hacienda pública, pero las agrupó en torno a dos ramas jurídicas ya constituidas y con entidad propia: el Derecho Constitucional (que en cuanto se refiere a la hacienda abarcaría el procedimiento de aprobación del presupuesto, la

(81) MYRBACH-RHEINFELD, *Grundriss des Finanzrechts*, verlag von Duncker & Humblot, Leipzig, 1906.

aprobación anual de los tributos, el control de la gestión financiera, la constitución y conversión de deuda, enajenación y gravamen de inmuebles, y la elaboración de las leyes financieras), y el Derecho administrativo que comprendería la organización de la administración financiera, los deberes, procedimientos y recursos de los particulares ante la administración, el servicio de caja, la contabilidad, el control interno y la administración de la deuda (82). La difusión y aceptación de la obra de MYRBACH-RHEINFELD provocó que algunos autores de la línea germánica y otros italianos influidos por aquéllos, fueran progresivamente separando el estudio de los gastos del de los ingresos públicos, acabando por centrarse exclusivamente en el análisis de los tributos y, más concretamente, de los impuestos (83).

c) *Observación crítica.*

A pesar de los méritos que se le deben reconocer, el enfoque objetivo no es el mejor método para deslindar esta rama del Derecho. Si la norma jurídica regula relaciones entre hombres u organizaciones humanas en las que se dilucidan intereses y fines convergentes o contrapuestos, parece claro, incluso a primera vista, que los bienes o derechos objeto de la relación y de la normas no son necesariamente el elemento en que quedan representados y en el que se reflejan inequívoca y unívocamente esos intereses y fines. Un bien o derecho, un recurso económico puede ser objeto de relaciones

(82) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero,* Tomo I, vol. 1.º, op. cit., págs. 439 y 440 criticando este planteamiento disgregador.

(83) Vid. Albert HENSEL, *Diritto tributario,* traducción de Dino JARACH, Giuffrè, Milano, 1956; Ernst BLUMENSTEIN, *Sistema di Diritto delle imposte,* trad. Francesco FORTE, Giuffrè, Milano, 1954; no es casualidad que una de las obras que, según KRUSE, marcan la época de florecimiento de nuestra disciplina en Alemania, diferenciara en su título el derecho impositivo: nos referimos al *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht* (cfr. Heinrich Wilhelm KRUSE, *Derecho Tributario. Parte general,* traducida por Perfecto YEBRA y Miguel IZQUIERDO, Edersa, Madrid, 1978, pág. 37); en la doctrina italiana, cfr. Achille Donato GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta,* Giuffrè, Milano, 1937; *I concetti fondamentali del Diritto tributario,* Utet, Torino, 1956; *Istituzioni di diritto tributario,* Giuffrè, Milano, 1972; Antonio BERLIRI, *Principi di diritto tributario,* vol. I, Giuffrè, Milano, 1967, págs. 2 ss.; en nuestra doctrina, PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario,* 2 vols., Edersa, Madrid, 1978-1979.

jurídicas muy diversas regidas por normas y principios dispares, pues lo que imprime homogeneidad y determina la adscripción de una norma a uno u otro sector unitario de preceptos u ordenamiento particular (84) no es tanto el objeto de la relación jurídica o el bien sobre el que la norma se proyecta, cuanto los intereses y fines de la acción humana que entran en juego y que con la norma jurídica se pretenden ordenar.

Es cierto que la propia naturaleza de los bienes objeto del Derecho es a veces determinante de los intereses y fines de la acción humana sobre ellos, en la medida en que dichos bienes tengan una utilidad objetiva predominante. De dicha utilidad objetiva predominante de los bienes, se deriva que en la mayoría de los casos los intereses afectados y los fines a perseguir con su utilización sean de similar naturaleza, y que las normas jurídicas que intentan componer esos intereses sean sustancialmente análogas y respondan a unos mismos principios.

No es infrecuente encontrarse con bienes que son materia de una regulación unitaria porque tienen una utilidad objetiva predominante. Puede parecer un contrasentido hablar de "utilidad objetiva", porque la utilidad está siempre en función de los gustos y apetencias de un sujeto. Por ello, hablar de utilidad objetiva significa simplemente que el uso "normal", el uso que habitual y mayoritariamente hacen las personas de determinados bienes, puede ser definido por la similitud o identidad de fines, intereses o necesidades que se satisfacen con ellos. De ahí que puedan construirse sectores homogéneos del Derecho alrededor de bienes de similar naturaleza, aunque, si bien se observa, no son los bienes, sino los intereses el polo de atracción o elemento que cohesiona una rama jurídica.

Así los bienes inmuebles rústicos sirven preferentemente para sustentar una explotación agrícola, forestal o ganadera. No es extraño, pues, que haya o pretenda construirse un Derecho agrario que tutele los intereses que concurren sobre los predios rústicos. Ahora bien, aunque la finca rústica está presente normalmente en todo el Derecho agrario, no puede definirse éste como el Derecho de los inmuebles rústicos, puesto que hay otras normas que no forman

(84) Nótese que estamos utilizando el concepto de ordenamiento no como sinónimo de institución, sino como sinónimo de conjunto unitario de normas.

parte del mismo, aunque se refieran igualmente a bienes rústicos, porque los intereses que esas normas tutelan son de otra naturaleza (v. gr., una norma que permite reservar áreas de terrenos para fines militares). Igualmente, la utilidad objetiva predominante del suelo urbano permite hablar de un Derecho urbanístico que gira en torno a los inmuebles edificables. Pero no son los bienes los que definen esa rama del derecho, sino el interés humano de habitar ordenadamente un territorio. Por ello no forma parte del Derecho urbanístico —estrictamente entendido— la Ley de Arrendamientos Urbanos.

Por tanto, no hay duda de que en ciertas parcelas del Derecho se aprecia la presencia constante de bienes de determinada naturaleza. Pero igualmente puede afirmarse que no son sólo los bienes los que dan unidad y homogeneidad a una rama del Derecho. Por más que un bien tenga una utilidad objetiva predominante, en absoluto cabe excluir que sobre él confluyan intereses de otro género, regulados por principios jurídicos diferentes. Además, aun en el supuesto de que los intereses sean de la misma naturaleza, su composición jurídica puede realizarse en base a principios distintos, según concurran o no otros elementos que el Derecho estime relevantes para justificar un régimen jurídico diverso: es el caso de los arrendamientos urbanos regidos por el Código Civil y los regidos por la L.A.U.

Así pues, dentro ya de nuestra disciplina, los bienes, derechos y obligaciones que, según el art. 2 de la L.G.P., integran la Hacienda Pública son susceptibles de constituirse en objeto de normas de la más variopinta naturaleza. Así por ejemplo, el art. 71 del Texto Articulado de Ley de Patrimonio del Estado, aprobada por Decreto 1022/1964 de 15 de abril, dispone que "los inmuebles del Patrimonio del Estado, declarados enajenables podrán ser permutados por otros ajenos...". Si se decidiera por el órgano y con los trámites legales la permuta, es evidente que las normas reguladoras de la respectiva relación jurídica de intercambio de bienes no serían otras que los artículos 1538 y siguientes del Código Civil, por remisión expresa del art. 2 de la Ley de Patrimonio del Estado y por la propia naturaleza del contrato. Es obvio que los artículos 1538 al 1541 del Código Civil y demás disposiciones concordantes, no integran el Derecho Financiero y sin embargo —en el caso que nos ocupa— el objeto de la relación sería uno de los bienes integrantes de la Hacienda Pública entendida en sentido objetivo. Los ejemplos podrían multiplicarse, pero son tan evidentes que huelga una reiteración innecesaria sobre ellos.

En conclusión, no parece que un enfoque objetivo —en el sentido expresado— del problema de la delimitación de las normas integrantes del Derecho Financiero pueda conducir a unos resultados plenamente satisfactorios, ya que por este camino se llega a introducir en nuestra disciplina una serie de preceptos en los que es fácilmente constatable la evidencia de su encuadramiento en otras ramas del Derecho.

E) *El enfoque subjetivo.*

a) *Personificación del Estado versus personificación de la Administración.*

En el propio campo del Derecho administrativo —parcela indudablemente próxima a la nuestra—, autores de la más elevada cualificación han intentado superar los métodos de delimitación objetivos y funcionales de esa rama del Derecho y sustituirlo por criterios de carácter subjetivo (85). Por su más amplio desarrollo, puede ser conveniente una referencia a la doctrina administrativista que nos permitirá una mayor comprensión de los intentos de aplicación de enfoques subjetivos en la definición del Derecho Financiero.

El autor que con mejor fortuna ha esbozado el tema de la delimitación subjetiva del Derecho Administrativo ha sido el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, en un conocido y difusamente citado artículo que publicó en la *Rivista di Diritto Pubblico,* y del que extractamos las ideas más significativas (86). Comienza el profesor mencionado mostrando la paradoja de que nadie dude de la autonomía y sustantividad propia del Derecho Administrativo (por haber superado la *vis atractiva* del Derecho civil y haberse puesto incluso en la vanguardia de la contribución a la Teoría General del Derecho), y sin embargo se encuentre irresoluto el problema de su conceptuación y de la delimitación de su contenido. La responsabilidad de la indefinición se achaca por GARCÍA DE ENTERRÍA a la teoría organicista que personifica al Estado y hace considerar al ejecutivo y a la Administración como simple órgano o función de la persona del mismo (87). De aquí

(85) Ver nota 73.

(86) GARCÍA DE ENTERRÍA, "Verso un concetto di Diritto amministrativo come diritto statutario", op. cit., *passim.*

(87) Como es sabido esta doctrina tuvo sus más relevantes paladines en los grandes maestros del Derecho público alemán: Karl F. Von GERBER,

que —negada la personalidad de la administración— los esfuerzos se hayan centrado en la identificación de los caracteres de la función administrativa como único medio de delimitar el conjunto de normas integrantes del Derecho Administrativo, solución que es calificada de elemental e insuficiente por la pluma del profesor español a quien nos referimos, ya que la administración no puede ser reducida —según él— a una función objetiva, ni a una técnica formal, ni a un complejo orgánico ocasional, sino que es persona jurídica. Para demostrarlo acude a la configuración británica del Estado y los poderes que lo integran, demostrando que Corona y Pueblo (rey y parlamento) se integran entre sí en una figura organizativa —*trust*— no personificada. El Estado no es persona jurídica, sino que es un ente comparable al escenario en que las personas actúan. De igual modo trata de demostrar GARCÍA DE ENTERRÍA que en los Estados continentales la única organización de la que pueden predicarse los atributos de la personalidad es la administración. Así puede hacer derivar la conclusión de que el Derecho administrativo es un Derecho estatutario, el derecho especial de una categoría de personas que son las administraciones públicas.

b) *"Fiscum", Hacienda y su subjetivación.*

La aplicación del criterio subjetivo de delimitación a nuestra disciplina se asienta, como es obvio, sobre la personificación de la Hacienda Pública o de la Administración Financiera. La cuestión de la personalidad de la Hacienda Pública no es preocupación de reciente factura, sino que se encuentra ya presente en la mente de los romanistas, que han discutido acerca de la personalidad del *fiscum*. Como es sabido, en Roma se distinguieron varias masas patrimoniales dotadas incluso de administraciones diferentes. En los albores del Principado se aprecia la existencia del *fiscum* —patrimonio de la administración imperial— al que se contraponía el *aerarium populi romani* o patrimonio de la ciudad administrado por el Senado, contraposición que

---

Grundzuge eines System des Deutschen Staattrechts versión italiana con el título de *Diritto Pubblico*, Giuffrè, Milano, 1971; Georg JELLINEK, *Allgemeine Staatslehre*, traducido al italiano como *La Dottrina generale del Diritto e dello Stato*, Giuffrè, Milano, 1949; Paul LABAND, *Staatsrechts des Deutschen Reiches*, trad. francesa *Le Droit Public de l'empire Allemand*, Giard et Brière, París, 1900.

después de Diocleciano no existe (88). Según VALIÑO DEL RÍO, "Tácito y una inscripción de la época de Claudio prueban la existencia no sólo de un *patrimonium privatum,* distinto del *patrimonium fisci,* sino de su administración separada. Es probable —continúa el autor citado— que la división de los bienes imperiales en tres gestiones distintas —*fiscum, res privata, patrimonium*—, delineada en las vísperas del paso de la monarquía absoluta a Bajo Imperio, estuviese inspirada en las monarquías helenísticas en las cuales se hacía esa triple separación" (89). Según R. SOHM la atribución de personalidad jurídica al patrimonio público y a su administración, sólo se realizó en época tardía, puesto que la limitación de la condición de persona jurídica a los *cives* impidió admitir la existencia de personas jurídicas colectivas y, por otra parte, el concepto quiritario de propiedad tampoco era trasladable al *fiscum.* No obstante —dice SOHM— "cuando ya el patrimonio público encomendado al emperador —*fiscus Caesaris*— había absorbido todos los bienes del Estado... aquél, en su calidad de Fisco, entra también en la jerarquía de las personas privadas..." (90).

---

(88) Rodolfo SOHM, *Instituciones de Derecho Privado Romano,* trad. W. Roces, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1936, pág. 177.

(89) VALIÑO DEL RÍO, voz "Fiscus", *Gran enciclopedia Rialp,* tomo X, Ed. Rialp, S. A., Madrid, 1979, pág. 202.

(90) SOHM, *Instituciones del Derecho Privado Romano,* op. cit., págs. 177 y 178. Otros autores niegan personalidad al *Fiscum.* Así Juan IGLESIAS dice lo siguiente: "Si el Estado no es persona jurídica, otro tanto cabe decir del Fisco. A comienzos del Principado, el *fiscus,* es el patrimonio destinado a la administración imperial —*quasi propriae et privatae principis,* dice Ulpiano— y se distingue del *aerarium populi Romani,* del propio y verdadero patrimonio del Estado. Después, en la Monarquía absoluta, cuando el emperador se sobrepone a los órganos republicanos, se confunde con el *aerarium,* para convertirse en la Caja central del Estado, tal como lo fuera el *aerarium* de la época republicana. Ciertas expresiones que encontramos en los textos de la jurisprudencia y en las constituciones imperiales, tales como las de *ius fisci, debitores fisci, stationes fisci,* pueden inducir a una consideración del fisco como ente en sí esto es, destacado del *populus,* y semejante a las actuales fundaciones. Sin embargo, semejante lenguaje sólo debe tener valor aproximado y de comodidad, y, por otra parte, no cabe desconocer la serie de importantes privilegios que colocan al Fisco, así en el derecho material como en el formal, por encima del terreno privado" (Juan IGLESIAS, *Derecho Romano. Instituciones de Derecho Privado,* Ed. Ariel, Barcelona, 1965, págs. 149 y 150).

Este ligero excursus por el Derecho Romano no se debe —como es evidente— a una intención de buscar en él los contenidos de una disciplina entonces insospechada. Sólo queremos poner de manifiesto que en algún momento histórico se ha personificado la Hacienda Pública y su Administración, lo que constituye premisa indispensable para la configuración subjetiva del Derecho Financiero.

Autores más recientes han defendido la personificación de la Hacienda. Así lo indicó el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO con citas de SANTAMARÍA DE PAREDES y de BARRERA DE IRIMO (91). Dice RODRÍGUEZ BEREIJO que "hay una doble acepción jurídica de la Hacienda Pública:... *En sentido subjetivo,* la Hacienda Pública es la personificación jurídica del Estado en cuanto actúa financieramente; o, como ya decía, con previsión, Santamaría de Paredes hacia finales del pasado siglo: "considerada la Hacienda como persona jurídica, es el Estado mismo en cuanto ejercita derechos y obligaciones referentes a su vida económica, atendiendo a sus gastos, administrando sus bienes, recibiendo sus ingresos, comprando y vendiendo, contrayendo deudas y realizando créditos". La Hacienda Pública —continúa R. BEREIJO— aparece así como un sujeto de Derecho, una *persona* jurídica pública dotada de un ordenamiento propio y singular —el Derecho financiero— que, por lo mismo, puede ser considerado como un Derecho estatutario" (92).

El profesor VICENTE-ARCHE ha realizado alguna alusión a la Hacienda Pública considerada desde su vertiente subjetiva, en su repetidamente invocado trabajo "Hacienda y Administración Pública". Ello ha dado lugar a que, cuando se trata de este tema, la doctrina científica se remita a la obra del mentado profesor, con una cita del mismo que sentaría la premisa necesaria para poder desarrollar posteriormente una concepción estatutaria del Derecho Financiero. En efecto, dice VICENTE-ARCHE que "existe, sin duda, una forma de ser, de estar organizado, de manifestación del Estado, que sería por ello el Estado-Hacienda Pública, o Hacienda Pública sin más, a la que se refiere constantemente el Derecho estatal, al igual que existe una forma de organización y manifestación del Estado que es la

(91) RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho Financiero,* op. cit., pág. 39.

(92) RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho Financiero,* op cit., págs. 39 y 40.

Administración Pública, la cual, por ello, puede entenderse perfectamente como un ordenamiento jurídico..." (93).

Estas frases sirven de soporte al profesor RODRÍGUEZ BEREIJO para aceptar una concepción subjetiva del Derecho Financiero, aunque es preciso advertir que RODRÍGUEZ BEREIJO no presta atención alguna al enfoque subjetivo, sino que se limita a mencionarlo y a admitirlo como una hipótesis realizable a la que no se opone. Así pues, todo su posterior discurso se centra en aspectos objetivos y funcionales. La concepción subjetiva —dice textualmente— "no debe llevar en modo alguno a prescindir de su consideración material, objetiva, de Derecho Público por la naturaleza pública del interés jurídicamente protegido, según hemos visto anteriormente. Ambas concepciones no son incompatibles o excluyentes" (94).

También el profesor SAINZ DE BUJANDA hace alusión a una consideración de la Hacienda en el sentido que venimos comentando, aunque no la use posteriormente en su definición del Derecho Financiero. Dice el profesor de Madrid que "la Hacienda Pública puede, ante todo, situarse en el marco subjetivo y conceptuarse como uno de los entes que actúan en la vida jurídica, política o económica. El lenguaje normal nos ofrece pruebas continuas de ello. Se dice, por ejemplo, que la Hacienda *tiene* especiales derechos o prerrogativas, o que *actúa* con dureza o benignidad o que, ante ciertos eventos, *adopta* una actitud neutral o beligerante. La Hacienda así entendida es "alguien", y a ese alguien se le designa también, en ocasiones, con otros nombres alusivos igualmente a un cierto tipo de protagonismo. Tal ocurre cuando se habla, por ejemplo, del Fisco, del Erario o del Tesoro" (95).

c) *Imposibilidad de enfoques subjetivos y orgánicos en Derecho Financiero.*

Sin embargo todos los esfuerzos realizados en la línea de consolidar un enfoque subjetivo del Derecho Financiero no han dado frutos sensibles, ya que ningún autor —por lo que a nosotros se nos

(93) VICENTE ARCHE DOMINGO, "Hacienda Pública y Administración Pública", op. cit., pág. 101.

(94) RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, op. cit., pág. 58.

(95) SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 1.º, op. cit., pág. 23.

alcanza— llega a hacer un desarrollo del mismo. Por nuestra parte no creemos que por esta vía puedan obtenerse resultados positivos y la causa más aparente es la inexistencia de un sujeto de Derecho que constituya el punto de referencia, el núcleo alrededor del cual gire el Derecho Financiero. Si tal sujeto no existe, mal puede utilizarse como elemento que dé cohesión, unidad y homogeneidad a esta rama del Derecho. El predicamento que la concepción estatutaria del Derecho Administrativo haya podido alcanzar se basa en una premisa ausente en el caso del Derecho Financiero: La existencia de una Administración Pública que ya, en su simple configuración externa —dice GARCÍA DE ENTERRÍA—, "se nos aparece como una institución, como una organización cerrada, formalmente estructurada como un instituto que ha asumido una función al servicio de la comunidad, pero que evidentemente, no se identifica con ésta... Además esta organización en la que consiste la administración está personalizada según el sistema del Derecho administrativo. Su comportamiento en relación con el Derecho, el modo como el Derecho la especifica y la trata, es, según lo que hemos dicho ya, un modo inequívocamente subjetivo. Sin necesidad de recurrir a ningún misticismo, sin creer en ningún misterio metafísico, podemos y debemos decir que la administración es para el Derecho categóricamente, una persona jurídica" (96). A mayor abundamiento, esta consideración dogmática encuentra expresa apoyatura en el art. 1 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado (97).

Sin embargo, ni el Derecho positivo, ni el simple raciocinio en el ámbito de las categorías jurídicas, permite descubrir la existencia de un sujeto de quien pueda decirse que su derecho especial es el Derecho Financiero o alguna rama de éste.

El derecho positivo no personifica a la administración financiera ni a la Hacienda Pública. Como categoría jurídica tampoco puede hablarse de persona-hacienda, pues ésta no se distingue de la personalidad que pueda predicarse de la administración en su conjunto. La administración financiera —si es que puede hablarse con propiedad de ella, lo que dudamos— podría, a lo más, tener encaje en la

(96) GARCÍA DE ENTERRÍA, "Verso un concetto di Diritto amministrativo come diritto statutario", op. cit., págs. 327 y 328.

(97) "La administración del Estado, constituida por órganos jerárquicamente ordenados, actúa para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica única".

teoría orgánica o el concepto de órgano, pero no en el de persona o sujeto de derecho. Así lo indica expresamente SAINZ DE BUJANDA: "...la Hacienda en su acepción subjetiva, no es sino el propio Estado o, más precisamente, la Administración pública, en cuanto ésta se identifica con el ordenamiento estatal desde el punto de vista del ordenamiento interno". Dentro de las administraciones públicas "la Hacienda se manifiesta como un órgano o conjunto de órganos, lo que impediría, sin la ayuda de algunas puntualizaciones, reconocerle ningún tipo de personalidad, es decir, ni siquiera la propia de la Administración" (98).

La misma postura es defendida por VICENTE-ARCHE, quien no habla —como algunos parecen haber interpretado— de un Estado-Hacienda Pública en sentido subjetivo, sino en sentido objetivo. En efecto, el párrafo en que el autor citado se refiere a esa forma de ser o estar organizado que es el Estado-Hacienda o Hacienda Pública sin más, hay que incardinarlo en su contexto y de él se deriva que con estas expresiones está aludiendo a la institución de base real que se denomina Hacienda, es decir, hace referencia a un concepto objetivo de la misma (99). Esto queda patente unas líneas más abajo, donde el autor mencionado critica el modo en que habitualmente se consideran las relaciones entre la Hacienda Pública y la Administración Pública y que tienen su origen en algo que VICENTE-ARCHE admite sin ambages: que la Hacienda Pública es una institución cuya personalidad jurídica "es la misma que la del Estado y por tanto que la de la Administración del Estado en la

(98) SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 1, op. cit., pág. 23. Esta doble consideración de la Hacienda desde el punto de vista subjetivo induce al profesor SAINZ DE BUJANDA a hacer la siguiente precisión (loc. cit., pág. 24): "En rigor, por las razones antedichas, no cabe fundir esos dos aspectos de la Hacienda, contemplada desde la perspectiva subjetiva, en un concepto unitario. Por el contrario lo que habrá de hacerse, cada vez que desde la aludida perspectiva, se haga referencia a la Hacienda, será comprobar, para el cabal entendimiento de las ideas, si la invocación se hace a "todo", concebido en forma indivisa, o a alguna de sus partes constitutivas. En el primer supuesto, la Hacienda —repetimos— no es sino "la persona administración", en cuanto ésta aparece como titular de derechos y obligaciones de contenido financiero; en el segundo, la Hacienda es el órgano u órganos de la propia administración que se ocupan de regir los recursos financieros en los términos fijados por las leyes y por las restantes disposiciones de pertinente aplicación".

(99) VICENTE-ARCHE, "Hacienda Pública y Administración Pública", op. cit., pág. 102.

proyección interior de éste" (100). Justamente el hallazgo del profesor VICENTE-ARCHE, en cuanto a la defensa de la autonomía científica del Derecho financiero, reside en haber superado la posición tradicional que pone el acento en la administración financiera y que conduce a la integración del Derecho Financiero en el Derecho Administrativo, puesto que la administración financiera es parte de la Administración Pública. Para superar este inconveniente él ha centrado su concepción de nuestra disciplina en un enfoque objetivo, que ve en la Hacienda un ordenamiento jurídico de base real gestionado o actuado por la Administración. No puede por tanto calificarse de subjetivo el enfoque del profesor citado.

Una definición como Derecho estatutario del Derecho financiero tampoco puede apoyarse en el carácter orgánico de la llamada Administración financiera, que necesariamente polarice en torno a sí con carácter exclusivo y excluyente el Derecho Financiero, en el sentido de que éste sea derecho particular de ese tipo de órganos. En efecto, actividades regidas por el Derecho Financiero se ejercen por todos o casi todos los órganos de la Administración Pública y el órgano al que institucionalmente competen las principales funciones regidas por esta rama del Derecho —el Ministerio de Economía y Hacienda— no tiene el Derecho financiero como derecho particular, ya que muchas de sus funciones —históricamente cambiantes— se rigen por otros ordenamientos sectoriales.

d) *Inoperancia genérica del enfoque subjetivo.*

La inoperancia del enfoque subjetivo en la delimitación del Derecho financiero queda aún más patente si señalamos las contradicciones que en dicho enfoque se encuentran cuando se aplica en otros sectores del Derecho en los que no falta la premisa necesaria para hablar de Derecho estatutario: una persona o categoría de personas que sirvan de puntos de referencia. En el propio Derecho administrativo la conceptuación personalista del mismo hace quiebra, pues en último término es necesario acudir y referirse a algún otro elemento distinto del personal, que despoja de toda virtualidad a este último. El problema se plantea cuando hay que excluir del ámbito del Derecho estatutario determinados actos o actividades que, aunque realizadas por el mismo sujeto alrededor del cual se constituye el De-

(100) Op. et loc. ult. cit.

recho particular, tienen una naturaleza diversa de la actividad a que se aplica el citado Derecho especial. GARCÍA DE ENTERRÍA excluye, por un lado, del Derecho administrativo la actividad de gobierno, de impulso y dirección de la Administración, las relaciones diplomáticas y de guerra. Estas actividades, aunque realizadas por los órganos superiores de la Administración no se rigen por el derecho Administrativo porque *la naturaleza de tal actividad no es administrativa* (101).

En nuestra opinión tal razonamiento provoca una contradicción interna, ya que si es la naturaleza de la actividad lo que determina que ciertas actuaciones de los órganos superiores de la Administración queden al margen del Derecho administrativo, ello no significa otra cosa que la delimitación de esa rama jurídica se está realizando en base a un criterio no personalista. Si el criterio general no sirve para resolver los casos en que la duda se plantea es porque en el fondo el criterio delimitador no es ése. Claro que no debemos olvidar, en honor de la ecuanimidad en la crítica, que el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA resuelve esta objeción atribuyendo un carácter bifronte a los titulares de los órganos superiores de la administración, que son a la vez administración, y a la vez poder político, por lo que cuando ellos actúan unas veces actúa la administración y otras no (102). Esta es sin duda una idea brillante y que no debe desdeñarse, pero que deja en último término irresoluta la cuestión, ya que para saber cuándo se actúa como administración y cuándo como poder político no hay más salidas que acudir a la naturaleza de la actividad desarrollada.

La insuficiencia del enfoque subjetivo se aprecia aún más claramente cuando se trata de deslindar el Derecho administrativo del Derecho común o general puesto que el sujeto administración también actúa en ocasiones en la esfera del Derecho privado, lo que obliga de nuevo a acudir a la naturaleza de la actividad desarrollada para saber cuándo se aplica el Derecho común y cuándo el estatutario: así Derecho

(101) Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, "Verso un concetto di Diritto amministrativo come diritto statutario", op. cit., pág. 329.

(102) "Todas estas funciones de gobierno son reconducibles como puede verse, fuera del ámbito de la administración como sujeto, y el único equívoco se plantea porque son realizadas por las mismas personas que actúan como órganos superiores de la administración" (GARCÍA DE ENTERRÍA, "Verso un concetto di diritto amministrativo come diritto statutario", op. cit., pág. 329).

administrativo es el Derecho de la administración cuando actúa en calidad de tal, cuando actúa como administración (103). Es decir, la aplicación del Derecho administrativo viene determinada no por el sujeto, sino por la naturaleza de la actividad desenvuelta por el mismo.

Similares observaciones pudieran hacerse frente a los intentos de delimitar subjetivamente otras parcelas del Derecho. En todos los casos cabe argumentar con la idea antes citada de la aplicabilidad del derecho común a los sujetos que tienen un derecho especial, cuando no actúan en la condición o calidad que determina la aplicación del Derecho estatutario: Derecho mercantil será el derecho del comerciante o de la empresa cuando actúa "en su calidad de tal"; Derecho del trabajo será el derecho del trabajador cuando actúa "en su calidad de tal", Derecho canónico es el derecho de la Iglesia Católica cuando actúa "en su calidad de tal", etc.

En definitiva, se infiere de todo lo anterior que los derechos estatutarios son derechos que en realidad se delimitan por la naturaleza de la actividad y de los intereses tutelados o compuestos por la respectiva rama del derecho; la particularidad que tienen es que la naturaleza de los intereses tutelados hace que la actividad regulada sea siempre, o casi siempre, desarrollada por unos sujetos especiales, o por sujetos comunes actuando con una determinada cualidad. En ocasiones es la función la que cualifica al sujeto y, en todo caso, es la función la que determina el derecho aplicable. El derecho estatutario regula relaciones y actividades en las que interviene un determinado sujeto. Esto es cierto. Pero no es cierta la proposición inversa: toda la actividad del sujeto se rige por el derecho estatu-

(103) "La naturaleza singular de los sujetos cuya acción está regulada por lo que hemos llamado un derecho estatutario deja, naturalmente, intacta su condición genérica de sujetos comunes... De modo que estos sujetos se rigen simultáneamente por el derecho general común a todos los sujetos, y por el estatutario que les es propio... El criterio central puede expresarse diciendo que el derecho administrativo es el derecho común de algunos sujetos singulares, las administraciones públicas, en su calidad de tales. Es esta última precisión, "en su calidad de tales", la que expresa el límite positivo de aplicación del derecho administrativo y la que negativamente pone en marcha la eventual aplicación a estas mismas personas de los demás derechos propios de la generalidad de los sujetos" (GARCÍA DE ENTERRÍA, "Verso un concetto di Diritto amministrativo come diritto statutario", op. cit., páginas 335 y 336).

tario. En conclusión, no es la naturaleza del sujeto la que otorga naturaleza especial al derecho aplicable ni la que exige que el derecho aplicable sea uno u otro, sino la función desarrollada.

Todo ello nos conduce a plantearnos la delimitación del Derecho Financiero a la luz del único enfoque que consideramos operativo: el enfoque funcional.

F) *El enfoque funcional.*

Si, como he indicado, el Derecho es un conjunto de criterios de resolución de conflictos de intereses que suponen previos juicios de valor sobre cuáles deben prevalecer y cuáles ceder cuando entran en colisión, lo que con mayor probabilidad de éxito puede servir como elemento delimitador de una rama del Derecho es la naturaleza de los intereses tutelados y los principios que expresan los valores en que se inspira la resolución de los conflictos. Estos intereses se plasman o exteriorizan en una actividad determinada y por ello la consideración de tal actividad es, a nuestro juicio, la mejor forma de delimitar el contenido del Derecho Financiero (104).

Desde este enfoque el Derecho Financiero se nos presenta como el Derecho de la actividad financiera, como el conjunto de normas que, inspiradas en principios propios, regulan un tipo de actividades que, en abstracto, puede calificarse como actividad financiera. Este es el camino aceptado por la mayoría de la doctrina científica, tanto española como extranjera, que admite la existencia del Derecho Financiero como disciplina unitaria e independiente (105).

---

(104) Dice SAINZ DE BUJANDA que "para indagar el concepto del Derecho Financiero debemos situarnos en el ámbito de la realidad en que este Derecho se produce y desenvuelve. Dicho en otros términos: hemos de analizar la naturaleza y el contenido de la actividad que este Derecho regula. Este punto de partida de nuestra investigación obedece a una exigencia lógica insoslayable. Si el Derecho objetivo, en sentido general, se concibe como un conjunto de normas por las que se rigen las relaciones y actividades de la vida social, sólo podrá hablarse con propiedad de la existencia de una rama del Derecho cuando su aplicación se proyecte sobre un ámbito bien acotado de esa realidad" (SAINZ DE BUJANDA, voz "Derecho Financiero", *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Ed. Seix, Barcelona, 1950, pág. 451).

(105) En España el autor que más ha insistido en esta dirección ha sido el prof. SAINZ DE BUJANDA, de quien pueden consultarse, entre otras, las siguientes obras: "Concepto y contenido del Derecho Financiero", *Revista de Derecho Privado*, núm. 336 (1945), págs. 162 ss.; "Hacienda Pública, De-

La asunción de este punto de vista exige que nos detengamos en el estudio de la actividad financiera.

a) *La actividad financiera y su delimitación por exclusión.*

Para que exista una rama jurídica o sector del derecho que pueda tener entidad de disciplina autónoma es preciso —indica el profesor

---

recho Financiero y Derecho Tributario", *Hacienda y Derecho,* vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, págs. 3 ss.; "En torno a la naturaleza de la actividad financiera", *Hacienda y Derecho,* vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, págs. 5 ss.; "Derecho Financiero y Política Fiscal", *Hacienda y Derecho,* vol. II, op. cit., págs. 27 ss.; "La autonomía del Derecho financiero", *Hacienda y Derecho,* vol. II, op. cit., págs. 47 ss.; "La enseñanza de la Hacienda Pública en las facultades de Derecho", *Hacienda y Derecho,* vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 5 ss.; "La elaboración corporativa de las disciplinas financieras. Reflexiones críticas sobre la actividad científica de la I.F.A. y del I.I.F.P.", *Hacienda y Derecho,* vol. V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, págs. 5 ss.; *Sistema de Derecho Financiero,* tomo I, vol. 1.º, op. cit., págs. 315 ss.

En este sentido se orientan también otras excelentes investigaciones como la del profesor CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", *Hacienda Pública Española,* núm. 1 (1970), págs. 123 ss.; la del profesor RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho Financiero,* op. cit., págs. 40 ss.; FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español,* Marcial Pons, Madrid, 1981, págs. 33 ss.; el propio VICENTE-ARCHE, de quien hemos dicho que sigue un enfoque preferentemente objetivo, no deja tampoco de hacer alguna alusión que permite su cita en este lugar pues, en efecto, para este profesor, la Hacienda Pública —con cuyo concepto delimita el contenido del Derecho Financiero— no es sólo un conjunto de bienes, derechos y obligaciones u ordenamientos de base real, sino que "esta organización de recursos se exterioriza en una organización de determinadas funciones del Estado, que son las funciones financieras. Por ello puede decirse que la Hacienda Pública es un *sistema de funciones* relativas a la adquisición y empleo de bienes..." ("Hacienda Pública y Administración Pública", op. cit., pág. 125).

La doctrina científica extranjera también ofrece amplias muestras de aceptación de este método. Así, A. D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto tributario,* Giuffrè, Milano, 1972, pág. 2; B. GRIZIOTTI, "Crisi e tendenze degli studi finanziari", *Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario,* Giuffrè, Milano, 1956, pág. 14; M. PUGLIESE, *Instituciones de Derecho Financiero,* Ed. Porrúa, México, 1976, págs. 154 ss.; E. VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias,* trad. de Juan Martín Queralt, I.E.F., Madrid, 1973, pág. 211; G. INGROSSO, *Diritto Finanziario,* Jovene, Napoli, 1956, págs. 7 ss.; G. A. MICHELI, "Diritto tributario e Diritto Finanziario", *Enciclopedia del Diritto,* Giuffrè, Milano, 1964, pág. 1120; C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero,* vol. I, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1957, pág. 26, etc.

CALVO ORTEGA— que haya una parcela de la realidad social, un conjunto de actividades que tengan características homogéneas y demanden un ordenamiento jurídico propio. Es decir, ha de existir una serie de relaciones sociales que "por su especialidad no encajarían en otro ordenamiento jurídico y precisamente en el ordenamiento jurídico más próximo a aquél que demandan, del que pretenden separarse y frente al cual afirman su autonomía (106). Así aborda el profesor citado la tarea de delimitar la actividad social sobre la que el Derecho Financiero se proyecta, siguiendo un método de inteligente originalidad: estableciendo por vía de exclusión cuál es la actividad de la administración que demanda ese ordenamiento jurídico propio que puede llamarse financiero.

Normalmente —dice CALVO ORTEGA— "las disciplinas jurídicas se forman a partir de la insuficiencia del ordenamiento jurídico existente para regular una serie de relaciones sociales que a través de un proceso de diferenciación y especialización van adquiriendo una configuración que los distingue de aquellas otras relaciones y actividades con las que anteriormente estaban asimiladas. En otras ocasiones —y este es el caso del Derecho Financiero— la actividad social regulada no tiene tronco común del que se desgaje porque se trata de realidades sociales que posiblemente han existido desde el comienzo de las comunidades políticas" (107). Esta afirmación, que pone ya desde un principio de manifiesto la independencia del Derecho Financiero respecto al Derecho Administrativo no debe sin embargo hacernos desconocer que la rama jurídica que por razón de la naturaleza de los sujetos, la materia y la actividad regulada, así como por los principios que la rigen, es más próxima a lo que conocemos como Derecho Financiero es el Derecho Administrativo. Aunque se pueda afirmar que siempre ha habido un ordenamiento financiero —pues siempre ha habido actividad financiera—, ese ordenamiento no ha recibido atención suficiente para obtener entidad científica propia hasta época reciente. Por ello podemos acudir a los ordenamientos más cercanos para averiguar si en ellos tiene preciso encaje la actividad financiera y de este análisis resulta —como enseguida veremos— que la actividad financiera queda determinada por vía negativa, puesto que se

(106) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", op. cit., pág. 124.

(107) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", op. cit., pág. 125.

llega a la conclusión de que hay una actividad de la administración que no tiene encaje en las clasificaciones habituales de la actividad administrativa, y es de naturaleza financiera.

Pues bien, asumiendo las ideas del profesor CALVO ORTEGA en este punto, podemos señalar que la actividad administrativa puede clasificarse en atención a la finalidad que con ella se persigue y este criterio es el que nos ofrece un panorama más claro y más extenso de lo que por los autores suele considerarse como el ámbito propio del Derecho administrativo (108). Así puede hablarse de cuatro tipos de actividades cuya ordenación jurídica es estudiada por los administrativistas: la actividad de policía, la de servicio público, la de fomento y la de gestión económica. En ninguno de ellos se encuadra la actividad de provisión, conservación y gasto de los medios económicos precisos para el desarrollo de las demás actividades administrativas. En efecto, la actividad de policía está dirigida a impedir que el ejercicio de los derechos y libertades que otorga el ordenamiento se produzca en perjuicio o daño de otros derechos igualmente reconocidos y protegidos o, como dice el profesor CALVO ORTEGA, "tiene por finalidad impedir y evitar los daños, en el más amplio sentido de la palabra, que puedan sufrir las personas y las cosas como consecuencia de la actividad humana". La actividad administrativa de servicio público es más difícil de encerrar en los límites de una definición, especialmente si se quiere que quede perfectamente diferenciada de otros tipos de actividades como puede ser la de fomento. No obstante a los fines que aquí perseguimos basta con señalar que el servicio público es una actividad administrativa que

(108) Obviamente esta no es la única clasificación posible, sino que por la doctrina científica administrativa también se usan otras: M. S. GIANNINI (*Diritto amministrativo*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1970, págs. 436 ss.), distingue entre actividades sometidas al Derecho Público y al Derecho Privado; R. ALESSI (*Principi di Diritto amministrativo*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1974, págs. 301 ss.), clasifica en atención a la posición jurídica de la administración, de la función y de la estructura de la actividad; A. SANDULLI (*Manuale di Diritto amministrativo*, Ed. Jovene, Napoli, 1966, págs. 534 ss.) diferencia entre actividades esenciales y accidentales. Por otra parte puede anotarse que otras clasificaciones son mudables con el devenir social y el avance de la ciencia jurídica: recordemos como ejemplo la de V. E. ORLANDO distinguiendo entre actividad social, y a su vez ésta en actividad para resolver necesidades sociales físicas, económicas y espirituales (cfr. V. E. ORLANDO, *Principi di Diritto amministrativo*, G. Barbera Ed., Firenze, 1925, págs. 262 ss.).

presupone la existencia de una organización de medios personales y materiales con la finalidad de proporcionar a los individuos ciertos bienes o prestaciones que les permitan gozar de utilidades tanto físicas, psíquicas, materiales o espirituales, dando con ello respuesta a las necesidades de cualquier clase que las personas puedan sentir y cuya satisfacción asuma el Estado como labor y función propia (109). La actividad de fomento, según JORDANA DE POZAS, a quien se atribuye este término, es la acción de la Administración que está dirigida a proteger o promover aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidas a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar de la coacción ni prestar servicios públicos (110). Junto con las dos actividades clásicas (policía y servicio público) y la más moderna de fomento, se cita también la actividad industrial o de gestión económica como propia de la Administración, aunque no está por todos aceptada, y que se conceptúa como actividad de intervención en la producción de bienes para el mercado (111).

A la vista de todo ello, observa acertadamente el profesor CALVO ORTEGA, puede afirmarse que existe una parcela de actividad de los entes públicos, consistente en proveerse de medios dinerarios, custodiarlos y gastarlos, que no queda dentro de esta tipología de actividades regidas por el Derecho Administrativo. No escapa al ilustre profesor el hecho de que algunos administrativistas hacen alguna referencia en sus tratados a las normas reguladoras de esta actividad de provisión de medios, en los capítulos dedicados a las prestaciones forzosas de los particulares de la administración (112), o a

(109) El concepto de servicio público es objeto de discrepancias doctrinales. Según algunos autores toda la actividad administrativa se traduce en prestación de servicios públicos: así lo sostiene DUGUIT, JÈZE y BONNARD; en Italia es más frecuente limitar el concepto de servicio público a algunos aspectos de la actividad administrativa, contraponiéndolo al de función pública, como forma superior de manifestación de la misma actividad (cfr. ZANOBINI, *Corso di Diritto amministrativo*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1958, pág. 17).

(110) JORDANA DE POZAS, "Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo", *Revista de Estudios Políticos*, núm. 28 (1949), pág. 46.

(111) Cfr. VILLAR PALASÍ, "La actividad industrial del Estado en el Derecho Administrativo", *Revista de Administración Pública*, núm. 3 (1950), pág. 60.

(112) Cfr. ALESSI, *Principi di Diritto amministrativo*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1974, págs. 679 ss.

los medios de la acción administrativa (113). Ahora bien, la propia excepcionalidad de estos casos, como lo difuminado de los contornos de las definiciones de la actividad administrativa, que son tan amplias que incluyen la actividad financiera, así como la superficialidad del tratamiento que los aspectos jurídico-financieros reciben en estas obras, permiten afirmar que la actividad financiera queda al margen del Derecho administrativo.

El propio ALESSI piensa que, en principio, los tributos son una parte del derecho de las prestaciones forzosas a la administración, pero reconoce inmediatamente la incapacidad del Derecho administrativo para desarrollar esta materia y, en virtud de ello, la excluye de sus "Principios de Derecho Administrativo" limitándose al estudio de las prestaciones *in natura* de dar o de hacer, es decir, a las prestaciones no dinerarias (114). En cuanto a los presupuestos en que se funda el estudio de la ordenación jurídica de la actividad financiera en la obra de ZANOBINI, observa CALVO ORTEGA que una desmusarada amplitud dada al concepto de función pública, como contrapuesto al de servicio público, es lo que conduce a considerar como función pública toda actividad en la que se ejercite una potestad pública, entendida ésta como una esfera de la capacidad específica del Estado, o sea de su soberanía (115). Tamaña exten-

(113) Así por ejemplo, ZANOBINI, uno de los administrativistas que más atención han prestado a los ingresos y gastos públicos en obras de carácter general destina toda una sección de la parte cuarta de su tratado al estudio de estos temas (vid. G. ZANOBINI, *Corso di Diritto amministrativo*, vol. IV, Giuffrè, Milano, 1958, págs. 333 ss.).

(114) "En base a la definición mencionada —dice ALESSI— en la materia de las prestaciones administrativas debería entrar también todo el vastísimo campo de los impuestos y de los tributos en general, dado que éstos no son otra cosa que una exacción forzosa de una parte del patrimonio de los particulares a favor de los entes públicos con la que se permita a estos últimos satisfacer sus necesidades, de modo que, a los efectos de la pura sistemática jurídica, los tributos y las prestaciones obligatorias *in natura*, tienen la misma naturaleza jurídica y el mismo fundamento. Sin embargo, dado el desarrollo vastísimo y prácticamente autónomo de la materia tributaria, que ha llevado a una autonomía didáctica de la materia misma, la doctrina limita justamente la noción de las prestaciones administrativas, con el fin de elaborar una teoría de las prestaciones de los particulares a las administraciones públicas, a las prestaciones *in natura*, ya sean de dar o de hacer" (R. ALESSI, *Principi di Diritto amministrativo*, vol. II, op. cit., pág. 680).

(115) Cfr. CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", op. cit., pág. 136.

sión del concepto desemboca en la desconexión de la función pública respecto de la actividad administrativa, ya que también en la esfera de la actividad legislativa y la actividad judicial se desempeña función pública, y así lo reconoce el mismo ZANOBINI (116).

Esta caracterización por vía de exclusión de la actividad financiera nos ofrece una sólida base para ir construyendo sobre ella el concepto de nuestra disciplina, pero es necesario avanzar algo más en el concepto de actividad financiera destacando cuáles son sus elementos positivos o caracteres que le proporcionan su identidad.

b) *Caracterización positiva de la actividad financiera.*

La doctrina científica ha realizado notable esfuerzo en la búsqueda de los elementos que conforman la esencia de la actividad financiera y puede afirmarse que se ha llegado a conclusiones en buena medida satisfactorias.

1) *El sujeto de la actividad financiera.*

a') *Naturaleza política de la actividad financiera.*

En primer lugar puede indicarse que el sujeto de la actividad financiera es siempre un ente público. La importancia de este elemento ha sido el motivo de que algunos autores hayan destacado la naturaleza política de la actividad financiera, en contraposición con quienes afirman el carácter económico de dicha actividad y la asimilan a la actividad individual de jerarquización de necesidades y predisposición de los medios para satisfacerlas. Decía GRIZIOTTI a principios de este siglo que las críticas realizadas a las teorías de Sax y de De Viti de Marco habían puesto de relieve que "la naturaleza coactiva del fenómeno financiero no permite representar como una relación económica utilitaria la que une al individuo con el Estado, ni el impuesto como un precio monopolístico de los servicios públicos o como la contribución individual pagada a la sociedad cooperativa que los produce, ni explican el reparto de las cargas públicas en base al principio de la utilidad relativa" (117). Hoy no

(116) ZANOBINI, *Corso di Diritto amministrativo*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1958, pág. 18.

(117) Benvenuto GRIZIOTTI, "Considerazioni sui metodi, límiti e problemi della Scienza pura della Finanza" en *Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1956, pág. 468.

se duda de la diversidad existente entre la actividad económica que desarrollan los individuos y la actividad financiera o actividad de provisión de medios económicos y empleo o gasto de los mismos que realiza el Estado, precisamente porque es el Estado quien la realiza. La especial naturaleza del sujeto de la actividad financiera, sus facultades y poderes, métodos y formas de adopción de sus decisiones y la eficacia de las mismas *erga alteros,* confieren una especial naturaleza —naturaleza política— a la actividad financiera.

Esta cuestión ha sido atentamente estudiada por el profesor SAINZ DE BUJANDA, el cual reconoce una importancia de primera magnitud al factor político en la actividad financiera (118). Más recientemente el mismo profesor ha realizado un detenido examen de las diversas opiniones doctrinales sobre el tema. Partiendo de la afamada concepción de la actividad económica desarrollada por Lionel ROBBINS (119), estudia SAINZ DE BUJANDA cómo puede subsumirse en dicho concepto la actividad financiera, resume y critica las teorías de quienes asimilan la actividad financiera a la actividad económica (120),

(118) "La importancia que casi todos los escritores atribuyen al factor político en el desenvolvimiento de la actividad financiera es de tal magnitud que un espíritu crítico se resiste a creer que ese factor actúa tan sólo en el ámbito o mundo exterior en que ese desenvolvimiento se produce. Por el contrario, parece más acertado estimar que el factor político, en vez de ejercer su influjo en la periferia del fenómeno financiero penetra en su propia sustancia y determina su naturaleza" (SAINZ DE BUJANDA, "Derecho Financiero", op. cit., pág. 455).

(119) Actividad económica es la predisposición y utilización de medios escasos para dar satisfacción a un conjunto de necesidades jerarquizadas según su importancia relativa (cfr. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero,* tomo I, vol. 1.º, op. cit., págs. 37 ss.).

(120) Como Emil SAX, que desarrolla el concepto de necesidad colectiva, o necesidad sentida no como individuo, sino como miembro de un conjunto de hombres pero que tiene la misma naturaleza —aunque distinta intentensidad— que otras necesidades individuales, lo que determina que la acción financiera del Estado no sea sino una manifestación de la actividad económica formal. Edwin R. A. SELIGMAN clasifica las necesidades humanas en individuales (independientes o influidas por la presencia de otras semejantes), que se satisfacen por uno mismo, y otras que se satisfacen con la colaboración de lo demás, sean diversas o comunes. Esta gradación sirve para encuadrar dentro de la actividad económica a la acción del grupo social a través de sus formas organizatorias dirigidas a la satisfacción de necesidades ya que todas son de la misma naturaleza. Estos autores buscan explicaciones diversas para asimilar el proceso de decisión colectiva a una

y la de los autores que rechazan la asimilación citada por considerar que las formas de actuación del Estado no se pueden en modo alguno identificar a la jerarquización de necesidades que hacen los individuos y a las decisiones que adoptan sobre su satisfacción (121); y ello no puede ni siquiera hacerse bajo el prisma del puro análisis sociológico que prescinde de la vestidura formal del Estado para responsabilizar de la actividad financiera, en sus decisiones y efectos, a determinadas clases o grupos de personas de mayor o menor influencia en los poderes estatales (122). La conclusión que obtiene el profesor SAINZ DE BUJANDA tras el detenido análisis que hemos resumido en breves líneas, consiste en que la actividad financiera es constitutivamente una manifestación de la actividad política, con lo que quiere significar "que cualquiera que sean los supuestos en que dicha actividad surja, los fines que con ella traten de alcanzarse y los efectos que realmente genere, su propia existencia no puede ser concebida más que como producto de la voluntad estatal" (123).

---

decisión más de los individuos, semejante a la que adoptan en la satisfacción de las necesidades que atienden por sí mismos, y es aquí donde encuentran mayores dificultades para cohonestar sus teorías con los hechos reales, ya que los individuos no siempre intervienen en la toma de decisiones del grupo. Otros reducen sólo la identidad de acción financiera y acción económica a aquellos casos en que en el proceso de decisión colectiva, todos tienen posibilidad de intervenir, llámese Estado Cooperativo (DE VITI MARCO), capitalista moderno (MUSGRAVE), democrático (WICKSELL), etc. (cfr. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 1.º, op. cit., págs. 42 a 90).

(121) Como Gerard DEHOVE que niega valor a la clasificación de las necesidades en individuales y colectivas porque las necesidades públicas no son necesidades en sentido económico, y las decisiones sobre ellas son fruto de un cálculo que no es económico sino político (cfr. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 1.º, op. cit., págs. 90 ss.). Para Benvenuto GRIZIOTTI la actividad financiera consiste en la distribución de la carga económica del presupuesto público entre los ciudadanos y esta actividad tiene naturaleza esencialmente política pues políticos son los criterios, los fines y los procedimientos que la conforman, aunque no pueda negarse que los medios empleados sean económicos (GRIZIOTTI, *Principios de política, derecho y ciencia de la Hacienda*, trad. Enrique R. Mata. Ed. Reus, Madrid, 1958, págs. 28 ss.).

(122) Como lo hace PARETO, LOLINI, BORGATTA y COSCIANI (cfr. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 1.º, op. cit., págs. 98 a 109)

(123) SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 1.º, op. cit., pág. 117.

Las precedentes ideas están dirigidas no tanto a buscar una caracterización de la actividad financiera en sus elementos jurídicamente relevantes, cuanto a desentrañar el capital problema del enfoque o de los enfoques metodológicos con que el estudio de la actividad financiera debe ser abordada y a desvelar la esencia real del fenómeno financiero. Sin embargo son lo suficientemente significativas y expresivas en orden a la relevancia que atribuyen a la presencia del poder público en el fenómeno financiero.

Por otra parte, la importancia del elemento subjetivo en la actividad financiera se pone de manifiesto en la existencia de intentos de delimitación del Derecho financiero en base a ese elemento exclusivamente. Ya hemos hablado y expresado nuestra opinión sobre la definición del Derecho financiero *ratione personae,* que —a nuestro entender— no es suficientemente satisfactoria. Ahora bien, ello no quiere decir que el elemento subjetivo no pueda ser considerado, junto con otros, como relevante en la conceptuación de esta rama del Derecho.

b') *La intervención de un sujeto público.*

Desde el punto de vista jurídico puede afirmarse que la actividad financiera tiene siempre como sujeto a un ente público y en esto queda esta actividad perfectamente diferenciada de las relaciones jurídicas que se desenvuelven *inter privatos.* Este elemento diferenciador es considerado por D'AMATI como uno de los dos requisitos fundamentales que cualifican la actividad financiera y que determinan la unidad dogmática-jurídica de los institutos a través de los cuales se desarrolla (124).

---

(124) Según Nicola D'AMATI la caracterización jurídica de la actividad financiera se apoya en un elemento objetivo y en un elemento subjetivo. Este último consiste en que se trata de una actividad referida al Estado o a cualquier otro ente público. Con este requisito "se diferencian, cuando se produzca (y es la regla) un caso de identidad estructural entre ellas, las relaciones financieras y las privadas. Se vuelve así, en la caracterización de las instituciones iuspublicistas, a la concepción romanista que asumía como elemento indicador el hecho de que se tratase de relaciones referidas al Estado, abstrayendo la concurrencia de cualquier otra circunstancia: *Publicum ius est, quod ad statum rei Romanae spectat* (ULPIANO, D.I.I.I.2). Criterio si se quiere empírico, pero justificado por el mismo alcance de la discriminación entre el término derecho público y privado, que es puramente escolástica o, como mucho, de naturaleza técnica, pero no precisamente conceptual, como la concibió el

La actividad financiera de los entes públicos y de los órganos que los componen puede tener, desde el punto de vista jurídico, una doble manifestación. Puede tratarse de una actividad que se desarrolla en una relación jurídica intersubjetiva, en la que cada parte adopta una posición o situación jurídica complementaria una de la otra (derecho-obligación, poder-sujeción, potestad-deber, etc.), o bien puede tratarse de una actuación de carácter interno que no supone la existencia de situaciones jurídicas correlativas ni, por tanto, de relación jurídica, sino simplemente se trata de relaciones interorgánicas que ponen en conexión no a personas distintas sino a diversos órganos de una sola persona. Ambas clases de actividad financiera tienen su paralelo en los distintos tipos de normas jurídicas que las regulan: normas de relación en el primer caso y normas de acción en el segundo caso.

Pues bien, cuando la actividad dirigida a la obtención, conservación y gasto de los medios económicos se desenvuelve en el seno de la organización del Estado sin que intervengan otras personas, no hay duda de la presencia del ente público en tal tipo de actividad. Es en el caso de relaciones jurídicas intersubjetivas donde puede plantearse la duda de si determinadas relaciones a las que los entes públicos son ajenos, tienen o no naturaleza de actividad financiera, a efectos de que las normas que las regulan se integren o no en el Derecho Financiero.

c') *Percepciones arancelarias de profesionales que ejercen funciones públicas.*

Así tenemos por una parte el caso de los particulares que ejercen funciones públicas y el ejercicio de tal función conlleva la obtención, empleo o gasto de dinero. Dice ALESSI que "el estado se sirve también de sujetos privados para el desenvolvimiento de la función administrativa, recordándose que tales sujetos privados asumen la posición de sujetos auxiliares de la administración pública, aunque sub-

---

Estado liberal; y sobre todo por el hecho de que las relaciones referidas al Estado, sean peculiares o deducidas del Derecho Privado, asumen, por el mero hecho de atribuirse al mismo, una connotación particular, que les imprime la especialidad de la función económico-social que tienden a cumplir" (Nicola D'AMATI, "Nozione critica del Diritto Finanziario", *Diritto e pratica tributaria*, 1957-I, págs. 236 y 237).

jetivamente no formen parte de la citada de la Administración pública". Con referencia al Derecho italiano indica ALESSI algunos casos que aquí nos interesan: el de los profesionales encargados de una función pública y el de los concesionarios de servicios públicos (125).

En nuestro ordenamiento se dan situaciones semejantes a las citadas por ALESSI y así por un lado tenemos el caso de profesionales que ejercen funciones públicas, y por el ejercicio de dicha función perciben ciertas cantidades de las personas a las que prestan sus servicios y que generalmente reciben el nombre de aranceles, como es el caso de determinados fedatarios públicos (notarios, agentes de cambio y bolsa, corredores colegiados de comercio, corredores intérpretes de buques, registradores de la propiedad y mercantiles). No es este el lugar de entrar en un análisis detallado del régimen jurídico de las percepciones de estas personas (126), sino sólo de determinar si la posible ausencia del carácter de empleados públicos de los perceptores determina la inexistencia de actividad financiera en dicha percepción. Como es sabido, el art. 3, de la Ley de Funcionarios Civiles del Estado de 7 de enero de 1964 excluye de su ámbito directo de aplicación a quienes no perciben sueldos o asignaciones con cargo a las consignaciones de personal de los Presupuestos Generales del Estado. Sin embargo esto no es argumento suficiente para negar carácter financiero a la relación jurídica en virtud de la cual los fedatarios antes citados se hacen acreedores del arancel, en base a que falte en dicha relación el elemento subjetivo de que estamos hablando. En efecto la relación de empleo regulada

(125) Prescindimos de otros supuestos como el de la atribución al ciudadano por la ley de ciertas facultades dirigidas a la tutela del interés colectivo (acción popular), o casos de excepción o de necesidad que imponen actuar en defensa del citado interés (cfr. Renato ALESSI, *Principi di Diritto amministrativo*, vol. I, op. cit., págs. 72 a 74 y 197 ss.).

(126) Antes de 1958 la situación era muy confusa pues hasta la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26-XII-58, el tema de las percepciones directas de los funcionarios por las prestaciones de servicios no había recibido ordenación legal unitaria. No obstante la Ley de 1958 dejó algún resquicio abierto a la subsistencia de tributos cobrados por los funcionarios en beneficio propio, al excluir de su ámbito de aplicación "las percepciones fijadas en Arancel, aprobado legalmente, que se cobren directamente por el funcionario y constituyan su única retribución profesional", según reza en su art, 2-5.º (sobre el tema véase Luis MATEO RODRÍGUEZ, *La tributación Parafiscal*, Colegio Universitario de León, León, 1978, págs. 304 ss.).

en la Ley de Funcionarios de 7-I-64 no es la única forma jurídica de incardinación orgánica de un sujeto en la administración pública (127): hay funcionarios no sujetos a la citada ley y hay quien no tiene relación de empleo con la administración pero forma parte de ella en cuanto que la función que ejerce es por su propia naturaleza una función pública y este es el caso que ahora nos ocupa (128). Sin embargo no es actividad financiera la referente a la gestión y empleo de las cantidades obtenidas por estos funcionarios ya que, al constituir su propia retribución personal se integran en su peculio privado y a partir de ese momento en la gestión de los medios económicos ya no actúan a título de funcionarios ni ejercen función pública alguna. Al faltar en este caso el elemento subjetivo que la caracteriza, no hay ya actividad financiera.

d') *Actividad financiera de concesionarios de servicios públicos.*

En el caso de concesiones de servicio público la condición de ente público del sujeto que presta el servicio no puede, por principio, ser afirmada, porque el acto de otorgamiento de la concesión no atribuye al concesionario la titularidad de un órgano u oficina pública ni le confiere *status* especial alguno que permita imputar sus actos al Estado o uno de sus entes. La concesión es simplemente un acto que amplía la esfera jurídica de los particulares otorgándoles unos

(127) Se ha dicho que la palabra funcionario "es de las más polémicas y anfibológicas del diccionario jurídico-administrativo. No sólo la doctrina, sino la legislación y la misma jurisprudencia han utilizado el vocablo para indicar supuestos distintos, con alcance y eficacia diferentes" (GARCÍA TREVIJANO, *Tratado de Derecho Administrativo*, tomo III, vol. II, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1967, pág. 379).

(128) Así se reconocse por la doctrina, y hasta se establece expresamente en la ley: cfr. art. 274 Ley Hipotecaria, art. 1 de la Ley Orgánica del Notariado, arts. 1 y 60 del Reglamento del Notariado y arts. 89, 90 y 93 del C. Co. Entre la doctrina puede consultarse Joaquín GARRIGUES, *Curso de Derecho Mercantil*, tomo I, op. cit., págs. 680 ss.; Francisco HERNÁNDEZ GIL, *Introducción al Derecho Hipotecario*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1970, pág. 104; CHICO ORTIZ y BONILLA ENCINA, *Apuntes de Derecho Inmobiliario Registral*, II, Impr. Bolaños y Aguilar, S. L., Madrid, 1968, páginas 945 ss. Coincido plenamente con Luis MATEO cuando afirma —refiriéndose a los fedatarios públicos— que "por especial que sea su *status* jurídico respecto al resto de los servidores públicos, por definición, no cabe cuestionar la condición de funcionario público de quien detenta la fe pública" (MATEO RODRÍGUEZ, *La tributación parafiscal*, op. cit., pág. 305).

derechos o poderes de que antes carecían, pero poderes y derechos que ejercen como sujetos privados, no como entes públicos. Como dice ALESSI, por más que sea difícil e incierta en la doctrina la distinción entre servicio público y función pública, parece posible defender que "mientras el mero servicio se concreta en un simple proporcionar *prestaciones,* la función pública representa además el ejercicio de un *poder* jurídico, manifestación, como tal, de la personalidad jurídica del sujeto público" (129). Por todo ello el concesionario actúa a título de sujeto privado y no como ente público y de aquí que su actividad de provisión, gestión y empleo de medios económicos no deba considerarse en tales casos como actividad financiera, sujeta a ordenación en el marco de nuestra disciplina.

Puede sin embargo suceder que el concesionario, al exigir y recaudar prestaciones de los usuarios del servicio, no actúe en nombre propio, sino en nombre da la administración, o bien que excepcionalmente sea investido con poderes jurídicos propios del Estado, en cuyo caso la necesaria presencia de un sujeto público para que exista actividad financiera volvería a producirse. Cabe pòr tanto que relaciones jurídicas en que intervenga un concesionario de servicios públicos y otras personas privadas puedan estar regidas por normas pertenecientes a nuestra disciplina. Corrobora esta idea el art. 155 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, del que se desprende la posibilidad de que los concesionarios de servicios públicos municipales exijan tributos (130).

e') *Situaciones jurídicas de sustitución.*

En materia tributaria se conocen también algunas figuras jurídicas con las que se formalizan relaciones entre sujetos privados, es decir, relaciones en las que no interviene —al menos de modo directo— ningún ente público. Son institutos que pueden reconducirse

(129) Renato ALESSI, *Principi di Diritto Amministrativo,* vol. I, op. cit., pág. 205.

(130) No obstante el artículo 155 citado en el texto no puede ser esgrimido como argumento concluyente, sino sólo como ejemplo ilustrativo, dados los importantes defectos conceptuales que en él se encierran, máxime si se pone en relación con el art. 8 del Reglamento de Haciendas Locales, con el que tienen notables contradicciones que puse de manifiesto en mis "Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales", *Hacienda Pública Española,* núm. 35, 1975, págs. 266 y ss.

a la figura jurídica de la sustitución, entendida en su sentido amplio y no en el más restringido que a este término se da en el art. 32 de la L.G.T., o de la gestión de intereses ajenos (131). Me refiero a las relaciones de retención y repercusión tributaria en virtud de las cuales una persona que ha pagado o va a pagar un tributo al ente público se resarce de quien según la ley debe soportar en definitiva el gravamen (132).

Hasta fecha relativamente reciente estas relaciones quedaban al margen del Derecho financiero, pues el sustituto o el repercutidor del tributo era persona que realizaba una actuación en nombre propio pero que por la ley estaba facultado para trasladar los efectos económicos de su actuación hacia la persona del repercutido o del contribuyente. Se trataba en definitiva de una sustitución de estos últimos ante la administración, por lo que las relaciones entre sustituto y sustituido eran meramente privadas y por tanto las partes podían disponer a su voluntad del contenido de las mismas (133).

Sin embargo otros preceptos temporalmente próximos han operado una transformación importante en la naturaleza de estas relaciones de sustitución —entendiendo el término, insisto, en el sentido que le da la teoría general del Derecho y no según su definición en Derecho tributario—. En efecto, por una parte, la Ley de

(131) "Afín a la representación, pero distinta de ella es otra figura subjetiva que encuentra amplia aplicación en el derecho público, y a la que se da el nombre técnico de sustitución. Si también en esta última figura se da la subrogación de un sujeto (el sustituto) que presta su actividad en lugar de otro (el sustituido) en el ámbito de la esfera jurídica propia de éste y con efecto sobre la misma, sin embargo la sustitución difiere de la representación porque el sustituto actúa en nombre propio y responde por sí mismo de todos los actos que realiza en ejercicio de los poderes que se le otorgan..." (MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, vol. I, op. cit., págs. 184 y 185. Cfr. también SANTORO-PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, C. E. Dott. Ed. Jovene, Napoli, 1973, págs. 266 ss.).

(132) Obviamente no es este el lugar de estudiar la naturaleza jurídico-formal ni el régimen de esta relación, ni creemos que sea tampoco necesario extenderse en citas de los preceptos legales que prevén estas situaciones por ser sobradamente conocidos.

(133) La repercusión era siempre facultativa (cfr. la redacción originaria del art. 11 del T. R. del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas aprobado por Real Decreto de 29-XII-1966). El art. 31 de la Ley General Tributaria dice claramente que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente y no en lugar de la administración.

Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta de 25-IX-79 hizo obligatoria e indisponible la obligación de repercutir en el Impuesto de Tráfico de Empresas, donde la figura de la repercusión tributaria tiene su más amplio campo de aplicación (cfr. art. 1, pfo. 7 de la Ley citada). Se trataba, no obstante, de una *lex imperfecta* que no preveía sanción para su incumplimiento, si bien esta omisión fue subsanada más tarde por el nuevo Reglamento del I.G.T.E., aprobado por R.D. de 19-IV-1981, que calificó de infracción simple el incumplimiento de la obligación de repercutir (art. 11-5). Por otro lado la ley articulada del Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas aprobada por Real Decreto Legislativo de 12 de diciembre de 1980, otorga el carácter de actos reclamables a los actos de repercusión tributaria previstos legalmente, y a las retenciones efectuadas por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por Ley a practicar retención (art. 15-2). Los artículos 122 y 123 del Reglamento de las R.E.A. (R.D. de 20 de agosto de 1981) establecen la posibilidad de reclamar directamente contra el acto de retención o de repercusión (134). Todo ello es, a nuestro juicio, determinante de una nueva configuración jurídica de las figuras del retenedor o retentor y del repercutidor, los cuales dejan de

(134) El art. 122 del Reglamento de R.E.A. se refiere incluso a la reclamación dirigida a hacer efectiva la repercusión. Creo que hubiera sido más lógico —de acuerdo con la nueva concepción— tramitar esta pretensión por el procedimiento recaudatorio de apremio, previo pronunciamiento administrativo. Así no se producirían contradicciones como la de que el plazo para interponer la reclamación para hacer efectivo el derecho de repercusión sea el de 15 días "contados desde que la repercusión o pretensión de reembolso sean notificadas fehacientemente al sujeto obligado a soportarlas, o éste manifieste expresamente que las conoce". Así lo dice el art. 122-3 del Reglamento de P.R.E.A.

La doctrina ha considerado que el Tribunal Económico Administrativo ejerce aquí una función arbitral (PÉREZ MORENO y LÓPEZ MENUDO, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, tomo II, Edersa, Madrid, 1983, página 604). No es momento de entrar en debate de esta cuestión, pero sí de destacar que en la relación de repercusión no se ventila sólo un interés privado de las partes pues, como bien dice el prof. ESEVERRI, la Administración "tiene interés expreso en que el sujeto a quien la ley califica de contribuyente repercuta el tributo sobre un tercero" (ESEVERRI MARTÍNEZ, *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, Ed. Civitas, Madrid, 1983, pág. 87). Vid. también BOLLO AROCENA, *La repercusión en el Derecho tributario español: consideraciones*, I.E.F. (colección Monografías, núm. 26), Madrid, págs. 25 ss.

sustituir al sujeto pasivo de la relación tributaria y se colocan en lugar del sujeto activo, en un verdadero ejercicio por particulares de funciones públicas de contenido indisponible y reclamables en vía administrativa y contencioso-administrativa, como los actos económico-administrativos.

En estos casos puede hablarse de nuevo de la presencia —por vía de sustitución— del ente público en la relación jurídica, lo que permite considerarla como relación regida por el Derecho Financiero.

f') *Actividad de las Corporaciones de Derecho Público.*

Otro caso situado en la frontera de lo financiero y lo no financiero por razones subjetivas es la actividad de provisión, gestión y gasto de medios económicos de las Corporaciones de Derecho Público. Con este término queremos referirnos a aquellas entidades que tienen como misión la defensa institucional de intereses económicos o profesionales, y que por la relación que tienen con el interés público son creadas por disposiciones estatales que imponen además la obligatoriedad de pertenecer a las mismas a las personas que ejercen la profesión u ostentan el interés cuya defensa es asumida por la corporación (135).

A nuestro juicio es suficiente la presencia de un sujeto de esta clase para que pueda hablarse de actividad financiera, a pesar de las connotaciones privatistas que concurren en estas instituciones, dado que los vínculos con que estas entidades se encuadran en la organización del Estado son débiles y no ejercen una función estatal, pues los intereses cuya defensa asumen son los intereses de sus asociados; es decir, no ostentan la defensa de un interés directo del Estado, como sucede con los organismos autónomos. Como dicen los profesores GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ estas Corporaciones de defensa de intereses sectoriales no son por su esencia y en su totalidad administraciones públicas, pues "sólo en la acti-

(135) Con la aprobación de la Constitución de 1978 se ha puesto en tela de juicio la legalidad de estas asociaciones forzosas pues parecen contravenir el principio de libertad asociativa. No obstante debe predominar la opinión de su subsistencia, en base al art. 52 de la Constitución ("La ley regulará las organizaciones profesionales que contribuyan a la defensa de los intereses económicos que le sean propios") y al art. 36 de la Constitución ("La ley regulará las peculiaridades propias del régimen jurídico de los Colegios Profesionales y el ejercicio de las profesiones tituladas").

vidad referente a la constitución de sus órganos... y en los limitados aspectos en que actúan funciones administrativas atribuidas por la ley o delegadas, la actuación de las Corporaciones de base privada puede calificarse de administrativa a los efectos de su régimen jurídico..." (136). Sin embargo a pesar de que no constituyan verdaderas administraciones públicas, la naturaleza pública de estos entes es innegable y viene determinada por la forma pública de personificación: a diferencia de las Corporaciones privadas, las públicas son creadas directamente por la Ley, caso por caso, o bien por resolución administrativa que opera en el cuadro de una ley reguladora de géneros corporativos concretos", siendo posible en este último caso "que dicha ley exija una iniciativa previa de sus futuros miembros, pero tal iniciativa no es propiamente un pacto asociativo privado, puesto que no alcanza a configurar el fin específico y las funciones a desarrollar por la Corporación, que están previamente fijadas por la Ley" (137).

Aparte de en los anteriores rasgos, la naturaleza pública de estos entes queda patente en el carácter forzoso de la pertenencia de los asociados, que ha sido acertadamente destacada por SAINZ DE BUJANDA, al objeto de demostrar la naturaleza tributaria de las percepciones coactivas de las Corporaciones mentadas. La obligatoriedad de asociarse no puede —como indica el profesor citado— rebatirse con el contraargumento de que basta con no ejercer la profesión o no realizar la actividad que constituye el presupuesto de hecho de la obligación para no estar sometido a la obligación mencionada (138).

Podría originar dudas sobre la naturaleza de la actividad de estos entes el que las cantidades que coactivamente obtienen de sus asociados se encuentran en su ordenación jurídica al margen de los principios que rigen el resto de las percepciones financieras de igual naturaleza. El profesor SAINZ DE BUJANDA descubre dos explicaciones a este fenómeno, que juzga insuficientes: una, que la regulación estatal de dichas cuotas es innecesaria porque son apro-

(136) GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, Ed. Civitas, Madrid, 1981, pág. 332.

(137) GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I, op. cit., pág. 329.

(138) SAINZ DE BUJANDA, "Estructura jurídica del sistema tributario", *Hacienda y Derecho*, vol. II, I.E.P., Madrid, 1961, págs. 334 y ss.

badas por los mismos sujetos que las satisfacen; otra, que ajustar estas relaciones a los principios jurídicos financieros supondría darles una rigidez que no sería conveniente. A ambos argumentos se opone el autor citado pues por un lado el sometimiento de los tributos a los principios jurídicos del Derecho financiero no responde sólo a la exigencia de que la imposición sea consentida por sus destinatarios, sino que hay otras razones técnicas, jurídicas y económicas que lo demandan y además las cuotas de estas Corporaciones se exigen a veces a quienes todavía no forman parte de ellas y por tanto no han podido intervenir en su aprobación. Por otro lado no debe confundirse rigidez en la regulación —que puede ser flexible— con la certidumbre que le imprime el hecho de someter estas prestaciones al principio de legalidad (139). El profesor VICENTE-ARCHE lleva aún más lejos su crítica en el análisis de esta situación de olvido de los principios financieros en la actividad de estas Corporaciones de defensa de intereses sectoriales de base jurídico-pública, pues opina sin ambages —y compartimos su opinión— que el régimen que en la práctica se está aplicando a los ingresos de tales entidades es contrario a los preceptos de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26-XII-58 y a los de la Ley General Tributaria (140).

---

(139) SAINZ DE BUJANDA, "Estructura jurídica del sistema tributario", op. cit., págs. 342 y 344.

(140) "...por lo que se refiere a las exacciones percibidas por Colegios profesionales y Cámaras oficiales, también habría que considerarlas sujetas a la ley indicada (Ley de tasas y Exacciones Parafiscales de 26-XII-58), pues en su artículo 1.º, al enumerar los sujetos perceptores, menciona expresamente junto a los organismos autónomos, a las entidades de derecho público, término en el que sin duda alguna quedan comprendidas aquéllas. La verdad es que con arreglo a los artículos 1.º y 2.º de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, las percibidas por las Corporaciones públicas (excepción hecha de la Organización Sindical) quedan sujetas en principio a la mencionada Ley, pues el artículo 2.º no las excluye de su ámbito de aplicación. En consecuencia hay que estimar que a las tasas y exacciones parafiscales de las Cámaras Oficiales y Colegios Profesionales les es aplicable el principio de legalidad sancionado en los artículos 3 y 5 de esta Ley, así como la normativa sobre el desarrollo por vía reglamentaria de las leyes institutivas de dichas exacciones (artículo 6.º). Todo esto, como digo, en el terreno de los principios teniendo en cuenta el texto de la Ley. La realidad, sin embargo, es bien distinta. Las corporaciones públicas establecen y regulan los tributos que perciben de sus asociados, que unas veces tienen naturaleza de tasas y otras de impuesto..." "...porque a tenor de la ley deberían haber sido convalidadas todas las exacciones (tasas o exacciones parafiscales propiamente dichas) que perciben las Cámaras Ofi-

En conclusión, no existe obstáculo de orden subjetivo para admitir en el seno del Derecho Financiero las normas reguladoras de la actividad de provisión, gestión y gasto de medios económicos que desarrollan las Corporaciones de derecho público que tienen atribuida la defensa de intereses sectoriales.

g') *Autoliquidaciones.*

La autoliquidación tributaria es otro acto que merece le dediquemos unas breves palabras, pues, a primera vista, no aparece en su desarrollo ningún ente público como sujeto agente, lo que pudiera hacer pensar que no hay en ella actividad financiera. La cuestión podría resolverse acudiendo de nuevo a la figura de la sustitución jurídica o al ejercicio por particulares de funciones públicas. En este caso el carácter administrativo de la actuación del contribuyente podría resultar menos seguro que la retención o repercusión tributaria, ya que el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas no admite la impugnación de la autoliquidación de forma directa —como en los otros casos citados—, sino que impone la necesidad de forzar un acto administrativo previo que asuma como propio o no el contenido de la autoliquidación. Sin embargo no es éste el momento de debatir esta cuestión. Bástenos indicar que en todo caso el ente público está presente en la autoliquidación, aunque no como sujeto

---

ciales y los Colegios Profesionales, cosa de la que no tengo noticia que haya ocurrido. Y de este modo se produce una situación absurda y grave toda vez que las mencionadas Corporaciones, sin tener poder ni potestad tributaria, actúan como si efectivamente gozasen de ellos y, por tanto, al margen del ordenamiento jurídico" (VICENTE-ARCHE, Notas a BERLIRI, *Principios de Derecho Tributario*, vol. I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, páginas 179 y 180). El profesor VICENTE-ARCHE se ratifica en esta opinión en "Hacienda Pública y Administración Pública", op. cit., pág. 110 a 113. Igualmente opina el profesor FERREIRO LAPATZA, al decir que los entes institucionales de base corporativa "pueden establecer cuotas y otros ingresos cuyo carácter tributario se reconoce hoy por la mayoría de la doctrina. Y esta posibilidad viene por lo general atribuida a estas Corporaciones por normas de carácter reglamentario, lo que es contrario a las normas que en nuestra Constitución consagran el Principio de legalidad y regulan el poder, originario o derivado, de establecer tributos, y es contrario asimismo al mandato contenido a nivel de la Ley ordinaria en el art. 5.º de la L.G.T." (FERREIRO LAPATZA. *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1981, pág. 125).

agente, ya que la obligación de autoliquidar es un vínculo jurídico en que interviene también el sujeto ante el que debe cumplirse, y ese sujeto es siempre un ente público.

h') *Conclusión.*

Como conclusión afirmaremos que, en todos los casos, es necesaria, para poder hablar de actividad financiera y de Derecho financiero, la presencia de un ente público en las relaciones o situaciones que esta rama del Derecho regula. Ahora bien, esto no significa que toda relación económica en que intervenga un ente público sea actividad financiera a estos efectos, sino que es necesario que concurran otros elementos de los que hablamos a continuación.

2) *El elemento objetivo de la actividad financiera.*

a') *Actividad de contenido económico. Derecho Financiero y Derecho Económico del Estado.*

La actividad financiera en cuanto actividad dirigida a la obtención y empleo de los medios con los cuales atender gastos, es una actividad cuyo objeto ha de tener necesariamente contenido económico. De aquí que por algunos autores se afirme que una característica de especificación de la actividad financiera "es que se trate de actividad económica, o mejor, de actividad en el campo económico, ya tienda a la adquisición y empleo de determinadas rentas, o bien a la gestión de ciertas actividades patrimoniales o, en fin, al control de la economía del país" (141). Esta afirmación aunque sustancialmente correcta, exige a nuestro juicio alguna matización.

Aunque la actividad financiera puede ser desarrollada con la finalidad de controlar la economía del país, disentimos respecto a D'AMATI en que la finalidad antedicha sea válida para definir la actividad financiera en tanto en cuanto actividad regulada por el Derecho Financiero, ya que, como veremos más adelante, el interés tutelado por el Derecho Financiero no es el de la ordenación de la economía nacional, sino otro muy distinto. Y no es que la actividad financiera no pueda servir a otros fines, pues no afirmamos tal cosa, sino que lo que no parece defendible es que en todo caso la actividad finan-

(141) Nicola D'AMATI, "Nozione critica del Diritto finanziario", op. cit., pág. 236.

ciera sirva al control de la economía nacional, ni que el control citado sólo se lleve a efecto con el ejercicio de la actividad financiera. Por tanto ese carácter no es relevante para delimitar el concepto de actividad financiera. La economicidad así entendida nos aproxima a la comprensión de la actividad financiera, pero no ofrece una caracterización puntual y exacta de la misma.

Por otra parte, esta característica de la actividad financiera, aun cuando sea correctamente entendida, no puede considerarse como exclusiva de la actividad financiera de los entes públicos, ya que estos entes realizan otras actividades de contenido económico que no son propiamente actividad financiera. El Derecho Financiero no puede confundirse con el Derecho Económico del Estado o el Derecho Administrativo Económico. Con todo acierto el profesor MARTÍN QUERALT ha sabido dar al aspecto formal de la regulación de la actividad financiera el papel que le corresponde en la definición de ésta. Dice el autor indicado que el carácter específico de la materia financiera "no puede predicarse del objeto asumido como materia a regular por las normas financieras sino que debe referirse a la forma concreta en que tal normativa asume el objeto de su regulación. Es decir, el hecho de que el objeto de regulación de las normas financieras sean situaciones de contenido económico no puede servir como criterio específico y diferenciador de la normativa tributaria. Y ello es así, en primer lugar, porque al encontrarse tal situación asumida por la Ley tiene ya carácter jurídico, y en segundo lugar, porque calificando las instituciones financieras en base al contenido económico de las situaciones que constituyen el objeto de su regulación, habría que concluir también que muchas otras materias, hoy claramente situadas en sectores del ordenamiento distintos del financiero, deberían incluirse en el Derecho financiero. La especificidad, pues, de la materia financiera, repetimos, hay que referirla, no ya a la materia que constituye el objeto de su regulación, sino a la forma en que tal objeto es asumido por dicha normativa (142). Así lo asegura también el profesor VICENTE-ARCHE DOMINGO al decir que "tampoco se confunde con la Hacienda Pública, en cuanto organización jurídica, la organización que supone el sector público de la economía. En la ciencia económica, Hacienda Pública puede equipararse

(142) MARTÍN QUERALT, Estudio Preliminar a la obra de VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, pág. 53.

a sector público, en cuanto conjunto de sujetos económicos públicos, y la Economía pública o Economía del sector público puede llamarse Hacienda Pública (o Economía de la Hacienda Pública). *Pero el ordenamiento financiero no es la organización jurídica de la actividad económica del sector público,* sino de la actividad financiera del Estado, los entes públicos locales y los entes públicos institucionales, entendidos éstos y dicha actividad del modo que ha quedado expuesto... La identidad de denominación no puede ocultar que, en el plano del conocimiento científico, una cosa es la Hacienda Pública en cuanto organización u ordenamiento jurídico, y otra distinta en cuanto Economía pública del sector público. En su conjunto, pues, el ordenamiento financiero no es el Derecho de la actividad económica del sector público de la economía..." (143).

b') *La actividad financiera como actividad de contenido dinerario.*

A nuestro juicio lo económico de la actividad financiera hay que descubrirlo en el objeto de dicha actividad que son siempre —directa o indirectamente— bienes o medios económicos. Aún puede decirse más, pues, en lo que a mí respecta, comparto la idea que prestigiosos autores sostienen según la cual la actividad financiera tiene como objeto no cualquier bien de carácter económico, sino el más representativo de todos ellos: el dinero. La actividad financiera es actividad dineraria o monetaria y el Derecho Financiero regula las situaciones y relaciones jurídicas que de forma mediata o inmediata se refieren a la obtención, gestión y gasto de recursos dinerarios por parte de los entes públicos.

c') *Instrumentalidad de la actividad financiera.*

La doctrina científica es concorde en afirmar el carácter instrumental de la actividad financiera. Esta actividad no es un fin del Estado, sino un medio del que se sirve para el cumplimiento de sus objetivos. En este carácter medial o instrumental sitúa CALVO ORTEGA el elemento diferenciador de la actividad financiera respecto del resto de las actividades administrativas (144). Muy claramente lo

(143) VICENTE-ARCHE, "Hacienda Pública y Administración Pública", op. cit., págs. 130 y 131. Los subrayados son del autor.

(144) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", op. cit., pág. 135.

expresa A. D. GIANNINI: "Para administrar el patrimonio, para gestionar y recaudar los tributos, para conservar y gastar las sumas recaudadas el Estado realiza una serie de actos, cuyo conjunto forma la actividad financiera, la cual se distingue de todas las demás en que no es un fin en sí misma, es decir, no mira directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental, de fundamental importancia, siendo su regular desenvolvimiento condición indispensable para el desarrollo de todas las demás actividades" (145). Esta misma es la opinión de SAINZ DE BUJANDA (146). Igualmente, dice VICENTE-ARCHE que "la Hacienda Pública desempeña, en el seno del Estado, una función instrumental, que admite grados diversos y se concreta en diferentes modalidades, según la naturaleza y destino de los recursos que la integran, pero cuyo fin es siempre el mismo: hacer posible la existencia del Estado y el cumplimiento de los fines que el mismo persigue, y por tanto, el desarrollo de la actividad administrativa típica" (147). No menos explícito, FERREIRO LAPATZA nos dice que "la instrumentalidad es, pues, una de las notas características, diferenciadora de la actividad financiera frente a las demás actividades del Estado" (148). Los propios administrativistas que, o bien entran en el estudio de los institutos del Derecho Financiero, o bien se limitan a aludir a ellos dentro del estudio sistemático del Derecho Administrativo para remitir su tratamiento a nuestra disciplina, encuadran el régimen jurídico de la actividad financiera dentro de la llamada administración medial o dentro del estudio de los medios de la actuación administrativa (149).

---

(145) A. D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto tributario*, op. cit., pág. 1.

(146) SAINZ DE BUJANDA, voz "Derecho Financiero", *Nueva Enciclopedia Jurídica*, vol. I, op. cit., pág. 425 y del mismo autor "Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario", op. cit. págs. 11 y 12.

(147) VICENTE-ARCHE, "Hacienda Pública y Administración Pública", op. cit., pág. 103.

(148) FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., pág. 165.

(149) Así GUAITA dice que "si hay una actividad administrativa de carácter medial, ésa es precisamente la administración financiera, que no cumple por sí ninguno de los fines estatales pero los hace posibles todos, siendo en consecuencia una actividad medial de carácter necesario para todo el Estado, tanto para las Cortes como para la Justicia y la Administración Financiera, que es también un capítulo del presupuesto" (Aurelio GUAITA, *Derecho*

Mención especial hay que hacer de RODRÍGUEZ BEREIJO, en cuanto al desarrollo que efectúa del carácter instrumental de la actividad financiera. Este autor se extiende en consideraciones sobre dicho carácter, destacándose la defensa que hace de la autonomía de la actividad financiera respecto de la actividad administrativa en base al mismo (150), y la relevancia que da a la instrumentalidad como elemento conformador de la unidad del fenómeno financiero en sus vertientes de ingreso y de gasto (151).

Administrativo especial, I, Librería General, Zaragoza, 1969, págs. 175 y 176). Guido ZANOBINI estudia los ingresos y gastos públicos en el volumen IV, de su obra, dedicado al análisis de los medios de la acción administrativa (*Corso di Diritto Amministrativo*, vol. IV, op. cit., págs. 333 ss.). SANTAMARÍA DE PAREDES clasificaba las funciones administrativas en comunes (las ejercidas por todos los organismos administrativos) y especiales (las correspondientes específicamente a cada ramo de la administración). A su vez las funciones especiales podían ser finales (con las que se atiende a los fines del Estado), mediales (con las que se obtienen los medios para desarrollar los fines y que comprenden los medios personales como el servicio militar, y los medios materiales, entre los que estudia "las contribuicones"), y mixtas o referentes a la relación entre fines y medios (presupuestos, contabilidad, hacienda, etc.). (*Curso de Derecho Administrativo*, Establecimiento Tipográfico de Ricardo Fe, Madrid, 1888, págs. 269 ss.).

(150) Con apoyo en extensa y sustanciosa cita de G. INGROSSO referente a la instrumentalidad de la actividad financiera respecto al resto de actividades administrativas, dice RODRÍGUEZ BEREIJO que "estas consideraciones nos llevan a rechazar una posición doctrinal tradicionalmente defendida por los administrativistas y que no ha dejado de tener amplio eco en los cultivadores del Derecho Financiero que niega la especificidad del objeto de estudio del Derecho Financiero por cuanto se identifica la actividad financiera con la actividad administrativa" (RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, op. cit., pág. 45).

(151) "Y precisamente esta nota de instrumentalidad de la actividad financiera como actividad de redistribución de bienes (aspecto interno de la instrumentalidad financiera) nos lleva a subrayar —por encima incluso del aspecto puramente fiscal o de obtención de ingresos (aspecto externo de la instrumentalidad de la actividad financiera)— la íntima conexión existente entre los ingresos y los gastos públicos y, con ello, *la unidad esencial del fenómeno financiero*, de la que más adelante nos ocuparemos. Porque es bien cierto que en la moderna Hacienda Pública intervencionista, la actividad de imposición y recaudación de ingresos cede incluso en importancia frente a la actividad de gasto público. Y paralelamente a cuanto acontece al campo de la Economía, también en el Derecho Financiero en el Estado moderno el problema fundamental de la Hacienda, como subraya acertadamente ABBAMONTE, no consiste tan sólo en la mera regulación o disciplina de las rela-

d') *Relatividad del carácter instrumental de la actividad financiera.*

Sin negar en absoluto importancia a la nota de instrumentalidad de la actividad financiera, es necesario poner de manifiesto la relatividad de tal característica, lo que obliga a tener una cierta prevención al aceptarla y a pronunciarse sobre ella con prudencia. Según ALLEGRETTI, "el carácter instrumental de la actividad financiera puede ser sostenido sólo en términos imprecisos y aproximativos, porque la actividad instrumental puede estar estrechamente asociada, en un mismo acto, con la final (p. e.: ingresos derivados de servicios públicos) y porque en ciertos casos la consecución del fin público se concreta justamente en la realización del movimiento financiero (p. e.: ingreso, tributario o de otra naturaleza, percibido con finalidades redistributivas o de absorción de liquidez; subvención a favor de una actividad económica privada necesitada de aportaciones financieras externas)" (152). La instrumentalidad es común a todos los bienes que, en efecto, vienen también cualificados en Derecho administrativo como "medios de la acción administrativa" (153). En realidad, si bien se mira, puede decirse que ninguna actividad es final en sí misma porque el fin es siempre una representación ideal de una situación o estado de cosas, querido por la voluntad, para cuya consecución se dispone el ejercicio de la actividad. La actividad es, por tanto, el medio para obtener el fin. En este sentido toda actividad, sea o no financiera, es esencialmente medial, y la instrumentalidad pierde su condición de ser carácter absoluto y se convierte en relativo. La diferencia entre la actividad financiera y administrativa no se encuentra en la naturaleza instrumental de la primera, sino en el diverso grado de instrumentalidad de ambas.

A estos efectos es oportuno recordar que prestigiosos autores han reducido el campo del Derecho financiero por considerar que sólo

---

ciones entre el fisco y los contribuyentes, sino también, y primordialmente, *en el empleo de los medios* detraídos de las economías individuales o, para decirlo con palabras más precisas, en el problema de las *relaciones entre los ingresos y los gastos públicos*" (RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, op. cit., pág. 49).

(152) Umberto ALLEGRETTI, *Il governo della finanza pubblica*, Cedam, Padova, 1971, págs. 26 y 27, nota 6.

(153) ALLEGRETTI, op. ult. cit., pág. 29.

la actividad dirigida a la obtención de ingresos es verdaderamente instrumental, ya que el gasto expresa de forma directa los fines del Estado que deben ser considerados como un presupuesto o un elemento que viene dado al estudioso de las finanzas: "El gasto —dice GRIZIOTTI— es un presupuesto, porque de hecho una actividad financiera surge para cubrir cualquier gasto, es decir, para alcanzar cualquier fin. En otros términos, los fines del Estado, que actúan como móviles de su actividad financiera, son para nosotros postulados de otras disciplinas, son hipótesis reales o solamente ideales. No debemos imponer al Estado sus fines, sino tener en cuenta aquéllos de los que en los diversos lugares y épocas, se deja de hecho guiar o de los que hipotéticamente se puede dejar guiar" (154).

En otro escrito publicado unos treinta años más tarde el propio GRIZIOTTI reconoce el carácter instrumental de la actividad de gasto, pero atribuyéndole un reducido grado de instrumentalidad que le permite seguir excluyéndola de la actividad financiera: "La actividad financiera tiene el carácter instrumental indirecto para la consecución de los fines del Estado porque los gastos públicos son el instrumento inmediato (o de primer grado) para la satisfacción de los fines del Estado, mientras los ingresos públicos son un medio necesario para los gastos públicos, de donde resultan sólo un medio indirecto (o de segundo grado) para el logro de los fines del Estado. La instrumentalidad de los gastos y de los ingresos respecto a los fines del Estado es por tanto de orden y grado diverso y esto basta para distinguir el estudio de los ingresos del de los gastos, a pesar de que la distinción no debe hacer olvidar los dos fenómenos, sobre todo considerando las directrices políticas y sociales del momento, por lo que el Estado interviene ampliamente en la economía con iniciativas que tienen reflejos financieros y se vale de la Hacienda para alcanzar fines políticos y sociales" (155).

La evidencia de estas ideas en cuanto tienen de crítico para la consideración de la actividad financiera como actividad medial nos

(154) Benvenuto GRIZIOTTI, "Considerazioni sui metodi, limiti e problemi della Scienza Pura della Finanza" en *Studi di Scienza della Finanza e Diritto Finanziario*", vol. I, Giuffrè, Milano, 1956, pág. 482.

(155) Benvenuto GRIZIOTTI, "Brevi analisi e sintesi finanziaria. I principi della politica finanziaria, la classificazione delle pubbliche entrate, il concetto di imposta", en *Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1956, pág. 136.

obliga o bien a rechazar esa característica o bien a recomponerla o redescubrirla haciendo las matizaciones que sean necesarias para obviar tales críticas. Creemos que puede optarse por la segunda vía. La misma unanimidad doctrinal en la aceptación de la instrumentalidad de la actividad financiera es indicio seguro del fondo de verdad que late en ella.

e') *Instrumentalidad y objeto de la actividad financiera. Diferencias con el enfoque objetivo.*

Para precisar el sentido que debe darse a lo medial de la actividad financiera, es conveniente fijarse en sus posibles significados. Como ya hemos dicho, en un sentido amplio toda actividad es medial, en cuanto que ontológicamente la actividad es algo externo y ajeno al fin, es un medio para alcanzar éste. Obviamente no es éste el significado de la instrumentalidad de la actividad financiera, pues si así fuera no serviría para distinguirla de las demás actividades públicas y privadas.

Por tanto la instrumentalidad hay que buscarla en el objeto de la actividad. En esta segunda acepción será instrumental la actividad dirigida a ordenar o que tiene por objeto los medios de que el Estado se sirve para el cumplimiento de sus fines. Habría así dos tipos de actividades: una dirigida a satisfacer fines, otra dirigida a ordenar medios. La primera sería —parafraseando a GRIZIOTTI— instrumental de primer grado y la segunda instrumental de segundo grado o instrumental propiamente dicha. Esta segunda acepción tampoco es válida para una definición de la actividad financiera ya que los medios del actuar administrativo exceden con mucho del campo propio de lo estrictamente financiero. En efecto los medios pueden ser personales y materiales. Según este concepto de instrumentalidad, toda la ordenación jurídica de los empleados y funcionarios públicos así como el derecho de las prestaciones personales forzosas a la administración sería objeto del Derecho Financiero, y no parece necesario detenerse a demostrar las profundas diferencias de principios o de régimen jurídico que existe entre la ordenación de los medios personales y los medios materiales de que los entes públicos se sirven para la realización de su actividad, en orden al logro de los fines que han de cumplir.

Lo medial quedaría, pues, reducido en un tercer estadio, a los medios materiales de la acción de los entes públicos. Si concibiéra

mos la actividad financiera como actividad medial en este sentido, sería actividad financiera toda aquella actividad que tuviera por objeto los bienes y derechos que integran el haber de los entes públicos y las obligaciones de contenido económico que pesan sobre los mismos. De este modo llegaríamos a un concepto de actividad financiera similar al que se obtenía a través de un enfoque objetivo de la misma, aunque en esta ocasión el punto de mira no quedaría reducido al objeto de la actividad, sino que entrarían en juego otros elementos subjetivos (ya analizados) y valorativos o formales (que examinaremos después), es decir, mientras que para el enfoque objetivo es suficiente atender al objeto de la relación para conocer su naturaleza financiera o no financiera, y por tanto toda actividad sobre bienes o derechos económicos integrantes de la hacienda es financiera, para nosotros, es necesario acudir a otros elementos adicionales, lo que permite afirmar —como creemos haber demostrado ya— que no toda relación de contenido económico se rige por el Derecho financiero. Hecha esta aclaración hemos de manifestar asimismo que no nos parece aceptable considerar que el objeto de la actividad financiera puede ser cualquier bien o derecho de contenido económico, pues pueden ser tan varias y multiformes las utilidades, intereses y necesidades específicas que con cada tipo de bienes puede satisfacerse, que difícilmente se encontrará dentro de las actividades y relaciones que tengan por objeto bienes materiales y derechos de contenido económico, un criterio diferenciador que dé homogeneidad y separe las actividades financieras de las no financieras; y si no puede efectuarse tal separación habría que entender que es financiera toda actividad que tenga semejante contenido, lo que ya hemos visto que no puede sostenerse al criticar el que hemos llamado enfoque objetivo de delimitación del Derecho financiero.

f') *Instrumentalidad y objeto dinerario.*

Hay sin embargo un tipo de bienes que sí permite configurar en torno suyo una disciplina jurídica con el nombre de financiera: el dinero. Y ello es así no por los caracteres materiales que el dinero pueda tener, sino porque dichos caracteres, que lo diferencian perfectamente de otros bienes, le otorgan una utilidad objetiva —en el sentido antes expresado—, que permite construir en torno al mismo una disciplina jurídica inspirada en principios homogéneos. La característica aludida es la propia inutilidad del dinero para satisfacer

por sí mismo cualquier tipo de necesidad (156). El dinero sólo sirve en cuanto instrumento de cambio y es por ello el bien instrumental por excelencia, puesto que si los demás bienes son medios para satisfacer necesidades, el dinero es medio para adquirir los medios con que satisfacerlas. La instrumentalidad o carácter medial que todos predican de la actividad financiera está por tanto, para nosotros, íntimamente ligada con la naturaleza de los bienes objeto de dicha actividad (157).

Para el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO, "la segunda nota característica de la actividad financiera es aquélla que la distingue de la actividad administrativa por los mecanismos o instrumentos a través de los cuales se actúa. En este sentido la actividad financiera

---

(156) Excepto la satisfacción que pueda producir su propia acumulación que, a pesar de todo, ha de ponerse en relación con el potencial que el dinero acumulado atribuye al sujeto titular en orden a la adquisición de otros bienes con los que satisfacer sus necesidades. Es obvio, por lo demás, que nos referimos al dinero en sentido estricto, es decir, no ignoramos que durante mucho tiempo se ha usado como dinero un bien que tenía su propia utilidad como medio de satisfacción de necesidades. No obstante lo que le daba la cualidad dineraria era el estar admitido como medio de pago o instrumento de cambio. La versión actual del papel moneda no convertible o los depósitos bancarios garantizados por la autoridad monetaria es muy reciente. Antes se utilizaron metales acuñados o no, especialmente oro, plata y cobre, conchas (el *wampum* que los indígenas norteamericanos convertían en pieles de castor), o tabaco: "El tabaco, aunque regionalmente más restringido, era mucho más importante que el *wampum*. Empezó a utilizarse como dinero en Virginia a los doce años del establecimiento de la primera colonia en Jamestown en 1607... Considerado todo el lapso de la historia americana, el tabaco, aunque más confinado en el aspecto regional, tuvo un curso dos veces más largo que el oro" (John K. GALBRAITH, *El Dinero*, trad. J. Ferrer Aleu, Ed. Orbis, S. A., Barcelona, 1983, pág. 63).

(157) Según VILLAR PALASÍ, el proceso de inversión del carácter extraordinario del impuesto, que culmina en España a mediados del siglo XIX, trajo consigo la implantación o consolidación del *Geldprinzip* o principio del dinero. Citando a Ramón de SPINOLA Y SUBIZA, dice el mencionado autor de la contribución en dinero que "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" (cfr. VILLAR PALASÍ, "Fisco *versus* administración: la teoría nominalista del impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas", *Revista de Administración Pública*, núm. 24, 1957, págs. 15 y 16).

se caracteriza por ser una actividad de gestión directa y movimiento del dinero público, abarcando el ciclo financiero completo, que comienza en el momento en que el Estado detrae rentas monetarias de las economías privadas, las administra o gestiona, asignándolas a la cobertura de determinados fines, y termina en el momento en que el Estado emplea o gasta los ingresos obtenidos en forma de bienes o servicios públicos con objeto de satisfacer necesidades colectivas. En este sentido la actividad financiera aparece cualificada precisamente por la nota característica de referirse al manejo de un bien instrumental por excelencia que es *el dinero*" (158).

El profesor FERREIRO LAPATZA ha realizado con respecto al tema que ahora nos ocupa una serie de atinadas afirmaciones que compartimos plenamente y no queremos dejar sin recoger aquí. "La referencia de toda la actividad financiera al dinero —dice el mencionado profesor— sirve para delimitar sus contornos poniendo de manifiesto su carácter instrumental, ya que el dinero no es útil en sí mismo, no es un bien de consumo ni de producción, no satisface directamente una necesidad, sino que es un bien de cambio, un medio, un instrumento para lograr otros bienes. El Estado, en efecto, necesita emplear para el cumplimiento de sus funciones, una variada gama de medios materiales y personales... Para adquirir estos medios el Estado necesita normalmente dinero. La administración financiera del Estado está dirigida precisamente a obtener el dinero necesario, a administrarlo y distribuirlo. Pero haciéndose con una masa de dinero el Estado no satisface ninguna necesidad pública; el dinero en sí mismo no es apto para la satisfacción ni de éstas ni de otras necesidades. Es sólo un medio, un instrumento para que el Estado alcance sus fines. La actividad financiera se distingue así del resto de las actividades estatales, repetimos, por su carácter instrumental... Y así, en efecto, en la actualidad podemos decir que todas las normas del Derecho Financiero, todos los órganos de la Administración financiera, todas sus actuaciones están pensadas y dirigidas... a la obtención de sumas de dinero y a su empleo en la satisfacción de las necesidades públicas" (159).

---

(158) RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, op. cit., pág. 49 y 50.

(159) FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., págs. 165 y 166.

La aceptación de esta característica de la actividad financiera nos conduce a considerar ajeno al Derecho Financiero todo el conjunto de normas que regula relaciones o actividades que no tienen por objeto bienes de naturaleza dineraria. Entre estas normas que no son Derecho financiero no incluimos, como es lógico, las que regulan relaciones jurídicas que sin tener como objeto directo e inmediato el dinero, son o bien accesorias de otras en que dicho elemento sí concurre, o bien son su antecedente o consecuente inmedato, o bien existen en función de la hipotética —aunque no real— existencia de otras relaciones dinerarias, como puede suceder por ejemplo con el deber de proporcionar información a la Administración tributaria o la facultad de efectuar una investigación de la que no resulte descubrimiento de cuotas.

g') *Prestaciones personales forzosas al Estado.*

De tal modo, no pertenecen al Derecho financiero aquellas relaciones jurídicas a través de las cuales los entes públicos se procuran, aunque sea de forma coactiva, medios personales o materiales no dinerarios para el cumplimiento de sus fines. Está fuera de toda duda que la obligación de prestar el servicio militar no es una relación jurídica financiera (160), porque los principios propios de esta rama del Derecho no son en absoluto aplicables al deber constitucional de defender a España cumpliendo con las obligaciones militares.

---

(160) Ya vimos cómo algunos administrativistas consideran bajo un mismo título las prestaciones debidas a la administración de contenido positivo, basadas únicamente en el deber de sujeción general del individuo al Estado (cfr. ALESSI, *Principi di Diritto amministrativo,* vol. II, op. cit., págs. 679 ss.). Algunos autores han propugnado incluso la construcción de un derecho de las prestaciones forzosas a favor de los entes públicos en que se estudiarían tanto las prestaciones materiales (dinerarias y no dinerarias) y personales. Así lo hizo R. LUCIFREDI quien, no obstante, reconocía los motivos que justificaban un tratamiento independiente del Derecho tributario (cfr. LUCIFREDI, *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni,* Cedam, Padova, 1934, págs. 33 y 34). También BERLIRI ha llegado a sostener que el Derecho financiero no tiene entidad como disciplina homogénea y por tanto el Derecho tributario debe encuadrarse en el marco más amplio del Derecho de las prestaciones a favor de los entes públicos (cfr. BERLIRI, *Principi di Diritto tributario,* vol. I, Giuffrè, Milano, 1952 —1.ª edición—, pág. 11), habiendo moderado, aunque no abandonado su opinión en edición posterior (cfr. BERLIRI,

Semejantes observaciones pueden ser hechas en relación con otras prestaciones personales reguladas en nuestras leyes, a pesar de que en la sistemática legal han sido encuadradas entre los recursos integrantes de la Hacienda de los municipios: me refiero a la prestación personal y de transporte que los municipios de hasta 10.000 habitantes y las juntas vecinales de las Entidades Locales menores pueden establecer en virtud de la habilitación contenida en el art. 127 del R.D. 3250/1976, de 30 de diciembre, por el que se ponen en vigor las disposiciones de la Ley 41/1975, de Bases del Estatuto de Régimen Local, relativas a ingresos de las Corporaciones Locales. Ya antes de la Ley de Bases citada (cfr. base 21-4) la prestación personal y de transportes estaba prevista como una figura más de las integrantes de la imposición municipal en el art. 477 del T.R. y A. de la Ley de Régimen Local de 24-VI-1955 y, junto con la prestación de ganado y carros de las Entidades Locales menores, en el art. 430-2 del citado texto legal (161). Estas prestaciones, aunque constituyan medios de los que las entidades municipales se sirven para el logro de sus fines, no tienen naturaleza financiera, porque, al no tener contenido dinerario, no pueden serles aplicados los principios que rigen la ordenación de los ingresos públicos coactivos, basados en la impersonalidad de la prestación, derivada de la absoluta fungibilidad e intercambiabilidad de su objeto, cosa que no ocurre con las prestaciones personales, basadas en las condiciones físicas del sujeto que las realiza y no susceptibles de servir a más fines que aquéllos a los que de forma directa se aplica la prestación en el momento en que se realiza.

Principi di Diritto tributario, Milano, 1967, pág. 7). No obstante esta opinión ha quedado prácticamente aislada, siendo más convincentes las críticas que ha recibido: cfr. las que desarrolla PÉREZ DE AYALA, *Derecho Tributario,* I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, págs. 12 ss.; MICHELI, voz "Diritto tributario e Diritto finanziario", *Enciclopedia del Diritto,* Giuffrè, Milano, 1964, págs. 1122; COCIVERA, *Principi di Diritto tributario,* I, Giuffrè, Milano, 1959, pág. 4.

(161) Esta prestación ya integraba la Hacienda Local en el Estatuto municipal de Calvo Sotelo (cfr. arts. 309 y 380 del Estatuto de 8-III-1924) y en el art. 187 del Proyecto de Exacciones Municipales de González Besada. Según PÉREZ ROYO, la naturaleza tributaria de estas prestaciones, "pese a su inserción en el título de Haciendas locales, es muy discutible" ("El pago de la deuda tributaria", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero,* número 6, 1975, pág. 293).

h') *Prestaciones in natura.*

Tampoco son financieras, a nuestro juicio, las presaciones *in natura,* puesto que les falta la característica de poder ser aplicadas indiscriminadamente al logro de cualquiera de los fines que se proponga el Estado. Al respecto suscribimos, aunque sólo en cuanto afecta al problema aquí tratado, las ideas de FERREIRO LAPATZA, según el cual "se puede afirmar que las entregas de dinero que los particulares hacen a la administración por ejemplo, para pagar sus tributos, se diferencian de las entregas *in natura* que estos mismos particulares deben hacer en ocasiones (con o sin contraprestación: piénsese en las expropiaciones y requisas, en el deber de declarar como testigo o en el servicio militar) o que pueden hacer voluntariamente (piénsese en donaciones o herencias a favor del Estado), no porque estén reguladas por una rama autónoma del derecho, el Derecho Financiero, sino que el Derecho Financiero existe, porque procurar (coactiva o voluntariamente: piénsese en la deuda pública) los medios dinerarios que el Estado necesita, administrarlos y controlar su empleo, exige unos procedimientos, unas técnicas, unos órganos especializados, una actividad, en fin, especializada y diferenciada que da origen a normas e instituciones diferentes y a una rama "autónoma" que las estudie" (162).

Existen casos límite en los que determinadas prestaciones *in natura* pueden tener simultáneamente una vertiente financiera y otra no financiera, supuestos que no deben inducir a error puesto que las distinciones jurídicas, si bien conceptualmente pueden tener límites claros, no se corresponden a veces con realidades de la vida práctica cuyo encuadramiento en una u otra categoría jurídica sea siempre unívoco, indiscutible y nítido. En los acontecimientos jurídicos, a veces concurren elementos que hacen que un fenómeno de la vida real tenga naturaleza dudosa o incluso híbrida. El caso de tributos cuyo pago se realiza en especie pudiera ser uno de estos supuestos rayanos entre lo financiero y lo no financiero.

Aunque en otras épocas la contribución en especie haya podido tener una cierta importancia cuantitativa, hoy día es absolutamente excepcional. El caso que suele citarse como ejemplo —probablemente el único de épocas recientes— es el art. 41 de la derogada Ley

(162) FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español,* op. cit., pág. 167.

de Régimen Jurídico de la Investigación y Explotación de Hidrocarburos de 26-XII-58, que permitía al gobierno optar por percibir en especie el trece y medio por ciento de los productos brutos extraídos y aprovechados por el concesionario, en concepto de impuesto sobre el producto bruto de las explotaciones de hidrocarburos y como cuota mínima a cuenta de la correspondiente al impuesto sobre beneficios netos (163). La obligación de pagar el impuesto en especie, ¿es una relación jurídica financiera o no? Sí lo es para GARCÍA AÑOVEROS y VICENTE-ARCHE (164). También lo es para CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, aunque tenga carácter excepcional por razones históricas o contingentes, no conceptuales (165). Por el contrario, FERREIRO LAPATZA estima que cuando el pago se realiza en especie no estamos ante un relación financiera propiamente dicha, pues tanto las actuaciones, los órganos que intervienen y las normas que rigen la citada relación son muy diferentes a los que son propios de los tributos (166).

---

(163) Cfr. asimismo la Disposición Transitoria 2.ª de la Ley 21/1974, de 27 de junio.

(164) GARCÍA AÑOVEROS, "El régimen tributario de la investigación y explotación de hidrocarburos", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 40 (1960), págs. 772 y 773; VICENTE-ARCHE, *Notas* a los *Principios de Derecho tributario*, de BERLIRI, op. cit., pág. 415.

(165) "...si el tributo pretende ser un vehículo de obtención de recursos económicos para el Estado, lo lógico es que el objeto de la obligación tributaria consista en una conducta positiva: la de dar dinero. Evidente que son imaginables otras prestaciones, tanto de dar como de hacer, igualmente aptas para producir el efecto apetecido: que recursos económicos pasen de la economía privada a la economía pública; pero también claro que la fórmula obligacional, consistente en la prestación pecuniaria, es la más adecuada a aquella finalidad extrajurídica del tributo.

De ahí que los sistemas tributarios modernos y en concreto el nuestro estén estructurados de tal manera que las prestaciones tributarias en sentido estricto consisten en dar dinero. Ello no obsta para que a título excepcional puedan existir prestaciones tributarias de dar bienes distintos del dinero o prestaciones de hacer. Ejemplo de la primera es la que ofrece el art. 41 de la Ley de Régimen Jurídico de Investigación y Explotación de Hidrocarburos de 26-XII-58..." (CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento tributario Español*, I, Civitas, Madrid, 1977, págs. 413 y 414).

(166) "En el caso de que el Estado opte por la percepción en especie estaremos, claro está, ante una prestación obligacional *in natura*. En la recepción y posterior empleo de los productos empleados estarán presentes desde el primer momento los órganos de la Administración general, no financiera, técnicamente competentes. Así, el Ministerio de Industria y Energía

A nuestro juicio tanto si el pago se realiza en dinero, como si se realiza en especie nos encontramos ante una relación jurídica financiera. ¿Cómo cohonestar entonces esta afirmación con la de que toda relación financiera tiene un objeto dinerario? Pues sencillamente porque el objeto de la prestación de impuesto sobre el producto bruto regulado en el art. 41 de la ley citada, es de contenido dinerario, es una suma de dinero. En efecto, la prestación exigible a los concesionarios de hidrocarburos no es otra que la del impuesto sobre el producto bruto de las minas, es decir, uno de los muchos conceptos de la antigua Contribución de Usos y Consumos, posteriormente Impuesto General sobre el Gasto, que se regía —en 1958— por la ley de 29-XII-1910 y su Reglamento de 23-V-1911, con las modificaciones introducidas —entre otras— por el art. 85 de la Ley de 16 de diciembre de 1940 (167). Por tanto la normativa aplicable al impuesto no puede dejar de ser Derecho financiero porque, en virtud de una opción legalmente admitida al Gobierno, el concesionario deba pagar su deuda con el mismo producto gravado. La opción por el pago en especie es un elemento que se añade al resto de la legislación reguladora del impuesto sobre el producto bruto

---

es quien debe señalar la refinería que debe recibirlos, etc. Podríamos hablar aquí, ciertamente, como hace la ley de un tributo en especie... siempre que admitiéramos que se trate de un tributo muy diferente a los tributos en dinero. Diferente por los órganos que intervienen en su percepción, administración y empleo y por las actuaciones que para ello tienen lugar y diferente consecuentemente por las normas jurídicas que lo rigen. Por ello preferimos encuadrarlo en la categoría más amplia de las prestaciones obligatorias *in natura* en cuya realización, administración y empleo intervienen fundamentalmente los órganos de la administración del Estado, no los órganos típicos de la administración financiera. Esta se limitará con relación a la entrega en especie que estamos examinando, a constatar su realización y la no exigencia por tanto, del pago en efectivo y la no realización de un ingreso en dinero" (FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero español*, op. cit., pág. 170).

(167) No obstante algunos autores consideran que el impuesto regulado en el art. 41 de la ley de 26 de diciembre de 1958 es distinto del impuesto sobre el producto bruto de las minas, por ser aquél un impuesto directo a cuenta del impuesto sobre beneficios, y éste un impuesto indirecto repercutible hacia el consumidor (GARCÍA AÑOVEROS, "El régimen tributario de la investigación y explotación de hidrocarburos", op. cit., pág. 772). No obstante el profesor GARCÍA AÑOVEROS admite que este impuesto es sustancialmente igual al configurado en la ley de 29 de diciembre de 1910, lo que es suficiente a los efectos que nosotros perseguimos ahora.

de las minas. Como elemento ajeno a dicha normativa, no transforma su sustancia ni hace que pierda su naturaleza financiera. Ahora bien, al Derecho financiero ya no le interesan las consecuencias y efectos jurídicos que "ex novo" puedan derivarse de la opción por el pago en especie. Como dice FERREIRO, la administración financiera se limitará, en relación con el pago *in natura*, a constatar su realización y a no exigir el pago en efectivo (168).

Este análisis hubiera podido plantearse en términos de mayor abstracción distinguiendo entre tributos sólo pagaderos en especie y tributos pagaderos en dinero pero excepcionalmente en especie. Y dentro de estos diferenciar si el pago en especie es opcional o impuesto, pero he preferido limitarme al caso contemplado por nuestro ordenamiento —aunque derogado— por no alargar demasiado esta exposición.

i') *Objeto dinerario y gasto público.*

La referencia al dinero como objeto inmediato de la función pública correspondiente, puede ser también útil para delimitar la actividad financiera en su vertiente de gasto público. Como es sabido, en esa parcela del Derecho financiero, se ha planteado en la doctrina el problema de la vinculación existente entre la función de gasto público (para algunos, relación jurídica de gasto público) y la relación jurídica u obligación sustantiva que justifica o es causa de la existencia del gasto. Aparte de por otras razones de carácter dog-

(168) Otro caso que por algunos autores se considera como prestación no dineraria en una relación financiera es el del tributo pagado con efectos timbrados. Este no es lugar de entrar en polémica sobre la naturaleza de la prestación en tales supuestos, que para mí es indiscutiblemente dineraria. De momento bástenos indicar que a los efectos que aquí perseguimos —delimitar el Derecho financiero— es indiferente cualquier conclusión sobre la naturaleza jurídica de la prestación en tales casos, pues lo que no se discute es que se trata de una relación jurídica en la que de algún modo el resultado final que justifica su existencia no es sino el traspaso de medios monetarios de la economía privada a la pública. Sobre la naturaleza jurídica de la prestación en las obligaciones pagaderas con efectos timbrados véase VICENTE-ARCHE, *Notas* a los *Principios de Derecho tributario* de A. BERLIRI, op. cit., págs. 415 ss.; CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento tributario español*, I, op. cit., págs. 414 ss.; FERREIRO LAPATZA, "La extinción de la obligación tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 77 (1968), págs. 1039 ss.; BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1972, págs. 106 ss.

mático jurídico (inexistencia de un derecho subjetivo frente al deber de gastar) hábilmente expuestas por RODRÍGUEZ BEREIJO en defensa de la neta separación entre obligación pública y procedimiento de gasto público, como conjunto de actos concatenados en un procedimiento dirigido a dar cumplimiento a la obligación (169), puede diferenciarse la actividad administrativa de gasto por el hecho de que dicha actividad tiene siempre como objeto inmediato la disposición y empleo del dinero. A tal efecto nos parece afortunada la cita que hace el autor aludido, del "artículo 22 del Proyecto de Ley de Administración y Contabilidad, presentado a las Cortes Constituyentes por D. Constantino Ardanaz en 1869, a cuyo tenor el *presupuesto de gastos* "comprenderá todas las obligaciones cuyo *cumplimiento exija el empleo de alguna cantidad*". Parece bien claro que para el legislador de entonces gasto público no era la obligación pecuniaria del Estado, sino el empleo o disposición para el cumplimiento de aquéllas de cantidades de dinero del erario público" (170).

j') *Adquisición, conservación y enajenación de bienes patrimoniales.*

En fin, la ausencia del carácter medial o instrumental de la actividad correspondiente, por carencia de objeto dinerario es —para nosotros— motivo de exclusión del ámbito del Derecho financiero de las normas que regulan la adquisición, conservación y enajenación del patrimonio de los entes públicos. La cuestión, como es bien sabido, es polémica en doctrina y no podemos olvidar la existencia de prestigiosas voces que defienden postura contraria a la que aquí se mantiene.

Con el fin de delimitar el contenido del Derecho financiero es preciso distinguir en este momento entre las normas reguladoras de la adquisición, conservación y enajenación del patrimonio, de aquéllas otras que rigen relaciones jurídicas dirigidas a la obtención de medios dinerarios mediante el uso productivo del patrimonio, distinción ésta no suficientemente clara en todos los casos en que se polemiza sobre la pertenencia del patrimonio público al Derecho fi-

(169) RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, op. cit., pág. 331 ss.

(170) RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, op. cit., pág. 331.

nanciero. El profesor SAINZ DE BUJANDA, en su ya conocida diferenciación entre recursos, derechos e ingresos, distingue entre lo que es el instituto jurídico del patrimonio del Estado, los derechos sobre los bienes patrimoniales y sus productos, y los rendimientos patrimoniales (171). Tampoco escapa esta distinción al profesor BAYONA DE PEROGORDO, si bien la usa para justificar la pertenencia al Derecho Financiero de las normas que configuran jurídicamente el patrimonio. Dice BAYONA que "frecuentemente se ha pretendido distinguir, en relación con el Patrimonio del Estado, dos cuestiones distintas. La primera de ellas haría referencia al estado de los bienes, o elementos que integran dicho patrimonio, el régimen jurídico de su gestión y conservación, etc... La segunda cuestión haría referencia, sin embargo, a los ingresos que produce la explotación y, eventualmente, la enajenación de bienes patrimoniales... Sin embargo, parece peligroso establecer una separación radical entre el estudio de los ingresos patrimoniales y el estudio de la fuente de donde esos ingresos proceden. No puede aceptarse como un dato externo la existencia de unos ingresos patrimoniales para, a partir de este hecho, analizar su régimen jurídico prescindiendo de las causas y normas jurídicas que hacen posible el que estos ingresos se produzcan e incluso condicionan su cuantía" (172).

Por mi parte admito con el profesor BAYONA que la razón de la separación del estudio del ingreso patrimonial respecto de las normas que configuran la institución del patrimonio, no puede simplemente encontrarse en que el ingreso sea un dato externo e independiente de la propia existencia del patrimonio. La razón no es esa pues, como acertadamente observa BAYONA, hay otros ingresos estudiados por el Derecho Financiero, en los que éste no se limita a la relación jurídica generadora del ingreso, sino que va más allá, y comprende el estudio de la institución jurídica de la que el ingreso proviene (v. gr. el tributo). Sin embargo no comparto el que por principio hayan de considerarse todas ellas normas a encuadrar en la misma disciplina. Antes al contrario, el carácter instrumental y dinerario del Derecho financiero que, como venimos diciendo, abar-

(171) SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 1.º op. cit., págs. 478 ss.

(172) BAYONA DE PEROGORDO, *El Patrimonio del Estado*, I. E. F., Madrid, 1977, pág. 24.

ca las normas que regulan relaciones que tienen contenido dinerario o bien instituciones que tienen por objeto procurar a los entes públicos los medios monetarios que necesitan para el desarrollo de sus fines, así como asegurar su correcta gestión y gasto, aconsejan excluir de nuestra disciplina las normas que se refieren a la adquisición, conservación y enajenación de los bienes patrimoniales.

Sin entrar de momento en si las normas reguladoras de los ingresos obtenidos del patrimonio integran o no el Derecho financiero —lo veremos después—, no nos parece asumible el argumento con que el profesor BAYONA se opone a la distinción entre patrimonio e ingreso, a los efectos aquí señalados. Dice que "de hecho, esta separación no se produce respecto a ninguna de las distintas clases de ingresos que afluyen al Tesoro, y así, el análisis de los ingresos provenientes de la emisión de Deuda Pública obliga a analizar el instituto jurídico de la Deuda en su conjunto. Lo mismo ocurre con el instituto jurídico del tributo, del cual no se estudia solamente en el seno del Derecho Financiero el ingreso tributario, sino que el análisis se remonta al estudio de la potestad tributaria abarcando todo el instituto jurídico en su conjunto" (173).

Pues bien, nosotros pensamos que hay ingresos en el Tesoro en los que el análisis del ingreso puede perfectamente ser separado del instituto que los produce a efectos del estudio de su respectivo régimen jurídico, y son aquellos ingresos derivados de institutos jurídicos cuya finalidad objetiva y esencial no es la de producir el ingreso, sino otra distinta. Ahí está como ejemplo más claro la sanción pecuniaria o multa, en la que hay un ingreso en el Tesoro y, aun en el supuesto de que los ingresos por multas se estudiaran en Derecho financiero como medios con los que atender los gastos públicos, no creo que nadie defendiera la pertenencia del derecho sancionatorio, penal y administrativo, al Derecho financiero. Con el tributo sucede lo contrario, al igual que con la deuda pública: en esos casos el fin objetivo y el sentido o razón de ser de la institución es precisamente el proporcionar ingresos dinerarios al Estado. De ahí que el estudio del instituto tributario y de la Deuda corresponda al Derecho financiero.

A la vista de las anteriores consideraciones, ¿qué decir de las normas reguladoras de la adquisición, conservación y enajenación del patrimonio del Estado? Contestamos con palabras del profesor CALVO

(173) BAYONA, *El Patrimonio del Estado*, op. cit., pág. 25.

ORTEGA, que hacemos nuestras: "A nuestro juicio —dice— quedan fuera del Derecho Financiero las normas que regulan la obtención y gestión de bienes patrimoniales (no dinerarios) de los entes públicos. Estas normas no se encaminan directamente a la citada obtención del recursos dinerarios sino que procuran la gestión más conveniente al interés público de tales bienes patrimoniales..." (174). "Es cierto —continúa CALVO ORTEGA— que de la gestión del patrimonio de los entes públicos puede resultar para éstos un ingreso de naturaleza dineraria; pero tal efecto no es buscado directa e inmediatamente por el legislador. Lo que el legislador en el ordenamiento jurídico español intenta es conseguir una adecuada gestión de tal patrimonio a través de una mejor organización del mismo, de un control más perfecto, de una depuración jurídica correcta de los bienes y de una afectación conveniente de los mismos a los servicios públicos correspondientes. Nos parece que este último punto es fundamental. La adquisición y gestión del patrimonio no dinerario de los entes públicos está presidida por el principio de la conveniente afectación y no por la idea de obtención de recursos dinerarios.

Por otra parte no siempre obtienen los entes públicos de su patrimonio recursos dinerarios. Normalmente se obtienen servicios finales que se aplican directamente, sin cambio alguno, a la producción de servicios públicos y al ejercicio de las funciones públicas. En esta línea podría afirmarse que mientras la actividad de adquisición y de gestión de recursos dinerarios es una actividad administrativa medial, la adquisición y gestión de bienes patrimoniales no dinerarios es una actividad administrativa final... Esta diferente teleología de las dos clases de normas (y, en consecuencia, la diferente naturaleza de la actividad estatal en un caso y en otro) provoca que tales normas jurídicas estén regidas por principios jurídicos dis-

(174) Confirmando esta idea el profesor CALVO ORTEGA pone como ejemplo el que en la legislación del patrimonio del Estado se prevé incluso la cesión gratuita de los bienes siempre que ello sea conveniente al interés público, citando el art. 74 del Texto Articulado de la Ley del Patrimonio del Estado aprobado por D. 1022/1964, de 15 de abril: "Los bienes inmuebles del Patrimonio del Estado, cuya afectación o explotación no se juzgue previsible, podrán cederse gratuitamente por el Gobierno, a propuesta del Ministro de Hacienda, para fines de utilidad pública o de interés social" (cfr. CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", op. cit., pág. 131).

tintos y, en consecuencia, falte la necesaria homogeneidad para que ambas se integren en una rama jurídica científica autónoma" (175).

En realidad, la pertenencia del Derecho del Patrimonio del Estado al Derecho Financiero sólo ha podido ser defendida partiendo de un concepto extremadamente amplio de este último: identificándolo con el derecho de la actividad económica del Estado (176).

Aun así, el propio BAYONA DE PEROGORDO, que defiende la tesis de que la calificación de la actividad del Estado como financiera depende simplemente de que se usen criterios económicos en su realización, se ve forzado a admitir la ausencia de tales criterios en muchos de los actos de adquisición, conservación, y enajenación de los bienes patrimoniales (177). Por otro lado, para incluir estas normas dentro del Derecho Financiero se hace preciso diluir los principios jurídicos de esta rama del Derecho en los principios generales del orden público económico que —a nuestro juicio— desbordan ampliamente los contornos de nuestra rama del derecho (178).

k') *Instrumentalidad y objetivos de política económica.*

Para terminar digamos que la instrumentalidad que se predica de los institutos financieros no es óbice para que, en base a principios y normas que no pertenecen a nuestra disciplina, pueda ocasionalmente hacerse uso de tales institutos con el objeto de perseguir determinados fines de intervención en la economía. La actividad financiera interesa al Derecho Financiero en cuanto actividad de obtención, conservación y gasto de medios dinerarios y no en cuanto

(175) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", op. cit., págs. 131 y 132.

(176) Vid. BAYONA, *El Patrimonio del Estado*, op. cit., pág. 343.

(177) Cfr. BAYONA, *El Patrimonio del Estado*, op. cit., págs. 344 a 348.

(178) El profesor BAYONA, tras calificar de positivista la investigación de los principios del derecho financiero del profesor CALVO ORTEGA de que luego hablaremos, acaba concluyendo en que la búsqueda de tales principios debe encuadrarse en el marco de los principios generales del orden económico enumerados por el profesor DÍEZ PICAZO (reconocimiento de la propiedad privada, libertad económica, conmutatividad del comercio jurídico, buena fe y seguridad jurídica). Sin embargo no parece que las consecuencias que de tales principios se hacen derivar para nuestra disciplina permitan la definición de un esquema principal sólido autónomo: véase BAYONA DE PEROGORDO, *El Patrimonio del Estado*, op. cit., págs. 357 ss.

actividad dirigida a la consecución del pleno empleo o el desarrollo y estabilidad económicos, del mismo modo que las relaciones laborales interesan al Derecho del Trabajo desde el punto de vista de regulación de los posibles conflictos entre empleador y trabajador y no como fuente de ingresos tributarios (179).

3) *El interés tutelado por el Derecho financiero y la actividad financiera.*

a') *Importancia del interés tutelado.*

El Derecho, como dijimos más atrás, es un medio de componer intereses en las relaciones humanas. El Derecho asume la regulación de conductas y actividades en tanto en cuanto en ellas o a través de ellas se realizan y satisfacen determinados intereses de los sujetos afectados. Por ello los intereses que con el ejercicio de la actividad financiera se ponen en juego, en la medida en que son considerados relevantes por nuestra disciplina, son un elemento más en orden a la definición y delimitación del concepto jurídico de actividad financiera y del Derecho Financiero. Con este último elemento puede

(179) De ahí que no me parezca aceptable el comentario que Luis SÁNCHEZ SERRANO hace de una opinión emitida por mí, relacionada con la instrumentalidad del concepto de "autonomía financiera" a que alude el artículo 156 de la Constitución. En efecto, dice el autor citado que si la autonomía financiera se otorgara *para* el desarrollo y ejecución de las competencias restantes, "ello significaría que sólo podría hacerse uso de ella para obtener recursos financieros, sin que pudiese ser utilizada con fines extrafiscales o de política económica", lo cual —según SÁNCHEZ SERRANO— estaría en contradicción con la participación en la función planificadora de la economía que la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas (SÁNCHEZ SERRANO, "El poder tributario de las Comunidades Autónomas", *I Jornadas de Estudios Socioeconómicos de las Comunidades autónomas*, tomo I, Junta de Andalucía y Universidades de Sevilla y Granada, 1981, páginas 111 y 112). No puedo compartir esta forma de razonar puesto que el carácter instrumental de la autonomía financiera no impide el uso de las instituciones financieras con fines de política económica: lo que sucede es que tampoco lo autoriza, y, por ello, para estar habilitado para hacer ese uso de las normas financieras hay que acudir —como hace el autor citado— a otras normas constitucionales. En la página 114 del trabajo que acabamos de citar, se trata de salvar la contradicción con una filigrana semántica: "las atribuciones financieras —dice— son, al menos en términos generales —sin perjuicio de lo que hemos dicho acerca de posibles atribuciones en materia de política económica—, de carácter *instrumental*".

darse por terminado el cuadro de características conceptuales de nuestra disciplina.

El profesor RODRÍGUEZ BERBIJO, que ha captado con acierto los caracteres jurídicos de la actividad financiera, dice al respecto que "la tercera nota característica de la actividad financiera es el fin, el interés tutelado, que no es otro que el de procurar al Estado los medios económicos necesarios para el ejercicio de su actividad y asegurar el mejor empleo de dichos medios para la consecución de los fines estatales. Es este *fin único* lo que da unidad orgánica, coherencia, al objeto de estudio del Derecho Financiero y permite individualizarlo frente al de otras ramas del Derecho, como el Derecho Administrativo o el Derecho Constitucional" (180).

El interés es elemento esencial en el derecho, aunque hay que cuestionarse si la sola individualización de un conjunto de intereses en base a la homogeneidad de sus caracteres materiales o sustanciales es suficiente para delimitar una rama del Derecho, o si es necesario acudir a algún elemento formal o a la cualificación o valoración que del interés hace el ordenamiento jurídico para establecer sectores diferenciados dentro del Derecho.

Como acertadamente observó IHERING toda norma jurídica —por ser un producto de voluntad— tiene un fin o causa final (181). La finalidad de la norma es proteger determinados intereses de personas o grupos sociales, frente a quienes se opongan a ellos. En este sentido no es difícil identificar un interés nuclear en el Derecho Financiero: el de los entes públicos de obtener medios económicos con que fi-

(180) RODRÍGUEZ BERBIJO, *Introducción al estudio del Derecho financiero*, op. cit., pág. 54.

(181) "El principio de razón suficiente —dice IHERING— es pues necesario tanto para la voluntad cuanto para la naturaleza. No obstante en esta última aquél es un principio de tipo mecánico (la causa como *causa efficiens*), mientras que en la voluntad es un principio de tipo psicológico (el fin como *causa finalis*). La piedra no cae a fin de caer sino que cae porque debe caer necesariamente, es decir, porque ha sido privada del punto de apoyo. El hombre que actúa, por el contrario, lo hace en base no a un "porqué", sino a un "para qué", es decir, a fin de conseguir algo. Para la voluntad este "para qué" es indispensable tanto cuanto el "porqué" para la piedra. Así como el movimiento de la piedra no es posible sin una causa el movimiento de la voluntad no es posible sin un fin. En el primer caso hablamos de una ley de causalidad mecánica, en el segundo caso de una ley de causalidad psicológica" (Rudolf Von IHERING, *Lo scopo nel diritto*, Giulio Einaudi editore, Torino, 1972, págs. 17 y 18).

nanciar los gastos públicos y lograr un empleo correcto de los citados medios.

b') *El interés en sí mismo, y la valoración que el Derecho le otorga.*

Ahora bien, como indicábamos hace un momento, hemos de preguntarnos si la concurrencia del interés citado es bastante para calificar como perteneciente al Derecho Financiero una norma o una relación jurídica, o si es necesario algo más. Este interrogante surge inmediatamente porque a primera vista se aprecia que el interés público de obtener medios económicos puede, en hipótesis, ser tutelado con las mismas normas jurídicas que consienten enriquecerse a los sujetos privados. Esas normas no necesitarían encuadrarse en el Derecho Financiero pues ya tienen su puesto en el Derecho Privado.

Una posible solución sería añadir al interés de obtener y emplear bien los medios dinerarios, una característica adicional y diferenciadora, que residiría en la naturaleza pública o privada del interés tutelado. ¿Puede hablarse de un interés público de obtener y gestionar medios económicos frente a un interés privado del mismo género, actuados ambos por un ente público? ¿Puede un ente público actuar con intereses de naturaleza privada? Como es sabido, esta cuestión ha sido objeto de honda polémica doctrinal, que es imposible reproducir aquí en todos sus aspectos. La diferenciación entre relaciones jurídico-públicas y relaciones jurídico-privadas ha querido ser establecida por algunos autores en base a las características sustanciales del interés protegido o tutelado. Así Georg JELLINEK, tras diferenciar la esfera privada y pública de la actuación de los particulares en base a los caracteres formales de las situaciones jurídicas respectivas (es derecho público el que protege intereses mediante potestades de querer que el Derecho crea —*Wollenkönen*— y derecho privado el que lo hace mediante facultades de querer —*Wollendürfen*— que el Derecho no crea sino simplemente permite), se pregunta cuándo las relaciones patrimoniales en que interviene el Estado o un ente público son de derecho privado o de derecho público. A tal respecto sostiene que "ante todo tienen carácter de derecho público todas las pretensiones del Estado que encuentran su fundamento exclusivamente en su imperium... Por otra parte, un instituto es de derecho privado si el mismo, aunque constituido en *interés general,* está disciplinado por el Estado, en todo o en parte, no en función del

logro de fines de interés general, que son propios del instituto, o, al menos, no preferentemente por este fin, sino por fines fiscales que son ajenos al instituto mismo" (182).

Sin embargo esta respuesta no parece satisfactoria, pues deja sin resolver el propio concepto de interés general, y por ello el autor debe acudir al criterio de que el interés perseguido coincida o no con el que directamente es satisfecho o servido por el instituto en cuestión. Esta opinión ha sido objeto de certera crítica doctrinal (183).

c') *El interés público en el Derecho Administrativo. La indiferenciabilidad de los móviles de actuación de los entes públicos.*

No obstante las dificultades de un concepto de interés público, esta noción ha sido desde antiguo usada para delimitar las parcelas del Derecho que se proyectan sobre la actuación de los entes públicos. Parece lógico a primera vista que la existencia de una organización pública solamente tiene sentido en cuanto que sea un aparato destinado a conseguir fines y a satisfacer necesidades que tengan un interés general o colectivo (184).

---

(182) GEORG JELLINEK, *Sistema dei diritti pubblici subbiettivi*, Soc. Ed. Libraria, Milano, 1912, págs. 60 ss. El texto transcrito está en págs. 69 y 70.

(183) Como la que hace VANONI: "JELLINEK considera, por ejemplo, que el monopolio de tabacos es de derecho privado porque el Estado, en lugar de proponerse un fin de interés general, cual podría ser el de suministrar tabacos a los particulares se propone un fin fiscal, el de aumentar sus ingresos, fin que sería accidental respecto al instituto del monopolio. Pero si no es un fin de interés general el de la obtención de medios financieros, ¿cómo puede JELLINEK, como hace en otra parte de su tratado, considerar la actividad tributaria, que persigue este único fin, como una actividad que materialmente es de derecho público? y, por otra parte ¿cómo puede calificarse de no esencial a la naturaleza jurídica del monopolio del tabaco el fin de facilitar ingresos al Estado cuando el monopolio se ejercita precisamente con esta finalidad?" (VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., pág. 190).

(184) Así según GASCÓN Y MARÍN, "el Derecho Administrativo estudia el conjunto de normas o reglas jurídicas relativas a la actividad encaminada a la realización de los fines de interés general" (José GASCÓN Y MARÍN, *Tratado de Derecho Administrativo*, tomo primero, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1946, pág. 58). En la misma línea se pronuncian otros administrativistas: ROYO VILLANOVA, GARCÍA OVIEDO, ALVAREZ GENDÍN, MELLADO, VICO, LETELIER, CAETANO, etc. (cfr. GASCÓN Y MARÍN, op. ult. cit., págs. 52 ss.).

Más recientemente la noción de interés público como criterio delimitador

Sin embargo, todos los planteamientos que se apoyan en la distinción entre un interés público y un interés privado de la Administración han sido objeto de crítica y rechazo desde la idea de la indiferenciabilidad de los móviles de la actuación de los entes públicos. Prologando la obra de TIMSIT que acabamos de citar, dice EISEMAN que no puede determinarse un conjunto de actos estatales con la óptica del interés público ni siquiera en sus formulaciones más modernas de misión de servicio público o servicio público funcional, porque todos los actos y todas las funciones del Estado, incluso las que se desarrollan en régimen de Derecho privado, tienen como guía y objetivo la satisfacción del interés público (185).

VANONI hace fundamentalmente el mismo reproche a esta teoría: "En realidad, cuando el Estado posee bienes patrimoniales y los administra y cuando obtiene ingresos por medio del impuesto o de otras instituciones financieras, ejercita actividades sustancialmente inspiradas en el mismo interés, dirigidas a la misma meta: procurarse los medios necesarios para subsistir y alcanzar sus propios fines. Si existe una diferencia entre las varias actividades, ésta no radica en modo alguno en la posición de los fines en relación a la actividad desarrollada, sino en los medios empleados para alcanzar el fin propuesto" (186). Y no menos explícito Jean RIVERO: "¿Puede servir la utilidad pública como criterio del Derecho administrativo? ¿Es ella la que inspira sus reglas particulares y la que marca así la frontera que lo separa del Derecho privado? No se piense en ello por muchas razones. Que la utilidad pública sea el motor de *toda* la acción

---

del Derecho Administrativo ha querido ser revitalizada por TIMSIT, con su concepto de servicio público funcional que designa "no solamente la misión del organismo determinado, sino también el fin de la actividad de conjunto a que concurre. No se sitúa en el plano del acto ni del órgano que lo produce, sino en el de la función estatal en sí misma" (TIMSIT, *Le rôle de la fonction administrative en droit administratif français*, L. G. D. J., París 1963, pág. 76. Por eso el mismo autor puede concluir más adelante que si por "misión de servicio público, puede entenderse el interés público, debe concluirse que la noción del interés público, constituye el principio de estructura de la acción administrativa, el principio de distinción de la función administrativa y la acción privada" (TIMSIT, op. ult. cit., pág. 185).

(185) EISEMAN, prólogo a TIMSIT, *Le rôle de la fonction administrative en droit administratif français*, op. cit., págs. I ss.

(186) VANONI, *Naturaleza e interpretation de las leyes tributarias*, op. cit., pág. 191.

administrativa es algo pacífico y más abajo se dirá la importancia que se atribuye a esta constatación; pero es precisamente esta certeza la que genera una primera duda. Pues la acción administrativa, siempre guiada por la utilidad pública, no se ejerce siempre según los procedimientos del Derecho Administrativo" (187).

La misma idea se encontraba ya en BALLBÉ quien, comentando las teorías que toman como nota distintiva del Derecho Público respecto al Derecho Privado el carácter público o privado del interés tutelado, dice que "siendo el Derecho Privado el ordenamiento encaminado, según la teoría en examen, a la tutela de intereses meramente particulares, de ellos se desprende que nunca podría ser aplicado al Estado y entes públicos, que son siempre, inmanentemente, portadores de intereses de naturaleza pública. No hay duda, por el contrario, que los ordenamientos jurídicos de nuestro tiempo, no sólo reconocen la probabilidad de que, en caso determinado, la administración actúe con arreglo al derecho privado, en consecución de intereses eminentemente públicos sino que, aún más, llegan a instituir una serie de entes innegablemente públicos que, invirtiendo la situación normal, sólo excepcionalmente desarrollan actividad regida por el Derecho Público, mientras que normalmente —respecto a la actividad a través de la cual se actúa su fundamental destino— desenvuelven su acción en régimen de Derecho Privado. Es ello innegable demostración que la distinción entre Derecho Público y Derecho Privado no puede ser hecha tomando como base el criterio sustancial, deducido de la finalidad pública o privada de la actividad que se desarrolla o del carácter materialmente público o privado del interés que se tutela" (188).

Podemos por tanto concluir que no existe diferencia sustancial entre intereses públicos e intereses privados o, si ésta existe, es tan vaga e imprecisa que no puede ser utilizada eficazmente para establecer una distinción entre el derecho público y el derecho privado (189).

---

(187) Jean RIVERO, "Existe-t-il un critère du droit administratif?", *Revue du Droit Public et de la Science Politique en France et à l'étranger*, L.G.D.J., París, 1953, pág. 282.

(188) Manuel BALLBÉ, "Derecho Administrativo", *Nueva Enciclopedia Jurídica*, I, ed. Seix, Barcelona, 1950, pág. 58.

(189) En dos argumentos resume DE CASTRO esta imprecisión: "a) Si se dice que las normas se caracterizan por el interés principal para cuyo ser-

d') *Intereses cualificados por las formas de protección.*

Parece pues que no son las características sustanciales del interés protegido la base de la diferenciación entre la naturaleza pública o privada, general o individual, de los intereses y relaciones jurídicas de contenido dinerario en las que intervienen los entes públicos. Es más bien el dato formal, ajeno a la esencia material del interés, el que otorga a la relación jurídica en que el mismo se satisface una especial configuración y naturaleza. Los intereses no son, en sí mismos, ni públicos ni privados. Es el ordenamiento jurídico quien los cualifica como tales al regularlos. Dicho de otro modo, son los principios jurídicos en los que se inspira la regulación de determinadas relaciones sociales los que otorgan una cualificación u otra a las normas reguladoras, a las relaciones reguladas y a los intereses que en dichas relaciones se pretenden satisfacer.

La distinción entre Derecho Público y Derecho Privado, por muy contingente e histórica que sea, es útil para delimitar el Derecho Financiero. Las normas de Derecho Financiero se inspiran en principios del Derecho Público, es decir, son normas que regulan relaciones en que intervienen entes públicos, y en las que el criterio de resolución de los conflictos de intereses que se plantean en dichas relaciones, se apoya en el principio de que son merecedores de mayor protección los intereses de Estado que los de los particulares. Por ello se otorgan una serie de garantías y se instrumentan un conjunto de controles que no son propios de las relaciones en que se da una valoración igualitaria a los intereses en juego.

---

vicio nacen (fin primario o determinante), resultará que toda norma —en cuanto jurídica— tiene por fin principal el bien común, o sea que sirve al interés general; lo que llevaría a negar la distinción o a admitir que todo el Derecho es Derecho público.

b) Cuando la distinción se basa en el interés propio de un sujeto, se llega a un resultado contrario y paralelo, pues el interés de un sujeto, aunque sea el del Estado, será individual (el del sujeto) y no general. No cabe escapar a este resultado diciendo que los intereses del Estado son, o corrientemente son, generales, porque entonces la distinción no se basa en el interés del sujeto, sino en la naturaleza del sujeto (teoría del sujeto). Aun con esta variante la teoría chocará con la dificultad de no poder determinar el carácter de ninguna relación jurídica en la que interviniesen el Estado y un particular" (Federico DE CASTRO, *Derecho Civil de España. Introducción al Derecho Civil*, tomo I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1949, pág. 80).

Como dice VANONI, "puede considerarse que al Derecho Público pertenecen las normas exclusivamente dirigidas a regular y tutelar la organización y la actividad del Estado y de los demás entes públicos, mientras pertenecen al Derecho Privado las normas que regulan y garantizan indistintamente la actividad de todas las personas jurídicas, comprendido el Estado y las personas de Derecho Público, en los casos en que el ordenamiento jurídico no considere oportuno disciplinar su actividad con normas *ad hoc*, es decir, con normas de Derecho Público" (190). O, con palabras de ALESSI, "el Derecho Privado se caracteriza esencialmente por la esencial igualdad jurídica de los sujetos a los que se refiere, igualdad que se manifiesta sea en la igualdad de valor de los intereses de los que son portadores los sujetos, sea en la limitación de los poderes jurídicos que el ordenamiento concede a los mismos sujetos; poderes que no pueden tener eficacia directa más allá de la esfera jurídica que pertenece al sujeto que ejerce el poder" (191).

Caben por tanto dos formas de enfocar la regulación de la actividad financiera, entendida como actividad de obtención, gestión y gasto de medios dinerarios por los entes públicos: una forma jurídico-pública en la que las relaciones jurídicas en que se concreta la citada actividad se rigen por el principio de sobrevaloración del interés de obtener y gastar correctamente el dinero público; y otra forma jurídico-privada en la que el Derecho no otorga especial consideración ni protección a uno de los diversos intereses que intervienen o están presentes en la relación jurídica.

e') *La doctrina de las prerrogativas de la Administración.*

Esa sobrevaloración o superioridad que el Derecho otorga a ciertos intereses y que permite calificarlos de públicos se manifiesta en la concesión de unos poderes especiales o exorbitantes al sujeto que tiene encomendada la gestión y titularidad de los mismos. Conectamos así con la conocida y clásica doctrina de las prerrogativas de la Administración, elaborada por HAURIOU para rebatir las formulaciones de la Escuela de Burdeos, en relación con la noción de

(190) VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., pág. 194.

(191) Renato ALESSI, *Principi di Diritto amministrativo*, vol. I, op. cit., pág. 18.

servicio público como eje cardinal del Derecho administrativo. Esta dirección doctrinal, que ha suscitado importantes adhesiones más modernas (192), no está exenta de críticas pues hay quien sostiene que existen importantes sectores del actuar administrativo en régimen de Derecho Público en los que no existen indicios de supremacía de la posición jurídica del ente público, citándose como ejemplo la actividad de fomento o la técnica de la subvención, que hoy día constituyen un importante sector del actuar regido por el Derecho Administrativo (193). Se dice asimismo que la supremacía o exorbitancia de poderes de la Administración está ausente en los *contratos celebrados entre Administraciones personalizadas* y que tampoco existen manifestaciones del poder de imperio en el desempeño de *potestades organizatorias.* Antes al contrario, en los últimos tiempos se constata una tendencia a despojar de la veste autoritaria a la actuación de la administración, edificándose el "giro administrativo" sobre el cimiento de las técnicas convencionales que relacionan a sujetos en pie de igualdad (194).

---

(192) Principalmente Georges VEDEL, que entiende el Derecho Administrativo como el derecho común del poder público: cfr. *Droit Administratif*, P.U.F., París, 1973, págs. 50 ss. Entre nuestros administrativistas señala BOQUERA OLIVER que lo esencial no es que "unas entidades se denominen o no Administración Pública, sino que por su propia voluntad puedan modificar las situaciones jurídicas de los particulares" (BOQUERA OLIVER, "Criterio conceptual del Derecho administrativo", *Revista de Administración Pública,* núm. 42 (1963), pág. 147).

(193) GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso de Derecho Administrativo,* I, Civitas, Madrid, 1981, pág. 41.

(194) Dice BALLBÉ, criticando la doctrina de la supremacía de la administración en las relaciones de derecho público que "se puede observar que, si se entiende la posición de supremacía, de una de las partes, en el sentido más riguroso de una supremacía, efectivamente manifestada en la relación que se discipline, la teoría que se examina viene desmentida, por el hecho de que hay normas de indudable carácter público que, sin embargo, disciplinan relaciones, en las cuales la administración no interviene enteramente con una efectiva manifestación de supremacía; así se verifica en buena parte de la llamada actividad *social* del Estado, y, también, en algunas relaciones entre sujetos realmente dotados de supremacía frente a los administrados, pero no en sus relaciones recíprocas. Y si, en cambio, se quiere entender la posición de supremacía de una de las partes, simplemente en el sentido de una supremacía incluso meramente potencial —supremacía únicamente de posición subjetiva— se llega a la misma inadmisible conclusión que con la anterior teoría: que el derecho privado no podría nunca

Incluso se afirma que la Administración no sólo está dotada de poderes de supremacía, sino que también está más limitada, o "condicionada en menos", que los particulares en su actuación (195).

Desde el punto de vista más específico de nuestra disciplina se ha afirmado también que es característica del Derecho tributario "la ausencia de la supremacía de la administración financiera, lo cual por otra parte, no es más que una consecuencia de la naturaleza meramente ejecutiva de la Ley que caracteriza la función fiscal. La supremacía se manifiesta y del modo más espectacular en la institución del tributo, que es una de las formas más típicas de imposición de la voluntad del Estado, o, generalmente del ente público: pero aquí estamos en fase de legislación y no de administración, de formación y no de aplicación del ordenamiento jurídico. La potestad de establecer impuestos, como emanación de la soberanía del Estado y manifestación de la potestad legislativa, pertenecen al derecho constitucional más que al tributario, si bien, como es comprensible, también se estudie y quizá todavía más por éste que por aquél" (196).

Hemos de indicar que en algunas de las críticas a la supremacía de los entes públicos en las relaciones jurídico-públicas se está confundiendo la supremacía o el carácter de *potentior persona* de la Administración con la detentación de poder de imperio, y esto constituye un error que desde ahora debe ser aclarado. En efecto, la supremacía no puede entenderse —como el poder de *imperium*— en el sentido de poder supremo del Estado o soberanía (197). El *imperium* —dice VANONI— es el fundamento de todo el Derecho "en cuanto no existe derecho sin sanción, es decir, sin poder que garantice la observancia de la norma jurídica. En este sentido, el *imperium* constituye tanto

---

ser aplicado a los entes públicos dado que éstos se hallan inmanentemente siempre en posición de supremacía, por lo menos potencial, respecto a toda relación instaurada entre ellos y los particulares, aunque tal supremacía no se exteriorice efectivamente, en la concreta relación que se trata" (Manuel BALLBÉ, Voz "Derecho Administrativo", op. cit., págs. 58 y 59).

(195) Jean RIVERO, "Existe-t-il un critère du droit administratif?", op. cit., pág. 289. Vid. también GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, I, op. cit., pág. 38.

(196) Antonio BERLIRI, *Principi di Diritto tributario*, vol. I, op. cit., págs. 18 y 19.

(197) Entendido este término en la acepción deformada con que hoy puede hablarse de él. Para una crítica al concepto de soberanía ver RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, op. cit., páginas 208 ss.

presupuesto del Derecho Público como del Derecho Privado" (198). Por tanto la ausencia de supremacía de que habla BERLIRI, según acabamos de ver, hace referencia a la ausencia de este poder supremo del Estado, ya que dice que es poseído por el legislador al establecer el tributo y no por la administración al aplicarlo. Pero no es a este poder al que nosotros nos referimos al hablar de supremacía (199).

Tampoco podemos considerar la supremacía como una facultad de la administración de dotar a sus actos y a sus manifestaciones de voluntad, de una fuerza jurídica que los haga prevalecer en forma absoluta sobre el querer de los particulares. Supremacía no es detentación de poderes o potestades ilimitados en la forma o en el contenido. Este modelo de supremacía no existe en el Estado de Derecho y por ello no podemos admitir la opinión de BALLBÉ (ver nota 194) de que en todo caso la Administración goza de una posición de supremacía potencial, aunque no la tenga en acto.

f') *Concepto de supremacía a efectos de definir el Derecho Financiero. Supremacía del interés frente a supremacía del sujeto.*

Supremacía no es poder de imperio o soberanía. Supremacía tampoco es una cualidad inmanente de un sujeto o persona jurídica, es decir, una característica o facultad que en todo caso corresponda a esa persona.

Para poder hablar de supremacía hay que hacerlo con referencia a un conjunto de normas o un sector del ordenamiento. Así puede decirse que en determinado tipo de relaciones, la Administración tiene una posición especial, recibe un tratamiento y una protección jurídica distinta y más reforzada de la que se otorga a otras personas en relaciones jurídicas en las que se ventilan intereses sustancialmente —no formalmente— iguales.

---

(198) VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., pág. 188.

(199) También SAINZ DE BUJANDA usa el término "supremacía" en este sentido de poder superior de Estado, pues la define como "la posición de un órgano que en un régimen político y jurídico ejerce el poder último decisorio" (SAINZ DE BUJANDA, "Organización política y Derecho Financiero (Origen y evolución del principio de legalidad)", en *Hacienda y Derecho*, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, pág. 257). Se trata, como puede verse, de una acepción diferente a la que nosotros usamos en este lugar.

Cuando en un sector diferenciado y unitario del ordenamiento jurídico es regla general —y no simplemente excepción— el reforzamiento, con poderes o facultades especiales, de la posición jurídica de un sujeto determinado, podemos decir que ese sujeto está dotado de supremacía. Al hablar de que la supremacía exige que sea regla general el otorgamiento de facultades especiales, estamos admitiendo también la existencia de poderes exorbitantes en otras materias sin que en ellas puedan detectarse situaciones de supremacía, porque en tales casos lo exorbitante excepciona los principios generales de la rama jurídica en cuestión.

Así pues, la presencia de poderes y facultades especiales o exorbitantes en el seno de una rama jurídica puede elevarse a característica diferenciadora de la misma. Pero lo diferenciador no es la estructura formal de los poderes ni su mayor o menor presencia en términos cuantitativos. Lo verdaderamente diferenciador reside en que la existencia de facultades y poderes especiales sea una consecuencia y manifestación de los principios generales o principios jurídicos propios de ese sector del ordenamiento: en último término son estos principios los que justifican la autonomía de una rama del Derecho.

Hemos de añadir además que la supremacía no se concede a un sujeto por el sólo afán de otorgarle, a título puramente personal, una situación de privilegio en relación con los demás. La supremacía se concede en función de la defensa y tutela especial que se otorga a un interés jurídico, que se considera merecedor de un tratamiento que lo haga prevalecer de forma eficaz y enérgica frente a ataques que hipotéticamente pueda sufrir. En este sentido podría decirse que no es la Administración *potentior persona,* sino que son *potentiores* algunos de los intereses —la mayoría— cuyo cuidado y gestión se encomiendan institucionalmente a la Administración pública. Y ello es importante porque la supremacía tiene —como acertadamente señalaba RIVERO en relación con el Derecho Administrativo (200)— un reverso de moneda: la limitación y control exorbitantes que, en defensa de esos intereses merecedores de preferente tutela, se establecen por el ordenamiento, y que pesan sobre la Administración. Trasponiendo términos podría hablarse de supremacía del interés tutelado, manifestada en la concesión de especiales poderes al sujeto, a quien

(200) Jean RIVERO, "Existe-t-il un critère du Droit administratif?" op. cit., pág. 190.

la gestión de dicho interés se encomienda, y en la imposición de especiales limitaciones, controles y garantías sobre dicho sujeto, en función del logro de la finalidad perseguida, que no es otra que la de asegurar eficazmente la consecución de los fines y la satisfacción de los intereses tutelados por el ordenamiento.

Los argumentos que, según antes hemos visto, se esgrimían contra la teoría de las prerrogativas de HAURIOU y sus posteriores derivaciones, se enmarcan en el debate de la definición del Derecho administrativo. Obviamente, nosotros hemos de depurar esas discusiones, pues no nos interesan en cuanto a Derecho administrativo se refieren, sino en cuanto que sean o no trasladables a los fines de la delimitación de nuestra disciplina. Por ello, razonamientos como el de que hoy día el Derecho administrativo se configure alrededor de la idea de "giro o tráfico administrativo" más o menos apoyado en técnicas convencionales de paridad, en lugar de en técnicas de autoridad, no es algo que suponga un rechazo de las ideas que venimos defendiendo. Se trata solamente de una constatación de carácter fáctico, que se produce en una rama jurídica distinta de la nuestra. En todo caso la afirmación debería ser —para nosotros— la inversa: mientras que en épocas pasadas el giro o tráfico financiero de los entes públicos se ha basado en esquema de paridad, en la actualidad predomina la relación jurídica basada en la idea de supremacía (201). Por otro lado no parece que sea exacto que en la actividad administrativa de fomento o en el ejercicio de potestades organizatorias no se disponga de supremacía ni de poderes exorbitantes, ya que ello

(201) En la Hacienda Medieval predominaron, como es sabido, las prestaciones de derecho privado, como indica el profesor SAINZ DE BUJANDA: "*Las prestaciones de carácter privado* fueron, sin duda, las más importantes, al menos hasta bien entrado el siglo XII. No tenían el carácter de aportaciones económicas de los súbditos para el sostenimiento del Estado, sino el de cargas o gravámenes que los colonos y servidores del Rey satisfacían a éste en calidad de "señor" o gran propietario" (SAINZ DE BUJANDA "Organización política y Derecho financiero (Origen y evolución del principio de legalidad)", op. cit., pág. 213). Bien es verdad que en el medievo no se distinguían las esferas pública y privada del poder. Pero aun en el Estado de Derecho en el que la distinción queda perfectamente marcada, la importancia relativa de los ingresos de derecho privado en el presupuesto del Estado ha ido variando en sentido descendente, habiendo sido la desamortización una de las causas influyentes en la disminución de los ingresos patrimoniales.

sólo puede ser cierto si se limita tanto el concepto de dichas actividades, que sólo queden incluidas dentro de ellas los actos por los que de forma inmediata y directa se otorga el beneficio o se dispone cómo han de organizarse la estructura personal o procedimental de los sujetos públicos. Ahora bien, ello sería lo mismo que limitar el derecho de los contratos a la norma que regula el momento de perfección del compromiso o reducir el derecho matrimonial a la ceremonia, sin tener en cuenta que ese acto y esa norma no es sino un acto o una norma aislada dentro de un conjunto de disposiciones que regulan situaciones anteriores o preparatorias y posteriores o de desarrollo de los efectos y garantía de los mismos, siendo todas ellas en su conjunto las que conforman la institución jurídica del fomento o de la potestad organizatoria.

Es importante esta idea porque de ella derivan relevantes consecuencias en orden a la calificación como Derecho financiero del Derecho del gasto público, ya que en él ocupan un papel importante las normas de acción que, como es sabido, no suponen la existencia inmediata de relaciones intersubjetivas en las que pudiera encontrarse esa posición de supremacía de un sujeto respecto de otro; pero sí que existe todo un conjunto de controles y de disposiciones que otorgan esos poderes exorbitantes —por exceder de las normales garantías del poder privado de autoorganización— que permiten afirmar que el interés de gastar bien está en ese caso tutelado por normas de Derecho financiero.

g') *Cualificación formal del interés tutelado por el Derecho Financiero.*

Pese a todo, hay que tener muy claro y no olvidar que la distinción que estamos efectuando es una distinción formal, relativa y contingente, lo cual cuadra sin resquicio con la idea de la unidad esencial del Derecho a la que hemos prestado nuestra adhesión. El Derecho financiero se delimita en función de la naturaleza material del interés tutelado (obtención y gasto de dinero) y de la forma en que la norma jurídica tutela tal interés: mediante un Derecho que valora ese interés como un interés superior (o público) otorgando o creando poderes exorbitantes para la tutela del mismo. Es una doble característica que ha de concurrir siempre y simultáneamente para que podamos hablar de Derecho Financiero en el sentido actual del término.

Por tanto el Derecho Financiero, como cualquier otra rama del Derecho, es una parcela contingente y no necesaria a la idea misma de Derecho. Es decir, puede afirmarse que actividad financiera del Estado ha existido y existirá siempre, como siempre han existido y existirán relaciones económicas de cambio entre las personas mientras haya vida social. Pero las formas y los valores con que el Derecho encara esa realidad permanente son variables e históricos, de donde se deriva que es posible que relaciones que hoy integran el Derecho financiero no lo integraran ayer y viceversa. Afirmar por ejemplo que en la época medieval había Derecho financiero entendiendo por tal el derecho que regulaba la hacienda real de aquellos años, es hablar con cierta impropiedad desde el punto de vista técnico, porque comparar las normas reguladoras de aquella Hacienda con las del Estado constitucional intervencionista, sería lo mismo que comparar el Derecho del trabajo con las leyes reguladoras de la esclavitud entre los griegos.

h') *Derecho Financiero e ingresos patrimoniales. Crítica a la argumentación de* D'AMATI.

De ahí que no sea aceptable el argumento con que Nicola D'AMATI defiende la inclusión en el Derecho Financiero de los ingresos patrimoniales, por más que sea una idea que ha alcanzado un relevante predicamento entre quienes defienden la unidad sustancial del Derecho Financiero apoyándose en la unidad material del fenómeno financiero, de la que más adelante hablaremos.

Para unificar el estudio de todos los ingresos, D'AMATI se apoya en la fungibilidad de los disitinos tipos de ingresos de cara a la finalidad de financiar los gastos públicos. Con ello no hace sino constatar un hecho real, pero que a nuestro juicio no justifica las consecuencias que en el plano jurídico pretende extraer de él. Según D'AMATI, es cierto que en el Estado inspirado en la concepción liberal los gastos públicos se atienden fundamentalmente con tributos, pero, a pesar de ello, ha de tenerse en cuenta —dice— "que esto se refiere a un momento realmente episódico de la larguísima y todavía no reconstruida historia de la Hacienda Pública, de modo que, si también se pudiera, en el Estado actual de las cosas, caracterizar la actividad financiera como impositiva, permanecería siempre el hecho de que hay que tener en cuenta su evolución anterior, impregnada de caracteres absolutamente distintos de los actuales. Pero incluso haciendo abs-

tracción de las referencias históricas, permanece el hecho de que, si bien es cierto que la moderna Hacienda está preferentemente configurada alrededor de la actividad tributaria, esto no excluye la presencia en ella de elementos patrimoniales a los que es necesario tener en cuenta en una reconstrucción científica de la noción de actividad financiera. Y en este sentido casi no merece la pena recordar los límites de la investigación empírica, la cual, si también constituye la expresión de una correcta metodología tantas cuantas veces implique una constatación controlada de fenómenos de un cierto orden, pierde toda su virtualidad cuando se reduzca a una generalización acrítica de significados parciales, o no del todo indicativos de algunos aspectos de la realidad, tanto física como social. La exclusión, por tanto, del interés científico por la actividad de gestión del patrimonio público sobre la base de la constatación de su menor importancia práctica respecto a la actividad impositiva, en sí absolutamente injustificada, presentará el mismo grado de seriedad del razonamiento de un físico que prescindiese, en un curso desarrollado en el Ecuador, de referencias a las leyes de la congelación, sólo porque no suceden en aquella particular circunstancia" (202).

Efectivamente la menor importancia relativa de un hecho no debe en absoluto justificar su exclusión en una investigación científica, sino todo lo contrario, ya que del estudio de los casos extremos y excepcionales se deriva muchas veces el descubrimiento de la regla que rige la generalidad de los casos. Pero ello no justifica el razonamiento opuesto de que lo relativamente pequeño o poco frecuente deba integrarse en el fenómeno más extendido, pues para ello hay que demostrar previamente que se trata de fenómenos homogéneos: tan acrítica es una postura como otra. Por el hecho de que con el ingreso patrimonial se puede sustituir el ingreso tributario, es defendible que en orden a la finalidad de atender el gasto ambos ingresos son iguales. Pero si lo que se pretende hacer es un análisis jurídico, son los caracteres jurídicos de la relación de la que deriva el ingreso los que determinan la homogeneidad o no del fenómeno: yo puedo ir a París en coche o en avión pero, evidentemente, no puedo confundir el derecho de la navegación aérea con el código de la circulación, por poner un ejemplo gráfico aunque no sea exacto el paralelismo.

---

(202) Nicola D'AMATI, "Nozione critica del Diritto finanziario", *Diritto e Pratica tributaria*, 1957-I, pág. 222.

Más adelante dice el autor citado que "el fin de la actividad financiera está constituido, como sabemos, exclusivamente por la adquisición por los entes públicos de una determinada suma de dinero; fin respecto al cual el mecanismo impositivo y el patrimonial están en posición alternativa" (203). Si esto fuera cierto habría que cuestionar por qué no se incluye en el Derecho Financiero el estudio de las sanciones pecuniarias puesto que también son otra alternativa para la financiación del gasto y —según D'AMATI— su menor productividad en comparación con otras fuentes de ingresos no sería motivo para olvidarlas. Es evidente que confunde la función económica con la función jurídica de la institución. Admito que la actividad financiera estudiada por un economista incluya todos los ingresos y todos los gastos, pero no que todas las instituciones jurídicas que producen ingresos y gastos puedan acumularse en una sola rama pues volveríamos a los defectos que motivaron la crítica al integralismo de la Escuela de Pavía.

No es cierto lo que dice D'AMATI de que "toda clasificación de los ingresos públicos se desarrolla, sin solución de continuidad, desde los impuestos hasta los precios privados, a través de numerosas figuras intermedias (contribuciones especiales, tasas, precios públicos, precios cuasiprivados) que gradualmente desdibujan los caracteres impositivos de las prestaciones tributarias hasta hacer de ellas verdaderas y propias obligaciones de carácter negocial. Naturalmente es posible también aquí observar que la referida continuidad en la clasificación de los ingresos públicos tiene significado únicamente bajo el perfil económico y no sobre el jurídico, donde la mayor rigidez formal no consiente la elaboración de conceptos intermedios entre las *prestaciones de carácter tributario* y las *obligaciones negociales*... pero, incluso con el reconocimiento del fundamento de este criterio discriminador entre las dos categorías de ingresos públicos, es igualmente posible observar cómo, a pesar de que divida en el plano conceptual de modo rígido los ingresos tributarios de los patrimoniales, no por eso excluye la existencia de muchísimas situaciones de hecho en el confín entre los dos tipos de prestaciones financieras, cuya cualificación es dogmáticamente dudosa" (204).

(203) D'AMATI, "Nozione critica del Diritto finanziario", op. cit., página 223.

(204) D'AMATI, "Nozione critica del Diritto finanziario", op. cit., página 223.

Se encierran a mi juicio, en este párrafo de tan ilustre autor algunas ideas gravemente equivocadas. Por un lado no es cierto que desde el punto de vista jurídico no haya solución de continuidad: sí la hay y muy clara, como el propio D'AMATI se ve obligado a reconocer por mucho que lo disfrace en una redacción cargada de ambigüedad. En segundo lugar para demostrar la no ruptura en la relación de ingresos hace una alusión a una tipología netamente económica de los mismos que no tiene relevancia jurídica alguna (precios públicos, cuasiprivados, etc.). Y en tercer lugar, la dificultad de calificar una situación fáctica entre dos conceptos jurídicos no implica necesariamente confusión o mezcla de los conceptos, sino falta de claridad en los datos de hecho en los que se manifiestan los caracteres propios de una institución u otra. A nadie se le ocurre decir que no hay solución de continuidad entre el arrendamiento y la sociedad por más que determinadas situaciones de explotación parciaria puedan ser difíciles de calificar.

i') *Concepto económico y concepto jurídico de actividad financiera.*

El concepto de actividad financiera en cuanto actividad regulada por una rama autónoma del Derecho es por tanto más restringido que el de actividad financiera en sentido material o económico. Esos elementos formales de que venimos hablando limitan el ámbito del Derecho Financiero como parcela científica o rama jurídica.

No obstante entendemos que ello no debe inducir al jurista que cultive esta ciencia, a despreocuparse absolutamente del estudio de esos instrumentos jurídicos inspirados por otros principios con los que el Estado consigue los mismos resultados que con los institutos jurídico-financieros, ya que son las instituciones que marcan la frontera de nuestra parcela jurídica y dado que las divisiones de la ciencia jurídica son, como hemos dicho, relativas y contingentes es necesario que el científico no se conforme con quedarse dentro de unos confines que pueden ser cambiantes (205). Por ello desde mi punto

(205) La relatividad de las divisiones del Derecho ha sido reiteradamente proclamada por la doctrina, incluso en relación con las disciplinas más consolidadas. Así el Derecho Penal hoy día se debate en la tensión entre principios como el de la discrecionalidad judicial y el del sometimiento del juez a la norma. En derecho civil, reino del principio de autonomía de la voluntad, nos encontramos con amplias zonas de derecho necesario, como los arrendamientos rústicos y urbanos, derecho de familia (cfr. LACRUZ

de vista un programa de Derecho Financiero debe aludir a esas instituciones jurídicamente ajenas al Derecho Financiero pero funcionalmente asimilables a las de nuestra disciplina, puesto que en más de una ocasión el jurista tendrá que pronunciarse por la conveniencia entre acudir a una institución u otra para resolver un problema concreto. Así, por ejemplo, los administrativistas se ocupan del estudio de la jurisdicción contencioso-administrativa, cuya naturaleza es claramente procesal. De aquí resulta que el Derecho Financiero queda reducido o se circunscribe a la rama del derecho que regula *una parte* de la actividad financiera entendida en sentido material: aquella actividad financiera del Estado y demás entes públicos que está regida o regu-

---

BERDEJO y SANCHO REBULLIDA, *Derecho de familia*, Bosch, Barcelona, 1966, pág. 11). El propio derecho mercantil se debate en la polémica de su integración con el Derecho civil, la creación de un derecho de la empresa, la unificación del derecho de obligaciones, el desmembramiento del derecho de sociedades. Zonas conflictivas para el derecho administrativo son el ejercicio por particulares de funciones públicas, la actividad privada de la administración, los actos de gobierno, etc. Todo ello es expresión de una realidad, a la que alude el profesor CALVO ORTEGA: dentro de las disciplinas autónomas coexisten bloques normativos regidos a veces por principios opuestos, o al menos, diferenciados por su especificadad (CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", op. cit., página 149). A lo que podríamos añadir que los criterios que se utilizan para definir cada una de las ramas jurídicas no son siempre los mismos, por lo que necesariamente tienen que existir solapamientos, lagunas y zonas de conflicto. El profesor SAINZ DE BUJANDA también se ha ocupado del tema diciendo que "el hombre puede crear indefinidamente zonas de fenómenos sobre los que desee poseer conocimientos coherentes y sistemáticos. Cada una de esas zonas dará origen, en consecuencia, a una ciencia. Por ello, el mismo proceso de desarrollo de una parcela científica puede generar otras nuevas, insospechadas en un determinado momento histórico y, sin embargo, vivas y acuciantes en una fase ulterior de la investigación... Por lo que se refiere al plazo de vigencia atribuible a la clasificación de las ciencias, ha de destacarse que todos los criterios clasificatorios son, por su propia esencia, caducos. Este fenómeno —ha dicho FERRATER MORA— es comprensible: las ciencias están continuamente en formación; ciertos territorios límites dan lugar con frecuencia a ciencias nuevas y, a su vez, ciertas ciencias pueden insertarse en dos o más casilleros..." (SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 1.º op. cit., págs. 151 y 152). Como diría D'AMELIO, la autonomía de una parcela jurídica no es desintegración, sino parte de un todo (D'AMELIO, "L'autonomía dei diritti —in particolare del Diritto finanziario— nell'unità del Diritto", *Rivista italiana di Diritto Finanziario*, 1941, núm. 1, pág. 1).

lada en base al principio de supremacía del interés público de obtener medios económicos y lograr su mejor empleo o gasto. El principio de supremacía se instrumenta a su vez en una serie de instituciones o normas que colocan a la administración en una situación que FERREIRO llama de "poder excepcional" (206).

C) *Conclusión.*

Podemos recapitular sobre lo anteriormente expuesto diciendo que el Derecho Financiero está constituido por el conjunto de normas reguladoras de la actividad de los entes públicos, de contenido dinerario a través de la cual aquéllos hacen efectivo el interés público de obtener los medios económicos que necesitan y el de que esos medios sean empledos en la mejor forma de acuerdo con el ordenamiento, tratándose de un sector del Derecho en que existen situaciones de poder o de control exorbitantes respecto de las que se dan en las relaciones jurídicas en las que se tutelan intereses concurrentes en pie de igualdad, o intereses respecto de los que su titular tiene un poder de disposición sólo limitado por la prohibición de ejercerlo con daño de terceros.

4. — CONTENIDO DEL DERECHO FINANCIERO.

Concretemos ahora, mediante su enumeración, cuáles son los sectores o grupos de normas que cumplen los requisitos antes citados y, en consecuencia, forman parte del Derecho Financiero.

A) *Derecho Tributario.*

De entre las normas que rigen las relaciones generadoras de ingresos públicos, integran el Derecho Financiero, sin que nadie que admita la existencia de esta rama del Derecho se plantee dudas sobre ello, las normas reguladoras de los tributos, que constituyen lo que para algunos es un sector autónomo del ordenamiento: el Derecho tributario (207). Según el concepto al que nosotros hemos llegado en

(206) FERREIRO, *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., pág. 85.

(207) No obstante el profesor ALBIÑANA piensa que el Derecho tributario no forma parte del Derecho Financiero, dada la concepción que este

páginas anteriores, la pertenencia del Derecho Tributario al Derecho Financiero es incuestionable, pues en él concurren todas las características que, a nuestro juicio, conforman aquél.

a) *Presencia de un ente público.*

En primer lugar la presencia de un ente público en la relación tributaria como sujeto de la misma, es algo que se da siempre por definición, ya que para que pueda hablarse de tributos es indispensable que un ente público o una persona actuando como Administración intervenga en la relación jurídica como acreedor de la prestación, y como titular, en su caso, de poderes de investigación, liquidación, recaudación, etc. No es necesario que volvamos a detenernos sobre los casos extremos de los particulares que ejercen funciones públicas o las relaciones entre personas privadas derivadas de la aplicación de normas tributarias, ni a las relaciones en las que intervienen corporaciones de derecho público, puesto que a todas ellas nos hemos referido ya en páginas precedentes.

b) *Carácter instrumental.*

En segundo lugar, tampoco parece que deba discutirse el carácter instrumental o medial de las relaciones tributarias en orden a la consecución de los intereses públicos, puesto que las relaciones tributarias no tienen sentido propio, no se justifican en sí mismas, sino que son simples instrumentos para la obtención de los medios que el Estado necesita para la financiación de sus actividades. El carácter dinerario de la prestación tributaria, índice de la instrumentalidad de la relación es algo que está también suficientemente claro. Problemas que han sido ya anteriormente estudiados, como el carácter de la prestación en el antiguo Impuesto sobre el Producto Bruto de las Explotaciones de Hidrocarburos, regulado en el art. 41 de la derogada Ley de Régimen Jurídico de la Investigación y Explotación de Hidrocarburos de 26 de diciembre de 1958, o el de la naturaleza de la prestación en el caso del pago del tributo mediante efectos timbrados, no es necesario volver a reproducir aquí.

---

autor tiene del mismo, considerándolo como una especie de derecho residual de la actividad financiera no tributaria (ALBIÑANA, *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1979, págs. 20 a 22). Más adelante volveremos sobre ello.

c) *Finalidad del tributo e interés tutelado.*

1) *La finalidad fiscal.*

En tercer lugar es esencial al concepto de tributo el que su finalidad sea la de constituir un medio de obtención de ingresos por parte de las entidades públicas. Por tanto el interés tutelado por las normas tributarias entra de lleno en el ámbito material de los intereses tutelados por el Derecho Financiero: la obtención de los medios económicos por los entes públicos. El profesor VICENTE-ARCHE, dice al respecto que "los tributos constituyen, por tanto, los medios jurídicos más importantes para la obtención de recursos pecuniarios de la hacienda pública". Considerando el empleo o gasto de dinero como un hecho consustancial a la existencia del Estado y al cumplimiento de sus fines, la Constitución establece ya el nexo entre la función financiera el empleo de recursos pecuniarios y la de obtención de los mismos por vía tributaria. La manifestación jurídica de esta relación viene dada por el deber cívico, o cívico-político, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, recogido en todas las Cartas Constitucionales. Frente al deber de contribuir de los ciudadanos, está el derecho a esa contribución, que en principio corresponderá, como es obvio, a aquel o aquellos sujetos que deban realizar gastos a los que se pueda calificar de públicos.

A reserva de los razonamientos que seguirán, puede decirse ahora que el derecho a la contribución de los ciudadanos corresponder, desde luego, al Estado, sin perjuicio de que pueda corresponde también a otros entes públicos (208). Sin embargo, por más que esté generalizada la consideración del tributo como instrumento de obtención de medios económicos por el Estado, no faltan autores que rechazan esta característica como elemento definidor del mismo, oponiéndose así a la mayoría de la doctrina, que distingue los ingresos procedentes de los tributos respecto de los ingresos que provienen de otras actividades del Estado, en función de la finalidad fiscal de los primeros. En este sentido los profesores CORTES DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO dicen que "los fines fiscales no significan un destino específico de los ingresos tributarios, sino

(208) VICENTE-ARCHE DOMINGO, "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 7 (1975), págs. 443 y 444.

que tal finalidad es común a la totalidad de los ingresos públicos. En verdad, cualquiera que sea el fundamento de las diversas entradas monetarias del Estado parece claro que todas ellas forman el conjunto de ingresos con que aquéllos hacen frente a sus respectivas obligaciones, o lo que es igual, que el destino recaudatorio no pueda servir como diferencia específica de los ingresos tributarios respecto de los demás ingresos públicos, ya que todos ellos se dedican a hacer posible el gasto público" (209). No obstante, consideramos que estas afirmaciones no son contradictorias con las que nosotros venimos haciendo, puesto que pueden perfectamente coordinarse unas con otras, diferenciando cuál es el punto de vista o enfoque desde el que cada una de ellas se realiza. En efecto, es cierto que la finalidad de todo ingreso es la de procurar al Estado medios económicos para atender sus gastos. Por tanto si el tributo se considera como ingreso, no puede decirse que por su finalidad se distinga de otras prestaciones no tributarias que claramente quedan al margen del Derecho Financiero. Pero resulta que desde el punto de vista jurídico, el tributo no es exactamente un ingreso, sino que el ingreso es el resultado de la relación jurídico tributaria y esa relación es lo que debe considerarse tributo cuando la definición del mismo se hace en el marco de la Ciencia del Derecho.

Es la institución jurídica tributaria, o la relación tributaria la que tiene como finalidad primordial procurar los medios económicos a los entes públicos y, por tanto, puede decirse que las normas tributarias tutelan el interés del Estado de obtener esos medios económicos, mientras que otras relaciones jurídicas de las que también se derivan ingresos, aunque sirvan para financiar los gastos públicos, no pueden definirse como relaciones o instituciones jurídicas cuya finalidad sea la finalidad financiera, ni puede afirmarse que el interés público tutelado por dichas normas sea el interés de obtener medios económicos.

2) *Gravámenes con fines no fiscales.*

Por otra parte los citados autores, alegan en contra de la finalidad fiscal como elemento sustancial y caracterizador de la institución tributaria, la existencia, en todos los sistemas tributarios, de

(209) CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento tributario español*, I, op. cit., pág. 149.

"gravámenes cuya finalidad no es específicamente fiscal, sino por el contrario su característica más importante es la de haber surgido para cumplir una finalidad que nada tiene que ver, en principio, con la recaudatoria. Son los tributos con finalidad extrafiscal. Este grupo de tributos que como dijimos, no cumplen, en principio, una misión recaudatoria, sino que tratan de hacer más gravosa una determinada actividad de los particulares, desmiente que el fin del tributo pueda entrar en el concepto del mismo, puesto que no sería posible negarles carácter tributario dada la estructura de muchos de los sistemas tributarios actuales" (210).

Para responder a esta objeción es conveniente distinguir dos casos diferentes: Uno, los preceptos singulares con los que se persiguen fines extrafiscales, que forman parte de la regulación u ordenamiento de una institución de innegables fines recaudatorios. Dos, las exacciones que, contempladas en su conjunto, se fundan en razones extrafiscales.

Asimismo es conveniente advertir que si hablamos de fines recaudatorios o de otra índole, esos fines hay que encontrarlos no en la motivación subjetiva del legislador, pues la intención con la que se dicta una norma es algo externo y ajeno a la norma misma —aunque en algunos casos puede ser de utilidad como elemento de interpretación—. Los fines o fundamento de la norma hay que buscarlos en su propio contenido, puesto en conexión con el resto del ordenamiento y, especialmente, con las normas de rango superior de las que aquélla deriva su validez.

Hecha esta aclaración, puede afirmarse que el primero de los casos mencionados —precepto singular que excepciona el régimen de una institución recaudatoria— no constituye contrariedad alguna a la idea que aquí defendemos. En efecto, la exacción o gravamen, en su conjunto, tiene fin recaudatorio. Este es el caso —pongamos por ejemplo— del Impuesto sobre Sociedades, en cuya ley reguladora se encuentran normas cuya finalidad o cuyo interés tutelado es claramente el fomento de la inversión privada: así, el artículo 26 de la Ley 27-XII-1978. Sin embargo, la institución jurídica Impuesto sobre Sociedades no tiene como finalidad esencial y primaria el fomento de la

(210) CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento tributario español*, I, op. cit., pág. 149.

inversión, sino la de permitir al Estado detraer de las economías privadas medios dinerarios con los que atender sus gastos.

En el supuesto que estamos analizando el problema no reside en si el fin del tributo es o no recaudatorio, sino en si es lícito que en el seno de una institución tributaria se dicten normas que excepcionen el fin fiscal, que persigan objetivos que conculcan los criterios de reparto de la carga tributaria. Para nosotros este es un problema que sale fuera de la órbita de la caracterización del gravamen como institución de Derecho Financiero. No obstante manifestaremos que, en nuestra opinión, no admite tacha de legalidad una norma extrarrecaudatoria en el seno de un tributo, siempre que la excepción a los criterios de justicia fiscal esté fundada en normas del mismo rango y coordinables o no incompatibles con las que imponen cómo debe distribuirse la carga tributaria. Es, en definitiva, una cuestión de Derecho positivo.

En nuestro Derecho, aparte de que las finalidades extrafiscales de los tributos estén reconocidas legalmente en el art. 4 de la Ley General Tributaria (precepto cuyo valor jurídico es sumamente dudoso por el rango del texto normativo en el que está incluido) (211), últimamente se han producido reiterados pronunciamientos doctrinales en orden al renocomiento de los fines extrafiscales de las instituciones tributarias. En este sentido se orientan los trabajos de PALAO TABOADA sobre el principio de capacidad económica, que él ha dejado de considerar como único y exclusivo principio rector e inspirador de la normativa tributaria, para defender que en la regulación de los tributos se tienen en cuenta muchas veces realidades que no son las propiamente fiscales, que están por lo tanto orientadas e inspiradas en principios diferentes del que acabamos de mencionar, considerando este autor que las discriminaciones tributarias por razones no fiscales pueden estar perfectamente justificadas siempre que no sean discriminaciones arbitrarias, es decir, siempre que se apoyen en fines u objetivos que no puedan considerarse injustificados (212). Más reciente-

(211) Vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA, "Comentarios sobre un precepto olvidado: el art. 4 de la L.G.T.", *Hacienda Pública Española*, núm. 32, 1975, págs. 145 ss.

(212) PALAO TABOADA, "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", *Estudios en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II. Ed. Tecnos, Madrid, 1976, págs. 418 ss.; y, del mismo autor, "Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal", *El reparto de la*

mente MARTÍN DELGADO ha postulado asimismo la no exclusividad del principio de capacidad económica como criterio rector de la imposición, de donde se desprende también el que considere como normal la utilización de la norma tributaria con finalidad distinta de las puramente recaudatorias, apoyando su argumentación en el art. 31 de la Constitución cuando, junto al principio de capacidad económica, establece la exigencia de que la contribución se realice mediante un "sistema tributario justo" (213). Pero, como hemos señalado antes, en todos estos casos no se excluye el carácter principal de la finalidad recaudatoria del tributo, sino que esos otros fines, que son admisibles en el tributo, son siempre complementarios o secundarios en relación con la finalidad principal justificadora de la imposición.

El segundo de los supuestos que más arriba anticipábamos, entra de lleno en la argumentación que aquí se desarrolla. Encontramos en nuestro ordenamiento algunas instituciones jurídicas que tienen la misma estructura que los tributos, en las que hay serias razones para pensar que la finalidad primordial de la institución no es la de obtener ingresos, sino la de orientar la conducta de las personas sometidas al gravamen, en el sentido de dificultar la realización de los hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación de pagar. Un caso típico es el del art. 463 del Texto Refundido y Articulado de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, por el que se otorga a los municipios la posibilidad de establecer arbitrios con fines no fiscales, precepto éste que ha sido mantenido en vigor tras la Reforma de la Hacienda Local operada por Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre (214). Otro ejemplo de gravámenes en los que puede du-

---

carga fiscal, II, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid, 1975, págs. 703 ss. No es posible detenerse aquí en el comentario de esta opinión; algo indiqué ya sobre la misma en *La autonomía financiera de las Regiones*, Ed. Aula de Cultura de la Caja de Ahorros de Cáceres, Cáceres, 1978, págs. 53 ss.

(213) MARTÍN DELGADO, "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *Hacienda Pública Española*, núm. 60 (1979), págs. 65 ss. Véase también K. TIPKE, "La Ordenanza tributaria alemana de 1977", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 14, 1977, pág. 360.

(214) Art. 473 L.R.L.: "1. Los ayuntamientos conforme a la letra c) del art. 434 de esta Ley, podrán establecer arbitrios con fines no fiscales.

2. Tendrán este carácter aquéllos que no persiguiendo una finalidad netamente fiscal ni figurando entre los autorizados expresamente por esta

darse —por no decir afirmarse—, que la finalidad recaudatoria no es la esencial, la constituyen los derechos arancelarios de importación y exportación integrados en la Renta de Aduanas, así como los derechos e impuestos sobre el tráfico exterior con finalidad compensatoria o antidumping, y las exacciones reguladoras de precios, como la contenida en los arts. 29 y siguientes de la Ley de Impuestos Especiales de 30 de noviembre de 1979. La citada duda o, en su caso, la aseveración, ha de trasladarse al problema de la inclusión o no inclusión de estas instituciones dentro del Derecho Tributario y, en consecuencia, dentro del Derecho Financiero, pues la ausencia o el carácter secundario del fin fiscal determina que sean materias ajenas a nuestra parcela jurídica y pertenecientes más bien al campo del Derecho Administrativo, donde pueden estudiarse como técnicas de intervención en la actividad de los particulares. Dice FICHERA que la jurisprudencia alemana ha llegado a la conclusión de que el fin recaudatorio puede ser secundario en el tributo (215). Nuestro convencimiento es, no obstante, el contrario, pues, dada nuestra concepción del Derecho que más atrás hemos desarrollado, el fin o fundamento de una institución es algo tan esencial que no puede hacerse pasar al plano de lo irrelevante a la hora de su definición. El deber de contribuir está constitucionalmente ligado a la cobertura de los gastos públicos (art. 31 C.E.). En cuanto este objetivo deje de ser el fundamento jurídico de una exacción, ésta pierde su carácter de contribución, su carácter tributario. Así lo sostiene también ALBIÑANA: "Es evidente que estos impuestos con fines no fiscales o extrafiscales no se proponen gravar la capacidad económica de sus destinatarios, aunque la tengan en cuenta para determinar la cuantía de la deuda o cuota tributaria, esto es, como mero parámetro. Y como, por otra parte, no sirven para que los contribuyentes cooperen con sus aportaciones al "sostenimiento de los gastos públicos", parece evidente que han de ser

---

Ley, hayan de servir al Ayuntamiento que los imponga como medios para evitar fraudes, mixtificaciones o adulteraciones en la venta de artículos de primera necesidad, para coadyuvar al cumplimiento de las Ordenanzas de policía urbana y rural, o de disposiciones en materia sanitaria; para contribuir a la corrección de las costumbres, para prevenir perjuicios a los intereses del Estado, de la provincia o del Municipio y del vecindario en general...".

(215) FICHERA, F.: *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Ed. Scientifiche italiane, 1973, págs. 50 ss.

considerados ajenos a las disposiciones del art. 31-1 de nuestra Carta Magna" (216).

Entre los dos extremos que están constituidos por la sanción pecuniaria de actividades ilícitas y la prestación típicamente tributaria, existen, no hay duda, unas zonas intermedias, y unas zonas grises en las que encontramos instituciones, que tienen una estructura formal semejante a la de los tributos y a la de las sanciones y que puede resultar difícil el calificarlas o encuadrarlas dentro de un grupo u otro, por la dificultad intrínseca de determinar con claridad cuáles son los intereses jurídicamente protegidos o los principios jurídicos inspiradores de la normativa en cuestión. Pero ello no debe extrañar porque siempre que las instituciones jurídicas se definen no en función de características puramente formales, sino en razón de los criterios de justicia o finalidad de las normas reguladoras, se producen estas zonas oscuras intermedias: no se puede excluir por principio el que una institución esté inspirada simultáneamente en criterios de justicia diversos o en finalidades y objetivos múltiples. Por otra parte, ello es confirmación de la idea de la relatividad de la parcelación del Derecho. De aquí que sea aconsejable y hasta necesario que estas zonas grises respecto de las cuales pueda plantearse seriamente la duda de su pertenencia o no al Derecho financiero, no sean totalmente olvidadas por el estudioso de nuestra materia, ni desterradas de la disciplina. Son instituciones que, a mi juicio, deben ser objeto de nuestra atención, a sabiendas de su carácter híbrido.

d) *Supremacía del interés público.*

En cuarto lugar, en el Derecho Tributario se localizan y encuentran esos poderes, facultades y controles exorbitantes que, según hemos dicho antes, son característica propia del Derecho Financiero. Es más, es en este sector del Derecho Financiero en el que con mayor facilidad se encuentran normas de tal género.

La más significativa de todas probablemente es la presunción de legalidad de la actividad de la administración en la gestión y recaudación tributaria, presunción que está expresamente establecida res-

(216) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, "Los impuestos de ordenamiento económico", *Hacienda Pública Española,* núm. 71, 1981, pág. 24. Vid. también CHECA GONZÁLEZ, "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero,* núm. 40 (1983), págs. 505 ss.

pecto a los actos de determinación de bases y deudas en el art. 8 de la L.G.T.: "los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicada de oficio, o a virtud de los recursos pertinentes". La administración tiene encomendada la gestión de los intereses públicos y su voluntad prevalece, en principio, sobre la voluntad de los particulares, porque, mientras no se demuestre lo contrario utilizando las formas y procedimientos legales, el acto de la administración se entiende que está ajustado a Derecho. Esta presunción coloca a la administración tributaria en una posición de supremacía indudable, pues se trata de una situación de ventaja de la que no se dispone por nadie en las relaciones jurídicas que están regidas por el principio de igualdad de valoración de los intereses de las partes que intervienen.

De esa presunción que no alcanza sólo a los actos de determinación de bases y deudas, sino a todo el actuar de la administración en materia tributaria, se derivan importantes consecuencias, como la de la ejecutividad de los actos de la administración tributaria, sin la necesidad de tener que acudir a los Tribunales solicitando la declaración de su derecho, y el privilegio de autotutela, es decir, la posibilidad de ejecutar por sí misma sus propios actos: "las certificaciones de descubierto acreditativas de deudas tributarias, expedidas por funcionarios competentes, según los Reglamentos serán título suficiente para iniciar la vía de apremio y tendrán la misma fuerza ejecutiva de la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los deudores" (art. 129 de la L.G.T.). Los recaudadores pueden entrar en el domicilio de los deudores responsables (art. 130 de la L.G.T.). La administración efectúa el embargo de bienes por su propia cuenta y puede expedir mandamientos para la anotación del mismo en el Registro de la Propiedad (art. 132 de la L.G.T.), la ejecución administrativa no se suspende por el hecho de que el interesado se oponga a ello (art. 136 L.G.T.), etc. Para garantizar el interés público de obtener recursos a través del instituto tributario se otorgan a la administración poderes especiales para actuar unilateralmente investigando las situaciones que pudieran dar lugar al nacimiento de obligaciones tributarias: véanse los arts. 140 y siguientes de la L.G.T. Para garantizar el efectivo cobro de las prestaciones tributarias, se establecen una serie de privilegios en favor de la administración como son la prelación de sus créditos cuando concurran con otros en los

términos previstos en los arts. 71 y siguientes de la Ley General Tributaria, el responsabilizar del pago de la deuda tributaria a personas que en principio no son los titulares del deber de contribuir; imposición a terceras personas que no son parte en la relación tributaria, de deberes de información a la administración (art. 111 de la L.G.T.); establecimiento de presunciones en favor de la administración, como la del art. 119 de la Ley general que venimos citando, etc. La interposición de reclamaciones y recursos no suspende por sí misma la eficacia de los actos administrativos tributarios (art. 21-1 del R.D. legislativo 2795/1980 de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo) e, incluso, la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa establece como requisito previo para interponer reclamaciones contra los actos de la administración tributaria el haber satisfecho la deuda derivada de los mismos, si bien este requisito debe ser considerado hoy inconstitucional por infringir el derecho fundamental a obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales establecido por el art. 24 de la Constitución. En fin, puede considerarse también como norma exorbitante, aunque en este caso condiciona en menos las facultades de la administración tributaria, la imposibilidad de que ésta anule sus propios actos declarativos de derecho, ya que lo tiene prohibido por el art. 159 de la Ley General Tributaria.

B) *Derecho del crédito público.*

El segundo bloque que puede encuadrarse en el Derecho financiero y que se inscribe dentro de lo que pudiera llamarse la primera fase del proceso financiero (de obtención de ingresos) está constituido por el Derecho del crédito público (217). También en él se cumplen los requisitos necesarios para que pueda hablarse de Derecho Financiero, como comprobaremos inmediatamente. Antes de ello, y con el fin de dejar bien definidos los límites de este sector normativo, señalemos con FERREIRO que con los términos crédito público o deuda pública no se alude a cualquiera de las formas de endeudarse del Estado, sino únicamente el endeudamiento derivado de un préstamo, utilizando la confianza que el Estado inspira (218), tanto en lo que se refiere a la

(217) Cfr. CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", op. cit., pág. 134.

(218) FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., págs. 613 y 614.

actitud del mismo en cuanto a su voluntad de devolver lo prestado y pagar, en su caso, los intereses, como a la posibilidad material de hacerlo (219), y sin que deba concedérsele especial relevancia al hecho de que el préstamo o crédito se documente o no en títulos valores pues —como destaca FERREIRO— nuestro ordenamiento positivo, tanto el constitucional como el ordinario, no ofrece apoyo para una distinción sustancial en razón de la forma de documentar la deuda, sino al contrario, hay preceptos que justifican su consideración unitaria (220). Pues bien, en el instituto de la deuda pública concurren, como hemos dicho, los caracteres del Derecho Financiero.

a) *Elemento subjetivo y objetivo.*

En la relación jurídica de deuda pública interviene siempre como sujeto emisor, contratante y deudor, un ente público, que puede ser el Estado-persona o administración del Estado, o cualesquiera otros entes públicos integrantes del Estado-organización. En nuestro ordenamiento positivo pueden acudir al crédito público tanto el Estado (art. 135 de la Constitución) como las Comunidades Autónomas (221) (art. 157-1-*e* del mismo texto), los Organismos Autónomos (artículo 28 de la Ley General Presupuestaria), y los entes locales (base 34 de la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, y arts. 154 a 170 del R.D. 3250/76, de 30 de diciembre). No es sin embargo deuda pública, ni compete al Derecho Financiero, el estudio de los préstamos y créditos concertados por las sociedades estatales y así lo dispone el art. 6 de la Ley General Presupuestaria al establecer que las operaciones de estas entidades se regirán por el Derecho Civil, Mercantil o Laboral (222).

El carácter instrumental y dinerario del instituto del crédito público no requiere comentario alguno pues es de toda evidencia.

---

(219) GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, vol. II, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1977, págs. 1001 y 1002.

(220) Cfr. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., págs. 613 a 615.

(221) Cfr. TEJERIZO LÓPEZ, "La deuda pública y el crédito oficial en las Comunidades Autónomas", ponencia presentada al Seminario sobre *Aspectos económicos y financieros de las autonomías regionales*, dirigido por Barea Tejeiro y celebrada en el Centro de Estudios Constitucionales en noviembre-diciembre de 1978, *Civitas R.E.D.F.*, núm. 23, 1979, págs. 455 ss.

b) *Lo exorbitante en el Derecho del crédito público.*

El Derecho del crédito público es, en fin, un derecho exorbitante en cuanto que en defensa del interés público el ordenamiento positivo establece una serie de potestades y controles del todo excepcionales en relación con las formas de tutela de intereses ordinarios o no públicos. En este sector lo exorbitante se manifiesta de modo principal en las garantías formales, rigurosas y extraordinarias, que el ordenamiento positivo establece en defensa del propio "crédito" del Estado, y que tienen como misión el evitar que se recurra indebidamente a esta fórmula de financiación que puede resultar cómoda para los administradores de hoy, pero gravosa para las instituciones públicas y para las generaciones futuras. De ahí que se impida que el ente público que hace uso de la deuda, disponga de poderes para acordar, por sí mismo, la contratación o se imponga la necesidad de autorización previa por parte de otros poderes u órganos del Estado. En el caso de la Deuda del Estado se requiere la intervención del poder legislativo, intervención que la Constitución Española limita al otorgamiento de la autorización (223), pero la Ley General Presupuestaria la extiende a la determinación del importe, características y finalidad. Esta exigencia de ley para proceder al endeudamiento, que se repite en los diferentes ordenamientos positivos, ha sido motivo de que por algunos se haya pensado que la emisión de deuda es un acto de soberanía y las relaciones jurídicas que se entablan no tienen naturaleza contractual (224). Esta doctrina, cualquiera que sean los intereses que con ella se defienden, no parece aceptable en cuanto que, como dice el profesor FERREIRO, es necesario que "en el análisis jurídico de la deuda tengamos bien presente la distinción entre la manifestación

(222) Cfr. la observación de FERREIRO en este sentido: *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., pág. 633.

(223) Art. 135-1 de la Constitución Española: "El gobierno habrá de estar autorizado por Ley para emitir deuda pública o contraer crédito".

(224) Postura extrema es la conocida como "Doctrina Drago" por el nombre de su autor, doctrina que en el fondo trata de revalorizar la situación de los Estados que necesitan acudir al crédito "especialmente al crédito internacional" frente a los acreedores, normalmente Estados o Entidades poderosas frente a los que se trata en cierto modo de reivindicar la dignidad de los estados pobres, poniendo su soberanía por encima de las presiones que en orden al cobro de sus créditos puedan ejercitar los acreedores citados. Véase, por todos, Carlos María GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, vol. II, op. cit., págs. 1020 ss.

de voluntad del Estado dirigida a quien quisiera entregar una suma de dinero en préstamo (oferta de contrato) y la manifestación materializada en la entrega y aceptación de esta suma, declaración de voluntad, esta última, de dos sujetos que quieren producir un efecto jurídico, en definitiva un contrato" (225).

Sin embargo, aun aceptando la tesis, que nos parece correcta, del profesor FERREIRO, entendemos que no debe infravalorarse la presencia de la Ley como acto de autorización y, en su caso, de regulación del contrato de deuda pública, identificando la Ley de emisión con la Ley reguladora de un préstamo privado, como en algunas ocasiones se hace. Desde un punto de vista formal es cierto que la Ley de emisión y la reguladora del contrato de préstamo privado, no tienen diferencia que las separen. Sin embargo el contenido de una y otra es muy distinto: la Ley de emisión o de autorización para concertar un préstamo público es un acto de contenido singular, referido a una operación concreta y, por tanto, no reúne las características materiales que se predican de la norma jurídica (la generalidad y la abstracción). No se trata de resucitar aquí la polémica entre ley formal-ley material, en buena parte carente de consecuencias, porque la ley en todo caso es ley, sino demostrar que la exigencia de ley para cada operación singular de crédito o deuda pública le da a este sector del ordenamiento esa característica especial de estar presidido por principios de los que se desprende la necesidad de normas exorbitantes que refuercen y garanticen la consecución de fines y la satisfacción de intereses que el ordenamiento jurídico considera preferentes. A tal efecto no es lo mismo que una ley regule en abstracto el contenido del contrato de crédito público a que, en cada caso que se quiera contraer crédito, sea necesaria la autorización del poder legislativo.

Trasladándonos a la esfera de otros entes públicos distintos de la Administración del Estado, las limitaciones y controles previos son tan rigurosos o más que en el caso de la deuda estatal. Las Comunidades Autónomas no pueden acudir al crédito exterior ni al crédito público en el mercado anónimo de capitales sin la autorización del Estado; por lo demás sus facultades de endeudamiento están limitadas por la naturaleza de los gastos a atender con el mismo (operación de tesorería a corto plazo y gastos de inversión) y por la cuantía:

(225) FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero*, op. cit., págs. 620 y 621.

para los préstamos a más de un año la carga global en amortización e intereses no puede exceder del veinticinco por ciento de los ingresos corrientes, según se establece en el art. 14 de la L.O.F.C.A. (226). Mayores son aún los condicionantes establecidos a los entes locales cuyos préstamos están también sometidos a autorización (227), y limitados en cuanto a su destino y duración (art. 157 y 160 del R.D. 3250/76, de 30 de diciembre). La deuda de los organismos autónomos debe ser autorizada por la Ley de Presupuestos y el Gobierno fija la cuantía, características y finalidad de la emisión (art. 102-4 de la Ley General Presupuestaria).

El carácter público y merecedor de especial protección jurídica del interés que el ordenamiento de la deuda pública tutela, puede también descubrirse a través del propio fundamento de la deuda, que no es otro que la confianza o crédito que el Estado y los entes públicos que se integran en el mismo inspiran a los prestamistas que, como ya hemos dicho, es para algunos autores la única garantía de cobro, pues niegan la existencia de acción para reclamar el pago del Estado. La importancia y relevancia que el ordenamiento otorga a la defensa y mantenimiento del crédito se manifiesta en la propia Constitución, en la que se recoge expresamente un precepto dirigido a impedir el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la deuda pública por parte del Estado, lo que no ocurre con otro tipo de obligaciones en las que no rige una norma semejante (228).

La doctrina señala incluso otras características de la deuda que le otorgan el carácter de relación en la que interviene un interés público especialmente protegido. Así el profesor FERREIRO dice que "cuando la Administración contrata defiende un "interés colectivo primario" posibilitando el desarrollo de los servicios públicos de la actividad

(226) Un estudio riguroso y muy completo de las diversas posibilidades de limitar las facultades de endeudamiento de las Comunidades Autónomas en TEJERIZO LÓPEZ, "La deuda pública y el crédito oficial de las Comunidades Autónomas", op. cit., *passim*.

(227) Salvo operaciones de tesorería (art. 168 R. D. 3250/76 de 30 de diciembre) y los préstamos en los casos establecidos por el art. 163 del citado Real Decreto.

(228) "Los créditos para satisfacer el pago de intereses y capital de la Deuda Pública del Estado se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de los presupuestos y no podrán ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión" (art. 135-2 de la Constitución).

total del Estado... La presencia de las llamadas "cláusulas exorbitantes", los privilegios que se conceden a los prestamistas, la prescripción especial, la jurisdicción que entiende de los litigios que en torno a estos contratos se promueven, la intención de las partes, etc., ponen de relieve que es un ente público, como tal ente público, quien contrata, y que la relación a que se da vida encuentra su régimen jurídico "normal" en las normas de Derecho Administrativo" (229). Aunque mantengamos alguna discrepancia con ciertos puntos concretos de las palabras que acabamos de transcribir, creemos que en su conjunto son una buena expresión de la idea que pretendemos defender en este momento.

C) *Derecho presupuestario y del gasto público.*

Prescindiendo ahora de si puede o no existir un Derecho del gasto público distinto de Derecho presupuestario (230), las normas regula-

(229) FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero español*, op. cit., pág. 623.

(230) Que los efectos jurídicos de la autorización presupuestaria quedan encerrados en la parcela del gasto público y no alcanzan a los ingresos es hoy doctrina pacífica, desde que se produjo lo que ha sido llamado con acierto la bifurcación del principio de legalidad financiera (SAINZ DE BUJANDA, "Organización política y Derecho Financiero (Origen y evolución del principio de legalidad)", op. cit., pág. 328; en el mismo sentido pueden verse también RODRÍGUEZ BEREIJO, *El presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1970, págs. 167 y ss., en especial págs. 196 a 199; GONZÁLEZ GARCÍA, *Introducción al Derecho Presupuestario. Concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 241 ss.). Recientemente se observa una tendencia que pretende desvincular del Derecho Presupuestario todo lo referente al proceso de realización de gastos públicos, es decir, la ejecución del presupuesto mismo. El derecho de gasto público, se estructuraría, según BAYONA DE PEROGORDO, siguiendo el esquema conceptual de SAINZ DE BUJANDA que distingue entre institutos jurídicos, relaciones jurídicas y movimientos de dinero (véase BAYONA, "Notas para la construcción de un derecho de los gastos públicos", *Presupuesto y gasto público*, núm. 2, 1979, págs. 65 ss.). El propio BAYONA se plantea la cuestión de si tiene sentido mantener el Derecho Presupuestario, una vez estructurado el Derecho de los gastos públicos, y dice al respecto que la respuesta a este interrogante, debe ser "rotundamente afirmativa por cuanto el instituto jurídico del presupuesto mantiene toda su entidad como un sector del ordenamiento jurídico dirigido a disciplinar las relaciones entre los diversos poderes del Estado y la organización de la Administración en especial contacto con el Derecho

doras de la autorización, ejecución y control del gasto son sin duda otro componente del Derecho Financiero, por encontrarse en ellas todas las características esenciales de éste. Tanto la autorización como la ejecución del gasto se realiza por entes públicos. El gasto tiene contenido dinerario, pues hay que separar claramente la relación que origina o de la que se deriva el gasto, y la relación o procedimiento de gasto propiamente dichos (231). Y, en cuanto a la existencia de normas creadoras de especiales facultades o garantías en defensa del interés público de que el gasto se realice en la forma más conveniente, hay que señalar, por un lado, la intervención del poder legislativo habilitando a la administración a gastar, habilitación o autorización concreta que es imprescindible para que la administración pueda adquirir compromisos de gastos (232). La autorización del gasto

---

Constitucional por cuanto afecta a la relación entre Parlamento y Gobierno, con el Derecho Tributario y los demás sectores del ordenamiento jurídico financiero que regulan los recursos públicos y con el derecho de los gastos públicos en lo que se refiere a la exigibilidad de las obligaciones contraídas por los entes públicos en el desarrollo de la función financiera dirigida a la satisfacción de las necesidades consideradas como públicas, en cada momento histórico" (BAYONA, op. ult. cit., págs. 65 y 66). A la misma opinión se suma ALBIÑANA cuando dice que el "Derecho Presupuestario constituye una parcela del Derecho Financiero y que no debiera confundirse con el Derecho del gasto público. Es decir, el Derecho presupuestario, bien podría ceñirse a la preparación, aprobación y control de la ejecución del presupuesto. El derecho de los gastos públicos no tomaría a éstos últimos como un mero procedimiento en la ejecución del presupuesto, gastos públicos, sino considerándolos como "relación jurídica" o como "función", en la seguridad de que se aseguraría su concepción doctrinal del mismo modo que ha sucedido con el Derecho tributario" (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 95). Más recientemente BAYONA ha vuelto sobre el tema insistiendo, en especial, sobre los principios del gasto en "El procedimiento de gasto público y su control", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 13 (1982), págs. 27 ss.

(231) Vid al respecto RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, op. cit., págs. 317 ss.

(232) Este no es lugar de entrar en polémica sobre los efectos jurídicos de la falta de consignación presupuestaria sobre los actos administrativos. Tradicionalmente se ha discutido sobre la validez jurídica de los actos administrativos o negocios en virtud de los cuales se originaba el nacimiento de vínculos obligacionales, sin que la administración dispusiera de crédito suficiente y la opinión generalizada era la de que la falta de consignación presupuestaria producía la nulidad de las actuaciones administrativas, constituyendo el soporte teórico de esta opinión la consideración de que la ley

por ley, tiene, igual que en el caso de la deuda, un significado diferente del que pueda tener una ley por la que se conforme el ordenamiento o régimen jurídico de un conjunto de relaciones determinadas de forma general y abstracta. En este caso la intervención del poder legislativo no se justifica por el hecho de que se trate del ejercicio de la función propiamente legislativa de regular conductas humanas, previniendo los conflictos que en las relaciones sociales podrán producirse, sino que se trata más bien de ejercer un poder concreto de control de la actividad administrativa, mediante la técnica de la previa autorización, fundamentándose esta intervención del poder legislativo en la tutela del interés concreto y puntual del Estado de que el empleo de los recursos dinerarios de los entes públicos se realice en la mejor forma posible, que no es otra que la que responde a la voluntad popular expresada a través de la representación parlamentaria.

En razón de la defensa de ese interés público, se instrumentan, en cierto modo, rigurosos controles de la actividad financiera de gasto público, controles que son tanto simultáneos como posteriores a la realización de dicha actividad. "La función interventora

---

de Presupuestos actualiza y hace eficaces para un período de tiempo determinado las competencias que en abstracto están concedidas a los distintos organismos públicos. La sustentación legal de estas ideas se encontraba en el art. 39 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de mayo de 1911, hoy día sustituido por el art. 60 de la Ley General Presupuestaria. Pueden consultarse al respecto las opiniones de FERREIRO LAPATZA, "Los efectos de la ley de presupuestos, respecto a las obligaciones del Estado: un análisis de los arts. 32 y 39 de la L.A.C.", *Hacienda Pública Española*, núm. 14, 1972, págs. 193 y ss.; y del mismo autor *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., págs. 706 y ss.; RODRÍGUEZ BEREIJO, *El presupuesto del Estado. Introducción al Estudio del Derecho Presupuestario*, op. cit., págs 222 y ss.; BAYON MARINE, *Aprobación y Control de los gastos públicos*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, págs. 73 y ss. Sin embargo parece más convincente la interpretación de ALBIÑANA que considera más restringido el alcance de la nulidad dispuesta por el art. 39 de la Ley de Administración y Contabilidad, y hoy por el art. 60 de la L.G.P. Esta nulidad se referiría al acto de disposición del gasto, y no a la obligación o relación jurídica entablada (ALBIÑANA, "Gastos públicos sin crédito presupuestario", *Civitas, Revista Española de Derecho financiero*, núm. 8 (1975), págs. 789 y ss.; también es de esta opinión BAYONA DE PEROGORDO, "Notas para la construcción de un derecho de los gastos públicos", op. cit., págs. 70 ss.).

—dice el art. 16 de la Ley General Presupuestaria— tiene por objeto controlar todos los actos de la administración del Estado y de sus organismos autónomos, que den lugar al reconocimiento de derechos y de obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos que de ellos se derive, y la recaudación, inversión o aplicación de los caudales públicos con el fin de asegurar que la administración de la Hacienda Pública se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso" (233). En último término sobre el gasto público pesa, como sobre toda la gestión económica del Estado, el control que por delegación de las Cortes Generales ejerce el Tribunal de Cuentas (art. 136 de la Constitución).

D) *Otros conjuntos normativos de discutible adscripción al Derecho Financiero.*

Existen otros sectores normativos o instituciones jurídicas que tienen indudables puntos de conexión con los que hemos citado anteriormente, pero no los consideramos como Derecho Financiero porque a nuestro juicio falta en ellos alguna de las características que hemos considerado necesarias para que de Derecho Financiero pueda hablarse. Todo ello, claro está, con la natural reserva y prudencia, que viene impuesta y exigida por la propia dificultad —por no decir imposibilidad— de establecer confines nítidos y claros entre las distintas ramas del Derecho, Reserva y prudencia que, como ya hemos indicado en páginas anteriores, debe inducir al estudioso del Derecho Financiero a no despreciar ni olvidar algunas instituciones, a pesar de que no sea posible su encuadramiento seguro en el sector científico-jurídico considerado.

Así pues, estimamos que no forman parte del Derecho financiero una serie de normas o institutos jurídicos que, a pesar de que producen ingresos para el Estado, *no tienen como fin el proporcionar esos ingresos* o, —dicho de otro modo— el interés jurídico protegido por las normas no es un interés financiero. Tampoco son Derecho Financiero aquellas normas o institutos que tienen como fin proporcionar ingresos, pero por tratarse de un objetivo ocasional, esporádico y desde luego no el objetivo que da sentido al actuar público en un determinado sector, dicho interés está tutelado por nor-

(233) La Ley General Presupuestaria prevé asimismo otros controles distintos del de legalidad: control financiero y control de eficacia (art. 17).

mas en las que *no se aprecia como principio ese carácter exorbitante* de las normas del Derecho Financiero que crean situaciones de poder y de control en defensa del interés financiero, porque éste se considera digno de especial protección. Y, si en estas últimas relaciones se encuentran facultades o limitaciones exorbitantes, dichas facultades y limitaciones *están establecidas para tutelar intereses distintos de los puramente financieros* que se concretan en el interés de recaudar y gastar los medios dinerarios públicos.

a) *Sanciones pecuniarias.*

Todas estas son razones que nos mueven a estimar que no son Derecho financiero —por empezar con el caso más claro— las normas que establecen sanciones pecuniarias, sean civiles, penales o administrativas. Aunque de ellas se siga la obtención de ingresos públicos es evidente que el interés jurídicamente protegido no es el recaudatorio, sino el de reprimir conductas contrarias al ordenamiento.

b) *Normas sobre circulación fiduciaria y acuñación de moneda.*

Las normas reguladoras de la circulación fiduciaria y la acuñación de moneda metálica son consideradas por prestigiosos autores como normas de Derecho Financiero. Así el profesor CALVO ORTEGA piensa que forman parte del Derecho Financiero "las normas dirigidas directa e inmediatamente a la obtención de recursos dinerarios por parte de los entes públicos", y como consecuencia de ello considera que las normas relativas a la acuñación de moneda constituyen uno de los subgrupos normativos que forman parte de nuestra dicsciplina (234).

También el profesor FERREIRO en su conocida y repetidamente citada obra donde realiza una exposición sistemática del Derecho Financiero, incluye en su estudio, dentro de la que llama la Hacienda Extraordinaria, la emisión de dinero de curso legal, si bien realiza de ella un tratamiento sumamente breve, que se limita prácticamente sólo a su mención, pues considera que a pesar de la indudable importancia económica que la emisión de dinero debe tener, no pre-

(234) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", op. cit., págs. 131 y 134.

senta graves problemas desde el punto de vista jurídico (235). Por su parte el profesor ALBIÑANA, al desarrollar las funciones del Tesoro Público y sus relaciones con el Banco de España, se refiere a la emisión de billetes por parte del Banco de España como medio de obtener los activos con los que financiar al Tesoro, y a la emisión de moneda metálica como instrumento con el que el Tesoro obtiene créditos correlativos en sus cuentas corrientes en el Banco Central, todo ello en el contexto de un tratamiento sistemático del Derecho Financiero (236).

La escasa atención que estos autores prestan a los institutos que venimos comentando es un síntoma de la dificultad de encuadramiento en nuestra disciplina de una exposición desarrollada y completa del régimen jurídico de los mismos, puesto que la exposición detallada del aludido régimen pondría posiblemente de manifiesto la ausencia en tal normativa, globalmente considerada, de las características propias de nuestra disciplina. En efecto, dada la función que hoy cumple la intervención del Estado en el sector monetario de la economía nacional, es posible afirmar que las funciones que el mismo tiene encomendadas en relación con la emisión de moneda y autorización de la circulación de papel moneda, no tienen como finalidad principal y esencial la de ser medios de obtención de recursos económicos por parte del Estado, sino que el ejercicio de tales funciones está dirigido a la ejecución de la política monetaria estatal. Es cierto que con ello pueden obtenerse ingresos, pero esto no es más que un resultado accesorio o secundario en relación con la finalidad primordial de la acuñación de moneda y la emisión de billetes. Según el profesor VICENTE-ARCHE, "esta actividad interventiva que realizan el Gobierno y el Ministerio de Hacienda en materia de dinero, crédito e inversiones financieras constituye, en el campo de la economía, la política monetaria y crediticia y en su consideración conjunta, la que se denomina política financiera. Las funciones que en este ámbito realiza la administración financiera no son, en el orden jurídico, de gestión de la Hacienda Pública, no se integran en el ordenamiento financiero. Constituyen una mani-

(235) FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., págs. 172 y 610.

(236) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., págs. 172 y 610.

festación de administración política o de actividad administrativa, sujeta en este caso al Derecho Administrativo y fiscalizable en vía jurisdiccional" (237).

La inclusión de la emisión de moneda o papel-moneda en el Derecho Financiero, se hace a veces por su asimilación a otros institutos que sí pertenecen a nuestra rama jurídica, pero tampoco consideramos aceptable esta postura. Así algunos autores consideran que esta no es una forma especial de creación de deuda pública (238). Sin embargo la asimilación sólo puede realizarse desde una óptica económica y en ningún caso jurídica, ya que las diferencias de naturaleza de ambos institutos, así como la diversidad de régimen jurídico de las mismas, es tal que nos ahorra cualquier comentario sobre sus posibilidades de asimilación.

c) *Ingresos patrimoniales.*

En lo que se refiere a los ingresos patrimoniales la polémica doctrinal es más aguda, pues junto a autores que razonan su no pertenencia al Derecho Financiero, se encuentran otros que son decididos partidarios de la postura contraria, en cuya demostración emplean importantes esfuerzos. El argumento principal de quienes defienden el carácter financiero de estos ingresos reside en su identidad funcional con el resto de los ingresos públicos en cuanto a su condición de medio de atender los gastos públicos.

Como ya hemos demostrado más atrás, jurídicamente no es aceptable que la sola función práctica que puede cumplir una relación jurídica, sin tener en cuenta los principios inspiradores de las nor-

(237) VICENTE-ARCHE, "Hacienda Pública y Administración Pública", op. cit., pág. 128.

(238) Según GIULIANI FONROUGE, "las deudas del Estado pueden ser satisfechas por procedimientos monetarios principalmente por la emisión de papel moneda, y aun cuando la teoría moderna de las finanzas no considera este medio en los mismos términos que las finanzas clásicas, estimándolo indispensable en algunos casos para regular la producción y los precios, sin por ello desconocer los peligros inherentes al exceso de emisión. El sistema puede consistir en la emisión directa o por medio disimulado, como son, la alteración de la definición de la unidad monetaria (devaluación y revaluación del encaje de oro), que en su exageración pueden constituir medios indirectos u ocultos de crear ingresos públicos" (GIULIANI FONROUGE, *Derecho Tributario*, vol. II, op. cit., págs. 1014 y 1015).

mas que la regulan, sea suficiente para asimilarla sin más a otras relaciones o instituciones, de las que se derivan los mismos resultados económicos (239). En el fondo de la pretendida identificación entre instituciones regidas por principios jurídicos tan diversos como los que presiden las relaciones tributarias y la gestión del patrimonio de los entes públicos late una preocupación, por un lado elogiable, por otro injustificada: elogiable en cuanto que es expresión de un deseo de buscar mejores criterios de delimitación de nuestra disciplina; injustificada, porque quizá está pidiendo de la división del Derecho en ramas, más de lo que de esa división se pueda esperar, y por ello prescinde de criterios de confines borrosos (como son los principios jurídicos que suponen juicios de valor) para fijarse únicamente en la operatividad práctica que las instituciones pueden tener. Creo que debemos ser conscientes de que el Derecho es en sí mismo una realidad indivisible y que es la necesidad de facilitar el estudio y la investigación jurídica la que impone la descomposición del mismo en ramas, por lo que no debe apesadumbrar gravemente al estudioso el no poder hacer un deslinde y amojonamiento con el que desaparacezcan totalmente los conflictos en las relaciones de vecindad.

Expresión de esa pesadumbre y afirmación de todo punto exagerada me parece la de que la contraposición entre *ingresos tributarios* y *rentas privadas,* constantemente usada por la docrina tradicional, "ha tenido el efecto de romper la unidad del Derecho Financiero" (240). Y esta aseveración es especialmente injustificada cuando, pocas líneas más abajo, el mismo autor reconoce que "a decir verdad esta distinción entre actividad de gestión y actividad tributaria, que constituye el lugar común sobre el que reposa toda la más reciente elaboración doctrinal de la Hacienda Pública, no está carente de un cierto fundamento, por la diversidad de los principios —tanto jurídicos como económicos— que constituyen respectivamente el fundamento de las dos actividades". Partiendo de esta primera contradicción interna, es lógico que los argumentos que se utilizan en defensa de la homogeneidad entre ingresos tributarios e ingresos privados, no sean en absoluto concluyentes ni convincentes.

---

(239) Véase la crítica a Nicola D'AMATI, que hacemos en las págs. 140 ss.

(240) Nicola D'AMATI, "Nozione crítica del Diritto finanziario", op. cit., pág. 220.

Por una parte se alega la semejanza entre ambos tipos de ingresos recurriendo a un ejemplo que no está, a nuestro juicio, en absoluto, bien interpretado: dice D'AMATI "que el estado puede establecer un impuesto sobre la venta de bienes o monopolizar la venta e imponer la obligación de comprar una cierta cantidad de producto monopolizado", con lo cual resulta imposible encontrar, según él, el punto de distinción entre la actividad productiva del bien y la actividad impositiva (241).

Realmente este ejemplo no nos convence de nada porque los ingresos que se obtienen de una venta forzosa, no son propiamente ingresos de Derecho Privado, pues una venta forzosa no es una verdadera compra-venta, ya que ésta, desde el punto de vista jurídico, es un contrato consensual y no una imposición coactiva. Por lo tanto, nosotros no pondríamos ningún inconveniente al estudio, en el marco del Derecho Financiero, de aquellas instituciones jurídicas que tuvieran por finalidad proporcionar ingresos a la administración mediante la imposición de la obligación jurídica de realizar adquisiciones de bienes producidos por el Estado, pero en absoluto puede hacerse derivar de aquí la similitud entre tributos e ingresos de derecho privado.

Tampoco comprendemos que pueda asimilarse jurídicamente la institución del tributo a los ingresos derivados de la venta —no forzosa— de bienes a través de los llamados monopolios fiscales. El ingreso en esos casos es un ingreso de derecho privado y su régimen jurídico debe buscarse en las normas del Código Civil que, de nin-

(241) "...es posible observar —dice D'AMATI— que los dos aspectos de la actividad financiera tienden, en muchas casos, a coincidir como sucede, por recordar un ejemplo particularmente indicativo, en la hipótesis, en que el Estado, produciendo un determinado bien en régimen de monopolio, en lugar de imponer el pago de una cierta suma, obliga a los ciudadanos a la adquisición de una determinada cantidad del producto monopolizado, haciendo de este modo imposible la individualización de un elemento distintivo entre la actividad productiva del bien y la actividad impositiva, actuada mediante la venta coactiva del bien mismo. Hipótesis a la cual puede añadirse la referente a las llamadas *privativas fiscales* que, a pesar de que suponen una actividad puramente industrial realizada por parte del Estado, frecuentemente se considera que la mayor ganancia respecto al precio de coste obtenido por el ente público productor (ganancia diferencial del monopolista) tienen naturaleza tributaria" (D'AMATI, "Nozione critica del Diritto finanziario", op. cit., págs. 220).

gún modo, transforman su naturaleza en tributaria por el hecho de que el Estado sea el único vendedor de los bienes. La distinción en este caso está perfectamente clara, si bien hemos de matizar que con ello no estamos negando que el instituto jurídico del monopolio fiscal sea objeto del Derecho Financiero, pues efectivamente lo es, ya que concurren en él todos los elementos que, según hemos dicho en páginas anteriores, conforman nuestra disciplina: actividad realizada por un ente público; carácter instrumental de la actividad, manifestado en los aspectos monetarios de la misma finalidad, e interés tutelado de obtener medios económicos; y existencia de facultades y limitaciones exorbitantes en relación con las que rigen en las relaciones donde los intereses se mueven en paridad de condiciones.

Por otro lado aduce D'AMATI, en defensa de su identificación entre ingresos de derecho privado y tributos, un argumento que puede considerarse de carácter jurídico, si bien no nos parece convincente. Piensa este autor que la distinción entre los dos aspectos de la actividad financiera resulta dificultosa también sobre el plano conceptual puesto que es imposible indicar, con una cierta seguridad, algún elemento distintivo entre la actividad impositiva y la de gestión de patrimonio público, pues "no es posible olvidar que semejante distinción, a pesar de que esté trazada con suficiente claridad, no se basa sobre principios absolutos, sino que reposa por el contrario sobre concepciones propias de un ordenamiento particular" (242).

Efectivamente ello es cierto, pero ninguna distinción entre diferentes ramas del Derecho tiene unos contornos tan nítidos como los que quiere darles D'AMATI; ninguna rama del Derecho se distingue de las demás en base a principios absolutos, y ni siquiera la delimitación que del Derecho Financiero hace el autor que venimos comentando, puede decirse que tenga unos cimientos tan firmes.

En nuestra doctrina la inclusión o no de las normas reguladoras de ingresos patrimoniales en el Derecho Financiero no ha sido objeto de tanta profundización. Los autores que se pronuncian por la inclusión lo hacen en base a una concepción del Derecho Financiero que se acerca a lo que hemos llamado enfoque objetivo del mismo, y que prescinde de los principios jurídicos que informan la norma-

(242) Nicola D'AMATI, "Nozione critica del Diritto finanziario", op. cit., pág. 220.

tiva, para atender básicamente al objeto regulado: los recursos de la Hacienda Pública y su empleo. Así el profesor SAINZ DE BUJANDA considera que el Derecho Financiero regula los recursos de la Hacienda y los procedimientos de percepción de los ingresos, enumerando entre los recursos el patrimonio del Estado, entre los derechos los que recaen sobre bienes patrimoniales y sus productos, y entre los ingresos los rendimientos patrimoniales (243). El profesor VICENTE-ARCHE, apoyado en su construcción del concepto de Derecho Financiero sobre el de Hacienda Pública, llega a similar conclusión de considerar la gestión del patrimonio como función financiera objeto de nuestra disciplina (244). También el profesor FERREIRO, a pesar de entender que el concepto de autoridad política es esencial para la delimitación del Derecho Financiero que —según su opinión— sólo regula la acción de los entes públicos *como tales entes públicos*, entiende que "en cuanto a los ingresos, el Derecho Financiero se ocupa de las normas jurídicas que regulan el patrimonio del Estado (ingresos patrimoniales)" (245).

El profesor BAYONA DE PEROGORDO, con reconocida autoridad en la materia que nos ocupa, igualmente estima la pertenencia de los ingresos patrimoniales a nuestra rama jurídica. No obstante tam-

(243) SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. primero, op. cit., págs. 478 ss.

(244) Como la Hacienda Pública "no se agota, desde luego en los recursos pecuniarios, solamente si se prescinde del concepto jurídico de Hacienda Pública, poniendo además el énfasis en la finalidad de obtención de recursos dinerarios, es posible configurar el Derecho financiero como un conjunto normativo referido exclusivamente a estos recursos. Por el contrario, y partiendo de la heterogeneidad, tantas veces recordada de los recursos financieros, que se traduce jurídicamente en una diversidad de derechos de contenido económico que pertenecen al Estado, no cabe limitar las funciones financieras a la gestión de recursos monetarios sino que necesariamente comprende también la gestión de los demás recursos, ligada, por lo demás, con la obtención y empleo de los de naturaleza monetaria. Son funciones financieras, por ello, las que la Administración Pública, a través sobre todo del Ministerio de Hacienda y sin perjuicio de la delegación en otras unidades administrativas, realiza en relación con el Patrimonio del Estado y con el dominio público, regulados especialmente en la Ley del Patrimonio del Estado..." (VICENTE-ARCHE, "Hacienda Pública y Administración Pública", op. cit., pág. 127).

(245) FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., págs. 34 y 35.

poco encontramos en su obra argumentos que nos convenzan de tal postura, como no sean los de la identidad funcional del ingreso, que ya hemos rebatido en páginas precedentes. "Que la actividad de recaudación de ingresos patrimoniales —dice BAYONA— llevada a cabo por los órganos de la administración encargados del patrimonio del Estado es una actividad financiera, no parece ofrecer duda alguna, tanto si se trata de las ventas que proporciona la expropiación de los bienes patrimoniales como si nos referimos al importe de la enajenación de algunos de los elementos que integran dicha masa patrimonial. La naturaleza de los órganos que efectúan la recaudación (encuadrados en el conjunto de la Administración financiera), así como su destino a ser ingresados en el Tesoro Público por mandato de los arts. 36 y 37 de la Ley del Patrimonio del Estado, constituyen argumentos en defensa de esta postura. Por otra parte, no se puede afirmar que mediante esta actividad de recaudación de ingresos patrimoniales, se alcanzan directamente algunos de los fines de interés público que constituyen la característica de la actividad administrativa" (246). Como se puede apreciar son tres los argumentos de BAYONA. Uno de carácter subjetivo: que la recaudación se realiza por órganos de la administración financiera. Esta razón es insuficiente y no creemos necesario detenernos a demostrarlo. En segundo lugar, la unidad de destino con el resto de los ingresos públicos. También nos hemos ocupado de ella con anterioridad. Y en tercer lugar el carácter instrumental de estas relaciones jurídicas en orden a la consecución de los fines del Estado. Efectivamente la instrumentalidad es un característica de la actividad regida por el Derecho Financiero, pero ni es característica única, ni, por otra parte, puede admitirse como tal sin las matizaciones que hemos efectuado en su momento.

Por nuestra parte, nos sumamos a la opinión del profesor CALVO ORTEGA, según el cual las normas de gestión de los bienes del patrimonio del Estado no forman parte del Derecho Financiero porque dicha actividad de gestión no tiene como fin propio y esencial el de la obtención de recursos dinerarios —quizá en otras épocas históricas sí lo haya tenido—, y el interés financiero no está en tales casos tutelado por normas exorbitantes, ya que si estas normas exorbitantes existen en el Derecho del patrimonio del Estado, no tienen

(246) BAYONA DE PEROGORDO, *El patrimonio del Estado*, op. cit., pág. 344.

como razón de ser la tutela del interés financiero, sino la de la conservación del patrimonio y su utilización, de modo que con él se den cumplimiento a los fines de la administración. Con ello no queremos decir que las normas reguladoras del patrimonio del Estado sean Derecho Privado (247), pues es cuestión en la que no pretendemos entrar en este lugar (248). "Es cierto —dice CALVO ORTEGA— que de la gestión del patrimonio de los entes públicos puede resultar para éstos un ingreso de naturaleza dineraria; pero tal efecto no es buscado directa e inmediatamente por el legislador. Lo que el legislador, en el ordenamiento jurídico español, intenta es conseguir una adecuada gestión de su patrimonio a través de una mejor organización del mismo, de un control más perfecto, de una depuración jurídica de los bienes, de una afectación conveniente de los mismos a los servicios públicos correspondientes. Nos parece que este último punto es fundamental. La adquisición y gestión del patrimonio no dinerario de los entes públicos está presidida por el principio de la conveniente afectación y no por la idea de obtener recursos dinerarios" (249).

d) *Actividad mercantil e industrial.*

Por idénticas razones y también aceptando la opinión al respecto del profesor CALVO ORTEGA, estimamos no propio del Derecho Financiero el ordenamiento de la actividad mercantil e industrial de los entes públicos, sin que parezca necesario reproducir de nuevo la argumentación (250).

(247) Así Dino JARACH, *Curso Superior de Derecho Tributario*, vol. I, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1957, pág. 9.

(248) Según el profesor CALVO ORTEGA "no es, sin embargo, plenamente admisible, aunque sea cierta en parte la conocida objeción de que las normas jurídicas que regulan el patrimonio del Estado pertenecen al Derecho privado, frente al carácter publicístico de las normas tributarias" (CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", op. cit., pág. 132).

(249) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", op. cit., pág. 131.

(250) Me remito a CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", op. cit., pág. 133.

6. — Autonomía del Derecho Financiero.

A) *Introducción.*

Para hablar de autonomía del Derecho Financiero es preciso que ante todo clarifiquemos el sentido que damos a este término, pues es uno de los más equívocos que en Derecho se utilizan, dada la multiplicidad de significados que se le atribuyen. Etimológicamente, como es sabido, es un vocablo compuesto de dos palabras griegas que expresan la posibilidad de que un ser establezca para sí mismo reglas o normas. De aquí que, desde el punto de vista jurídico, el vocablo sea ampliamente utilizado para designar una serie de fenómenos que pertenecen al mundo del Derecho, al mundo de la normación, fenómenos en los que de algún modo puede apreciarse la existencia de un sujeto de derecho, o de un órgano, que están facultados o capacitados para regular su propia conducta o su propia organización interna con normas generales o particulares, jurídicamente válidas, es decir, sancionadas por el ordenamiento soberano (251).

---

(251) "La palabra autonomía tiene, en Derecho, varios significados. En su significado más amplio y genérico indica toda posibilidad de autodeterminación y, por tanto, las capacidades administrativas, los poderes, los derechos subjetivos. En el significado más específico, que corresponde a su etimología, y es el que aquí interesa, indica: subjetivamente la potestad de darse un ordenamiento jurídico y, objetivamente el carácter propio de un ordenamiento jurídico que los individuos o los entes constituyen por sí mismos, en contraposición con el carácter de los ordenamientos que para ellos están constituidos por otros". (Santi Romano, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Giuffrè, Milano, 1947, pág. 14). Se habla de autonomía funcional (Santi Romano, op. ult. cit., pág. 22), autonomía institucional, autonomía organizativa (M. S. Giannini, "Autonomía pubblica". *Enciclopedia de Diritto*, vol. IV, Giuffrè, Milano, 1959, págs. 356 ss.), autonomía interna, autonomía externa, autonomía estatutaria (Roversi Monaco, *Gli enti di gestione. Struttura, funzioni, limiti*, Giuffrè, Milano, 1967, págs. 120 ss.), autonomía política, autonomía financiera (cfr. mi trabajo "La proyectada autonomía financiera regional", en *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Contitucionales, Madrid, 1978, págs. 591 ss.), autonomía tributaria (Nieves Borrego, "La autonomía tributaria de las Corporaciones locales", en *El reparto de la Carga fiscal*, II, op. cit., págs. 363 ss.), etc.

Sin embargo no es el concepto jurídico de autonomía el que aquí nos interesa, sino el concepto que de este término ofrece la metodología científica, como rama de la filosofía del saber, y la pedagogía como ciencia de la educación o de la enseñanza. Además, y por tratarse la nuestra de una disciplina cuyos contenidos se exteriorizan y expresan, necesariamente, a través de unos signos o formas de lenguaje, que en la actualidad están principalmente constituidos por los textos escritos y, por otro lado, por ser diverso el grado de interdependencia, sistematización y uniformidad de los textos que contienen las normas de las diversas disciplinas jurídicas, puede también hablarse de una autonomía legislativa del Derecho Financiero (252), que tiene más importancia —desde el punto de vista científico— de lo que a primera vista pudiera parecer, pues sucede con frecuencia que la dotación de autonomía legislativa a un determinado sector del ordenamiento es causa impulsora de los estudios en los que acaba consolidándose la autonomía científica.

B) *Autonomía legislativa.*

a) *Reconocimiento legislativo del Derecho Financiero como rama jurídica.*

Puede hablarse de autonomía legislativa de una disciplina jurídica en dos sentidos diferentes. En primer lugar, la autonomía queda legislativamente reconocida cuando el ordenamiento jurídico en alguna de sus normas (especialmente si se trata de normas de rango constitucional) se refiere al conjunto de disposiciones que se integran en dicha disciplina como un todo único al que son aplicables preceptos que se extienden a todo ese sector normativo. Este reconocimiento legislativo de la unidad de un sector del ordenamiento puede ser incluso el fundameno de la autonomía científica de la disciplina que lo estudia. En efecto, si las leyes o los preceptos constitucionales aluden a una rama del derecho como un todo unitario, la alusión no puede ser más que para establecer preceptos o principios jurídicos que afectan a todo ese conjunto normativo y, como más adelante veremos, la existencia de principios jurídicos comunes a un sector del ordenamiento es uno de los elementos para que pueda ser considerado científicamente autónomo.

(252) Cfr. LICCARDO, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, I, Ed. Jovene, Napoli, 1962, págs. 47 y ss.

A tal efecto es sumamente interesante comprobar cómo la doctrina científica del Derecho Financiero ha nacido y se ha desarrollado en algunos países al calor de la mención del Derecho Financiero en sus normas fundamentales. Puede citarse como ejemplo el caso del Brasil, que el profesor SAINZ DE BUJANDA estudia como modelo de pensamiento sólido y avanzado en relación con la construcción científica de nuestra disciplina. En Brasil, el pleno de la asamblea que aprobó la Constitución de 1946, aceptó una enmienda por la que se introducían en el art. 5, como materia reservada a la competencia legislativa del Congreso, "las normas generales del Derecho Financiero". A partir de esta disposición se inició en Brasil "un movimiento encaminado a fijar el concepto de las "normas generales del Derecho Financiero" a que se refiere el art. 5 del texto político fundamental. Fueron varias las corrientes de ideas, expresadas en abundantes y sustanciosos trabajos de los especialistas de Derecho Financiero entre los que destacan los de los profesores GOMES DE SOUSA y Aliomar BALEEIRO" (253). De este modo se ha podido decir que la autonomía científica y didáctica del Derecho Financiero "ha sido proclamada en Brasil con mayor vigor y acopio de razones que en la mayoría de los países europeos" (254).

En la historia constitucional española faltan normas que contengan referencias tan explícitas al Derecho Financiero como la del artículo 5 de la Constitución brasileña de 1946 que acabamos de ver. Tampoco en la Constitución de 1978 hay un reconocimiento tan claro de la entidad propia del Derecho Financiero, aunque hemos de felicitarnos por el hecho de que en nuestra actual norma suprema se haya prestado a las instituciones financieras una atención más intensa de la que han merecido en el pasado, lo que hace asegurar —como inteligentemente ha señalado ya algún autor (255)— esplendoroso futuro a nuestra disciplina. Existen además algunos preceptos que indirectamente, por referencia genérica a la Hacienda, aluden a lo que aproximadamente es el contenido del Derecho Financiero. Así el 149-1-14.° de la Constitución establece que es competencia

(253) SAINZ DE BUJANDA, "La autonomía del Derecho financiero (Aspectos científicos y didácticos)", *Hacienda y Derecho*, vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961, págs. 107 ss.

(254) SAINZ DE BUJANDA, op. ult. cit., pág. 103.

(255) Vid. MARTÍN QUERALT, "La Constitución española y el Derecho financiero", *Hacienda Pública Española*, núm. 63 (1980), pág. 111.

exclusiva del Estado la materia de "Hacienda general y Deuda del Estado"; el art. 142 menciona como instituto con entidad propia a las "Haciendas Locales".

En el Derecho Positivo no constitucional se descubren también referencias indirectas al sector normativo que se encuadra en el Derecho Financiero y es interesante observar cómo alrededor de esas expresiones legislativas se han realizado importantes construcciones científico-jurídicas destinadas a delimitar y justificar la autonomía de nuestra disciplina. Me estoy refiriendo, como fácilmente se comprenderá, al art. 1 de la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911 y a la doctrina ordinamentalista del profesor VICENTE-ARCHE, que ha sido ya detenidamente tratada en páginas anteriores. Más recientemente la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977 ha multiplicado las referencias y menciones de la Hacienda Pública, si bien esta Ley cumple aún funciones más ambiciosas, como diremos enseguida.

b) *Unificación de textos normativos. Codificación.*

La segunda forma de entender la autonomía legislativa consiste en afirmar que la tiene aquel sector del ordenamiento cuyas normas están recogidas en textos legales únicos en los que los correspondientes preceptos están sistemáticamente ordenados. Es decir, en este sentido la mayor o menor autonomía legislativa de una disciplina depende del grado de codificación de sus preceptos. Obviamente no es éste el lugar de estudiar el proceso codificador del Derecho Financiero, tema sobre el que se han producido importantes contribuciones especialmente en el marco del Derecho tributario (226), sino de mostrar su influencia sobre la autonomía científica y de dejar constancia del grado de codificación alcanzado hasta el momento.

(256) SAINZ DE BUJANDA, "La codificación fiscal", *Hacienda y Derecho*, vol. I, op. cit., págs. 49 ss.; del mismo autor, "La ley General Presupuestaria en el cuadro de la codificación financiera", en el volumen colectivo *Análisis de la Ley General Presupuestaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, págs. 343 ss.; GIULIANI FONROUGE, "Realidad y perspectivas de la codificación tributaria", *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*, núm. 54 (1964), págs. 241 ss.; VANONI, "L'esperienza della codificazione tributaria in Germania", y también "Il problema delle codificazione tributarie", ambos en *Opere giuridiche*, vol. II, Giuffré, Milano, 1962, págs. 381 ss. y 411 ss. respectivamente; ZINGALI, "Orientamenti per la codificazione tributaria", *Diritto e pratica tributaria*, 1955, págs. 3 ss.

1) *Codificación y autonomía dogmática.*

Es importante destacar el influjo que la codificación de las normas de un sector del ordenamiento puede ejercer en la consecución de la autonomía científica del mismo. Es frecuente citar el ejemplo del desenvolvimiento histórico del Derecho financiero alemán (en especial del Derecho tributario) como paradigma que confirma esta idea. Como es sabido, una serie de acontecimientos llevaron a la aprobación en 13 de diciembre de 1913 de la *Reichsabgabenordnung* y a la creación del *Reichsfinanzhof* (257), y de ello se de-

(257) Dice HEINZ PAULICK que "mientras que la constitución del Reich promulgada por Bismarck en 1871 y vigente hasta 1918 había atribuido a los *Länder* en el campo financiero y tributario un predominio con respecto al Reich, la situación se alteró con la pérdida de la I Guerra Mundial. Las reparaciones impuestas al Reich alemán por las potencias vencedoras ocasionaron un incremento de dimensiones hasta entonces desconocidas, en las cargas tributarias a soportar por la población. Esto a su vez dio lugar forzosamente a una reordenación y a una modificación de las bases mismas del sistema financiero vigente... El fundamento jurídico de ello venía dado por la Ley del Reich sobre la Administración Financiera de 10 de septiembre de 1919 y por la Ordenanza tributaria del Reich. A esta se le había asignado una doble tarea: por una parte, acabar con la dispersión de las disposiciones procedimentales en el ámbito del derecho tributario y crear un derecho de procedimiento uniforme para todo el territorio del Reich. Por otro, la ordenanza debía servir para delimitar mutuamente las posiciones jurídicas del Estado por un lado y de los ciudadanos por otro, y fijar sus derechos y deberes recíprocos en el procedimiento de imposición. Debía, en especial, dada la elevada cuantía de las cargas tributarias garantizar la *igualdad y la justicia de la imposición.* Para conseguir estos objetivos se creó en 1919 el Tribunal de Hacienda del Reich, con sede en Munich como Organo Judicial Supremo en materia tributaria con el fin de asegurar y preservar la unidad del derecho en el ámbito del derecho tributario y un derecho de imposición igual y justo. De esta forma se eliminó en lo esencial la dispersión jurídica hasta entonces existente en este ámbito (Heinz PAULICK, "La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho Tributario", estudio introductorio a *La Ordenanza Tributaria Alemana,* traducida y anotada por Carlos Palao, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, págs. 33 y 34).

Estas ideas habían sido ya descubiertas por el agudo ingenio de algunos autores de la época. En su defensa del Derecho tributario, Albert HENSEL afirmó: "...la configuración de un nuevo ámbito especial del Derecho Administrativo no depende, a mi juicio, al menos no depende primariamente, de la construcción de un sistema científico. Lo fundamentalmente decisivo son las influencias de la legislación, de la organización y de la jurispruden-

rivó la aparición, en palabras de SAINZ DE BUJANDA, de una "abundante y valiosa literatura en la que destacan las obras tan conocidas de BÜHLER, PISTORIUS, BALL, WALDECKER, STRUTZ, FRIEDRICHS, JAHN, MIRBT, HENSEL, METZ, y los estudios monográficos del propio BÜHLER, de NAWIASKY, de MERCK y de SCHRANIL; literatura en la que se puso enérgicamente de manifiesto el deslinde entre la Ciencia económica de la Hacienda y el Derecho Financiero" (258). Del mismo sentir es MARTÍN QUERALT, según el cual "ambas instituciones —se refiere a la *Reichsabgabenordnung* y al *Reichsfinanzhof*— van a propiciar el definitivo despegue del Derecho tributario germánico que cuenta ya, a partir de entonces, con un elaborado cuerpo normativo, jurisprudencial y doctrinal. A partir de 1919, como consecuencia tanto de los hechos apuntados como de la consolidación teórica de las categorías tributarias iniciadas sobre todo por parte de ENNO BECKER —hechos ambos que van íntimamente asociados— aparece ya de una manera muy clara el tratamiento autónomo de varias materias —Derecho Administrativo y Derecho Tributario, y, especialmente Derecho Impositivo—, pese a que pueda aún detectarse la presencia de ciertas connotaciones propias de la época inmediatamente precedente" (259).

---

cia...; lo verdaderamente decisivo ha sido más bien la creación de una estructura específica y unitaria del Reich para la administración de sus impuestos, la reglamentación de la actividad administrativa en esta parcela específica por medio de una amplia ley tributaria fundamental: la Ordenanza Tributaria del Reich, y por medio de la jurisprudencia de un tribunal administrativo especial..." (Albert HENSEL, "La influencia del Derecho tributario sobre la construcción de los conceptos del Derecho Público", *Hacienda Pública Española*, núm. 22, 1973, págs. 177 y 178).

(258) SAINZ DE BUJANDA, "La autonomía del Derecho Financiero (aspectos científicos y didácticos)", op. cit., págs. 82 y 83.

(259) MARTÍN QUERALT, "La Constitución española y el Derecho Financiero", op. cit., pág. 112. Incluso el reconocimiento normativo de una disciplina a efectos docentes tiene influencia en el proceso de elaboración científica y dogmática. Así se explica que en Austria apareciera el primer tratado de Derecho Financiero, el *Grundriss des Finanzrechts* de MYRBACH-RHEINFELD (vid. Hans NAWIASKY, *Cuestiones fundamentales del Derecho tributario*, traducción y notas de Juan Ramallo, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, págs. 8 y 9).

2) *El grado de codificación alcanzado en España.*

La autonomía legislativa del Derecho Financiero, en el sentido que ahora le atribuimos, ha alcanzado niveles de desarrollo importantes, aunque no pueda darse por terminada la obra. Como es sabido, los intentos codificadores se han centrado fundamentalmente en la rama del Derecho Financiero que ha alcanzado mayor desarrollo dogmático y normativo: el Derecho Tributario. El preámbulo de la Ley General Tributaria, verdadero código de normas generales y principos básicos de Derecho Tributario, según reza en su artículo 1.º, hace una breve síntesis de los intentos históricos habidos en España dirigidos a la ordenación y sistematización de las normas financieras. Estos intentos se remitían nada menos que a 1873, en cuyo 11 de julio aparece un Decreto por el que se crea una Junta General encargada de dar unidad a la legislación de la Hacienda Pública, que redactó un Proyecto de Código General. Como frutos de esa preocupación unificadora y sistematizadora pueden citarse las Leyes de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública y la Ley General Tributaria, así como —por la importancia de sus resultados sistematizadores y su referencia a principios generales— la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26-XII-58. Tampoco debe olvidarse, a pesar de que no es normalmente objeto de cita, el avance que supuso el Estatuto Municipal de Calvo Sotelo del año 1924, porque es en este texto legal donde se realiza la primera sistematización y regulación completa de una Hacienda Pública, aunque no sea la Hacienda del Estado.

No obstante todos estos intentos a que acabamos de referirnos quedan ensombrecidos ante la mayor luminosidad y ambición de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, Ley que ha marcado un verdadero hito en el desenvolvimiento de nuestra disciplina, como lo demuestra el hecho de haberse convertido en cita y punto de referencia obligado de todos los defensores de la unidad y autonomía científica del Derecho Financiero. Como ha dicho SAINZ DE BUJANDA, la Ley General Presupuestaria no se limita a codificar residuos que hayan ido quedando al margen de la labor codificadora y sistematizadora en los pasos o etapas que se han ido cubriendo con anterioridad, sino que "se sitúa ante el fenómeno financiero, lo contempla en su conjunto y lo integra en un sistema", con lo cual esta ley codificadora "abre caminos al futuro, ya que marca pautas para que se haga lo que está por hacer, para que se

institucionalice lo que es simple proyecto y para vencer posibles resistencias por la vía de la razón y del sistema, habiéndose adelantado España, en esta labor, a casi todos los países europeos" (260).

Recientmente, la labor iniciada con la Ley General Presupuestaria está teniendo rflejo a nivel de legislación de Comunidades Autónomas. Algunos de estos niveles intermedios de gobierno han aprobado ya sus leyes de hacienda, que vienen a ser un reflejo de la estructura y contenido de la citada Ley General Presupuestaria, incorporando las especialidades propias que han querido introducir los parlamentos autonómicos.

Está claro que hoy día puede afirmarse que hemos alcanzado un grado aceptable y satisfactorio de autonomía legislativa de nuestra disciplina.

C) *Autonomía científica.*

a) *Especificidad del objeto formal de conocimiento.*

Se entiende que una rama del saber es científicamente autónoma cuando posee un objeto formal de conocimiento que esté bien diferenciado y tenga en sí mismo potencia creativa de nuevas conclusiones y descubrimientos sobre el mismo. En realidad la ciencia y el saber no son fragmentables por su propia esencia, sino por los modos en que la inteligencia humana se aproxima a las verdades para conseguir aprehenderlas (261). La ciencia es una, pero los modos de

(260) SAINZ DE BUJANDA, "La Ley General Presupuestaria en el marco de la codificación financiera", op. cit., págs. 346 y 347. No obstante a nuestro juicio, como ya hemos indicado con anterioridad, los límites del Derecho financiero no coinciden exactamente con el contenido de la Ley General Presupuestaria.

(261) En el delicioso estudio de CARNELUTTI sobre el método jurídico se lee que "no hace falta hablar de la unidad del Derecho y por ello de la ciencia del Derecho como de la única realidad y de la única ciencia. La división entre la ciencia del Derecho civil y la del Derecho penal no es más arbitraria que la existente entre la ciencia del Derecho y las demás ramas de la sociología, o entre la sociología y la psicología, o entre ésta y la biología, y así por el estilo. Todos estos confines, no son más que juegos de sombras encajados en la limitación del haz luminoso proyectado por nuestra mente... Las divisiones que entre ellas —las ciencias—, por modo empírico o también por modo científico solemos trazar, no valen más que los confines dibujados con varios colores por el geógrafo en el mapa. Ocurre que alguno, habiendo traspasado en realidad uno de esos confines, se sor-

hacer ciencia o de incrementar los conocimientos sobre las cosas son variados y de ahí que sea necesario fragmentar las parcelas del saber para dar a cada una el tratamiento metodológico que exige. Como dice BOCHENSKI toda ciencia objetivamente entendida no puede ser construida más que con un instrumento único que posee el hombre para concluir proposiciones verdaderas a partir de otras proposiciones verdaderas: la lógica formal. Pero "en la práctica de la investigación científica queda de manifiesto que las mismas leyes lógicas pueden ser empleadas de diversas maneras. Una cosa es la ley lógica y otra la conclusión que se obtiene según esta ley. Así por ejemplo la conocida división del procedimiento mental en deductivo e inductivo no consiste esencialmente en el uso de diferentes leyes lógicas, sino en el diferente empleo de las mismas leyes. La teoría del uso de las leyes lógicas en diversos dominios del saber es precisamente la metodología" (262). Es en definitiva la peculiaridad del método y la capacidad autointegradora del conocimiento lo que justifica la autonomía científica de una disciplina.

Así lo han entendido los estudiosos de nuestra disciplina, que en los últimos años han realizado un esfuerzo encomiable por desentrañar las posibilidades de que el Derecho Financiero se sitúe en la sistemática de las ciencias con el mismo rango y graduación que cualquiera otra de las parcelas jurídicas tradicionalmente conocidas.

Antes de seguir adelante quisiera insistir en que parece pacífico en la doctrina el que no basta, para que exista una disciplina científicamente autónoma, que se acote un sector de la realidad, pues los conocimientos sobre un mismo objeto material pueden ser de muy diversa naturaleza. El objeto del conocimiento científico no es un objeto material, sino un objeto formal (263).

---

prenda de no estar en otro mundo; o también cuando al llegar al confín no encuentra la red o el guardián, no se dé cuenta de haberlo traspasado. Así sucede también en el mundo del pensamiento. Ahí también los doctos pretenden montar guardia en el límite; pero no hay esfuerzo tan vano como ese..." (Francesco CARNELUTTI, *Metodología del Derecho*, op. cit., págs. 14 y 15).

(262) BOCHENSKI, *Los métodos actuales del pensamiento*, op. cit., página 26.

(263) "Efectivamente los fenómenos reales que se ofrecen a la consideración de la inteligencia, y que ésta desea aprehender a través de la operación cognoscitiva, pueden pertenecer al mundo físico o al mundo humano,

b) *Capacidad y fuerza autointegradora.*

Pero tampoco basta con delimitar un objeto formal para tener una ciencia autónoma, pues si así fuera, el número de disciplinas o ciencias autónomas podría multiplicarse indefinidamente (264). Es necesario un requisito más, en el que han insistido prestigiosos autores, y que es probablemente el más importante: la capacidad autointegradora, la posibilidad de que por la propia configuración de la disciplina ésta tenga fuerza suficiente para ser fuente de nuevos conocimientos que se integren sistemáticamente en el conjunto. Así SAINZ DE BUJANDA ha podido decir que "ZUBIRI ha escrito con toda precisión que *una ciencia es realmente ciencia, y no simplemente una colección de conocimientos, en la medida en que se nutre formalmente de sus conocimientos y en la medida en que, desde cada uno*

---

y, aun en cada uno de esos mundos, pueden quedar enmarcados en muy diversas zonas y ofrecer caracteres que singularmente los distingan. Surgen así, por tanto, ciencias físicas o naturales o sociales, históricas o culturales (deliberadamente huimos en esta exposición del empleo de enunciados adscritos a determinadas escuelas o autores para centrar la atención en torno a los criterios clasificatorios que lógicamente pueden emplearse). De otra parte es ineludible decidir el área en que los fenómenos van a ser objeto de investigación. A través del proceso de deslinde se llega, como ya quedó apuntado, a definir los objetos formales del conocimiento. Tantos como éstos serán las disciplinas o ciencias que se constituyan, y en la medida en que aquéllos ofrezcan rasgos esenciales afines será posible llevar a cabo la clasificación de las ciencias correspondientes.

Queda, en fin, un elemento clave para realizar esta operación de agrupación o clasificación de las ciencias se trata del tipo de "preguntas" que el hombre formule a los objetos que desea conocer. Es obvio que las "respuestas" a esas preguntas —esto es los contenidos objetivos de cada ciencia— serán acordes con la naturaleza de estas últimas, lo que genera un nuevo y fecundo criterio de clasificación: las ciencias podrán agruparse según la índole de lo que en ellas se busque o pretenda conocerse (SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho financiero*, I, volumen 1.º, op. cit., páginas 150 y 151).

(264) Dice Angel LATORRE que "no es quizá aconsejable la tendencia, hoy bastante extendida, a crear nuevas parcelas independientes en el campo del derecho, porque tiende a acortar la perspectiva y fomenta la tendencia a exagerar y hasta a inventar diferencias y distinciones que justifiquen aquella autonomía. Que ciertos sectores del Derecho ofrezcan algunas particularidades, o sea conveniente su estudio o su enseñanza independiente no basta para elevarlo al campo de rama autónoma, cuando no presenten la acusada individualidad que sólo justifica esa autonomía" (Angel LATORRE, *Introducción al Derecho*, Editorial Ariel, Madrid, 1974, pág. 85).

de sus resultados vuelve a aquéllos. En las palabras transcritas encontramos —aunque en ellas no se haga explícita alusión al problema— la mejor definición posible de la autonomía de una ciencia. Esta consiste en ese ciclo en el que ciertos principios generan determinados resultados que vuelven a aquéllos de modo continuo y renovado" (265).

La fuerza integradora, como requisito de la ciencia autónoma, es también mencionada por el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO, el cual considera que las notas características para que pueda hablarse de un ordenamiento jurídico autónomo son tres: que haya un ordenamiento propio y singular, que sus instituciones, categorías y conceptos tengan poder expansivo, y que pueda realizarse una labor de autointegración a partir de sus principios generales propios (266). Esa fuerza expansiva de la autonomía científica no es por tanto una característica que tenga un valor puramente especulativo o teórico (267). No es una cualidad estética de la ciencia, que otorgue a ésta un orden sistemático que pueda admirar o causar emoción al estudioso. La autonomía científica no es invención inútil, sino elemento de enorme importancia práctica (268), puesto que los caracteres que configuran la autonomía sirven a diversos fines: por un lado facilitan considerablemente la investigación del contenido de las normas jurídicas, pues aproxima al interesado en esta labor el instrumento de la interpretación sistemática y la interpretación principialista, con los que puede llegarse a un conocimiento más profundo y exacto del verdadero sentido que tienen los preceptos en una

(265) SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 1.º, op. cit., pág. 153. El subrayado es nuestro, y la frase subrayada es cita literal de ZUBIRI que hace SAINZ DE BUJANDA.

(266) RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, op. cit., pág. 59, quien se remite a GARCÍA DE ENTERRÍA, *Apuntes de Derecho Administrativo*, 1.º, tomo I, Madrid, 1970-71, pág. 36 y a VILLAR PALASÍ, *Derecho Administrativo. Introducción y teoría de las normas*, Madrid, 1968, págs. 64 y 65.

(267) En contra BERLIRI, *Principi di Diritto tributario*, vol. I, op. cit., pág. 8.

(268) Sin que deba perderse de vista que a veces la defensa de la autonomía de ciertas disciplinas está motivada más que por intereses científicos, por conveniencias particulares, como las de mantener las dotaciones presupuestarias de plazas o plantillas funcionariales docentes: véase al respecto BIGIAVI, "Autonomía", *Rivista trimestrale di Diritto e Procedura civile*, 1954, I, págs. 209 y ss.

determinada rama del ordenamiento jurídico; por otro lado, y, avanzando un paso más, la autonomía científica de una parcela del Derecho abre el camino a la integración analógica de las normas dentro de su ámbito, integración que puede practicarse tanto por la afinidad o similitud que guarden entre sí situaciones reguladas y situaciones no reguladas por el ordenamiento, pero que en todo caso queden dentro de la parcela en cuestión, cuanto por la existencia de los principios propios y comunes de la rama jurídica de que se trate, principios que son el presupuesto de la elaboración o integración analógica del precepto buscado; en tercer lugar, la autonomía científica es punto de apoyo del progreso de la ciencia porque, mediante la utilización de los principios generales que informan a esa rama científica, puede llegarse al descubrimiento de nuevos conocimientos mediante la aplicación de los métodos oportunos.

c) *Requisitos de la autonomía de una rama jurídica.*

La fuerza expansiva de la ciencia autónoma viene dada precisamente por la existencia de principios propios, y de ahí que algunos autores sólo aludan a la existencia de principios como requisito para que una rama del Derecho alcance la autonomía científica. Así, por ejemplo, dicen TROTABAS y COTTERET: "...hay que recordar en primer lugar que cada rama especializada del Derecho tiende a organizarse de manera original, a elaborar, alrededor de un fondo común constituido por ciertos principios fundamentales, sus reglas y principios particulares. Cuando una disciplina está así regida por reglas propias se dice que es autónoma" (269).

Podemos, pues, recapitular diciendo con el profesor CALVO ORTEGA que los requisitos para que tenga autonomía una rama jurídica son dos: "el primero, que exista un conjunto de relaciones sociales que por su naturaleza, por sus peculiaridades y para conseguir su desarrollo y perfección necesitan y demandan un ordenamiento jurí-

(269) Louis TROTABAS y Jean Marie COTTERET, *Droit Fiscal*, Ed. Dalloz, París, 1977, págs. 11 y 12. Véase también Cesare COSCIANI, "Sulla cosidetta autonomía del diritto finanziario", *Studi Senesi*, vol. LX, 1946 a 1948, pág. 290; D'AMELIO, "L'autonomía dei diritti —in particolare del diritto finanziario nell'unità del diritto", op. cit., pág. 3; D'ALESSIO, "Premesa allo studio del diritto finanziario", *Rivista italiana di diritto finanziario*, núm. 2-3, 1937, pág. 121; BIELSA, *Estudios de Derecho Público. II. Derecho Fiscal*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1951, pág. 53.

dico propio; en otras palabras tales relaciones sociales, por su especialidad no encajarían en otro ordenamiento jurídico y precisamente en el ordenamiento jurídico más próximo a aquél que demandan, del que pretenden separarse y frente al cual afirman su autonomía. El segundo requisito es la existencia de unos principios jurídicos propios que informan el grupo de normas que constituyen la rama jurídica autónoma" (270).

d) *Realidad social susceptible de delimitación. Remisión a otro lugar.*

La existencia de una porción de la realidad social que demanda un ordenamiento jurídico propio, por no estar adecuadamente contemplada por los sectores del Derecho más próximo al nuestro, ha sido puesta de manifiesto por el profesor CALVO ORTEGA quien, tras analizar las clasificaciones más comprensivas y expresivas de la actividad administrativa reguladas por el Derecho Administrativo llega a la conclusión de que en ninguna de sus partes "se puede encajar la actividad financiera considerada como actividad instrumental o medial y con una finalidad concreta, homogénea y perfectamente delimitada: la adquisición y empleo de bienes dinerarios" (271). No es necesario que insistamos ahora sobre la postura de CALVO ORTEGA sobre este asunto, puesto que ya le hemos dedicado nuestra atención en páginas precedentes (272).

---

(270) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", op. cit., pág. 124. En la postura de SAINZ DE BUJANDA que más atrás hemos recogido, se encuentran también implícitos estos requisitos, pero ha de señalarse además que el propio autor se ha ocupado de explicitarlos en "Hacienda Pública, Derecho financiero y Derecho tributario", op. cit., pág. 8: "una rama del Derecho sólo goza de autonomía cuando las normas que la constituyen se aplican a un sector bien acotado de la realidad social y se fundamenta en un conjunto de principios propios". Véase también del mismo autor, voz "Derecho Financiero", *Nueva Enciclopedia jurídica*, tomo I, op. cit., págs. 451 y 452. Idéntica opinión en RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, op. cit., pág. 122; y en GONZÁLEZ GARCÍA, "Derecho fiscal, derecho financiero y derecho tributario", *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*, núm. 104 (1973), pág. 406.

(271) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", op. cit., pág. 135.

(272) Ver páginas 85 y siguientes.

Señalemos asimismo que recientemente se observa un importante y fructuoso movimiento doctrinal que reafirma la unidad esencial del fenómeno regulado por el Derecho Financiero en base a la mutua condicionalidad o identidad funcional del ingreso y del gasto público, movimiento que ha encontrado importante refuerzo a su bagaje conceptual en la vigente Constitución española. A él hemos de referirnos con más detenimiento, por lo que nos remitimos ahora a epígrafes subsiguientes.

e) *Principios jurídicos propios.*

1) *Requisitos de los principios para ser propios de una materia.*

Saliendo al paso de una objeción que por un destacado sector doctrinal se ha opuesto a la existencia de principios jurídicos propios del Derecho Financiero, es preciso que indiquemos —antes de entrar en su enumeración— qué características deben reunir dichos principios para ser considerados propios de una disciplina.

a') *Concepción radical: generalidad y exclusividad de los princios.*

Ciertamente si llevamos al extremo esta exigencia tendremos que decir que principios propios sólo serán aquéllos que se apliquen exclusivamente en una rama jurídica y que además sean comunes a todos los sectores en que esa disciplina se descompone. Así se ha entendido por algunos autores y ello les conduce a un resultado unívoco: la negación de la autonomía científica del Derecho Financiero, por ausencia de principios que cumplan los requisitos que exigen. Esta es la postura, en nuestra patria, del profesor ALBIÑANA, el cual trata de rebatir la que llama "la más brillante y denodada defensa de la autonomía científica del Derecho Financiero", atribuida al profesor CALVO ORTEGA, rechazando la condición de principios exclusivos o principios comunes del Derecho Financiero a los que CALVO ORTEGA tiene como principios propios de esta disciplina, y de los que más adelante hablaremos. Así niega que sean aplicables únicamente en nuestra materia el principio de reserva de la Ley, el de preferencia de ley, y el de control parlamentario retrospectivo; por otra parte apoya su crítica en que los dos restantes principios que señala el profesor CALVO ORTEGA (el de ausencia de discrecionalidad administrativa y el de indisponibilidad admisistrativa de situaciones

jurídico-subjetivas) no son aplicables a la totalidad del Derecho Financiero (273).

b') *No es indispensable que los principios sean exclusivos ni absolutamente generales.*

Sin embargo desde nuestro punto de vista no se pueden extremar demasiado las posiciones en este sentido, pues ello conduciría, o bien a la desaparición de las ramas del Derecho, o bien a una excesiva fragmentación del mismo. En efecto, principios exclusivos y excluyentes sólo se encuentran en zonas de dimensiones muy reducidas, pues en cuanto los institutos jurídicos se contemplan desde una visión medianamente panorámica, es necesario abstraer y, teniendo en cuenta que se trata de abstracciones realizadas sobre las partes de un todo (ya que reconocemos la unidad esencial del Derecho), no es extraño que a mayor grado de abstracción se corresponda un mayor grado de indefinición y de confluencia o interferencia de principios de las diversas ramas jurídicas.

La existencia de principios exclusivos y comunes a toda una disciplina es difícil de constatar incluso en aquellas materias que por tradición histórica tienen más acentuada su singularidad. Así el Derecho Civil, regido fundamentalmente por el principio de autonomía de la voluntad, y por el de libre disponibilidad de los intereses y derechos particulares, se encuentra con importantes sectores normativos en los que no rige ese principio dispositivo, pues el ejercicio de las facultades que concede el ordenamiento, está vinculado en las formas, en los contenidos y en los fines (el ejemplo típico es el Derecho de Familia, aunque no es el único y baste señalar, por todos, la estricta regulación a que está sometida la propiedad urbana) (274).

(273) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, "La discutida autonomía del Derecho financiero", *Civitas, Revista Española de Derecho financiero*, núm. 7, 1975, págs. 494 y 495. Esta es también la postura de otros autores que se oponen a la autonomía de nuestra disciplina como COSCIANI, "Sulla considetta autonomía del diritto finanziario", op. cit., pág. 273; D'ALESSIO, "Premesa allo studio del diritto finanziario", *Rivista italiana di diritto finanziario*, 1937, núm. 2, págs. 120 y 121. Este último autor dice que "no es suficiente que haya institutos que puedan estar disciplinados por principios determinados. Si estos principios se aplican a otros institutos que constituyen el objeto de otras ramas del Derecho no hay autonomía" (pág. 121). De igual modo LICCARDO, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, Ed. Jovene, Napoli, 1962, pág. 62.

(274) Véanse las observaciones que sobre otras ramas jurídicas hicimos en la nota 205.

No es óbice al reconocimiento de la autonomía de una rama jurídica el que sus principios propios sean también aplicables a otros sectores del Derecho, siempre y cuando exista alguna especialidad en su aplicación a la primera, especialidad que puede consistir en alguna característica cualitativa diferencial del principio, o bien en la especial intensidad con que el principio se aplique en un sector del ordenamiento. Y, por otra parte, también pueden considerarse principios propios aquellos que tengan una especial relevancia o aplicación dentro de una parcela del ordenamiento del que se predica la autonomía, siempre que se trate de principios que se deriven o sean concreciones de otros más generales y abstractos que informen toda la materia en su conjunto.

De corte similar a la nuestra, aunque un poco más restrictiva, es la opinión de RODRÍGUEZ BEREIJO, pues dice que los principios "han de ser *comunes,* esto es, aplicables a la totalidad del ordenamiento jurídico financiero, y han de ser *propios,* es decir, específicos o peculiares de esta rama del Derecho público, lo que no obsta para que puedan predicarse también de otras disciplinas jurídico-públicas. En este sentido es preciso advertir que todos estos *principios* no han de ser, necesariamente, *exclusivos* del Derecho Financiero, sino que algunos de ellos pueden ser compartidos con otros sectores del ordenamiento" (275). Interesa también recordar al respecto la opinión de ASCARELLI, para quien una rama jurídica especial no se fundamenta en las características técnicas de su materia, sino en la novedad de los principios jurídicos, "que se afirman en relación a una determinada materia, pero que no están limitados a ésta; principios jurídicos que encuentran en relación a una determinada materia el principal y más intenso campo de aplicación, pero que son susceptibles de aplicaciones y desarrollos ulteriores" (276).

2) *Formulaciones doctrinales de principios propios del Derecho Financiero.*

A pesar de que, como hemos visto, son numerosos los autores que reconocen la existencia de principios propios del Derecho Fi-

(275) Tulio ASCARELLI, "La funzione del diritto speciale e le trasformazioni del diritto commerciale" *Rivista di diritto commerciale,* 1934, pág. 5.

(276) RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho financiero,* op. cit., págs. 138 y 139.

nanciero, no lo es tanto la de aquéllos que entran en la enumeración y delimitación de tales principios. En alguna ocasión se ha realizado algún intento de enumeración de los mismos, como el de D'AMELIO, el cual considera como principios propios los que recoge la Constitución en materia financiera, la imposición basada en el sustrato económico de los actos y no en sus apariencias jurídicas, la solidaridad de las obligaciones, las especialidades en materia de interpretación de las normas, y la existencia de un derecho sancionador especial ((277)

También debe dejarse aquí constancia de otro intento habido en nuestra doctrina, aunque no sea propiamente de enumeración de principios propios, sino que ha consistido en trasladar a nuestra disciciplina los principios jurídicos generales que presiden e inspiran el orden público económico, es decir "aquellas reglas que son básicas en el orden jurídico global y con arreglo a las cuales en un momento dado aparece organizada la estructura y el sistema económico de la sociedad" usando las palabras del prof. DÍEZ-PICAZO, a quien debemos la enunciación de tales principios (278). Me estoy refiriendo concretamente al prof. BAYONA DE PEROGORDO a quien por su mención de estos principios hemos aludido ya con anterioridad. Según BAYONA "la investigación acerca de los principios propios del Derecho Financiero se complementa con el análisis de los principios generales del Derecho, los cuales, cuando actúan en el campo económico, se identifican con los principios generales del orden público económico" (279). Prescindiendo ahora del grado de aplicación que determinados principios del orden económico puedan tener en nuestra disciplina (por ejemplo el de conmutatividad del comercio jurídico), lo cierto es que no necesitamos profundizar en la crítica individualizada de estos principios para demostrar su insuficiencia en orden a fundamentar la autonomía científica del Derecho Financiero, pues, como el propio autor reconoce y admite, no nos encontramos ante principios propios del Derecho Financiero, sino ante principios generales del orden público económico.

---

(277) D'AMELIO, "Lautonomía dei diritti —in particolare del Diritti finanziario— nell'unitá del diritto", op. cit., págs. 2 ss.

(278) Vid. DÍEZ-PICAZO, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, vol. I, Ed. Tecnos, Madrid, 1983, págs. 44 ss.

(279) BAYONA, *El Patrimonio del Estado*, op. cit., pág. 357.

Realmente la primera —prácticamente única— y más detenida investigación de los principios que informan el Derecho Financiero se debe al profesor CALVO ORTEGA (280). Como investigador pionero, ha abierto caminos y ha suscitado críticas, pero lo cierto es que los autores que lo han criticado no han realizado una formulación alternativa de principios. Así RODRÍGUEZ BEREIJO echa en falta en el trabajo de CALVO "una investigación de la conexión que debe existir entre los ingresos y los gastos públicos y en qué medida esa conexión se traduce en unos principios propios que desde luego sí serían aplicables a la totalidad del Derecho Financiero" (281). Por otra parte, BAYONA considera que la postura de CALVO ORTEGA se basa en un planteamiento excesivamente positivista, sin trascender a un análisis de la realidad social regulada o a planteamientos institucionales (282). Esta última crítica puede quedar enervada con una consideración no absolutizadora de la autonomía del Derecho Financiero, que no conciba la existencia de esta disciplina *sub especie aeternitatis*, lo que revaloriza, sin duda alguna la formulación de principios por el método inductivo partiendo del derecho vigente.

Por nuestra parte admitimos en lo esencial los principios de CALVO ORTEGA, si bien trataremos de darles una formulación con la que superar, en la medida en que son aceptables, las críticas a que hemos hecho referencia.

f) *Formulación y desarrollo de los principios propios del Derecho Financiero.*

Los principios del Derecho Financiero pueden ser de dos clases: materiales y formales. Los primeros hacen referencia a los valores de justicia aceptados por el ordenamiento como criterios para resolver los conflictos de intereses. Los segundos —aunque también estén al servicio de determinados fines o intereses sustanciales— se refieren a los procedimientos a través de los cuales se crea y se aplica el Derecho Financiero. Esta clasificación no significa que existan dife-

(280) "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", op. cit., págs. 137 ss.

(281) RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introduccion al estudio del Derecho financiero*, op. cit., pág. 142.

(282) BAYONA DE PEROGORDO, *El Patrimonio del Estado*, op. cit., pág. 356.

rencias esenciales entre ambos tipos de principios, pues en último término todo principio jurídico tiende a realizar la justicia material.

1) *El principio de justicia financiera.*

a') *El aislamiento tradicional entre la justicia del ingreso y del gasto.*

Entre los principios que pudiéramos llamar materiales existe uno que da unidad a nuestra rama jurídica, que pudiera llamarse principio de justicia financiera y que es una abstracción de los principios de justicia que inspiran las normas dirigidas a obtener ingresos públicos y los principios de justicia en que debe inspirarse el gasto público. A la consolidación de un planteamiento así han contribuido decisivamente con su esfuerzo algunos autores de nuestros días, que están ofreciendo una visión sustancial del Derecho Financiero, superadora de los moldes exclusivamente formalistas en que se había encerrado nuestra disciplina como reacción frente a los excesos de la Escuela integralista italiana, y consecuente con la función de garantía de la propiedad individual que ha sido el objetivo que más ha preocupado al Derecho Financiero hasta épocas relativamente próximas.

Efectivamente, la doctrina tradicional se ha centrado casi exclusivamente en los principios de justicia que deben inspirar la tributación, pero ha olvidado los principios de justicia del gasto público. No queremos con ello expresar que la necesidad de justicia en el gasto no haya sido sentida, sino simplemente que no se ha puesto el debido énfasis en la misma, limitándose los autores, salvo excepciones, a una mención escueta del mismo. Así ALVAREZ DE CIENFUEGOS decía que dos principios regían el gasto público y "el segundo es una consecuencia del principio del Estado liberal moderno, de la igualdad de los ciudadanos ante la ley, y exige, consiguientemente, que los gastos públicos beneficien por igual a todos aquéllos, oponiéndose así a que se hagan en beneficio de determinada clase o grupo de individuos" (283). Sin embargo no faltan tampoco autores que ponen un especial énfasis e interés en demostrar que los criterios de elección del gasto público deben fundamentarse no sólo en consideraciones de tipo económico, sino también en criterios de orden ético y

(283) ALVAREZ DE CIENFUEGOS, *Hacienda Pública*, Librería Prieto, Granada, 1950, pág. 44.

político, al margen de considerar que la propia redistribución de rentas y riquezas pueda estar justificada por razones de tipo estrictamente económico, estudiando en consecuencia las formas en que puede conseguirse la redistribución y los límites que para ella se derivan de la propia lógica interna del sistema económico capitalista (284). Sin embargo todos estos pronunciamientos doctrinales, fruto de una loable preocupación por la efectiva realización de la justicia en el ejercicio global de la actividad financiera, no pasan de ser conclusiones o posicionamientos doctrinales en orden al problema concreto de la justicia del gasto público, sin que trasciendan en absoluto a la esfera del problema de la unidad y autonomía del Derecho Financiero que aquí nos estamos planteando.

b') *La interrelación de ingresos y gastos en la doctrina moderna.*

La paternidad y autoría de un planteamiento como el que acabamos de señalar, debe ser atribuida a la más moderna tendencia de defensa del Derecho Financiero, surgida fundamentalmente a raíz de la separación de la cátedra del mismo nombre respecto de las de Economía política y Hacienda Pública. El profesor SAINZ DE BUJANDA dice literalmente que la justicia tributaria sólo puede captarse dentro del marco más amplio de una Hacienda justa (285). El propio profesor de Madrid dijo ya hace años que "el presupuesto será una institución jurídica cuando su contenido no pueda ser arbitrariamente fijado por la Administración, es decir, cuando exista un núcleo de normas fundamentales que determinen el cómo, el cuándo y el *porqué*, de los gastos y de los ingresos públicos. Las dificultades que el jurista habrá de resolver para la elaboración del nuevo Derecho Presupuestario serán sin duda, inmensas. Pero la dificultad de una tarea, no puede justificar nunca el darle la espalda. La inhibición del jurista ante los problemas de su tiempo trae consigo problemas mucho más graves que aquéllos que por pereza o indiferencia dejan de abordarse en el momento oportuno" (286).

(284) Así lo hacen BROCHIER y TABATONI, *Economía financiera*, trad. Jorge Petit Fontsere. Ed. Ariel, Barcelona, 1960, págs. 352 a 360.

(285) SAINZ DE BUJANDA, prólogo a la obra de BAYON MARINÉ, *Aprobación y control de los gastos públicos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, pág. 21.

(286) SAINZ DE BUJANDA, "Organización política y Derecho Financiero (Origen y Evolución del principio de legalidad)", op. cit., págs. 448 y 449.

En los últimos años se ha fortalecido el interés por profundizar en la justicia del gasto público, abstrayendo de ella y de la justicia tributaria el principio de justicia financiera, en el que se apoya la autonomía de nuestra disciplina. El profesor CORTÉS DOMÍNGUEZ en la primera edición de su *Ordenamiento Tributario Español,* se planteaba la duda de si el estudio del principio de capacidad contributiva, tal como se había venido haciendo, no supondría una visión parcial e incompleta de la función que los tributos pueden cumplir dentro del sistema financiero, fruto de un enfoque individualista y de salvaguarda de derechos singulares: "La entrada del Estado en la vida económica —decía CORTES DOMÍNGUEZ— como principal protagonista, significa para el jurista una atención no sólo a la justicia de los tributos, sino también a la justicia del gasto. En efecto, aun realizada la justicia tributaria en el momento de la obtención de ingresos, fácilmente el gasto puede desequilibrar la balanza tan cuidadosamente nivelada... En verdad, la justicia tributaria no tiene ningún sentido si no está asegurada la justicia financiera" (287).

No obstante quien ha revitalizado y dado auténtico brío a este planteamiento ha sido el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO en un afortunado artículo publicado en 1978, en el que contrapone el enfoque del Derecho Financiero con una visión redistributiva del mismo, cuyo eje central no estaría constituido tan sólo por los ingresos tributarios, sino por la conexión o interdependencia entre los ingresos y los gastos públicos, con lo cual el Derecho Financiero se transforma de un Derecho *de y para* la clase social de los propietarios en un Derecho *de y para* la comunidad social. Ello implica —a juicio de RODRÍGUEZ BEREIJO— "que la ordenación jurídica constitucional en lo que se refiere al ámbito del Derecho Financiero lleva un enfoque *total* y *unitario* del fenómeno financiero como un proceso de interdependencia entre los ingresos y los gastos públicos. Por consiguiente, la definición de los principios constitucionales que delimiten los cauces normativos por los que ha de discurrir la ordenación jurídica de la Hacienda Pública no puede limitarse... a proyectarse los princi-

(287) CORTES DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento Tributario Español,* Editorial Tecnos, Madrid, 1968, págs. 49 y 50. Más recientemente en esa misma obra, pero con la coautoría de MARTÍN DELGADO, se sigue sosteniendo la misma posición: vid. CORTES DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento Tributario Español,* op. cit., pág. 93.

pios básicos de legalidad, justicia y seguridad jurídica al campo de los tributos, olvidando que la justicia en los ingresos públicos (justicia tributaria o equidad fiscal) no puede realizarse completamente si no va acompañada de la justicia en el gasto público..." (288).

c') *El impulso que la Constitución Española ha dado a los nuevos enfoques del tema.*

El citado artículo de RODRÍGUEZ BEREIJO tenía como objetivo fundamental defender la inclusión en el proyecto de Constitución española de una norma que recogiese el "derecho de todos los españoles a una justa y equitativa asignación de los recursos públicos". En agosto de 1978 la Comisión Constitucional del Senado aprobó por unanimidad una enmienda del profesor FUENTES QUINTANA, por la que se introdujo el apartado 2.º del art. 31 de la Constitución: "el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficacia y economía". Como es natural, esta disposición de rango supremo, ha servido de estímulo y acicate para la proliferación de estudios orientados a la concreción de ese derecho ciudadano a la asignación equitativa de los recursos públicos, y a la búsqueda de los instrumentos jurídicos a través de los cuales hacerlo efectivo (289).

Así el profesor MARTÍN DELGADO, relacionando esta cuestión con el problema del mínimo de subsistencia, dice que "aparece así la unidad del criterio de justicia que opera en el ingreso y en el gasto; creo que no puede mantenerse seriamente ya la separación de los principios rectores de ambos momentos financieros. Comprobamos cómo el principio de capacidad económica relegado por doctrina tradicional a operar sólo en el ingreso, se encuentra influenciado y con-

(288) RODRÍGUEZ BEREIJO, "Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución", en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, págs. 347 ss. Ya anteriormente se había ocupado este autor del problema en *Introducción al estudio del Derecho financiero*, op. cit., págs. 70 ss.

(289) En este lugar nos interesa más el principio en cuanto tal, que los instrumentos jurídicos a través de los cuales encuentra realización concreta. Sobre esto véase el documentado trabajo de Manuel GONZÁLEZ SÁNCHEZ, *Situación y protección jurídica del ciudadano frente al gasto público*, Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca, 1979, págs. 39 ss.

dicionado por el gasto público" (290). No obstante MARTÍN DELGADO es de la opinión de que el principio de justicia en el gasto está aún lejos de ser positivizado a nivel constitucional, pues en el art. 31-2 de la Constitución "no se ofrecen criterios suficientes fuera de los casos espectaculares o de laboratorio para un verdadero control del mismo por los Tribunales Constitucionales" añadiendo que la tutela de los intereses comunitarios sobre un gasto público redistributivo se efectúa y garantiza mejor por el poder legislativo que por el Tribunal Constitucional, dada la composición de ambos. Con ello MARTÍN DELGADO está poniendo de manifiesto la enorme dificultad —que comparto— de hacer jurídicamente efectivo (y no sólo políticamente) este principio.

Otro autor que se ha sentido vivamente interesado por la justicia del gasto público como principio integrador de la autonomía del Derecho Financiero ha sido el profesor MARTÍN QUERALT, quien ha destacado precisamente las consecuencias metodológicas que del mismo se derivan para nuestra materia. Según MARTÍN QUERALT, en el proceso histórico de formación del Derecho Financiero se produjo, en un momento determinado, una disociación entre el derecho de los ingresos y de los gastos públicos motivado, aparte de por el conocido fenómeno de bifurcación del principio de legalidad, por ciertos hechos, unos de carácter metodológico y otros que conectaban con las convicciones o apetencias de los juristas. Entre estos hechos menciona MARTÍN QUERALT de forma expresa los siguientes: en primer lugar, el desinterés doctrinal por las normas de acción y organizatorias, motivado por una concepción relacional del derecho por la que sólo se fijaba la atención en aquellos preceptos que de forma directa regularan vínculos jurídicos entre sujetos diversos, postura con la que es perfectamente coherente la marginación del estudio del presupuesto y de los gastos públicos y de la polarización del Derecho Financiero alrededor de las normas tributarias; en segundo lugar, un motivo ideológico, el liberalismo político y económico interesado en limitar al máximo la intervención del Estado en la vida económica y en garantizar los derechos individuales —entre los cuales la propiedad privada era uno de los más importantes— frente a las posibles inje-

(290) MARTÍN DELGADO, "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978", *Hacienda Pública Española*, número 60 (1979), págs. 71 y 72.

rencias del Estado, de lo que es consecuencia también la preocupación por los tributos y el olvido del derecho del gasto público; y, en tercer lugar, la mayor dificultad que significa el encuadramiento del gasto público dentro de los límites del Derecho, también fue causa de la polarización de los estudios en torno al Derecho Tributario. En este panorama de disgregación de nuestra disciplina, la reciente Constitución española ha representado un imponderable avance al establecer una interconexión entre la justicia tributaria y la justicia en la utilización de recursos públicos, interconexión no sólo fundada en el reconocimiento de este último principio, sino incluso en su ubicación sistemática dentro del texto constitucional, como segundo apartado de un precepto en cuyo primer párrafo se recogen los principios de justicia tributaria: "Hoy —dice MARTÍN QUERALT—, en el ordenamiento español, la apuntada conexión ingreso-gasto reaparece con mayor intensidad. No estamos ante la contemplación unitaria del fenómeno por razones formales, sino que, trascendiendo las puras consideraciones adjetivas, tal unidad aparece a nivel de concepción material. En otros términos, la unitariedad del fenómeno financiero, no deriva sólo de su previsión conjunta, en el presupuesto, sino de su común sujeción a unos principios materiales, que, si bien es cierto que son específicos en cada campo, como específica es la materia que informa, no lo es menos que presentan un incuestionable carácter unitario" (291).

d') *El principio de justicia opera sobre las normas y relaciones jurídicas y no sobre los movimientos de fondos.*

Existe por tanto un principio de justicia material que informa a todo el Derecho Financiero en su conjunto y que se manifiesta en cada uno de los sectores de esta rama del Derecho, a través de especificaciones y concreciones de ese principio general. Esta es posiblemente una de las ideas más fecundas que en los últimos años se han consolidado como fundamento de la autonomía científica del Derecho Financiero, y de la que indudablemente cabe esperar todavía mayores desarrollos y consecuencias. Sin embargo quede claro desde ahora que si bien este principio extiende su campo de aplicación tanto al ingreso como al gasto público, ello no quiere decir que

(291) MARTÍN QUERALT, "La Constitución Española y el Derecho financiero", op. cit., págs. 100 ss.

sea un principio que informe todas y cada una de las relaciones o instituciones jurídicas que producen ingresos o gastos, sino que, como ya hemos visto más arriba, al jurista no le interesa el ingreso y el gasto sino las normas jurídicas reguladoras de relaciones o instituciones de las que los mismos son consecuencia. Por ello al Derecho Financiero y a la justicia financiera hay que reconducir únicamente aquellas normas y aquellas instituciones que tienen como finalidad esencial el ingreso o el gasto, y no aquellas otras en las que el ingreso o el gasto sean accesorios en relación con los intereses jurídicos a cuya protección están fundamentalmente dirigidas las normas jurídicas de que se trate.

2) *Principio de primacía del interés público.*

El segundo principio que podemos llamar material, en cuanto supone una valoración cualitativa de los intereses que se tratan de componer o satisfacer con las normas de Derecho Financiero, es el de primacía o prelación del interés cuya titularidad es asumida institucionalmente por la Administración en el proceso de obtención y empleo de los recursos dinerarios. Primacía que se traduce en un conjunto de normas jurídicas que sitúan a la administración en posición exorbitante por las *potestades y garantías que se le otorgan y por los controles y límites a que está sometida en su actuación.* Ya hemos dedicado algunas páginas a esta idea, por lo que procuraremos ahora no incurrir en innecesarias repeticiones.

a') *En normas sobre ingresos: remisión.*

En lo referente a normas dirigidas a procurar ingresos al Estado, la primacía del interés público se manifiesta fundamentalmente en la posición de supremacía de la administración, de la que son clara prueba las potestades y limitaciones a que hicimos referencia en las páginas 153 y siguientes y página 157, a las que nos remitimos ahora.

b') *Controles previos: remisión.*

Junto a los poderes exorbitantes, otra muestra de la primacía del interés público la constituyen los rigurosos controles a que se encuentra sometida la actividad regulada por el Derecho Financiero. Controles que pueden ser previos, como en el caso del gasto público o de la deuda pública, que requieren concreta autorización legislativa anterior a su realización o emisión, o posteriores. De los contro-

les previos ya hemos hablado antes (292). Detengámonos un momento en los controles posteriores de la actividad regulada por el Derecho Financiero.

c') *Controles posteriores o retrospectivos.*

El control posterior o retrospectivo de la actividad financiera tiene también importancia como elemento que demuestra la especial diligencia con que el ordenamiento se encara con esta realidad, consecuencia de la primacía que se otorga a los intereses que el Derecho Financiero tutela. Es tan peculiar y llamativo este control que el profesor CALVO ORTEGA, en su ya citada enumeración de principios propios del Derecho Financiero, lo consideraba como el único relevantes a estos efectos, independientemente de los controles de otra naturaleza que también mencionaba pero no con el carácter de principio propio. El autor citado denominaba a este principio de "control parlamentario retrospectivo" porque en 1970 (fecha de la publicación de la obra donde se recoge), el control posterior era competencia de las Cortes. Hoy día esta denominación podría ser mantenida con las puntualizaciones que realizaremos de inmediato.

Para el profesor CALVO ORTEGA "la actividad financiera del Estado está sometida a un control parlamentario retrospectivo, que constituye también un principio jurídico al que no están sometidas con la misma generalidad y periodicidad las restantes actividades administrativas" (293). Este control se realizaba por las Cortes, en el momento en que el profesor CALVO ORTEGA, escribía, en dos modos diferentes: Uno, mediante el examen de las Memorias e Informes que elevaba el Tribunal de Cuentas del Reino; dos, mediante el examen de la Cuenta General del Estado, comprensiva de la liquidación del presupuesto y de las alteraciones que en el mismo se hubieren producido por la aprobación de créditos extraordinarios y suplementos de crédito. Además citaba el profesor CALVO ORTEGA en apoyo de su tesis el art. 49 de la entonces vigente Ley de Presupuesto de 30 de diciembre de 1969, que reforzaba el control retrospectivo esta-

(292) Véanse páginas 157 ss. y 162 ss. Nótese bien la diferencia que en esas páginas establecemos entre la ley de autorización singular de una emisión de deuda o de un gasto y ley reguladora de situaciones abstractamente consideradas, como son las leyes tributarias.

(293) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", op. cit., pág. 140.

bleciendo un control trimestral sobre el desarrollo y ejecución del presupuesto, y un control final de la liquidación presupuestaria de los organismos autónomos, que en aquellos momentos se desenvolvían al margen del presupuesto del Estado (294). Hoy día estas ideas son perfectamente defendibles, si bien deben adecuarse a la nueva normativa constitucional.

Actualmente el control retrospectivo no tiene que ser realizado necesariamente, según la Constitución, por las Cortes Generales de forma inmediata y directa, sino que esta función está encomendada por el art. 136 de la Constitución Española al Tribunal de Cuentas, que es el Supremo Organo Fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, correspondiendo a dicho Tribunal la censura de las aludidas cuentas. No obstante, y sin perjuicio de sus funciones jurisdiccionales, el Tribunal de Cuentas ejerce las funciones fiscalizadoras por delegación de las Cortes Generales, tal como expresa el art. 10 de la Ley Orgánica de 12 de mayo de 1982, conforme con las interpretaciones doctrinales que, antes de la aparición de la citada ley, se habían realizado a la luz del texto constitucional (295). Puede por tanto seguirse hablando de control parlamentario retrospectivo y ha de señalarse que, siempre según el texto constitucional, la in-

(294) CALVO ORTEGA, op. ult. cit., págs. 140 y 141.

(295) Que el tribunal es órgano que no se integra en el poder legislativo, sino que tiene independencia plena en su función jurisdiccional, es conclusión generalmente admitida por la doctrina, que entiende que la dependencia que proclama la Constitución ha de ser más bien interpretada, como independencia respecto al poder ejecutivo: Véase MENDIZABAL ALLENDE, "El Tribunal de Cuentas y su encuadramiento constitucional", en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución,* op. cit., págs. 475 a 480; CAZORLA PRIETO, *Comentarios a la Constitución,* Ed. Civitas, Madrid, 1980, págs. 1463 ss.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, "Perfiles constitucionales del Tribunal de Cuentas", en *El Tribunal de Cuentas en España,* vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, págs. 29 y 30; LINDE PANIAGUA, "El Tribunal de Cuentas y su dependencia directa de las Cortes Generales", en *El Tribunal de Cuentas de España,* vol. II, op. cit., pág. 832. Ello no obsta a que en el ejercicio de la función fiscalizadora, en el examen de la Cuenta General del Estado, el Tribunal de Cuentas actúe por delegación y dependiendo de las Cortes Generales, como señalan GARCÍA GARCÍA, "El control (interno y externo) en la Constitución", en *Hacienda y Constitución,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 640 ss.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, "Perfiles constitucionales del Tribunal de Cuentas", op. cit., pág. 30; LINDE PANIAGUA, "El Tribunal de Cuentas y su dependencia directa de las Cortes Generales", op. cit., págs. 832 y 833.

tervención de las Cortes no se limita a esta censura que por su delegación ejerce el Tribunal, sino que las Cortes Generales tienen siempre una intervención directa al conocer el Informe Anual que en todo caso el Tribunal debe elevar a las mismas.

d') *Doctrinas que rechazan este principio como propio del Derecho Financiero.*

Como ya dijimos, el carácter de principio propio del control parlamentario retrospectivo ha sido negado por el profesor ALBIÑANA, quien frente al mismo argumenta que toda la actividad administrativa económica (no financiera) está sometida al referido control, pues éste no se reduce a la materia financiera, "sino que alcanza también a los desembolsos e inversiones que constituyen la actividad administrativa que desde HANS J. WOLF, se suele llamar de prestación" (296). Ahora bien, esta crítica, como hemos dicho antes, está basada sobre una concepción extremadamente exigente y restrictiva de lo que deben ser los principios propios de una disciplina jurídica. A lo indicado al respecto en páginas anteriores nos remitimos.

3) *Principio de indisponibilidad de las relaciones y potestades financieras.*

Otra manifestación de la primacía del interés tutelado por las normas financieras es la sustracción del mismo a las facultades dispositivas de la Administración. Este principio, que por su relevancia merece mención aparte, puede ser denominado de indisponibilidad de los elementos que conforman las facultades y derechos nacidos de las normas de Derecho Financiero, en lo que sería una revisión progresiva del principio que el profesor CALVO ORTEGA denominó de indisponibilidad administrativa de las situaciones subjetivas.

a') *La indisponibilidad no se reduce sólo a las situaciones subjetivas.*

Según CALVO ORTEGA, la indisponibilidad, tal como él la entiende, no encuentra aplicación en Derecho Presupuestario pues está constituido por normas de acción y no de relación. En el Derecho del

(296) César ALBIÑANA, "La discutida autonomía del Derecho financiero", op. cit., pág. 495. Más recientemente este autor se reafirma en su opinión en *Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 35.

crédito público los posibles actos dispositivos sobre el derecho o la obligación se producen por vía normativa. Y es en el Derecho tributario —sector en el que existen numerosas situaciones subjetivas de las que hipotéticamente disponer— donde el principio encuentra cumplida y cabal aplicación en virtud de la obligación administrativa de comprobar e investigar los elementos que originan la deuda tributaria (arts. 109 y 110 de la L.G.T.), la prohibición de la condonación administrativa (art. 69 L.G.T.) y hasta de la novación sujetiva por cambio de deudor, a la que se opone el art. 36 de la L.G.T. (297).

Con el redimensionamiento que nosotros hacemos de este principio creemos que lo llevamos a su verdadero ámbito, que es algo más amplio del inicialmente concebido por el profesor CALVO ORTEGA, ya que la indisponibilidad administrativa tiene un campo más extenso de aplicación que el estrictamente subjetivo. El art. 36 de la Ley General Tributaria puede ilustrar nuestra idea, aunque no pretendemos decir que en él se encuentre recogido el principio de indisponibilidad administrativa, sino la indisponibilidad por los particulares: "la posición del sujeto pasivo y de los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares". Como puede apreciarse, la indisponibilidad no efecta sólo a la situación del sujeto pasivo. La misma regla puede trasladarse a la Administración, ya que ella no puede alterar ni los sujetos pasivos, sino que debe dirigirse para el cobro de sus créditos tributarios contra las personas legalmente determinadas, ni ningún otro de los elementos de la obligación tributaria, y todo ello en base —por no entrar en una larga cita de preceptos— a la naturaleza esencialmente ejecutora de la Administración con respecto al ordenamiento financiero, tal como ha puesto de relieve atinadamente el profesor VICENTE-ARCHE (298).

b') *Este principio afecta también al presupuesto y al gasto público.*

Por otra parte, la formulación que hacemos del principio de indisponibilidad administrativa hace que éste adquiera su pleno sentido como principio informador no sólo del derecho de ingresos públicos, sino también del derecho presupuestario y del derecho de los

(297) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", op. cit., pág. 147.

(298) VICENTE-ARCHE, "Hacienda Pública y Administración Pública", op. cit., pág. 106.

gastos públicos, pues al no limitar su ámbito a las situaciones jurídico subjetivas, se le da plena entrada en estos otros sectores normativos integrados por normas de acción y no por normas de relación (299).

Si observamos el derecho del gasto público, veremos que en el mismo encuentra plena aplicación el principio de indisponibilidad, que se concreta principalmente en el de especialidad presupuestaria, que prohíbe la utilización de los créditos concedidos para fines distintos de los que concretamente se establecen en el presupuesto. Así lo dispone el art. 59 de la Ley General Presupuestaria: "Los créditos para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos o por las modificaciones aprobadas conforme a esta ley" (300).

Por otra parte el principio de indisponibilidad respecto del gasto público está hoy día en franco progreso dado que las nuevas concepciones de la misión del Estado van haciendo ganar terreno a la tesis de la obligatoriedad de agotar los créditos presupuestarios, de manera que la Administración deja de ser libre de gastar o no gastar y, respecto de los créditos a los que pueda aplicarse esta regla, el presupuesto no es solamente una ley de autorización o habilitante, sino que se convierte en verdadero mandato o precepto, cuyo destinatario es el ente que tiene encomendada la ejecución del mismo. Según RODRÍGUEZ BEREIJO, "La actividad administrativa del gasto público no es una actividad discrecional, sino reglada no sólo respecto al qué, al cuándo y al cómo han de gastarse los créditos presupuestos, *sino incluso respecto a si han de gastarse o no*" (301). Por tanto, el principio de indisponibilidad es un principio propio del Derecho Financiero, quedando de este modo superada la ob-

(299) Sin desconocer los efectos que a veces tiene el presupuesto sobre las relaciones jurídico-subjetivas (cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, *El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*, op. cit., págs. 167 ss.).

(300) Como es sabido las transferencias de crédito sólo se consienten en casos específicamente previstos y con una serie de limitaciones, que marcan los confines de la indisponibilidad administrativa del crédito (cfr. arts. 67 a 70 de la Ley General Presupuestaria).

(301) RODRÍGUEZ BEREIJO, *El presupuesto del Estado. Introducción al Derecho presupuestario*, op. cit., págs. 242 ss. Véanse las precisiones que el autor citado realiza concretando la idea que aquí sólo reproducimos en su formulación abstracta, así como la bibliografía que en la obra mencionada se recoge.

jeción que, a la formulación que del mismo hace el profesor CALVO ORTEGA, opone el profesor ALBIÑANA (302).

4) *Principio de Reserva de Ley.*

Junto a los anteriores, e insistiendo nuevamente en la dificultad de una separación estricta entre los principios materiales y formales, se pueden mencionar otros principios propios del Derecho Financiero que se refieren a la distribución entre las diversas instancias estatales de los poderes que se ejercen en el ámbito de nuestra disciplina. Como tales podemos enumerar tres principios, de los que ya hacía mención CALVO ORTEGA en el trabajo que venimos citando: principio de reserva de ley, principio de preferencia de ley y principio de no discrecionalidad administrativa.

a') *El principio de legalidad como elemento de cohesión del fenómeno financiero antes de la etapa constitucional.*

Inútil me parece entretenerse en demostrar la importancia histórica del principio de legalidad (303) financiera que, como se sabe está vinculado al propio nacimiento de la institución parlamentaria, inicialmente concebida como órgano de aprobación de tributos para la financiación de gastos propuestos por el poder real (304). Sí parece por el contrario conveniente —dada la finalidad de este

(302) Cfr. ALBIÑANA, "La discutida autonomía del Derecho financiero", op. cit., pág. 495; y del mismo autor *Derecho financiero y tributario*, op. cit., pág. 35.

(303) En régimen de estricta separación de funciones el principio de legalidad, que significa que la administración ha de estar habilitada en todas y cada una de sus actuaciones singulares o concretas por una norma de carácter general, en base a la doctrina de la *positive Bindung*, hoy generalmente admitida, se identificaba con el de reserva de ley. Sin embargo, hoy, al reconocer la posibilidad de que la administración pueda con sus normas integrar el ordenamiento, principio de legalidad deja de ser igual a reserva de ley, por lo que nosotros preferimos usar esta última denominación que nos parece más exacta (véase al respecto GARCÍA DE ENTERRÍA, "Observaciones sobre el fundamento de la inderogabilidad singular de los reglamentos, en *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*, Ed. Tecnos, Madrid, 1970, págs. 285 ss.).

(304) Véase el estudio del profesor SAINZ DE BUJANDA, "Organización política y Derecho financiero (Origen y evolución del principio de legalidad)", op. cit., págs. 192 ss.

libro— poner de manifiesto la función que como elemento de cohesión y unidad de Derecho financiero, en sus dos vertientes de ingreso y gasto, ha cumplido este principio. En efecto, hasta el siglo XIX existe una estrecha vinculación entre los ingresos y gastos públicos sobre la base del principio del consentimiento del impuesto y su destino a fines específicos. En sus orígenes medievales el impuesto o servicio que votaban las Cortes no tenía carácter regular y periódico, sino que se producía cada vez que el Rey dirigía su *petitum* a la Asamblea representativa de los estamentos contribuyentes, y ese *petitum* tenía que estar justificado en la necesidad de realizar gastos concretos determinados. El principio de legalidad surge, pues, como algo inseparable del ingreso y gasto público y hace a su vez que el ingreso no pueda concebirse sin el gasto, configurando así, desde el punto de vista estrictamente jurídico la unitariedad que siempre tuvo el fenómeno financiero. No obstante en ese tiempo el carácter unitario venía determinado no solamente por el principio formal de aprobación conjunta del ingreso y del gasto público, sino también por la conexión lógica y funcional que existía entre uno y otro (305).

Más tarde con el advenimiento del Estado moderno, se produjeron cambios importantes, porque el consentimiento de los servicios perdió su carácter extraordinario y su conexión con gastos específicos, para convertirse en medio ordinario y periódico de financiación de los gastos públicos, con lo que se inicia el proceso de separación material de la función de obtener dinero y el empleo que al dinero se daba. Como dice el profesor SAINZ DE BUJANDA, el aumento y la periodicidad de los gastos hicieron que los servicios se transformaran en un tributo de carácter ordinario, es decir, en fuente permanente de ingresos, dándose entonces la denominación de servicios extraordinarios a los que los Monarcas solicitaban para atender a

(305) Según RODRÍGUEZ BEREIJO, "durante el período histórico de la Hacienda patrimonial, en la Edad Media, el impuesto estaba unido estrechamente al gasto público, por cuanto el impuesto era una prestación pecuniaria, de carácter extraordinario, con una *causa específica*: se prestaba el tributo por una causa determinada, subvenir a una determinada necesidad extraordinaria del Monarca y con una afectación precisa: para cubrir la necesidad a cuyo fin se había solicitado el impuesto y no otra distinta. El impuesto era, pues, en la Hacienda patrimonial de la Edad Media, además de un ingreso extraordinario y no permanente, un ingreso con afectación específica" (RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho financiero*, op. cit., págs. 82 y 83).

gastos realmente excepcionales" (306). El profesor VILLAR PALASÍ ha expresado también con claridad este fenómeno al decir que corolario de la periodicidad del ingreso y de la prevalencia del principio dinerario es "en primer término la desintegración entre impuesto y su causa —fin específico—. El impuesto pasa a ser abstracto, radicando su causa propia directamente en la ley, y dejándose a un lado sus causas específicas. Paralelamente el establecimiento del principio 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" (307).

Desaparecida la conexión material entre los ingresos y los gastos, quedó el principio de aprobación de ambos por las Cortes como único principio integrador del fenómeno financiero, desde el punto de vista jurídico. Esta función se vio considerablemente disminuida por la pérdida de poderes que las Cortes sufrieron en relación con el aumento del poder real en la época absolutista, aunque debe admitirse con SAINZ DE BUJANDA que en España, paradójicamente, se produjo el fenómeno inverso, puesto que el considerable incremento de gastos que ocasionaron hechos como el de la Conquista de América o el mantenimiento del Imperio, obligaron a los Reyes españoles a acudir con más frecuencia e intensidad a las Cortes solicitando servicios extraordinarios que, en época de Felipe II, desembocaron en las llamadas *escrituras de millones* que son, en opinión de SAINZ DE BUJANDA "los primeros documentos en que el estado moderno intentó recoger, siquiera fuese parcialmente, el ciclo de ingresos y gastos públicos estableciendo un equilibrio entre unos y otros y señalando normas para su manejo y distribución" (308). Según PIERNAS HURTADO, "en 1658 la Comisión de millones, que ya desde 1632 se componía no sólo de diputados, sino también de funcionarios nombrados por la Corona, se agregó al Consejo de Hacienda, pasando a formar en él una *Sala de millones,* con lo cual se fusionaron ya la hacienda popular y la del rey, con unidad y ventaja para la admi-

(306) SAINZ DE BUJANDA, "Organización política y Derecho financiero (Origen y evolución del principio de legalidad)", op. cit., pág. 237.

(307) VILLAR PALASÍ, "Fisco *versus* administración. La teoría nominalista del impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas", op. cit., págs. 16 y 17.

(308) SAINZ DE BUJANDA, "Organización política y Derecho financiero (origen y evolución del principio de legalidad)", op. cit., pág. 305.

nistración, pero con grave detrimento de la significación de las Cortes, que de hecho quedan anuladas por el Consejo de Hacienda desde el reinado de Felipe IV" (309).

b') *El principio de reserva de ley como principio propio del Derecho Financiero actual.*

La función integradora del principio de legalidad quedó francamente disminuida cuando se produjo la derogación del principio de anualidad del impuesto: los tributos dejaron de ser objeto de la decisión anual presupuestaria cuyos efectos jurídicos quedaron reducidos al gasto público. Las Cortes seguían aprobando los ingresos y los gastos, pero se produjo una desconexión formal entre los actos de aprobación, ya que el tributo se establecía de una vez para siempre y al margen de la ley de presupuestos, y los gastos se aprobaban anualmente en dicha ley (310). Como dice MARTÍN QUERALT, "es claro que desde el punto de vista formal, el elemento que aparecerá dotado de una mayor entidad a la hora de postular la intrínseca unitariedad del fenómeno financiero era, precisamente, el de la común eficacia que en orden a ingresos y gastos derivaban de la Ley Presupuestaria. Cuando tal comunidad de efectos jurídicos desaparece, quiebra también uno de los pilares sobre los que dialécticamente reposaba la demostración del carácter unitario de dicho fenómeno, pese a que existían razones materiales indicativas de lo contrario, es decir, del carácter unitario de ingresos y gastos" (311).

A pesar de que se haya producido esta desvigorización del principio de legalidad en su función integradora del Derecho Financiero, no puede en absoluto desdeñarse la importancia que a tal efecto tiene el que hoy debe denominarse principio de reserva de ley, pues a pesar de la desvinculación formal de los actos de intervención legislativa en la aprobación de los ingresos y gastos públicos, lo cierto es que hoy día sigue estando reservado al legislativo el poder de establecer los tributos, de autorizar la emisión de la deuda pública, y de autorizar la realización de gastos públicos. De aquí que concor-

(309) PIERNAS HURTADO, *Tratado de Hacienda Pública y examen de la española*, Tip. de M. Ginés Hernández, Madrid, 1891, pág. 84.

(310) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, "Organización política y Derecho financiero (Origen y evolución del principio de legalidad)", op. cit., págs. 328 ss.

(311) MARTÍN QUERALT, "La Constitución española y el Derecho financiero", op. cit., pág. 101.

demos plenamente con el profesor CALVO ORTEGA en su idea de elevar al rango de principio propio del Derecho Financiero el principio de reserva de ley. Según este autor, la reserva de ley es principio propio del Derecho Financiero, en tanto en cuanto esta reserva "no puede predicarse de la restante actividad administrativa con la amplitud e intensidad que se hace de la actividad financiera" (312). Esta especial intensidad de aplicación del principio es suficiente para nosotros, como hemos indicado más arriba, para que el mismo pueda tener la condición de principio propio de una disciplina.

Hoy día no tiene dificultad ninguna la demostración de aplicabilidad del principio a todos los sectores del ordenamiento financiero, dado que nuestros constituyentes tuvieron una sensibilidad especial en el establecimiento de garantías formales del ciudadano frente a los poderes públicos y en la ampliación de los poderes de las Cortes Generales. Así encontramos expresamente recogido en la Constitución el principio de reserva de ley en relación con las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público, entre las que se incluyen las tributarias, como es evidente, en el art. 31, párrafo 3.º; igualmente el art. 133 reserva a la ley la potestad originaria de establecer los tributos y los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. En materia presupuestaria el principio de reserva de ley es una exigencia conceptual, pues no tendría sentido un presupuesto aprobado por el Gobierno, y así el art. 134 de la Constitución dice que corresponde a las Cortes Generales el examen, enmienda y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado. El sometimiento de los gastos públicos a este principio está también expresamente establecido en el párrafo 4 del art. 133 de la Constitución: las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes. En fin, la deuda pública también está sometida al principio de reserva de ley puesto que el art. 135 de la Constitución establece que el Gobierno habrá de estar autorizado por la ley para emitir deuda pública o contraer crédito (313). El hecho de que la doctrina se haya ocupado funda-

(312) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", op. cit., pág. 139.

(313) Según FERREIRO LAPATZA, "El principio de legalidad en la esfera del crédito público, la exigencia de que el poder ejecutivo ha de estar autorizado por una ley para tomar caudales a préstamo sobre el crédito de la nación, deriva y a la vez completamenta el juego del principio en los campos"

mentalmente de estudiar el principio de reserva de ley en el ámbito tributario (314), no es óbice a la importancia que el mismo principio tiene en los demás sectores del Derecho Financiero, pues la mayor profusión de aquellos estudios se explica sencillamente por la mayor

---

tributario y presupuestario. (FERREIRO LAPATZA, "Legislación del patrimonio, del tesoro y de la deuda pública", *Hacienda y constitución,* op. cit., pág. 627). Dicen al respecto MARTÍN MATEO y SOSA WAGNER que la deuda pública es una de las típicas materias tradicionalmente sometidas a la reserva de la ley formal. "tanto las constituciones europeas como las españolas han reiterado insistentemente en este punto, así las Constituciones alemana, irlandesa, norteamericana, suiza, etc., atribuyen a sus correspondientes órganos legislativos la soberana competencia en materia de endeudamiento público, encontrándose análogas declaraciones en nuestras Constituciones de 1812, 1869, 1876 y 1931" (*Derecho Administrativo económico: El Estado y la Empresa,* Ediciones Pirámide, S. A., Madrid, 1977, pág. 85).

(314) Existían antes de la Constitución interesantes trabajos donde se estudian y desvelan problemas generales de la reserva, que hoy día conservan toda su actualidad. Así los trabajos del profesor SAINZ DE BUJANDA abordan en múltiples ocasiones las cuestiones relacionadas con el principio de legalidad: "Organización política y Derecho Financiero (origen y evolución del principio de legalidad)" *passim*; "Principios constitucionales financieros", *II Semana de Estudios de Derecho Financiero,* Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1954, pág. 87 y ss.; "El Derecho instrumento de política económica", *Hacienda y Derecho,* vol. II, op. cit., págs. 141 y ss.; "Principios y métodos de la elaboración de la legislación tributaria en España", *Hacienda y Derecho,* vol. II, op. cit., págs. 483 ss.; "Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario Español", *Hacienda y Derecho,* vol. III, op. cit., págs. 154 ss.; "La gran paradoja de la Ley General Tributaria," *Hacienda y Derecho,* vol. V, op. cit., págs. 271 ss.

Además otros autores se preocuparon del tema realizando importantísimas aportaciones sobre el mismo. Así pueden citarse las de CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos", *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública,* núm. 80, 1969, págs. 256 y ss.; PÉREZ ROYO, "Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria", *Hacienda Pública Española,* núm. 14, 1972, págs. 207 ss.

La constitución española de 1978 ha introducido importantes reformas en el contenido del principio de reserva de ley (no así en su aplicación o no aplicación al Derecho financiero, que sigue teniendo respuesta positiva). Ya antes de la promulgación del Texto constitucional, algunos autores se ocuparon de señalar el diferente sentido que adquiría el principio en el nuevo contexto político, como hacía PÉREZ ROYO: "El principio de legalidad tributaria en la Constitución", *Estudios sobre el proyecto de Constitución,* Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, págs. 393 ss. O la problemática específica que en relación con la reserva de ley se plantea, y en este sentido es significativo el trabajo de LASARTE, "El principio de lega-

dificultad de determinar cuáles son los límites de aplicación del principio de reserva en materia tributaria, y el peso que en nuestra disciplina tiene la ya aludida concepción garantista de derechos individulaes que, tradicionalmente, se viene otorgando al Derecho Financiero. No obstante no faltan tampoco, afortunadamente, autores que han contemplado el principio de reserva de ley desde la óptica global de derecho financiero en su conjunto (315).

5) *Principio de preferencia de ley.*

Según el profesor CALVO ORTEGA, el principio de preferencia de ley es otro de los principios propios del Derecho Financiero (316). La preferencia de ley no es sino una manifestación del principio de jerarquía normativa, según se desprende de las siguientes palabras de MORTATI: "Las relaciones de carácter jerárquico dan lugar a situaciones diversas según que la constitución haya determinado sólo una "preferencia", de los actos de la fuente superior respecto a los de la inferior o, por el contrario, también una "reserva" de competencia a su favor, o eventualmente a favor de la fuente inferior. La "preferencia" acordada para la fuente superior presenta dos aspectos: el que se suele llamar "activo" y que consiste en el poder determinar con su desarrollo la automática eliminación de las normas

---

lidad tributaria en el Proyecto de Constitución Española de 1978", *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 125 ss. Con posterioridad a la Constitución han aparecido trabajos como, entre otros, los de GONZÁLEZ GARCÍA, "El principio de legalidad tributaria en la Constitución", *La Constitución Española y las Fuentes del derecho*, op. cit., vol. III, págs. 1653 ss.; existen además otros interesantes trabajos, que sería prolijo citar aquí, que tienen por objeto el estudio de diferentes problemas específicos que se plantean en materia de fuentes del Derecho y contienen referencias accidentales, aunque de importante valor, al principio de reserva de ley, siendo los más numerosos los orientados al estudio de las potestades legislativas de las Comunidades Autónomas de cuya mención específica vamos a prescindir por no ser materia que directamente interese en este momento.

(315) Así lo hacen TEJERIZO LÓPEZ, "Las fuentes del Derecho Financiero a la luz de la Constitución", *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, op. cit., vol. III, págs. 1993 ss.; y FERREIRO LAPATZA, "Las fuentes del Derecho financiero en la Constitución Española", *La Constitución Española y las fuentes del derecho*, op. cit., vol. II, págs. 905 y ss.

(316) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", op. cit., pág. 139.

eventualmente emitidas por la fuente inferior en las materias de preferencia; otro que se llama "pasivo" consistente en la "resistencia" que las normas de la fuente superior oponen a las normas contrarias de la fuente inferior, prevaleciendo sobre éstas. La fuente superior puede sin embargo (en el caso de simple preferencia que es el que tomamos aquí en consideración) dejar que la fuente inferior regule determinadas relaciones, bien absteniéndose de intervenir en ellas, o autorizándola de modo expreso a disciplinar con reglamentación propia la materia que aquélla había tomado como objeto de su regulación preferentemente" (317).

El principio de preferencia de ley, no es, resulta obvio, un principio exclusivo del Derecho Financiero puesto que la jerarquía normativa es algo que rige en el ámbito de todo Derecho (318), pero ello no es óbice para que lo consideremos principio propio de nuestra disciplina, ya que, como dijimos más arriba, los principios propios no tienen por qué ser exclusivos de la materia. Lo peculiar de este principio en nuestra materia es la particular intensidad con la que se aplica.

Según el profesor CALVO ORTEGA, la preferencia puede actuar de dos formas distintas: implícitamente, cuando una ley regula una determinada materia que, por tanto, sólo puede ser regulada a partir de ese momento por norma de rango legal; explícita o expresamente cuando una ley sin entrar en regular una materia, dispone de forma expresa que en el futuro esa materia solamente pueda ser regulada por ley (319). Pues bien, la intensidad con que el principio de preferencia opera en el Derecho Financiero queda demostrado por el amplio campo a que se extiende el contenido de las normas con rango legal en nuestra materia (preferencia implícita): baste recordar la Ley General Presupuestaria, que regula múltiples aspectos del gasto público, de la deuda pública; y la Ley General Tributaria, a la que se remite la anterior en materia de ingresos tributarios, debiéndose citar asimismo, por lo que a estos últimos se refiere, las leyes reguladoras de los distintos tributos, así como la Ley de Tasas y Exac-

(317) Costantino MORTATI, *Istituzioni di Diritto pubblico*, vol. I, op. cit., pág. 314.

(318) Así lo hace ver ALBIÑANA, "La discutida autonomía del Derecho Financiero", op. cit., pág. 494.

(319) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", op. cit., pág. 139.

ciones Parafiscales de 26-XII-58, y las leyes reguladoras de las Haciendas Territoriales. La preferencia de ley expresa opera especialmente en la rama tributaria y de crédito público, donde encontramos artículos como el 10 de la Ley General Tributaria —aparte de otros muchos— que contiene una relación detallada y extensa de materias que solamente pueden ser reguladas por ley (320). Y en relación con la deuda pública, puede citarse también la preferencia expresa establecida por el art. 102 de la Ley General Presupuestaria.

6) *Principio de ausencia de discrecionalidad administrativa.*

a') *Motivos de la falta de discrecionalidad.*

Consecuencia de los dos principios anteriores, es decir, de la intensidad con que operan la reserva de ley y la preferencia de ley en nuestra disciplina, es que el interés público que la Administración debe gestionar en el ejercicio de la actividad financiera está perfectamente definido por el ordenamiento, por las normas de carácter general, y de aquí deriva a su vez que, salvo casos realmente excepcionales, la Administración carece de poderes discrecionales, es decir, de posibilidades de definir el interés público. Como dice ALESSI, "la discrecionalidad no constituye una potestad particular de la administración, sino simplemente un *modo de ser* de la potestad de acción jurídica conferida por la ley... a la administración: modo de ser que se refiere a la imprecisión de los límites puestos a la potestad de acción conferida de este modo, es decir, que consienten una esfera de apreciación de la oportunidad de la acción en relación con el interés público" (321). La ausencia de discrecionalidad es asimismo consecuencia de la naturaleza esencialmente ejecutora de la Administración en relación con el ordenamiento jurídico financiero a que, siguiendo a VICENTE-ARCHE nos hemos referido ya en páginas anteriores.

El profesor CALVO ORTEGA, al que corresponde el mérito de haber descubierto el valor principial de la ausencia de discrecionalidad

(320) A veces se ha confundido el art. 10 de la L.G.T. con el principio de reserva de ley (cfr. exposición de motivos de la misma), pero es evidente que este precepto ni establece ni desarrolla ese principio, que, como ha dicho el profesor CALVO ORTEGA, sólo tiene encaje en una constitución rígida derogable por ley ordinaria (cfr. CALVO ORTEGA, "Consideraciones en materia de impuestos directos", op. cit., págs. 264 ss.).

(321) ALESSI, *Principi di diritto amministrativo*, vol. I, op. cit., pág. 232.

en el Derecho Financiero (322), indica además otra causa —aparte de la importancia de los principios de reserva y preferencia a que antes nos hemos referido— del carácter reglado de la actividad financiera: que se trata de una actividad que es especialmente apta para una construcción de tipos porque, aunque esta actividad puede presentar, como toda actividad social, "una pluralidad de matices, estos matices, sin embargo, son susceptibles de una cuantificación, de una medición y, en definitiva, de una tipificación "a priori"... Esta propensión a la tipicidad no puede ser predicada de otras actividades administrativas" (323). Constituye esta, a nuestro juicio, una brillante idea que puede ponerse en relación con el carácter instrumental del Derecho Financiero, en el sentido que más atrás señalábamos, es decir, referido al carácter dinerario del objeto de la actividad financiera. He aquí cómo de esa característica puramente material, se derivan consecuencias de orden netamente jurídico. La capilaridad de las situaciones contempladas en Derecho Financiero es posible justamente por la naturaleza del objeto de la actividad financiera, que, por ser simplemente un instrumento de cambio, es adaptable a todas las situaciones imaginales, a partir de formulaciones, conceptos, definiciones o prescripciones abstractas o generales.

b') *En el Derecho Tributario.*

El principio de ausencia de discrecionalidad administrativa se aplica, según CALVO ORTEGA, a todos los sectores del Derecho Financiero. Probablemente tenga más importancia dentro del Derecho Tributario, y por ello existen autores que lo reconducen justamente a este ámbito: es el caso del profesor BERLIRI, según el cual el Derecho Tributario se caracteriza sobre todo por la falta de discrecionalidad pues "salvo casos ciertamente marginales, la administración no tiene ningún poder discrecional, debiendo limitarse a aplicar en la forma más rígida la ley tributaria" (324). Sin embargo no falta quien haya defendido la existencia de discrecionalidad dentro del Derecho Financiero, basándose en que las operaciones de determinación de la renta gravable presuponen la utilización de criterios y de métodos valorativos que, según TESAURO, implican la existencia de

(322) "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", op. cit., págs. 141 ss.

(323) Op. ult. cit., págs. 145 y 146.

(324) BERLIRI, *Principi di diritto tributario,* vol. I, op. cit., pág. 13.

discrecionalidad (325). Sin embargo, como dice BERLIRI, en la obra citada, este pensamiento lleva consigo la confusión entre los conceptos de discrecionalidad administrativa y discrecionalidad técnica, que son, como es sabido, cosas totalmente diferentes.

En nuestro Derecho la relevancia que este principio tiene en el ordenamiento tributario se aprecia en el art. 7 de la Ley General Presupuestaria ("...los actos de gestión en materia tributaria constituyen actividad reglada y son impugnables en la vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes"), pero sobre todo es la observación directa del conjunto de normas tributarias la que demuestra los escasísimos supuestos en los que se encuentran posibilidades de actuación discrecional por parte de la administración, que quedan reducidas a la facultad de determinar la cuantía de algunos beneficios tributarios, como los que se conceden a las industrias de interés preferente, algunos de los beneficios previstos en las leyes de planes de desarrollo, o en la Ley de Fusiones. También puede hablarse de discrecionalidad en otros casos limitados y absolutamente secundarios como son la facultad de admitir o rechazar planes especiales de amortización, opción por regímenes como el de transparencia fiscal, etc.

c') *En el Derecho Presupuestario y del gasto público.*

La ausencia de discrecionalidad se da también en el campo presupuestario, lo que se constata tanto en un análisis histórico, como en el examen de la normativa vigente. Desde el punto de vista histórico, según CALVO ORTEGA, la institución presupuestaria ha sido siempre un intento por parte del legislativo de vincular al ejecutivo. Por otra parte el ordenamiento vigente demuestra dicha vinculación a través del principio de especialidad presupuestaria en sus tres vertientes cualitativa, cuantitativa y temporal. Además la estructura del presupuesto de gastos, continúa el autor citado, a través de la clasificación orgánica, de primero y segundo grado, y de la clasificación económica que se efectúa dentro de cada servicio, permite afirmar en este campo también la ausencia de discrecionalidad, sin que las excepciones que se constatan a estos principios supongan una verdadera quiebra de los mismos (326). De opinión contraria es

(325) TESAURO, *Le giuridiszioni speciali e le commisioni tributarie*, citado por BERLIRI, *Principi di Diritto tributario*, op. cit., págs. 13 a 15, nota 30.

(326) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", op. cit., págs. 143 y 144.

el profesor ALBIÑANA, según el cual "ya sea por la carga técnica de muchas decisiones financieras, ya sea por la evidente exigencia política y social de nuestros días, lo cierto es que el Derecho Financiero se ve abocado a reconocer extensas zonas de discrecionalidad a la administración financiera, con un paralelo robustecimiento del recurso por desviación de poder" (327). Sin embargo, como se desprende de las palabras que acabamos de transcribir, el profesor ALBIÑANA se está refiriendo fundamentalmente a la llamada discrecionalidad técnica, que no es la que el profesor CALVO ORTEGA, y nosotros con él, negamos que exista en el Derecho Financiero.

d') *En el crédito público.*

En fin, respecto del crédito público, la determinación normativa de las relaciones jurídicas es tan absoluta, dice CALVO ORTEGA, que puede afirmarse que el contrato de deuda pública es un ejemplo típico del contrato de adhesión, de donde se desprende la imposibilidad de ulteriores concreciones del interés público a través del principio de la discrecionalidad administrativa (328).

g) *Conclusión sobre la autonomía científica del Derecho Financiero.*

Queda pues demostrado que el Derecho Financiero cumple con los requisitos necesarios para que pueda serle atribuida la autonomía científica. Por otra parte puede añadirse que esta conclusión a que hemos llegado a través del raciocinio, encuentra plena confirmación en la realidad de la configuración de los estudios jurídicos financieros en los distintos países, tanto por las posiciones doctrinales de los estudiosos, cuanto por el tratamiento legal de la disciplina en los planes de estudios de las Facultades de Derecho. No es necesario que nos detengamos a demostrarlo, pues basta con remitirnos para ello a un documentado estudio del profesor SAINZ DE BUJANDA (329), que

(327) ALBIÑANA, "La discutida autonomía del Derecho financiero", op. cit., pág. 495. En igual sentido RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, op. cit., pág. 141.

(328) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", op. cit., pág. 147.

(329) Nos referimos a "La autonomía del derecho fianciero (Aspectos científicos y didácticos)", op. cit., págs. 56 ss.

tuvo notable influencia en la "creación legal" de esta disciplina en las Facultades de Derecho españolas (330).

h) *La tensión entre Derecho Financiero y Derecho Tributario en la polémica sobre la autonomía científica.*

1) *La doctrina española que defiende la autonomía del Derecho Tributario.*

Con frecuencia, y especialmente por quienes niegan la autonomía del Derecho Financiero desde la óptica del Derecho Tributario, se ha afirmado que el conjunto de actividades y relaciones que integran el Derecho Financiero carecen de la necesaria homogeneidad para constituir el ámbito de una sola disciplina científicamente independiente. En efecto, existe una corriente doctrinal, integrada por un prestigioso grupo de autores, que sostienen la imposibilidad de construir un Derecho Financiero como ciencia jurídica con entidad propia.

En España la postura aludida se defiende principalmente por los profesores PÉREZ DE AYALA, GONZÁLEZ GARCÍA, ALBIÑANA y AMORÓS RICA.

El profesor PÉREZ DE AYALA ha sido siempre sostenedor de esta posición doctrinal, y ya en su obra *Derecho tributario,* se leían las siguientes frases: "no el Derecho Financiero en general, sino el Derecho Tributario material repetimos, se destaca como disciplina autónoma en virtud de las anteriores ideas, con procedimiento especial de trabajo y dotada de instituciones características y de un ordenamiento jurídico con contenido peculiar" (331).

La misma postura defendió el profesor GONZÁLEZ GARCÍA en un trabajo publicado en la *Revista de Derecho Financiero* (332). Esta

(330) Véanse las vicisitudes que hubieron de seguirse para llegar al desdoblamiento de las cátedras de Economía Política y Hacienda Pública, operado por O. M. de 20 de noviembre de 1970, en SAINZ DE BUJANDA, "El valor formativo del Derecho financiero", *Hacienda y Derecho,* vol. VI. Instituto de Estudios políticos, Madrid, 1973, págs. 98 ss.

(331) PÉREZ DE AYALA, *Derecho Tributario,* vol. I, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 11.

(332) GONZÁLEZ GARCÍA, "El Derecho fiscal, Derecho financiero y Derecho tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública,* núm. 104, 1973, págs. 393 ss.

opinión se encuentra hoy confirmada en la obra conjunta de los dos profesores que acaban de ser citados, los cuales consideran más conveniente acotar la materia en torno al Derecho Tributario, sector principalísimo —al decir de estos autores— del Derecho Financiero, por las dificultades que plantea un tratamiento sustantivo de este último como disciplina autónoma. La razón de esta dificultad se encuentra en la falta de homogeneidad de las relaciones que se encuadran en el Derecho Financiero, en contraposición con la trabazón sistemática que se observa en las obras de los grandes maestros del Derecho Tributario. La negación de la autonomía del Derecho Financiero y su atribución del Derecho Tributario se basa en el propio concepto de la autonomía científica que ofrecen los profesores PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA: "La definición de una disciplina jurídica ha de hacerse por su objeto, es decir, por las relaciones que regula. Viniendo a depender la autonomía científica de esa disciplina o materia de enseñanza de las especiales características que acompañan a las relaciones jurídicas objeto de su estudio" (333). No obstante ha de entenderse que esta opinión no encierra una negación absoluta del Derecho Financiero, pues, al menos el profesor GONZÁLEZ GARCÍA admite en otro de sus trabajos la posible configuración de un Derecho Financiero en el momento en que se logre una sistematización más profunda del mismo: "El Derecho Tributario, moderna y más precisa forma de designar al Derecho Fiscal, vendría a ser la rama más elaborada y conocida del Derecho Financiero término este último con poca historia y muchas promesas, que por pretender abarcar el aspecto jurídico de la actividad financiera considerada en su conjunto, justifica sobradamente su novedad entre las ramas jurídicas, su falta de sistematización y las muchas esperanzas en él depositadas" (334).

El profesor ALBIÑANA, desde hace tiempo, viene también sosteniendo una postura similar de negación de la autonomía científica del Derecho Financiero para atribuirla al Derecho Tributario. Así en un conocido estudio preliminar, afirmaba que "tanto el Derecho Financiero como el Derecho Tributario se hallan entroncados en el

(333) PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario*, I, Edersa, Madrid, 1978, págs. 1 a 3.

(334) GONZÁLEZ GARCÍA, voz "Derecho fiscal", *Gran Enciclopedia Rialp*, vol. VII, Ed. Rialp, Madrid, 1979, pág. 461.

Derecho Público. Asimismo, se admite que ambas disciplinas se han desgajado del Derecho Administrativo. Y, por último, entiendo que la secesión del Derecho Financiero es meramente didáctica y la del Derecho Tributario es dogmática, pues en éste —y no en el Derecho Financiero— se dan los elementos constitutivos de la autonomía conceptual" (335). En posteriores trabajos, el profesor ALBIÑANA ha vuelto a insistir en esta opinión diciendo que "el Derecho Tributario tiene autonomía científica y que el Derecho Financiero, tanto con ámbito amplio como en su noción restringida, carece de dicha autonomía". Esta afirmación es argumentada mediante las objeciones —que ya conocemos— que ALBIÑANA opone a los principios jurídicos propios del Derecho Financiero en la versión que de los mismos dio brillantemente CALVO ORTEGA. Es decir, el profesor ALBIÑANA a la pretendida heterogeneidad de las instituciones financieras (336), añade la ausencia de principios jurídicos propios (337). No obstante la posición de este autor tampoco es de rechazo absoluto de la posibilidad de llegar a la autonomía científica del Derecho Financiero, pues en otro lugar ha expresado que "es de esperar que se vayan definiendo principios jurídicos propios de las subparcelas del Derecho Financiero, como ya existen en algunas de ellas (presupuesto, en particular), y por consolidación podría llegarse a los principios jurídicos que rijan todo el Derecho Financiero" (338).

En fin, es también exponente de esta opinión en nuestra patria AMORÓS RICA, para quien "la falta de homogeneidad del Derecho Financiero no solamente repercute en la imposibilidad de admitirlo

(335) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, "El Derecho Privado en el ordenamiento tributario", estudio preliminar al libro de LLAMAS LABELLA, *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, pág. XIII.

(336) "Si a la actividad financiera (minuendo) restamos todo lo relativo a los tributos (en su acepción propia), el resto queda constituido por ingresos de muy diversas categorías (del patrimonio, por empréstitos, etc.), por la realización de gastos de consumo y de inversión, por la contabilidad pública, por el control en sus diversas modalidades, por la gestión de Tesorería en sus muy variadas funciones, etc., que no tienen otra característica común que su naturaleza instrumental, pues se dirigen, en ultimo término a la satisfacción de las necesidades públicas" (ALBIÑANA, "La discutida autonomía del Derecho financiero", op. cit., pág. 493).

(337) ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, op. ult. cit., págs. 495 y 496.

(338) ALBIÑANA, *Derecho financiero y tributario*, op. cit., pág. 36.

como disciplina propia y particular, sino que, incluso, los juicios adversos a esta consideración se reflejan o repercuten a la hora de estudiar el Derecho Tributario" (339).

2) *Predominio del Derecho Tributario en Alemania.*

La negación de la autonomía del Derecho Financiero y su atribución al Derecho Tributario encuentra también importantes y prestigiosos valedores en países distintos al nuestro. En Alemania puede constatarse que la mayoría de los estudiosos han centrado su atención en el Derecho Tributario o Derecho Impositivo (*Steuerrecht*) a lo que ha contribuido principalmente el fenómeno ya indicado de codificación y organización jurisdiccional y de la administración tributaria que se operó en Alemania a principios de siglo, como consecuencia de las necesidades financieras del Reich (340). Sin embargo el extraordinario desarrollo que en Alemania haya podido alcanzar el Derecho Impositivo no está fundado sobre la negación de la autonomía del Derecho Financiero, pues, como dice SAINZ DE BUJANDA, "la atención preferente al fenómeno impositivo revela tan sólo una "especialización" dentro del campo jurídico financiero que tiene, naturalmente, sus consecuencias en el ámbito de la docencia pero no es signo de confusión en el señalamiento de límites entre la disciplina general —el Derecho Financiero— y la disciplina particular —el Derecho Tributario—" (341). En efecto, el Derecho Tribu-

(339) AMOROS RICA, *Derecho tributario*, Editorial de Derecho financiero, Madrid, 1970, pág. 64.

(340) Según Albert HENSEL, "Sólo en el período postbélico el derecho tributario se ha perfeccionado como disciplina de derecho público, autónoma por su contenido y por su método. Algunos pasos en este sentido se habían dado ya antes. Causa determinante de este desarrollo fue sobre todo, además de la institución del Tribunal financiero del Reich (*Reichsfinanzhof*) como Supremo Tribunal Tributario, y de la creación de una Administración Financiera propia del Reich, la emanación del ordenamiento tributario del Reich (*Reichsabgabenordnung*) el cual tuvo como finalidad unificar las normas jurídicas legales aplicables a esta rama del Derecho... mediante la unificación el legislador ha contribuido sustancialmente a transformar el derecho tributario en una rama autónoma del Derecho Público" (Albert HENSEL, *Diritto tributario*, traducción de Dino JARACH, Giuffrè, Milano, 1956, páginas 1 y 2).

(341) SAINZ DE BUJANDA, "La autonomía del Derecho financiero (aspectos científicos y didácticos)", op. cit., pág. 83.

tario se suele concebir como una parte del Derecho Financiero (342), aunque no pueda en absoluto ignorarse la existencia de autores que llevan la autonomía del Derecho Impositivo hasta el punto de considerarla como la única posible, negando homogeneidad a las relaciones que integran el Derecho Financiero (343).

---

(342) Así decía HENSEL que "el Derecho tributario puede ser concebido como una parte del *Derecho financiero* (el cual por su parte pertenece tanto al Derecho constitucional como al Derecho administrativo). El Derecho financiero abraza toda la vida del Estado en relación con las manifestaciones financieras, cuando sean susceptibles de consideración jurídica. Queriendo hacer una distinción según las grandes categorías de los ingresos y de los gastos así como del destino de los primeros en el presupuesto público, el derecho tributario contempla los ingresos; sin embargo no lo agota por sí mismo... al derecho financiero corresponde el campo material de la ciencia de la Hacienda... El Derecho financiero y sobre todo el Derecho tributario tiene esencialmente la tarea de interpretar la *materia jurídica* positiva, y de reducirla a un sistema científico unitario" (HENSEL, *Diritto tributario*, op. cit., páginas 3 y 4).

(343) "Von MYRBACH-RHEINFELD se ocupó exclusivamente en 1906 con el "Derecho financiero". En 1927 ganó interés el "Derecho impositivo y financiero". El título de la "Revista Cuatrienal (*sic*, aunque la traducción exacta sería "trimestral": *Vierteljahreschrift*) de Derecho impositivo y financiero", no es de ningún modo casual. Pero ya durante los años veinte creció tanto el interés por el derecho impositivo, que pronto fue objeto de tratamiento. Con ello se desgajaba el derecho impositivo del derecho financiero... El derecho impositivo constituye, solamente una parte del derecho financiero... sólo una clase especial de los ingresos públicos son objeto del Derecho impositivo: los impuestos. La configuración jurídica de las otras clases de ingresos es muy variada. Parte de ellos pertenecen al derecho público (ejemplo: tasas, contribuciones especiales, ingresos de monopolios), parte al derecho privado (ejemplo: ingresos de la actividad económico-privada de la mano pública). Por último existen ingresos públicos cuya configuración jurídica es en parte de naturaleza jurídico-privada, en parte de naturaleza jurídico-pública (ejemplo: ingresos de empréstitos). Contrariamente se aparece el derecho impositivo como un bloque monolítico Es derecho público; crea y regula relaciones jurídicas entre los titulares de la soberanía impositiva y sus subordinados jurídicamente. A los rasgos esenciales dominantes del derecho impositivo pertenece su estricta vinculación normativa. Apenas otro sector del derecho público está tan rigurosamente normativizado como el derecho impositivo. En ninguna otra parte del derecho público tienen una base tan estrecha los conceptos jurídicos indeterminados y la discrecionalidad como en el derecho impositivo" (H. W. KRUSE, *Derecho tributario. Parte general*, traducción de Perfecto YEBRA y Miguel IZQUIERDO, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978, págs. 39 y 40).

3) *Sigue: y en Italia.*

a') *El Derecho Financiero como Derecho de los ingresos públicos.*

Es en Italia donde con más fervor se ha mantenido la desagregación del Derecho Financiero para atribuir la autonomía únicamente al Derecho Tributario. Como antecedente de esta opinión puede citarse la de los autores que, concibiendo como unitario el Derecho Financiero, limitaban su contenido exclusivamente a los ingresos públicos. El más destacado defensor de esta corriente doctrinal seguramente sea Benvenuto GRIZIOTTI, el cual en su tentativa de elaborar una ciencia pura de la Hacienda pretende desvincular a ésta de todo lo que sea simple expresión de juicios de valor o conveniencia y por ello estima que los gastos públicos no deben ser objeto de estudio de esta disciplina, ya que la selección de los mismos se hace con criterios políticos, es decir, la determinación del gasto se realiza por un acto de voluntad o de autoridad mediante el cual se establecen los fines de la acción del Estado, que no son susceptibles de una determinación científica o técnica. De ahí que los gastos públicos deban ser un presupuesto, un dato, para el estudioso de la ciencia de la Hacienda y del Derecho Financiero, el cual a partir de ese dato elaborará y construirá científicamente su disciplina (344). También asume esta opinión VANONI, destacado discípulo del maestro de Pavía, el cual define el Derecho Financiero como "el conjunto de normas que regulan la actividad del Estado y de los entes públiblicos, dirigida a procurarse los medios económicos necesarios para subvenir a las necesidades públicas" (345); o como "la rama de la ciencia del Derecho que estudia la disciplina jurídica de la actividad del Estado y de los restantes entes públicos dirigida a procurar los ingresos necesadios para alcanzar los fines públicos, y a administrarlos" (346).

Como un paso más hacia la consolidación del Derecho Tributario como disciplina autónoma puede citarse la opinión de MAFFEZZONI,

(344) Nos hemos referido al pensamiento de GRIZIOTTI sobre esta cuestión en págs. 110 ss. a las que ahora nos remitimos.

(345) Ezio VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., pág. 211.

(346) VANONI, "Elementi di Diritto tributario", en *Opere giuridiche*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1962, pág. 5.

el cual sigue defendiendo la autonomía del Derecho Financiero pero acaba reduciendo su contenido al ámbito de los ingresos públicos, excluyendo aquéllos que no implican tributo a cargo de nadie y por ello no pueden quedar sometidos a los principios distributivos que, según él, rigen los ingresos públicos (347).

b') *La autonomía del Derecho Tributario.*

Pero posiblemente el más acentuado predicador de la autonomía del Derecho Tributario frente al Derecho Financiero haya sido A. D. GIANNINI, cuya obra magistral se halla impregnada del tinte formalista con el que pretendió asentar sólidamente su reacción frente a los excesos integradores de los fenómenos económicos por parte de Escuela de Pavía (348). Dice al respecto GIANNINI "que es necesario sin embargo advertir que el Derecho Financiero (y asimismo el Derecho Colonial, el Derecho Industrial, el Derecho Agrario), se distingue solamente por la unidad de la *materia* que sus normas regulan. Aquél no constituye un sistema orgánico de relaciones homogéneas, sino un conjunto de relaciones de diversa naturaleza, que tienen en común solamente su referencia material a la múltiple actividad que el Estado desarrolla en el campo financiero y que, aun siendo generalmente reguladas por normas de Derecho Público, da vida también en algunas de sus manifestaciones, que se refieren, por ejemplo, al ámbito de la administración del patrimonio y de la gestión de las llamadas empresas públicas, a relaciones de Derecho Privado... justamente por la diversa naturaleza de los temas que forman a la vasta trama del Derecho Financiero parece más conforme a un exacto criterio sistemático asumir como objeto de una disciplina jurídica diferenciada solamente aquella parte del Derecho Financiero que atiende a la imposición y recaudación de

(347) Véase MAFFEZZONI, voz "Diritto finanziario", *Novissimo Digesto Italiano,* vol. V, UTET. Torino, 1960, págs. 850 ss.

(348) Son numerosas las ocasiones en que GIANNINI se ocupó del tema: "Intorno alla c.d. autonomía del Diritto tributario", *Rivista italiana di diritto finanziario,* 1940, núm. 2, pág. 58, donde se opone incluso a la autonomía del Derecho tributario: "Qualque parola ancora circa l'autonomia del Diritto tributario", *Rivista italiana di Diritto Finanziario,* 1941, núms. 1 y 2, págs. 67 ss.; *I concetti fondamentali del diritto tributario,* U.T.E.T., Torino, 1956, pág. 16; *Istituzioni di diritto tributario,* op. cit., págs. 1 ss.

los tributos cuyas normas, efectivamente, se prestan a ser coordinadas en un sistema científico..." (349).

Del mismo parecer es BERLIRI, para quien las normas del Derecho Financiero "sólo tienen en común la materia que regulan, de forma que el Derecho Financiero no constituiría un sistema orgánico de relaciones homogéneas, sino un conjunto de relaciones de naturaleza diversa, que tienen en común solamente su referencia material a las múltiples actividades que el Estado desarrolla en el campo financiero. El fundamento de tal observación parece obvio en cuanto se considera que algunas de las normas que debieran constituir el Derecho Financiero son simples normas de reenvío al Código Civil o, como mucho, normas copiadas sobre las del Código teniendo solamente en cuenta las particulares necesidades de un ente público (piénsese en las normas sobre transportes por ferrocarril, o sobre la expedición de paquetes postales, lotería, etc.); otras por el contrario son normas típicamente del Derecho Público (piénsese en las normas sobre la aplicación de los impuestos o sobre el control por parte del Tribunal de Cuentas)... A la vista de tales consideraciones es lógico dudar, a pesar de la autoridad de los defensores de tal tesis, de la oportunidad o incluso de la posibilidad de extraer del ordenamiento jurídico un grupo de normas suficientemente homogéneas y coordinadas, regidas por principios comunes, que puedan constituir objeto de una disciplina separada: el llamado Derecho Financiero" (350).

Se encuentran inclusive autores más recientes que se deciden con absoluta firmeza por la autonomía del Derecho tributario y consideran una etapa ya superada y sin fundamento la de la defensa de la autonomía del Derecho Financiero. Este es el caso de Luigi RASTELLO, de quien extractamos algunas ideas: "...el Derecho Fi-

(349) A. D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, op. cit., páginas 4 y 5.

(350) BERLIRI, *Principi di Diritto tributario*, vol. I, op. cit., págs. 2 y 3. Sin embargo este autor no duda en defender la autonomía del derecho tributario: "se puede afirmar con toda la tranquilidad —dice BERLIRI— que en el actual ordenamiento jurídico el conjunto de las normas que disciplinan la actividad de los entes públicos dirigidos a procurarse, con apoyo de su poder de supremacía, los medios financieros que necesitan para la consecución de sus fines, se ha venido individualizando, con suficiente autonomía, y con contornos y características bastante precisos para ser considerados como una rama autónoma del Derecho: el *Derecho tributario*" (op. cit., pág. 5).

nanciero ha dejado de ser una ciencia propiamente dicha, habiéndose disuelto en dos ciencias distintas: la *Contabilidad del Estado* y el *Derecho tributario*... La heterogeneidad de la materia no podía considerarse justificada por aquella otra dirección doctrinal que consideraba oportuno que una específica rama del Derecho abarcarse todo el fenómeno financiero considerado en su plenitud. En efecto, se había objetado que la referida oportunidad no satisfacía ninguna exigencia científica... Del Derecho Financiero ha quedado sólo el nombre..." (351). Son todavía más los autores que se orientan en la dirección apuntada aunque prescindamos de citarlos con la misma extensión, ya que los argumentos han quedado suficientemente desarrollados en los párrafos anteriores (352).

---

(351) Luigi RASTELO, *Diritto tributario. Principi generali*, Cedam, Padova, 1980, págs. 52 y 53. Recientemente Nicola D'AMATI se ha hecho eco de esta corriente doctrinal, tratando de rebatirla mediante el contraste entre el derecho financiero y el derecho administrativo: cfr. D'AMATI, "Le basi storiche e sistematiche dell'autonomia del Diritto finanziario", op. cit., páginas 3 ss.

(352) Niegan también, desde el derecho tributario, la autonomía del Derecho financiero, D'ALESSIO, "Premesa allo studio del diritto finanziario", op. cit., págs. 120 ss.; MICHELI, voz "Diritto tributario e Diritto financiario, op. cit., págs. 1119 ss.; del mismo autor, *Corso di diritto tributario*, UTET, Torino, 1974, págs. 34 ss.; LICCARDO, *Introduzione allo studio del Diritto tributario*, parte I, op. cit., pág. 329; UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Cedam, Padova, 1949, pág. 32, desconociendo incluso autonomía al derecho tributario; COCIVERA, *Corso di Diritto tributario*, Cacucci, Bari, 1965, pág. 9; del mismo autor, *Principi di Diritto tributario*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1961, pág. 7; MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, vol. I, op. cit., página 54. En Francia el problema de la autonomía del Derecho financiero no ha sido objeto que haya suscitado un vivo interés doctrinal y quizá influya en ello la peculiar estructuración de los estudios de esta materia en las facultades de derecho (véase al respecto SAINZ DE BUJANDA, "La autonomía del Derecho financiero (Aspectos científicos y didácticos)", op. cit., págs. 93 ss.), lo que a la vez puede ser la causa de la especial atención prestada al Derecho tributario; vid. TROTABAS y COTTERET, *Droit Fiscal*, op. cit., páginas 11 ss.; PECOUP, *Précis de droit fiscal*, Dunod, París, 1969, pág. 3; DERUEL, *Finances publiques*, Dalloz, París, 1969, págs. 120 ss.

Constant GEORGESCU, expresando ante el Congreso de la I.F.A. de La Haya de 1939 la opinión de la "Association Roumaine de Droit Financier et Fiscal", se pronuncia en favor de la autonomía del Derecho "Fiscal" con los siguientes argumentos: "A. El Derecho Fiscal se aplica a una esfera jurídica especial, que se diferencia totalmente de las esferas de las demás disciplinas jurídicas... B. El derecho fiscal reglamenta el ejercicio de una prerrogativa

4) *Observaciones sobre la autonomía del Derecho Tributario.*

La oposición a la autonomía del Derecho Financiero, desde la óptica aquí analizada, se basa pues en negar la existencia de principios o en negar homogeneidad a las relaciones o institutos que en el mismo se comprenden.

a') *Los principios jurídicos del Derecho Financiero: remisión.*

En cuanto al primer punto, ha quedado ya demostrado que el Derecho Financiero tiene sus propios principios, por lo que no nos detendremos más en ello.

b') *Crítica de la pretendida heterogeneidad de materias del Derecho Financiero.*

La heterogeneidad de las relaciones que integran el Derecho Financiero es argumento que puede, a nuestro juicio, ser rebatido y así lo han hecho ya algunos autores, cuya opinión compartimos. El profesor CALVO ORTEGA se ha expresado en contra de esta corriente doctrinal de la siguiente manera: "Esta teoría tiene, a mi modesto juicio —dice CALVO ORTEGA—, un punto de verdad. El Derecho Tributario es más coherente que el Financiero... Desde nuestra perspectiva se podría decir: la parte es más homogénea que el todo. La observación es, en parte, exacta. ¿Quién podría negar que de las normas tributarias exclusivamente pueden predicarse más principios jurídicos comunes que de las normas financieras en su conjunto? Sin embargo, esta afirmación es tan evidente, por lógica, que pierde fuerza

---

que pertenece al poder público, que es muy distinta de las demás prerrogativas que integran la soberanía nacional... C. El derecho de imposición de los entes públicos está previsto en un título especial o en artículos o parágrafos especiales de las Constituciones de los estados... D. El derecho fiscal tiene una finalidad propia que le pertenece exclusivamente... E. El Derecho fiscal posee una técnica y una legislación que tienen una estructura propia y original... F. El derecho fiscal se ejecuta principalmente por servicios públicos organizados de una forma distinta que los demás cuerpos de la administración pública... G. El derecho fiscal tiene un procedimiento propio... H. Los contenciosos en Derecho fiscal están organizados de una manera especial... I. Las disposiciones de Derecho fiscal prevén sanciones propias..." (Constant GEORGESCU, "L'autonomie du doit fiscal, serai-t-lle un moyen de favoriser les accords internationaux?", *Cahiers de Droit Fiscal International, Congrés International de fiscalitè de La Haye,* 1939, Swts & Zeitlinger n. v., Amsterdam, 1965, págs. 66 ss.).

en relación con la rama jurídica objetada, en este caso con el Derecho Financiero; y ello porque la misma observación puede hacerse en relación con todas las demás ramas jurídicas. Así, nadie podrá negar que el Derecho de Familia es más homogéneo que el Derecho Civil. El de Sociedades más que el Derecho Mercantil. El Derecho de Policía más que el Derecho Administrativo. El Derecho de la Seguridad Social más que el Derecho del Trabajo. Las normas relativas a las penas, más que las que integran el Derecho Penal, etc. Los ejemplos podrían multiplicarse y no harían más que poner de manifiesto la relatividad de la sistematización jurídica actual, o, si se quiere, la relatividad del concepto de autonomía científica aplicado a las distintas ramas jurídicas" (353).

Sin embargo hay que reconocer que los autores que sostienen la heterogeneidad de las relaciones del Derecho Financiero han preocupado seriamente a los autonomistas, tanto por su autoridad científica, como por el fondo de verdad que hay en sus afirmaciones.

Como ya hemos indicado antes, la negación de la autonomía tiene raíces formalistas, en el sentido de que es desde el punto de vista de la configuración dogmática de los conceptos jurídico-formales, desde donde sin duda puede negarse homogeneidad al Derecho Financiero. Como es sabido el Derecho Tributario, en tanto en cuanto disciplina científica, tiene una larga historia a través de la cual se han sucedido intentos doctrinales de encerrar los instintos jurídico-tributarios en esquemas de conceptos lógico-formales monocordes. Así, desde la configuración de la relación tributaria como relación de poder en los autores alemanes que a fines del pasado siglo y comienzos del presente (354), pasando por el concepto de relación jurídica obligacional al que están inseparablemente unidos los nombres de HENSEL, NAWIASKY, BLUMEMSTEIN y GIANNINI, desligándola de la relación administrativa (HENSEL, JARACH), relación jurídica compleja (BERLIRI), o las más modernas de potestad de imposición o Derecho potestativo (MICHELI, ALLORIO, MAFFEZZONI), o función

(353) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del derecho financiero", op. cit., pág. 149.

(354) Cfr. PÉREZ DE AYALA, "Potestad administrativa y relación jurídica. La concepción de la relación tributaria como relación de poder", *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*, núm. 79 (1969), págs. 9 ss.; RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho financiero*, op. cit., página 242.

(ALESSI), el Derecho Tributario casi siempre se ha movido en esquemas formales difícilmente trasladables al Derecho Presupuestario o Derecho del Gasto Público (355), sin que hayan alcanzado éxito los intentos de reconducir el gasto público a la relación jurídica obligacional (356). No obstante en los últimos tiempos, la admisión del carácter multiforme de las relaciones tributarias, lo que se ha dado en llamar la fungibilidad de los esquemas conceptuales dogmáticos del Derecho Tributario, y la reconducción del gasto público al concepto de función (357), ha situado la polémica en otros términos (358), ya que ni puede predicarse la homogeneidad de las relaciones de Derecho Tributario, ni es tan grande el abismo que separa las relaciones tributarias de las demás financieras.

i) *La doctrina de la unidad sustancial del fenómeno financiero y la autonomía de nuestra disciplina.*

Frente a la heterogeneidad formal de las relaciones o institutos financieros se ha pretendido reaccionar también alegando su unidad sustancial o funcional, lo que ha motivado en la doctrina una intensa atención en el dato de que ni el gasto se puede comprender sin el ingreso, ni el ingreso tendría sentido sin referencia a los gastos que con él se financian. En realidad este planteamiento no puede considerarse de última hora, ya que la conexión ingresos gastos estaba fuertemente impresa en las doctrinas causalistas del tributo, hoy su-

(355) Un excelente estudio de la evolución de las diversas teorías o doctrinas sobre esta cuestión se encuentra en las obras de los profesores RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del derecho financiero*, op. cit., págs 235 ss.; y PÉREZ DE AYALA, "Potestad administrativa y relación jurídica. La concepción de la relación tributaria como relación de poder", op. cit., *passim*; y de este mismo autor, "Potestad de imposición y relación tributaria: las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina", *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*, número 86 (1970), págs. 137 ss.

(356) Véase PÉREZ DE AYALA, voz "Gastos Públicos", *Nueva Enciclopedia Jurídica*, ed. F. Seix, Barcelona, 1971, págs. 582 ss.

(357) Véase RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho financiero*, op. cit., págs. 198 y 336 y ss.

(358) Aunque por autorizadas voces se mantiene que las transformaciones del derecho tributario son expresión de la fuerza vital de esta disciplina, lo que confirma su autonomía frente al derecho financiero (PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho tributario*, vol. I, op. cit., pág. 2).

peradas (359), si bien cabe afirmar que su carácter novedoso reside precisamente en elevar el argumento al plano de la elaboración científica del Derecho Financiero como disciplina autónoma.

1) *Opiniones doctrinales en favor de la autonomía basada en la unidad de sentido del fenómeno financiero.*

Algunos párrafos del profesor SAINZ DE BUJANDA dejan cabalmente expuesta esta visión del problema: "Una disciplina jurídica será sistemática cuando comprenda un conjunto de relaciones engarzadas de tal modo entre sí que la estructura y el contenido de cada una de ellas no sean irrelevantes para las restantes, sino que se condicionen, limiten y orienten recíprocamente... Ahora bien, entendemos que aglutinar, en el seno de una misma disciplina el análisis del fenómeno hacendístico, en su doble manifestación de gastos y de ingresos, no entraña, en modo alguno una mera yuxtaposición de instituciones heteróclitas, sin otro ligamen entre sí que la mera referencia objetiva a un determinado tipo de realidad. Es ese por el contrario, el único camino que confiere *unidad de sentido* a todas esas instituciones y el que permite, por consiguiente, captar su fun-

(359) La bibliografía sobre el problema de la causa del tributo es extensa y no procede entrar aquí en su mención. Ultimamente el profesor TEJERIZO LÓPEZ ha realizado un brillante estudio del mismo, ilustrando la traducción y recopilación de algunos textos sobre la causa del tributo de TESORO, BÜHLER, BLUMENSTEIN, GRIZIOTTI y ADRIANI. Véase José Manuel TEJERIZO, "La causa de los tributos", *Hacienda Pública Española*, núm. 64 (1980), páginas 193 ss. En España es de obligada cita y consulta el trabajo de SAINZ DE BUJANDA, "Análisis jurídico del hecho imponible" *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 438 ss. La conexión ingreso-gasto puede incluso remontarse mucho más lejos en la historia del pensamiento jurídico financiero, pues se encuentra ya ínsita en el pensamiento escolástico medieval de San Alberto Magno y San Agustín, y en el de eximios canonistas y juristas españoles como San Raimundo de Peñafort que llevó a sus últimas consecuencias la doctrina aristotélico-tomista de la causa final; Francisco Suárez, que combina la causa eficiente (la *suprema potestas* del emperador) con la causa final (los servicios que se atienden con los ingresos); Alfonso de Azevedo, para quien el tributo se fundamenta en tres requisitos: autoridad que lo instituya, justa causa y proporción con la causa; etc. (véase el documentado y ameno estudio histórico de Renzo POMINI, *"La causa impositionis", nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Giuffrè, Milano, 1972, *passim*, y especialmente págs. 20 ss., 46 ss., 99 ss. y 174 ss.).

damento y escudriñar con acierto su específica problemática... Contemplado el fenómeno financiero desde el ángulo tributario su engarce con el sector del gasto —y por tanto con el presupuesto donde aquel fenómeno encuentra su fundamental apoyatura— es indisoluble y complejo: la justicia tributaria sólo puede captarse dentro del marco más amplio de una hacienda justa...; la propia institución del tributo no es concebible ni, por tanto explicable sin la continua referencia a los fines estatales y, consiguientemente, a los gastos que genere; la clasificación de las figuras tributarias ha de hacerse, muchas veces con el auxilio de criterios que los conectan con el antedicho sector...; el fundamento de la obligación tributaria, su propio origen legal, puede verse afectado por cuestiones surgidas en el seno de la rama presupuestaria...; las potestades financieras de los entes públicos sólo se explican y delimitan con alusiones a su ámbito, que unas veces abarca ambas zonas —la impositiva y la presupuestaria— y otras se limitan a una de ellas... Se trata, en suma, de un clarísimo fenómeno de interdependencia, y pensamos que es necesario contar con él para llevar a cabo una labor que no confunda el todo con la parte" (360).

Destacado partidario de la unidad funcional del fenómeno financiero ha sido también en nuestra patria el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO, el cual se refiere a dos tipos de conexiones existentes entre el sector del ingreso y el sector del gasto: una, la derivada del sometimiento a principios jurídicos comunes, como el de legalidad o el principio de justicia financiera, problema al que ya hemos prestado la debida atención; y otra la conexión derivada de la unidad material y funcional, que es la que nos interesa en este momento. Según RODRÍGUEZ BEREIJO, el Derecho Financiero presenta una *unidad de materia* pues "la actividad financiera no atiende únicamente a procurar los ingresos, sino también a distribuirlos entre los sujetos: exacción o recaudación y distribución o gasto son momenmentos, fines inescindiblemente conexos e inseparables de la actividad financiera, cualquiera que sea el tipo de Estado que se tome en consideración". Además "entre la vertiente de los ingresos públicos y la vertiente de los gastos públicos existe una relación de funcionalidad, de instrumentalidad, que hace difícil que una pueda

(360) SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. 1.º op. cit., págs. 490 a 492.

ser cabalmente entendida sin una referencia a la otra, jamás el fin del ingreso público podría pensarse disociado de su distribución y posterior empleo en forma de gasto público" (361). En un plano más concreto, RODRÍGUEZ BEREIJO estudia el problema de la conexión entre ingresos y gastos públicos en relación con una concreta especie de tributos en la que la finalidad del ingreso es elemento integrante de la propia naturaleza y régimen jurídico del mismo: se trata de las contribuciones especiales, en las que "la conexión del ingreso tributario y el gasto determinado en cuya financiación o cobertura se destina es tal que puede decirse que el gasto público constituye la justificación inmediata y directa del ingreso tributario" (362).

En la concepción del Derecho Financiero del profesor VICENTE-ARCHE, que ya conocemos por haber sido tratado con detenimiento anteriormente, la unidad funcional del fenómeno financiero juega un papel de extraordinaria relevancia, ya que es precisamente lo que permite entender la Hacienda Pública como un ordenamiento jurídico de base real, lo que —a juicio de VICENTE-ARCHE— es el presupuesto que permite configurar científica y unitariamente el Derecho Financiero. La Hacienda Pública es para este autor "una organización de recursos o medios destinados de un modo permanente a un fin determinado" (363). Ya antes del desarrollo de su teoría ordinamental del Derecho Financiero, VICENTE-ARCHE había tratado de obtener frutos de las interconexiones entre los ingresos y los gastos públicos, habiendo llegado, no sólo a clasificar los ingresos en función de los gastos que con ellos se financian, sino también a encontrar explicaciones financieras a los propios gastos públicos: "Las decisiones, pues, sobre la naturaleza y cuantía de los gastos públicos, si se consideran de forma autónoma, no parecen tener otras limitacio-

(361) RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho financiero*, op. cit., pág. 70.

(362) RODRÍGUEZ BEREIJO, op. ult. cit., pág. 94 ss. Este tipo de conexión no se da sólo en las contribuciones especiales, sino también en las tasas cuyo fundamento jurídico reside, en mi opinión, en el principio de provocación del gasto, como creo haber demostrado en "Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas locales", *Hacienda Pública Española*, núm. 35 (1975), págs. 253 ss.; y en "Tasas Municipales", *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1982, págs. 27 ss.

(363) VICENTE-ARCHE, "Hacienda Pública y Administración Pública", op. cit., pág. 103.

nes que las que supongan otras vías de valoración política, económica, social que en cada momento histórico se hallan en base de su adopción... pero al margen, todavía, de introducir en el razonamiento elementos o factores de naturaleza distinta a los que venimos considerando, resulta bien difícil pensar que estas decisiones sobre el gasto público puedan adoptarse sin tener en cuenta, simultáneamente la vertiente de la financiación, de la disposición de los recursos con los que cubrir aquél. Antes de incorporarse a norma jurídica alguna la valoración conjunta y simultánea de los gastos y de los ingresos públicos, pertenece a la lógica financiera y elemental o, de forma más concreta, a la lógica presupuestaria, cualquiera que sea la estructura presupuestaria del sector público que quiere considerarse. Por esta razón las decisiones sobre el gasto público, no son en verdad decisiones autónomas, sino recíprocamente interdependientes con las que al mismo tiempo deben adoptarse en la vertiente de los ingresos públicos. Desde esta perspectiva, pues, el bloque de ingresos públicos no se concibe como una pura resultante predeterminada por las decisiones previamente realizadas en materia de gastos públicos, sino como un factor presente condicionante de la acción en el campo del gasto público" (364).

Más recientemente, MARTÍN QUERALT ha insistido sobre la conexión material y funcional del ingreso y del gasto como elemento de unidad y homogeneidad del Derecho Financiero. Recogiendo las opiniones de los autores que acabamos de citar, MARTÍN QUERALT proyecta su atención sobre el principio de justicia financiera, sosteniendo que, en el contexto doctrinal mencionado, la constitucionalización del principio de justicia del gasto junto al de capacidad contributiva "ha aportado al debate metodológico un testimonio que sería necio desconocer" (365).

En la doctrina de otros países también se ha puesto de relieve la trascendencia de la unidad material y funcional de ingresos y gas-

(364) VICENTE-ARCHE, "Notas sobre gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero,* núm. 3 (1974), págs. 538. Del mismo autor y desarrollando las ideas pergeñadas en el artículo que acabamos de citar, véase "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", *Civitas. Revista Española de Derecho financiero,* núm. 7 (1975), págs. 443 ss.

(365) MARTÍN QUERALT, "La Constitución española y el Derecho financiero", op. cit., pág. 108.

tos en la autonomía del Derecho Financiero. Según SAINZ DE BUJANDA este planteamiento se produjo ya hace tiempo en Portugal, habiéndose producido estudios "que merecen amplia discusión entre los cultivadores de esta disciplina". Corresponde al profesor Armindo MONTEIRO el mérito de haber profundizado en este terreno defendiendo la autonomía del Derecho Financiero, basada en su unidad que, según el profesor de Lisboa, se manifiesta en sus aspectos subjetivo, objetivo y funcional, al decir del profesor SAINZ DE BUJANDA. "La unidad de los fenómenos financieros se pone de manifiesto en la vida del cuerpo político, toda vez que si esos fenómenos ofrecen fases distintas, se refieren, no obstante, a una sola realidad, examinada y tratada en momentos diversos. La unidad de fines es también indudable: la actividad financiera se desenvuelve para procurar a los servicios públicos, por vías jurídicas, los bienes materiales que necesitan. De tal suerte, que la actividad financiera se presenta como un sistema compacto de órdenes y competencias que actúan bajo el espíritu de un impulso común" (366).

Es, no obstante, entre un sector de la doctrina italiana donde más impacto ha tenido la idea de la unidad material y funcional del fenómeno financiero. Dejando aparte la contribución de la doctrina italiana al estudio de la causa del tributo, al que ya antes hemos hecho referencia, puede afirmarse que ya desde hace mucho tiempo se habla en Italia de la unidad esencial del ingreso y del gasto público (367). A la constatación de la interdependencia entre el ingreso y el gasto se llega no solamente en estudios que tienen por objeto la actividad financiera en su conjunto, sino también desde el propio análisis de los tributos y de los principios en virtud de los cuales se produce la contribución al sostenimiento de las cargas públicas, fundamentalmente el principio de capacidad contributiva, que algunos entienden como medida de goce de los servicios públicos, con lo que el gasto pasa a constituir fundamento jurídico de la tributación (368).

---

(366) SAINZ DE BUJANDA, "La autonomía del derecho financiero (Aspectos científicos y didácticos)", op. cit., pág. 100.

(367) Vid. LOLINI, "La nozione di Stato e lo studio scientifico dell'attività finanziaria", *Rivista di diritto pubblico*, 1918, I, pág. 161.

(368) Teoría ya difundida por GRIZIOTTI, "Il principio della capacità contributiva e le sue aplicazioni", *Rivista de diritto finanziario e Science delle Finanze*, 1949-I, págs. 15 ss.; y, más recientemente, MAFFEZZONI, *Il*

El autor italiano que con mayor calor ha defendido la unidad del Derecho financiero, en base del elemento teológico de los institutos que lo componen, y que ha servido de apoyo doctrinal a algunas de las opiniones expresadas por los autores patrios antes citados, es Nicola D'AMATI. Ya hemos tenido oportunidad de resumir en páginas anteriores la opinión de este ilustre autor, que se condensa en la defensa de la unidad, en base al carácter alternativo de los diferentes ingresos públicos en relación con el fin único de financiar los gastos públicos, habiéndose empeñado dicho autor en demostrar la pertenencia de los ingresos patrimoniales al Derecho Financiero: "Es preciso aclarar en este punto —dice D'AMATI— que, con tales observaciones, no se trata en absoluto de negar la existencia de la diferenciación entre los dos aspectos de la actividad financiera: se trata sin embargo de reconducirla a los límites que le son propios, de una diversificación, de naturaleza puramente técnica, entre instrumentos distintos, pero concurrentes entre ellos en la actuación de la misma finalidad, que está constituida por la adquisición de los entes públicos, de los medios necesarios a la actuación de los propios fines sociales" (369).

---

principio della capacità contributiva nel diritto finanziario, UTET, Torino, 1970, pág. 58. Véanse, por todos, MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli ed., Torino, 1965, págs. 58 ss.; GIARDINA, *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969, págs. 135 ss.; MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*, trad. de Juan M. Calero y Rafael Navas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, págs. 82 ss.

(369) D'AMATI, "Nozione critica del diritto finanziario", op. cit., pág. 223. Aparte del ligamen funcional, este autor ha destacado las conexiones que entre ingresos y gastos se derivan de determinados preceptos de la Constitución italiana. El art. 81, párrafos 3 y 4, de la misma dice que "con la ley de aprobación del presupuesto no se pueden establecer nuevos tributos y nuevos gastos. Toda otra ley que comporte nuevos o mayores gastos debe indicar los medios para hacerles frente". De una interpretación conjunta de estas dos disposiciones, y con apoyo de la jurisprudencia constitucional, hace derivar D'AMATI que, "cualquiera que tenga presente que los tributos proporcionan al Estado ingresos capaces de hacer frente a los gastos públicos, puede obtener la fácil conclusión de que la conexión entre los ingresos y los gastos públicos se lleva del confuso e incierto campo de las motivaciones pre-jurídicas, metajurídicas o solamente parajurídicas, para adquirir precisos contornos jurídicos". Y respecto del art. 53, párrafo 1.º de dicha Constitución ("Todos están obligados a concurrir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva"), dice que "establece, a cargo de "todos", no la

2) *La autonomía del Derecho Financiero no puede basarse sólo en la unidad funcional de ingresos y gastos: consecuencias que se derivan respecto a los ingresos patrimoniales.*

A nuestro juicio la afirmación de la unidad material y funcional de la actividad financiera es plenamente asumible. No lo es tanto el que en base única y exlusivamente a esa unidad material y funcional pueda concluirse sobre la unidad, homogeneidad y autonomía del Derecho Financiero.

Los planteamientos radicales de la autonomía del Derecho Financiero en base a los fines de la actividad financiera, a pesar de que han tenido la virtualidad de colaborar activamente en la consolidación de nuestra disciplina, no pueden aceptarse sin matizaciones, puesto que, en mi modesta opinión, confunden el fenómeno jurídico con el fenómeno financiero, tratándose de realidades completamente distintas. Una cosa es el fenómeno financiero y otra cosa es el fenómeno jurídico-financiero, que antes que financiero es jurídico. A nosotros no nos interesa tanto la función que puedan cumplir los ingresos y los gastos públicos sino la que cumplen las normas y las instituciones jurídicas con las que se cumplen o se realizan los ingresos y los gastos, y si bien es cierto que la doctrina citada demuestra perfectamente la unidad de fin y de destino de los ingresos y de los gastos, no demuestra, por el contrario, la unidad funcional de las instituciones jurídicas con las que el Estado se procura medios económicos y los emplea. Tenemos que repetir aquí de nuevo el ejemplo ya citado más atrás: las sanciones pecuniarias. Con ellas el Estado se procura medios económicos y con el importe de la sanción el Estado atiende los gastos públicos exactamente igual que con el importe de los tributos, por lo que existe una comunidad de fines entre ambos tipos de ingresos como los hay también en los ingresos patrimoniales. Sin embargo, no creemos que desde el punto de vista jurídico las sanciones pecuniarias puedan considerarse una institución propia de nuestra disciplina.

---

genérica obligación de pagar una determinada suma, cuando se produzcan las condiciones previstas por la ley (cosa para la que podría ser suficiente la referencia al principio de legalidad de los tributos, sancionando el art. 23 de la Constitución), sino el más específico y penetrante deber de "concurrir a los gastos públicos" (Nicola D'AMATI, "Schema costituzionale dell'attività impositiva", *Diritto e pratica tributaria*, 1964, I, págs. 462, 464 y 465.

Por lo tanto, tenemos que lamentar el desacuerdo con MARTÍN QUERALT cuando considera que de la conexión funcional entre ingresos y gastos se desprende "la legitimidad de cuantos intentos aboguen por una incardinación metodológica de los ingresos patrimoniales en el contexto del ordenamiento financiero, y, al mismo tiempo, la insuficiencia de los planteamientos que propenden por su exclusión. Nos parece que puede afirmarse —continúa MARTÍN QUERALT— en el sentido propuesto, la vocación radical de tales ingresos a ser objeto de afectación para la financiación de las cargas públicas, y por ello mismo, no vemos cuáles pueden ser las razones que en el orden sustantivo posibiliten afirmar lo contrario. Naturalmente, desde un punto de vista formal puede aducirse la diversa naturaleza del título jurídico en mérito al cual tales ingresos revierten al Tesoro; pero ello no empece al hecho indiscutible de su afectación a la financiación de las cargas públicas" (370). A mi entender, la afectación del ingreso a las cargas públicas no es en absoluto criterio que por sí solo pueda servir para demostrar la unidad del fenómeno jurídico. Admito, eso sí, que la homogeneidad material o funcional de determinadas relaciones jurídicas puede ser un elemento a considerar a la hora de defender la autonomía de una parcela del Derecho, pero no el único. Por otra parte, tampoco concuerdo con que la diversa naturaleza del título jurídico de los ingresos sea simplemente un elemento formal, en el sentido en que creo que utiliza el término el profesor MARTÍN QUERALT. En efecto, el término "formal" puede, en sentido lato, aplicarse a todo lo jurídico, en la medida en que lo jurídico es un ropaje externo y ajeno a la esencia material de las relaciones sociales o humanas pero no creo que sea esa la acepción en que el término se está utilizando. Si lo que se pretende, como en este caso, es distinguir entre planteamientos jurídicos formales y sustanciales, lo formal hace referencia a los conceptos lógicos y a los procedimientos, mientras que lo sustancial hace referencia a los principios de justicia que informan las normas y las relaciones jurídicas. En este sentido la diferencia de títulos jurídicos no puede de ningún modo considerarse como exclusivamente formal, pues no son sólo formas o categorías mentales de pensamiento lo que diferencia a los impuestos de las contribuciones especiales, de

(370) MARTÍN QUERALT, "La Constitución española y el Derecho financiero, op. cit., pág. 104.

las tasas, de los precios, de las sanciones pecuniarias, de las confiscaciones, de las requisas, de la sucesión hereditaria del Estado, del derecho de ocupación de los bienes vacantes.

No es suficiente por tanto con la homogeneidad de las relaciones sociales reguladas, homogeneidad que sin duda tiene la actividad financiera, sino que es necesario además y simultáneamente la concurrencia de principios jurídicos propios en el sentido más arriba mencionado. Por tanto es perfectamente coherente defender la unidad funcional del Derecho Financiero y excluir del mismo los ingresos patrimoniales, en tanto en cuanto no se rijan por los mismos principios jurídicos. Prueba de ello es la siguiente afirmación del profesor VICENTE-ARCHE, haciendo propias las palabras de L. V. BERLIRI: ha de señalarse —dice VICENTE-ARCHE— que dentro del grupo de ingresos públicos que se obtienen por vías distintas de las que representan los mecanismos de recuperación del gasto de los servicios públicos, "el sector de los llamados usualmente ingresos patrimoniales ha sido considerado, en el plano jurídico, sin duda como el menos idóneo para la consecución de una justicia financiera: Sobre todo, porque, rota la relación entre la contribución de los ingresos y la participación de los servicios públicos, desaparece la posibilidad de utilizar la primera para equilibrar las inevitables deformidades de la segunda" (371). En definitiva, como ya hemos dicho al hablar del concepto del Derecho Financiero, la actividad financiera, en cuanto actividad regulada por una rama del Derecho, es más restringida que la actividad financiera en sentido puramente material o económico.

D) *Autonomía didáctica del Derecho Financiero.*

Demostrada la autonomía científica de nuestra disciplina, no es necesario añadir nada para convencer de la oportunidad de su estudio y enseñanza como disciplina independiente de otras, ya que podrá o no dudarse de la oportunidad de proceder al estudio conjunto de materias que entre sí no tienen la trabazón que la autonomía científica proporciona (372), pero esa duda está fuera de lugar respecto

(371) VICENTE-ARCHE, "Notas sobre el gasto público y contribución a su sostenimiento en la hacienda pública", op. cit., pág. 540.

(372) A las que SAINZ DE BUJANDA denomina disciplinas informativas, que son en realidad recintos interdisciplinarios donde se acumulan, pero

a disciplinas científicamente unitarias. Podemos, pues, prescindir de cayor detenimiento en esta cuestión máxime cuando —como indica RODRÍGUEZ BEREIJO— la autonomía didáctica del Derecho Financiero no ha sido puesta en duda ni siquiera por aquellos autores que no le reconocen autonomía científica (373).

sin poder sintetizarse, conocimientos diversos (SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. I, op. cit., pág. 154).

(373) RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho financiero*, op. cit., pág. 124, y los autores que cita en la nota 109.

Capítulo II

METODOLOGIA CIENTIFICA DEL DERECHO FINANCIERO

1. — Introducción.

A) *El método como regla del obrar y como regla del pensar.*

El método es el procedimiento o modo de obrar o de realizar una actividad a través del cual se pretende llegar a un resultado. Puede haber tantos métodos cuantas sean las actividades a través de las cuales el hombre se proponga alcanzar un fin. Como decía Carnelutti, el *obrar* que es una especie del *devenir*, se resuelve en el empleo de los medios para alcanzar un fin, y cuando se consigue la adecuación del resultado con el propósito se obtiene lo que se denomina *éxito* al que se llega en las formas más elementales de actuación a través del fenómeno de la *intuición*. Ahora bien, el hombre no se suele conformar con la simple repetición de actuaciones que por vía intuitiva alcanzaron el éxito, sino que reflexiona sobre esas mismas actuaciones para encontrar el sentido del mismo. Esta misma búsqueda del secreto del éxito, o en términos más amplios, de la verdad, es decir de la adecuación de los juicios a la realidad, es también una actividad que tiene un fin, y por tanto suscita igualmente una reflexión sobre las formas o modos en que dicha actividad debe desarrollarse en orden al logro del fin perseguido. Este reflexionar sobre los modos de hacer ciencia, esta técnica de la ciencia, ciencia de la ciencia o, si se quiere ciencia al cuadrado, es la Metodología Científica (374).

---

(374) "La ciencia supera la fase del empirismo para entrar en la del tecnicismo cuando se propone el problema de su propia regla. También, ciertamente, el trabajo científico como cualquier otro, sigue, conscientemente

Todo obrar tiene, por tanto, su método, si bien por antonomasia la metodología no es sólo un *logos* del método, sino el saber sobre el método del *logos*, o sea sobre el método de la ciencia misma. En sentido restringido la metodología estudia los caminos del recto pensar, entendido como movimiento del espíritu que va de un objeto a otro, o, más exactamente, los caminos del conocer, que no es sino una especie del pensamiento que a partir de los conceptos o de los juicios desemboca por la observación y el razonamiento en otros juicios o proposiciones que afirman o niegan predicables de predicamentos (375).

B) *Saber directo e indirecto. Método heurístico y de enseñanza. Métodos de pensamiento y métodos operativos.*

Existen fundamentalmente dos modos de adquirir la ciencia o el conocimiento de la verdad. Uno consiste en aprehender sensible e intelectualmente la configuración de una cosa, o descubrir con la razón nuevas verdades conocidas. El segundo modo consiste en adquirir la verdad desconocida, por transmisión de otra persona que la conoce. Si distinguimos entre ciencia o saber subjetivo (conjunto de conocimientos de una persona), y ciencia o saber objetivo (376), el saber subjetivo puede aumentarse por transmisión sin incrementar el saber objetivo, o bien por adquisición de la nueva verdad de

---

o no, las líneas obligadas que son descubiertas por la experiencia como ocurre con cualquier otro género de acción. Son, por tanto, *reglas de experiencia científica* como la experiencia en cualquier otro sector. Si la ciencia (digamos, en su ser) tiene por objeto la experiencia, es una experiencia en sí misma (digamos, en su devenir).

El problema de la regla de la experiencia científica es, a su vez, como el de la regla de cualquiera otra experiencia, un problema teórico y práctico y no presenta en esta zona del obrar, una naturaleza diversa, sino sólo una mayor dificultad" (CARNELUTTI, *Metodología del Derecho*, op. cit., pág. 4).

(375) Vid. BOCHENSKI, *Los métodos actuales de pensamiento*, op. cit., pág. 19.

(376) "Objetivamente entendida la ciencia no es un saber, sino un conjunto de proposiciones objetivas... Esta ciencia no subsiste en sí, aunque tampoco está unida al destino de un hombre en particular. Más bien se trata de una construcción social, dado que su realidad está en el pensamiento de muchos hombres, aunque ninguno de estos hombres conozca todas las proposiciones que pertenecen a ella" (BOCHENSKI, *Los métodos actuales del pensamiento*, op. cit., pág 31).

forma directa o por descubrimiento (377) en cuyo caso no siempre se produce necesariamente un aumento de la ciencia objetiva. Descubrimiento y transmisión o enseñanza son dos formas de adquirir el saber que tienen sus propios métodos. Así pues, al tratar de la metodología científica del Derecho Financiero, está justificado el distinguir entre los métodos de investigación o heurísticos, y los métodos de transmisión del saber o de enseñanza.

La *transmisión del saber* no es un obrar reducido al puro pensar, sino una actividad externa o corporal que ha de concretarse en la formulación de unos signos materiales que puedan ser aprehendidos por los sentidos de los destinatarios de la actividad docente. Su metodología es, por tanto, una metodología práctica o aplicativa, y el estudio de la misma corresponde a una ciencia independiente: la Pedagogía. Por tener mejor acomodo en esta otra parcela del saber, nosotros prescindimos de su tratamiento.

Para *descubrir* nuevas verdades se puede proceder simplemente razonando, para lo cual los métodos del pensamiento a que antes hemos aludido son esenciales, pero no necesariamente únicos ya que la investigación exige en muchos casos observación de la realidad. Dado que la realidad no se presenta siempre como algo directamente aprehensible por los sentidos, hay que operar sobre esa realidad. Para ello hace falta utilizar otros métodos que no son de pensamiento, sino operativos, prácticos o aplicativos. Así, como veremos más adelante, en la elaboración conceptual del Derecho es necesario partir de la norma y ésta no se conoce por simple observación, sino mediante la interpretación de los signos en que está contenida (378).

---

(377) No debe confundirse el descubrimiento y la transmisión del saber con el conocimiento directo e indirecto, pues esta última clasificación distingue entre el saber adquirido por la observación directa del fenómeno, o a través de la interpretación de signos que se refieren al fenómeno pero no se identifican con él.

(378) Al igual que al biólogo no le basta con sus sentidos para ver una célula y tiene que ayudarse de técnicas y métodos, como son el microscopio, la microtomía o el teñido de sus preparados. Decía CASTÁN que "aunque la discusión gire muchas veces en torno a la interpretación judicial el punto de vista metódico tiene un ámbito general, y abarca todas las relaciones de elaboración del derecho (tanto la interpretación propia como la que puede llamarse interpretación impropia, que opera en el campo de la interpretación de las normas y lo mismo la construcción sistemática), sea cualquiera también la finalidad (de investigación científica o de investigación práctica)

Métodos de pensamiento y métodos del obrar instrumental del proceso de investigación sobre el saber del Derecho Financiero han de ser, por tanto, el argumento sobre el que versa este capítulo dedicado a la metodología científica del Derecho Financiero.

C) *El método jurídico como objeto de la filosofía y de la Ciencia jurídica.*

La metodología en abstracto puede ser estudiada por la filosofía y, desde este punto de vista, la metodología general no es sino una parte de la lógica, que no se limita al estudio de los conceptos, los juicios y el razonamiento (lógica formal), sino que además se ocupa de la teoría del uso de las leyes lógicas en los distintos dominios del saber (metodología) ya que en la práctica de la investigación científica queda manifiesto que las mismas leyes lógicas pueden ser empleadas de diversas maneras (379). Esta metodología filosófica se ocupa fundamentalmente de los métodos de pensamiento, y prescinde, como es natural, del estudio de métodos operativos o aplicativos. Por otra parte cada ciencia en particular se ocupa del estudio de su propia metodología y en este estudio se suelen mezclar cuestiones de metodología general con los propios métodos operativos de la parcela científica de que se trate, pudiendo de este modo hablarse de métodos que llevan el calificativo de la disciplina a que se refieran: métodos de la física, biológicos, del lenguaje, etc. En este sentido nuestro método es un método jurídico.

El profesor GARCÍA DE ENTERRÍA expresa claramente los efectos de la bipolarización que se produce entre los estudios generales de metodología y los desarrollos que del método se hacen desde la óptica particular de un sector de la ciencia: "Por una parte, las grandes teorías metódicas suelen ser formuladas desde criterios filosóficos por quienes no son técnicos en las respectivas materias, lo que explica la esterilidad ordinaria de sus brillantes construcciones. Pero a la vez, los expertos en la materia científica de que se trate, que son los únicos capaces de realizar esa reflexión sobre la construcción científica que es en ellos hábito, suelen encontrarse en gran dificultad para formular técnicamente los resultados de esa reflexión,

---

que persigue" (CASTÁN, *Teoría de la aplicación e investigación del Derecho*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947, pág. 61).

(379) BOCHENSKI, *Los métodos actuales del pensamiento*, op. cit., pág. 26.

pues tal formulación cae ya necesariamente fuera de la particular ciencia positiva que poseen. Tales son los dos polos de tensión, SCYLLA y CARYBDIS, que dan peculiar dificultad al tema del método" (380).

D) *Método jurídico y objeto de la Ciencia jurídica.*

La naturaleza del método a emplear está en buena medida determinada por la naturaleza del objeto de la ciencia, ya que las preguntas que sobre las realidades nos formulamos son las que nos marcan el modo en que debemos proceder para responderlas, porque, como dice DE CASTRO, "es necesario saber adónde se va antes de preguntarse cómo se va mejor. Se requiere partir de la idea del Derecho para poder determinar con exactitud el método jurídico a seguir (381). O, según CASTÁN, "la cuestión de los métodos jurídicos no puede ser desligada de los básicos problemas filosóficos de la naturaleza y el fin del Derecho" (382). Por ello hemos de ocuparnos más abajo de las direcciones metodológicas que, más que método, son una toma de postura sobre la definición del Derecho.

Pero esta misma observación es necesario que se haga relacionando el Derecho Financiero con otras ciencias no jurídicas que también tienen como objeto material el fenómeno financiero. El Derecho Financiero tiene sus propios métodos, diferentes de los de esas otras ciencias y de ahí se deriva la imposibilidad de amalgamar en un todo unitario esos diversos conocimientos. Hemos de hacernos eco de estos problemas, por la trascendencia que han tenido en la evolución del pensamiento jurídico-financiero.

---

(380) GARCÍA DE ENTERRÍA, "Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho en el Derecho administrativo", *Revista de Administración Pública*, núm. 40 (1963), pág. 190.

(381) DE CASTRO, *Derecho Civil de España*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, pág. 490.

(382) CASTÁN TOBEÑAS, *Teoría de la aplicación e investigación del derecho*, op. cit., pág. 62. "Es innegable —dice BELTRÁN DE HEREDIA Y ONIS—, y así lo afirmamos rotundamente, que el estudio del método jurídico implica una postura previa ante el derecho y que aquel estudio estará determinado o influido por la postura que se adopte ante el fundamento, esencia y naturaleza del Derecho" (BELTRÁN DE HEREDIA Y ONIS, "Reflexiones en torno al método jurídico", *Revista de Derecho Privado*, 1961, pág. 696).

E) *Utilidad e importancia de la investigación metodológica.*

En fin, concluyendo esta introducción, cabe formularse el interrogante de para qué sirve el estudio de la metodología. Prestigiosos investigadores se han pronunciado contra los estudios metodológicos con calificativos a veces tan graves como los de LIEBEG, quien afirma de BACON que fue "un *dilettante* científico, cuyos escritos, celebrados pomposamente por juristas, historiadores y otras gentes ajenas a la ciencia, nada contienen de los procederes que conducen al descubrimiento" (383). Ciertamente, afirmaciones tan radicales sobre el *Novum Organum* se descalifican por sí mismas, por su propio contenido, ya que incurren en el grave error, hoy insostenible en cualquier obra científica seria, de negar carácter científico a la ciencia jurídica y a la ciencia histórica, problema sobre el que ya hemos tenido ocasión de hablar en páginas precedentes.

Sin embargo la autoridad científica de RAMÓN Y CAJAL, nos está pidiendo un breve comentario de las siguientes palabras suyas: "tengo para mí que el poco provecho obtenido de las lecturas de tales obras, y en general de todos los trabajos concernientes a los métodos filosóficos de indagación dependen de la variedad y generalidad de las reglas que contienen las cuales cuando no son fórmulas vacías, vienen a ser la expresión formal del mecanismo del entendimiento en función de investigar. Este mecanismo actúa inconscientemente en toda cabeza regularmente organizada y cultivada, y cuando, por un acto de reflexión, formula el filósofo sus leyes psicológicas, ni el autor ni el lector pueden mejorar sus capacidades respectivas para la investigación científica. Los tratadistas de métodos lógicos causan la misma impresión que me produciría un orador que pretendiera acrecentar su elocuencia mediante el estudio de los centros del lenguaje, del mecanismo de la voz y de la inervación de la laringe" (384). Probablemente una mayor preocupación por la lógica formal hubiera llevado al gran investigador español a suprimir el ejemplo con que pretende ilustrar su idea, puesto que se trata de un *dilema retorsible,* es decir, una disyunción en la que si se afirman aspectos distintos de sus términos se llega a la conclusión opuesta: y buena prueba de ello es que muchos oradores, actores, cantantes, se preocupan de su voz y

(383) Vid. RAMÓN Y CAJAL, *Los tónicos de la voluntad.* Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Madrid, 1982, pág. 23.

(384) RAMÓN Y CAJAL, op. ult. cit., pág. 24.

de los mecanismos con los que la voz se produce, a pesar de que no aumenten su elocuencia, su capacidad dramática, ni su sentido musical, porque probablemente lo que sí consiguen, es hablar más, representar más y cantar más, sin que su voz se altere.

Es cierto y debe admitirse que el investigador no necesita ser un experto en lógica formal y en metodología antes de investigar, porque los principios de la lógica se abstraen de las ciencias cuando éstas han conseguido ya un cierto desarrollo, pero, dice BOCHENSKI, "dos cosas son evidentes: una, toda ciencia, aun cuando el investigador no tenga conciencia de ello, está construida según los principios lógico-metodológicos; dos, generalmente es necesaria una formulación refleja y completa de estos principios en la base evolutiva de una ciencia. *La lógica natural* basta para las cosas sencillas; en las cosas más complejas, es insuficiente" (385).

Como habrá podido apreciarse, las críticas a la metodología provienen de las ciencias que se conocen con el nombre de *naturales* o de la naturaleza y quizás con ello se explique todo, por las dos siguientes razones: por un lado, dichas ciencias estudian fenómenos sensibles y, por tanto, sus proposiciones pueden ser comprobables con los sentidos: la veracidad o falsedad de la ley de gravedad se comprueba suspendiendo un cuerpo en el vacío y observando cómo cae. No sucede así con las ciencias humanas que estudian fenómenos suprasensibles, en los que la prueba de la veracidad o falsedad de muchas afirmaciones o enunciados se realiza mediante el grado de correción del razonamiento. Esto sucede fundamentalmente con los enunciados inferidos cuya veracidad depende de que el razonamiento haya respetado las reglas según las cuales se debe concluir. En segundo lugar, porque en las ciencias de la naturaleza juega un papel fundamental el método fenomenológico y la intuición, con la consiguiente merma de la especulación o la simple derivación mental de unos conocimientos a partir de otros. Ciertamente las reglas de interés para el investigador de la naturaleza sensible son las tres tablas de BACON: tabla de *presencia,* tabla de *ausencia* y tabla de *grados* con las cuales comprueba la veracidad de sus razonamientos que casi siempre consisten en una simple inducción incompleta.

---

(385) BOCHENSKI, *Los métodos actuales del pensamiento,* op. cit., página 34.

2. — El método de elaboración científica del Derecho Financiero.

A) *La concepción integral del fenómeno financiero.*

En la historiografía del Derecho Financiero se aprecia la existencia, hace ya algunos años, de una corriente científica que propugnaba un estudio global del fenómeno financiero en una sola disciplina con la consiguiente confusión metodológica. El tema es lo suficientemente conocido para que se nos pueda excusar aquí de un tratamiento detallado del mismo. Trataremos de resumir concisamente la polémica que ha sido el centro de atención de las investigaciones metodológicas de nuestra disciplina. Han sido numerosos los trabajos que sobre el sincretismo metodológico se han publicado, tanto en apoyo como en oposición al mismo.

El promotor y más afamado defensor de la unidad de objeto y de método en el estudio de la actividad financiera fue Benvenuto Griziotti, que en múltiples ocasiones se refirió al mismo y propugnó la reunión de todos los conocimientos financieros en una sola disciplina. Claro que lo esencial de esta teoría no es tanto el propugnar el estudio unitario cuanto el pretender que no es posible de otro modo el conocimiento del fenómeno financiero.

a) *La motivación del integralismo.*

En las primeras obras de Griziotti sobre el tema se pone de manifiesto la razón que impulsó el nacimiento de esta teoría, que no fue otra que la reacción frente a la insatisfacción que producían los estudios meramente exegéticos de las normas jurídicas financieras (386) y el deseo de recoger la antorcha de los clásicos italianos

(386) "Los estudios financieros en Italia y en el extranjero no tienen todavía esa sistematización científica que sin embargo otras ciencias afines han alcanzado ya... Los estudios de Derecho financiero, olvidados en todos los países pero especialmente en Italia donde las investigaciones financieras interesaron sobre todo a los economistas, no han experimentado el beneficio de aquella renovación de métodos, que hizo progresar a las disciplinas afines... Semejantes lagunas, pienso no es casual. Depende, en mi opinión —dice Griziotti—, de la falta de coordinación del Derecho financiero con la Ciencia de la Hacienda; coordinación, que por otra parte difícilmente podría producirse desde que el fenómeno financiero venía interpretado desde el punto de vista económico. Concebida sin embargo la actividad financiera

que, en contraposición con la tradición económica inglesa y la jurídica alemana, habían desarrollado el estudio conjunto del fenómeno financiero (387).

---

como una actividad política, surge espontánea la coordinación recíproca del Derecho financiero con la Ciencia de la Hacienda y parece evidente la fecundidad de los estudios así combinados en torno al fenómeno financiero" (Benvenuto GRIZIOTTI, "Crisi e tendenze negli studi finanziari", *Giornale degli economisti,* febrero, 1915, reproducido en *Studi di Scienza delle Finanze e Diritto finanziario,* vol. II, Giuffrè, Milano, 1956, págs. 3 y 14). Casi cuatro décadas después, en los últimos años de su carrera docente, volvía GRIZIOTTI a reflexionar sobre las causas de su "revolución" metódica así: "el examen realizado entonces de la jurisprudencia de los comentarios, me persuadió de la exigencia de que los métodos de interpretación de las leyes financieras debieran revisarse con coherencia científica. Me extrañó en particular la opinión bastante difundida de que el recurso a la integración analógica debiera ser excluido en materia de leyes financieras, como leyes restrictivas del ejercicio de derechos. Esta mi primera experiencia me llevó después de reflexionar: 1) Sobre la necesidad lógica de coordinar la Ciencia de la Hacienda con el Derecho financiero, sobre la base común de los principios políticos, que indican las directrices de la actividad financiera; 2) sobre la autonomía del derecho financiero respecto al derecho Civil y de la Ciencia de la Hacienda respecto de la economía política por el hecho de que el razonamiento jurídico-económico desarrollado en función del Derecho privado entre las partes contratantes no es válido en función de las relaciones financieras entre el Estado y los contribuyentes; 3) en fin, sobre las necesidades de sustituir el estudio formal por el funcional o sustancial del Derecho financiero, por consolidar el efectivo objeto de las leyes financieras, que es la relación jurídica real o el concreto fenómeno económico-social, siendo el presupuesto político y económico-social de la actividad financiera decisivo al cualificarla" (GRIZIOTTI, "Lo svolgimento scientifico del Diritto finanziario dalla mia prolusione di Catania", conferencia pronunciada el 9-V-51, recogida en *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario,* vol. II, op. cit., págs. 52 y 53).

(387) Cfr. Benvenuto GRIZIOTTI, "Per il progresso scientifico degli studi e degli ordinamenti finanziari", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze,* 1937-I, pág. 2, recopilado en *Studi di scienza delle finanze e di diritto finanziario,* vol. II, op. cit., pág. 105; "Diritto finanziario, Scienza delle Finanze ed Economía finanziaria", *Studi di Scienza delle finanze e di diritto finanziario,* vol. II, op. cit., pág. 120; "Per l'unità della catedra di Diritto finanziario e Scienza delle finanze e per il prestigio degli studi finanziari in Italia", *Studi di Scienza delle finanze e di Diritto finanziario,* vol. II, op. cit., págs. 123 ss.

b) *Exposición de la teoría de* GRIZIOTTI.

El pensamiento de GRIZIOTTI se condensa en destacar la presencia de cuatro elementos (político, económico, jurídico y técnico) en el fenómeno financiero, admitir el análisis separado de tales aspectos del fenómeno, pero entender a la vez que es indispensable una síntesis de esos estudios analíticos para poder llegar a un conocimiento científico e integral de dicho fenómeno. Como ya hemos dicho estas ideas fueron escritas por GRIZIOTTI en múltiples ocasiones (388). Vamos a seleccionar algunos párrafos para mejor comprender su pensamiento. El punto de partida del método propugnado por GRIZIOTTI consiste en la constatación o consideración de los elementos constitutivos de los fenómenos financieros para conocer el papel que desempeña cada uno: "En el *elemento político,* se encuentran la directiva o el fin del hecho financiero, la razón ética política, o sea de ética conforme a los fines políticos del Estado, que explica la elección de cada ingreso. *El elemento económico* representa la prestación, que puede corresponder a un acto de cambio (directo e indirecto, voluntario o coactivo) entre riqueza privada y servicios públicos, o por el contrario a una contribución a fondo perdido. En el *jurídico* se encuentra la fuerza de adecuación del elemento económico al político, fuerza que está dada por el acto unilateral de mando de la ley (en los ingresos tributarios) o el acto bilateral del acuerdo del Estado con el contribuyente (en los demás ingresos) para la consecución de los fines del Estado. El *elemento técnico,* indica la operación financiera, con la cual se efectúa la entrada, es decir, el instrumento o medio técnico y a la vez el mismo acto jurídico determinante del ingreso. Este se produce normalmente al verificarse determinados eventos (producción o consumo o posesión de la riqueza, cambio de bienes, importación de mercancías, solicitud de un servi-

(388) "Lo svolgimento scientifico del diritto finanziario dalla mia prolusione di Catania", op. cit., pág. 56; "Per il progresso scientifico degli studi e degli ordinamenti finanziari", op. cit., pág. 100; "La scuola italiana di Diritto finanziario e Scienza delle finanze", op. cit., pág. 107; "Brevi analisi e sintesi finanziaria. I principi della política finanziaria, la classificazione delle pubbliche entrate, il concetto d'imposta", *Studi di Scienza delle finanze e di Diritto finanziario,* vol. II, op. cit., pág. 135; *Primi elementi di Scienza delle finance,* Giuffrè, Milano, 1962, págs. 33 y 34; "Lo studio funzionale dei fatti finanziari", *Studi di scienza delle finanze e di Diritto finanziario,* vol. II, op. cit., pág. 151.

cio, de una autorización o concesión, realización de actos jurídicos, etc.), que determina una transformación de una situación de hecho o de derecho en una nueva situación técnica (impuesto, tasa, préstamo, etc.), que caracteriza a esta transformación y al mismo tiempo un acto jurídico que da la fuerza necesaria a la transformación misma, de donde se desprende que la operación financiera es al mismo tiempo técnica y jurídica, formal y material" (389).

Estos cuatro elementos del fenómeno financiero pueden ser objeto de estudio separado: "no se excluye la utilidad de las investigaciones aisladas de política financiera, de Derecho Financiero, de economía financiera o de ciencia de la Hacienda. No hay nada que observar a quien se aplique exclusivamente al estudio jurídico y económico de la Hacienda, bien se comprende que con los criterios apropiados, respectivamente, a la investigación financiera o económica. Para el progreso de los estudios financieros, sean bienvenidas estas contribuciones puras o exclusivas en torno a una cara del fenómeno concreto. El método de la investigación integral no excluye la especialización ni el estudio de particulares problemas aislados" (390).

Pero —y en esto consiste el núcleo de la cuestión— para una comprensión exacta del fenómeno es necesario el estudio integral: "nos encontramos, pues, de frente a cuatro verdaderos elementos constitutivos de un todo orgánico, que sólo el análisis abstracto de la ciencia de la Hacienda, puede deshacer en sus componentes para estudiarlos, como parte sistemática, una por una, aisladamente para profundizar en su conocimiento, con la condición sin embargo de coordinarlas y recomponerlas en la síntesis final para conseguir el conocimiento satisfactorio del acto financiero según su efectiva y completa naturaleza" (391). "Por esto es insuficiente e indeterminado un estudio sobre la Hacienda Pública, que no considere simultáneamente la orientación política, la función económico-social, el fundamento o relación jurídica y la operación técnica con que se desenvuelve la actividad financiera" (392). No obstante debemos dejar aquí

(389) GRIZIOTTI, "Lo studio funzionale dei fatti finanziari", op. cit., págs. 151 y 152.

(390) GRIZIOTTI, "Per il progreso scientifico degli studi e degli ordinamenti finanziari", op. cit., pág. 101.

(391) GRIZIOTTI, "La scuola italiana di diritto finanziario e sciencia delle finanze", op. cit., pág. 109.

(392) GRIZIOTTI, *Primi elementi di scienza delle finanze*, op. cit., pág. 34.

constancia de que en algunos otros de sus trabajos no parece tan claro este último momento sintético del conocimiento financiero, sino que más bien da la impresión de que GRIZIOTTI entiende el Derecho financiero como una disciplina con entidad propia, aunque sus conocimientos pueden iluminarse o ilustrarse por el conocimiento de otras ciencias (393).

c) *Otras versiones cuasi-integralistas.*

Existen asimismo autores que, situados en la línea del método integral propugnan el estudio del aspecto jurídico del fenómeno financiero junto con otros aspectos del mismo. El profesor SAINZ DE BUJANDA, estudia en este orden de cosas, la teoría ético-jurídica de MORSELLI y la teoría político-económica de ARENA (394). También puede citarse como expresión de una visión integradora del elemento jurídico de la actividad financiera con los demás aspectos que pueden apreciarse en este fenómeno la teoría de la unidad dialéctica entre la Ciencia de la Hacienda y el Derecho Financiero que sustenta Antonio PESENTI (395), que más que una reformulación de la teoría

(393) "Es preciso por tanto que la Ciencia de la Hacienda complete al Derecho financiero con conocimientos que, a mi juicio, deben ser de tres órdenes: a) políticos..., b) económicos..., c) técnicos... Pero *rebus sic stantibus* la ciencia de la hacienda es la disciplina subsidiaria al derecho financiero, lo cual *in nuce* ofrece la enseñanza en torno a los elementos político, económico y técnico de la actividad financiera, que es necesario para entender bien el derecho financiero según las tradiciones clásicas italianas y en conformidad con las orientaciones científicas y políticas prevalecientes actualmente en Italia y en el extranjero" (GRIZIOTTI, "Diritto finanziario, Sciencia delle finanze ed Economía finanziaria", op. cit., pág. 117). Un autor que se sitúa en la línea del texto que acabamos de transcribir es Gaetano ZINGALI que concibe la Ciencia de la Hacienda como una disciplina que debe estudiar los cuatro elementos del fenómeno financiero, pero se trata de cuatro estudios diversos, que se acumulan, pero no se sintetizan, con lo que viene a reconocerse que se trata de cuatro disciplinas con métodos propios, aunque estudiados y enseñados por una sola persona o en una sola cátedra (cfr. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho financiero,* I, vol. 1.º, op. cit., págs. 350 ss.).

(394) Vid. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho financiero,* I, vol. 1.º, op. cit., págs. 346 a 350.

(395) PESENTI, "Unità dialettica tra Scienza delle finenze e Diritto finanziario", *Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle finanze,* 1961, parte I, págs. 133 ss.

de GRIZIOTTI, es una nueva construcción del integralismo en base a los presupuestos ideológicos dialéctico-materialistas: negación de la distinción entre Estado y Sociedad, y concepción del Estado como instrumento de dominación de una clase sobre otra (396). El Derecho Financiero es así imposible de ser conocido, si no es interpretado poniéndolo en conexión con las relaciones económicas sobre las que que se erige (397).

---

(396) Mientras que "en la concepción del Estado que GRIZIOTTI hace suya, es evidente la influencia de la filosofía idealista y de las doctrinas jurídicas. El Estado de GRIZIOTTI es una persona o una unidad política, jurídica y económica..., sin embargo esta influencia filosófica y jurídica no le impide distinguir las varias especies de acciones estatales y las relaciones que de ellas nacen con los individuos y con la sociedad; antes al contrario le permite poner en evidencia los aspectos de la actividad estatal, que no pueden ser atribuidos solamente a un principio sociológico o económico, sino también al poder de fuerzas e ideas políticas y al propio ordenamiento jurídico" (Dino JARACH, "La teoría finanziaria di Benvenuto Griziotti", *Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle finanze*, 1957, I, pág. 397).

(397) Véase el estudio crítico que sobre la teoría realiza el profesor SAINZ DE BUJANDA, objetándola en sus fundamentos y en sus resultados. Se opone SAINZ DE BUJANDA a la identificación del materialismo con el realismo pues "una comprobación histórica constante revela que esas fuerzas —se refiere a ideales que actúan al margen de las fuerzas económicas— determinan un haz de actuaciones que se generan para dar satisfacción a necesidades no ancladas precisa ni necesariamente en el mantenimiento de los intereses económicos de una clase dominante". También rechaza el determinismo social que lleva implícito: con arreglo a la concepción científica de PESENTI "la investigación habría de dirigirse a conocer los fines del Estado que surgen *necesariamente* del estadio en que una sociedad se encuentre —y de la que el propio Estado es su organización suprema— y a fijar las consecuencias, el contenido de la actividad financiera que la consecución de tales fines genera... Ahora bien, este razonamiento adolece por lo pronto de un grave defecto de planteamiento... que consiste en transformar la realidad concreta de cada ordenamiento positivo en único objeto de la Ciencia del Derecho. Se trata como puede verse, de un estrechísimo concepto de la sistematización jurídica, que empobrece en términos asombrosos nuestra disciplina" (SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. 1.º, op. cit., págs. 360 y ss. Las mismas ideas están reproducidas en "En torno a la tesis de la unidad dialéctica entre Ciencia de la Hacienda y Derecho Financiero (Comentario crítico)", *Hacienda Pública Española*, núm. 47, 1977, páginas 152 y ss.).

d) *Las críticas al sincretismo metodológico.*

La metodología sincrética ha suscitado el rechazo de numerosos autores, cultivadores tanto de la ciencia económica como de la ciencia jurídica, habiéndosele imputado la responsabilidad del rechazo y confusionismo metodológico que han sufrido las disciplinas que tienen como objeto material el fenómeno financiero (398). De entre todos los ataques quizá el más suave es el que se basa en la extensión que abarcaría el estudio de tantos fenómenos, extensión que los haría inabarcables por una sola persona, pues en realidad con esta objeción no se niega la unitariedad de métodos, sino que implícitamente se reconoce la validez del integralismo (399).

1) *Diversidad de puntos de vista de las distintas disciplinas.*

Las críticas sin embargo no han quedado aquí, sino que han apuntado al fondo conceptual y metodológico que late en la doctrina del maestro de Pavía, y han afirmado que el Derecho Financiero y Ciencia de la Hacienda son disciplinas distintas. Hay dos formulaciones opuestas al sincretismo metodológico. Una que afirma la identidad del objeto de estudio de la Ciencia de la Hacienda y del Derecho Financiero, pero entiende que son distintos el punto de vista desde el que cada ciencia contempla el mismo fenómeno. El más destacado defensor de esta teoría es A. D. GIANNINI, el cual

(398) Cfr. D'AMATI, "Il discorso sul metodo nel diritto finanziario", *Jus*, marzo 1959, fasc. 1, pág. 42.

(399) Y así lo estimó GRIZIOTTI, que se felicitaba de semejante crítica: "Estoy contento de que Luigi EINAUDI convenga con las premisas brillantemente expuestas por Francesco Carnelutti en la conferencia de Pavía como *Introducción al estudio del Derecho procesal tributario*. Carnelutti ha dicho: el fenómeno financiero es fenómeno político y económico; el *optimum* sería que cada estudioso estuviese en grado de estudiarlo desde los tres puntos de vista. Estos conceptos científicos y metodológicos fundamentales corresponden a las ideas que cultivo desde hace veinte años.

En realidad, sin embargo, CARNELUTTI y EINAUDI temen que el *optimum*, salvo casos absolutamente excepcionales, esté fuera de nuestras posibilidades. Mejor estudiar el fenómeno financiero desde una sola cara, que hacerlo desde todas las caras pero superficialmente, como se puede hacer con una media cultura..." (GRIZIOTTI, "Sul metodo di ricerca e critica negli studi finanziari", *Studi di scienza delle finanze e di diritto finanziario*, vol. II, op. cit., pág. 93; la opinión de CARNELUTTI está publicada en su "Introduzione allo studio del diritto processuale tributario", *Rivista di Diritto Processuale Civile*, 1932, I, págs. 107 y ss.).

dice que "ambas disciplinas parten de la consideración de un mismo hecho, la recaudación y el empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos, pero lo consideran, y es esto lo que interesa para la clasificación de las ciencias, desde dos diversos puntos de vista. Es necesario considerar a tal fin que aquel mismo hecho, por un lado, estando disciplinado por el Derecho objetivo, genera relaciones jurídicas cuyo estudio, forma el objeto del Derecho Financiero, y de otro lado, está gobernado por leyes económicas, que se asumen como objeto de la ciencia de la Hacienda... De la identidad de los presupuestos de hecho surgen sin embargo muchas relaciones entre las dos ciencias... Pero la existencia de estas relaciones no es ciertamente suficiente para legitimar la unificación de las dos disciplinas, porque, de otro modo, todo el saber humano debería ser trasvasado a la ciencia jurídica, ya que no hay ningún ramo del saber del que no sea necesario en alguna ocasión tener conocimiento para la exacta inteligencia y la correcta aplicación de tal o cual norma jurídica..." (400).

En esta misma línea de pensamiento se sitúa Nicola D'AMATI en su comentario de la *Introducción a la Hacienda,* de DEL VECCHIO: "Ciertamente el fenómeno financiero es sustancialmente único, dado que el Estado moderno es una gran máquina burocrática, es decir algo que se traduce al menos desde un cierto punto de vista en un enorme flujo de ingresos y de gastos... A la unidad del fenómeno considerado, no corresponde sin embargo una semejante unidad de la consideración científica, de forma que los ingresos y los gastos del Estado se prestan a ser considerados desde dos puntos de vista absolutamente diversos". Y, más adelante, continúa diciendo que "la diferencia entre las ciencias, no depende del objeto tomado en consideración, sino del punto de vista desde el cual aquél es considerado. De donde se desprende que la circunstancia de que dos o más ciencias se refieran al mismo objeto, no conlleva en absoluto una identidad entre ellas... La verdad es que esta pluralidad de aspectos de los singulares fenómenos financieros, a pesar de que represente una realidad insuprimible, que hace imposible olvidar ninguno de ellos, no por ello legitima el in-

(400) A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario,* op. cit., págs. 9 y 10. De las palabras transcritas muy bien pudiera deducirse que GIANNINI defiende la diversidad de objeto de ambas disciplinas pero si se tiene en cuenta que en el mismo lugar y obras citadas se consideraba como opuesta la teoría de ROMANELLI-GRIMALDI, que analizaremos enseguida, se puede concluir que GIANNINI está defendiendo la unidad de objeto.

tento de darles una consideración unitaria global. El obstáculo principal a una construcción integral de la Hacienda no está dado, en efecto, por la circunstancia de que el dato que forma su objeto, no se preste a ser considerado contemporáneamente desde puntos de vista distintos, sino más bien de la divergencia existente entre estos puntos de vista desde los cuales puede venir observado; divergencia que es tan profunda e insuperable que impide cualquier tentativa de proceder a la construcción exhaustiva y sintética" (401).

2) *Diversidad de objetos de estudio.*

Otros autores han pretendido ir incluso más lejos negando la identidad de objeto entre ambas disciplinas. Esta orientación fue asentada por ROMANELLI-GRIMALDI en su difundida prelusión al curso 59-60 en Nápoles, en la que se pregunta si en la afirmación de la identidad de objeto —fenómeno financiero— de las dos materias no existe un gran equívoco derivado del distinto significado que puede asumir dicha expresión: "Como se sabe, la palabra "fenómeno" puede ser asumida con dos significados. En un sentido, que podremos llamar técnico, indica una manifestación digna de observación y de la que estudiamos su causa. En otro sentido, significa, simplemente, "cosa manifestada", "manifestación", "lo que aparece"... Cuando los juristas identifican el objeto del Derecho Financiero en el "fenómeno financiero", entienden la primera expresión, la de "fenómeno" en el sentido de "cosa manifestada" de la realidad jurídica, en contraposición o, mejor, distinta de la realidad efectiva de la manifestación social; y, en su unión con el otro término "Financiero" no quieren en absoluto referirse al concepto de "Hacienda", considerado en sí mismo y por sí y en su realidad íntima; sino, sobreentendiendo entre las dos expresiones "fenómeno financiero" la otra "jurídico", se proponen proceder con el término "financiero" sólo a una identificación formal y externa de la disciplina... Así, si digo, por ejemplo, que el Derecho de Familia tiene por objeto el fenómeno familiar o, por referirme a algún ejemplo más actual, que

(401) Nicola D'AMATI, "Un nuovo contibuto ai rapporti fra diritto finanziario a scienza delle finanze", *Diritto e pratica tributaria*, 1955-I, págs. 43, 44 y 46. Del mismo modo se pronuncian, en la doctrina económica italiana, COSCIANI, *Istituzioni di Scienza delle finanze*, UTET, Torino, 1961, pág. 16; Gustavo DEL VECCHIO, *Lezioni di economia política*, parte V, *Introduzione alla finanza*, Cedam, Padova, 1954, pág. 10.

el naciente Derecho Nuclear tiene por tema de estudio el fenómeno atómico, no quiero ciertamente referirme, en el primer caso a la familia en sus leyes atávicas o al hecho "familia" considerado en su esencia; y, en el segundo, tampoco quiero referirme a las leyes de estructura y de propiedades del núcleo atómico; sino que en ambos casos intento proceder solamente a una identificación exterior de la materia que se toma en consideración por el Derecho... la ciencia de la hacienda como ciencia económica de tipo abstracto, matemático, se ocupa de la investigación de las leyes causales o de interdependencia del hecho financiero. El Derecho Financiero, por el contrario, igual que cualquier otra rama jurídica... tiene por objeto el estudio de la *posición* (es decir, las cualificaciones recíprocas y complementarias) y de la *organización* (es decir, de la univocidad y especificidad de dichas cualificaciones) de las relaciones entre sujetos que tienen su disciplina en las normas que operan sobre la materia financiera" (402).

Y, según BERLIRI, "el Derecho estudia *las leyes jurídicas* que gobiernan una actividad particular de la Administración pública y de los contribuyentes; la ciencia de la Hacienda estudia, por el contrario, *las leyes económicas* que regulan los fenómenos conexos con la actividad financiera de los entes públicos. No se trata por tanto de una simple diversidad de puntos de vista, desde los cuales las dos ciencias estudiarían los mismos institutos, cuanto de una intrínseca diversidad de objeto de estudio, siendo los impuestos, las tasas y los monopolios, como institutos jurídicos, cosas sustancialmente, quisiéramos decir, intrínsecamente diversas de los impuestos, tasas y monopolios como fenómenos económicos" (403).

3) *Unidad de objeto material y multiplicidad de objetos formales.*

En realidad no existe diferencia más que de términos entre las dos corrientes que acabamos de citar, ya que hablar de diferencia de puntos de vista o diferencia de objetos es lo mismo. En la filosofía del saber se dice que "un mismo objeto puede ser estudiado por una pluralidad de ciencias; de ahí la distinción entre el objeto material y el objeto formal del sistema científico. Es *objeto material* de una

(402) ROMANELLI-GRIMALDI, "Metodología del Diritto finanziario", *Rassegna di Diritto Pubblico*, 1960, págs. 8 a 11.

(403) BERLIRI, *Principi di Diritto tributario*, vol. I, op. cit., pág. 21.

ciencia la materia de la que ésta se ocupa, pero considerada en sí misma, independientemente de su captación científica. Es el supuesto mismo del sistema, íntegramente dado en la plenitud de sus aspectos y dimensiones. *Objeto formal* es el aspecto a cuyo través la ciencia considera el objeto material; por tanto aquello que da unidad al respectivo sistema y lo que es directa y previamente captado en cada ciencia; siendo, en cambio, el objeto material algo alcanzado de una manera indirecta y secundaria" (404). Como se aprecia, el problema del integralismo estaba ya resuelto por la filosofía de la ciencia, prueba evidente de la importancia que los estudios metodológicos tienen en el ámbito de las ciencias particulares, pues quizá si se prestara más atención a aquéllos se evitaría más de una discusión inútil (405).

e) *El eco de esta discusión metodológica en la doctrina española.*

La expresada polémica ha tenido también su eco en nuestro país, aunque la tradición financiera española no ha sido proclive al integralismo, antes al contrario lo ha combatido firmemente y de forma especial a partir de la década de los cuarenta, fecha en que comienzan a aparecer los trabajos de SAINZ DE BUJANDA postulando la separación de cátedras en las Facultades de Derecho. Como señala este profesor, hasta fines del pasado siglo no se produjo la elaboración científica del Derecho Público, por lo que es explicable que no existieran estudios jurídicos financieros o éstos se limitaran a simples exposiciones literales de las leyes reguladoras de la materia. Por tanto aunque eran estudiadas por los hacendistas, no puede hablarse con propiedad de un estudio integral del fenómeno financiero. Los autores posteriores siguieron con la tradición de incluir en sus obras de Hacienda la legislación fiscal, pero "se percataron ya de la endeblez lógica de su construcción, e incluso formularon, aunque de modo esporádico, afirmaciones metodológicas que pueden considerarse como atisbos importantes del proceso de diferenciación o especificación de disciplinas financieras que se aproximaban" identificándose en realidad la ciencia de la Hacienda con la Economía Financiera (406).

(404) Antonio MILLÁN PUELLES, *Fundamentos de Filosofía*, op. cit., página 176.

(405) Nos remitimos a lo expuesto en la introducción sobre la importancia de la metodología como reflexión consciente.

(406) SAINZ DE BUJANDA, "La autonomía del Derecho financiero (Aspectos científicos y didácticos)", op. cit., págs. 114 ss.

A partir de 1940 se produjo una toma de postura seria y decidida en favor de la separación de los estudios económicos y jurídicos del fenómeno financiero, posicionamiento que incluyó tanto a economistas como a juristas según relata SAINZ DE BUJANDA en el trabajo que acabamos de citar (407).

Hoy día el problema aparece claramente resuelto en nuestra doctrina en pro de la separación científica y metodológica. El profesor FUENTES QUINTANA dice que "la primera observación que se desprende de un simple repaso, por superficial que éste sea, del conjunto de proposiciones recogidas bajo el título o epígrafe general de la Hacienda Pública, es la de su *enorme heterogeneidad*. Evidentemente, a juzgar por el uso del término, debe afirmarse que la Hacienda Pública, no es una disciplina unitaria, ante todo, esta falta de unidad emana de un hecho que no puede ignorarse: la forma heterogénea en la que puede contemplarse la actividad financiera de cualquier sector público moderno. Es en efecto, la riqueza de matices que la actividad financiera ofrece, la que fundamenta que no pueda hablarse de *una* Hacienda Pública, puesto que los programas de ingresos y gastos públicos pueden contemplarse desde múltiples y distintas perspectivas, cada una de las cuales responde a una lógica y principios diferentes" (408).

Quien ha profundizado más en la crítica a la pretendida metodología integral financiera, en nuestro país, ha sido el profesor SAINZ DE BUJANDA que en numerosos escritos ha defendido la autonomía y las peculiaridades metodológicas del Derecho Financiero en relación con la Ciencia de la Hacienda. Ultimamente, en su *Sistema de Derecho Financiero,* no sólo se limita a afirmar que los distintos puntos de vista desde los que puede contemplarse la actividad financiera dan lugar a disciplinas diferentes, sino que profundiza y se extiende en la exposición del contenido y los métodos propios de cada una de estas disciplinas: Economía Financiera, Ciencia Política de la Hacienda Pública, Ciencia Sociológica de la Hacienda Pública, Ciencia Psicológica de la Hacienda Pública, Ciencia Etica de la Actividad Financiera, Pedagogía Financiera y otras disciplinas auxiliares como la Contabilidad y la Estadística. Imposible de todo punto

(407) Págs. 120 y ss.

(408) FUENTES QUINTANA, *Hacienda Pública. Introducción, presupuesto e ingresos Públicos,* Imprenta R. García Blanco, Madrid, 1973, pág. 31.

sería tratar de reproducir o resumir aquí las observaciones que el citado autor hace en relación con cada una de estas disciplinas (409). Su pensamiento se puede entender, no obstante, sintetizado en el siguiente párrafo: "destacada la valiosa significación coordinadora de las disciplinas informativas, hemos de subrayar con similar energía que en modo alguno puede esa función confundirse con el estéril intento de alcanzar una *síntesis* de conocimientos heterogéneos. Pretender la formación de conocimientos científicos *nuevos* a través de la fusión de los que nos brindan las disciplinas autónomas, constituye una vana aspiración, porque con ella se da la espalda a exigencias epistemológicas inexcusables. Cada ciencia surge precisamente merced a un acotamiento formal de un objeto de conocimiento, y a partir de ese supuesto, se constituye. Intentar después la síntesis de los frutos así alcanzados supone tanto como privarle de sus raíces, esto es, de la zona de fenómenos adoptada como objeto de investigación, y sin cuyo previo deslinde no hubieran podido aquéllas llegar a producirse" (410).

f) *Anuncios de revitalización del integralismo y concepción sustancial del Derecho.*

A pesar de la proclamada defunción del sincretismo metodológico y del integralismo, algún autor ha afirmado recientemente que hoy se observa en la doctrina "un cierto movimiento de *revisión* e incluso de *rehabilitación,* del pensamiento griziottiano como reacción frente a la concepción positivista y formalista del Derecho Financiero en particular..." (411). Sin duda alguna no falta razón para afirmarlo, pero a mi entender, no se trata de una rehabilitación del integralismo como estudio de síntesis de fenómenos económicos y jurídicos, sino más bien de un cambio de orientación sobre el mismo concepto de Derecho, con el que se propugna un estudio del mismo que no quede reducido a las formas de manifestarse lo jurídico, sino que abarque también la investigación de los princi-

(409) Véase *Sistema de Derecho financiero,* I, vol. 1.º, op. cit., págs. 168 a 266.

(410) SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho financiero,* I, vol. 1.º, página 154.

(411) RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho financiero,* op. cit., pág. 360.

pios de justicia material contenidos o realizados en las normas. Se produce por tanto un retorno a la concepción sustancialista del Derecho basado en una axiomática legal (412) e, incluso más, en un principialismo de corte iusnaturalista.

B) *Metodología jurídica y concepto de Derecho.*

Como ya hemos indicado antes, las cuestiones metodológicas se entrelazan y a veces se confunden con la propia definición o concepto de una disciplina, ya que el método está en definitiva determinado por el tipo de preguntas que nos hacemos sobre la realidad que pretendemos conocer, es decir, por la naturaleza del objeto formal de la ciencia. Es importante tener muy clara esta idea para no incurrir en esa confusión y saber distinguir entre lo que es el camino para conocer y el contenido del conocimiento.

Muestra de la dificultad de distinguir ambas cuestiones es que en la historia del pensamiento jurídico se llama escuelas o corrientes metodológicas a ciertos movimientos doctrinales que en lugar de decirnos *cómo* se debe estudiar el Derecho, nos indican *qué* se debe estudiar como Derecho. Es verdad que al pronunciarse un autor sobre *qué* se debe estudiar como Derecho está a la vez indicando cuál debe ser el centro de atención de la labor del jurista y esto implica de algún modo el pronunciarse sobre el método jurídico, especialmente sobre el método operativo del jurista. Estas posiciones doctrinales no se ocupan tanto del pensar o razonar sobre el Derecho (métodos que hemos llamado de pensamiento), cuanto de los métodos de observar lo que entienden por realidad jurídica (métodos aplicativos o prácticos). No nos dicen por tanto cómo se procede a elaborar científicamente el material o los fenómenos jurídicos, sino cómo se ha de captar y aprehender dicho fenómeno.

Exponer los distintos métodos operativos implicados en las posturas conceptuales sobre la esencia del Derecho sería hacer una historia completa del pensamiento y de la filosofía jurídica que, como es obvio, no podemos abordar aquí pues no es esa nuestra misión. Tenemos simplemente que conformarnos con un breve resumen de las doctrinas más significativas, clasificadas en tres grupos para su exposición: primero, las concepciones que hacen del contenido del

(412) García de Enterría, "Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho", op. cit., pág. 199.

Derecho un elemento esencial del mismo; segundo aquellas otras que ven la esencia del Derecho en lo que entienden son sus causas genéticas; tercero, las de quienes identifican el Derecho con sus formas de expresión.

a) *El Derecho en función de su contenido ético o de razón. Metodología iusnaturalista.*

En primer lugar, existen corrientes doctrinales que entienden que el Derecho debe definirse en función del contenido de los preceptos o normas de que se integra. Así se identifica el Derecho con una idea que se presenta como imagen objetiva de justicia y se entiende que sólo es Derecho la norma que es fiel reflejo de dicha idea.

1) *Iusnaturalismo escolástico.*

La polémica sobre si el Derecho puede tener cualquier contenido, o si por el contrario existe una ley en la naturaleza o en la conciencia del hombre que es anterior al Derecho y está por encima de éste, es una de las más antiguas discusiones de filosofía jurídica. Está presente en la obra de Platón y Aristóteles, y se enciende especialmente en las disputas entre los cínicos y los cirenaicos, y en las más depuradas ideas de las Escuelas post-aristotélicas de los estoicos y de los epicúreos (413). La filosofía griega, reelaborada desde la óptica de los principios teológicos y morales del cristianismo produce como resultado el Derecho natural escolástico que tan grande influencia ha tenido en la historia de la cultura y civilización europea. La ontología tomista, basada en el principio de participación en el ser, da lugar a la distinción entre una ley natural y una ley positiva, a la que se niega el carácter de ley cuando se opone a aquélla. La ley natural entendida como ley inmutable que debe informar y aun se sobrepone al Derecho positivo humano, encuentra su más fina ela-

(413) Cfr. Giorgio DEL VECCHIO, *Filosofía del Derecho*, op. cit., págs. 8 y ss.; Carl J. FRIEDRICH, *La Filosofía del derecho*, trad. Margarita Alvarez, Fondo de Cultura Económica, México, 1964, págs. 27 y ss.; Hans WELZEL, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, trad. González Vicén, Aguilar, Madrid, 1971, págs. 6 ss. Para conocer cómo se integran estas ideas sobre la ética y el derecho en sus respectivos sistemas filosóficos, vid. I. YARZA, *Historia de la Filosofía Antigua*, Ed. Universidad de Navarra, Pamplona, 1983, págs. 108, 176, 191 y 202.

boración y explicación en Francisco Suárez, el cual afirma la intrínseca inmutabilidad del Derecho natural, y explica las divergencias históricas sobre el contenido del mismo con el concepto de mutación extrínseca por cambio de la materia y no de la ley misma (414).

2) *Iusnaturalismo racionalista.*

El Renacimiento trajo consigo la ruptura con los fundamentos teológicos del Derecho Natural de la Escolástica, y en base a ello se comienza a realizar la distinción entre Moral y Derecho. No obstante esta corriente doctrinal, de la que son exponentes máximos GROZIO, PUFENDORF, THOMASIO y WOLFF, sigue entendiendo que el contenido del Derecho es algo ajeno a la voluntad del hombre, que puede ser descubierto con el instrumento de la razón. Puede hablarse por tanto de un Derecho natural racionalista, que es incluso mucho más radical que el anterior, pues, como dice CASTÁN TOBEÑAS, para estos autores "los preceptos del Derecho se derivan, con lógico encadenamiento de la razón, sin que para elaborarlos se necesite para nada el dato empírico del mundo externo. Así el método de investigación del Derecho es puramente racionalista e iusnaturalista, con esta doble circunstancia que apunta CASTILLEJO: Primera: que el Derecho Natural no es ya —como lo fue en la concepción escolástica— un conjunto de primeros principios o principios generales que el Derecho positivo elaborado por el hombre ha de ir concretando, sino un sistema concreto que contiene los preceptos concretos de todo orden jurídico hasta los últimos detalles. Segunda: que ese Derecho Natural no se contenta con existir como un ideal, sino que se considera completamente realizable e intenta desplazar los derechos positivos (415).

3) *Iusnaturalismo y método.*

Las consecuencias metodológicas que se derivan de estas doctrinas consisten fundamentalmente en entender la labor del jurista como una actividad de búsqueda y descubrimiento del contenido que deben tener las normas jurídicas positivas, prescindiendo de datos empíri-

(414) Cfr. HERNÁNDEZ GIL, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, vol. I, Gráficas Udina, Madrid, 1971, págs. 31 ss.

(415) CASTÁN TOBEÑAS, *Teoría de la investigación y aplicación del Derecho*, op. cit., págs. 78 y 79.

cos y sirviéndose principal o exclusivamente de los instrumentos de la revelación y de la razón. Hoy día estos métodos pueden considerarse superados, en tanto en cuanto lo está el concepto de Derecho del que son sirvientes. La realidad demuestra que, aunque no se niegue la existencia de una moral objetiva, los derechos positivos están informados por principios éticos muy distintos según los momentos y lugares, no pudiendo en base a ello negarse el carácter de Derecho a ninguno de los Derechos históricos.

Ello no quiere decir, como creemos haber demostrado en el capítulo primero, que el Derecho, cada Derecho positivo o cada ordenamiento, no tenga unas raíces éticas que lo conectan con la sociedad en la que rige, de forma que sin esa conexión el Derecho difícilmente perdura. Pero esa conexión no es identidad entre moral y Derecho, sino que se trata simplemente de una de las condiciones que aseguran la efectividad del ordenamiento y, por tanto, su validez como tal. De ahí que los métodos naturalistas no deban ser radicalmente excluidos en la investigación y estudio del Derecho, pues la función crítica del contenido del Derecho vigente, y la propuesta de nuevas o distintas normas que constantemente aparecen en las investigaciones y trabajos de los juristas, se apoyan precisamente en el reconocimiento de principios o valores que operan en la conciencia de los miembros de la sociedad, y que hoy día se concentran en el reconocimiento de los derechos fundamentales de la persona humana tal como están reconocidos en diversas declaraciones de organismos internacionales (véase el art. 10 de nuestra Constitución) que se concretan, entre otros, en el Derecho a la vida, a la libertad, a la igualdad y a la seguridad jurídica. Por lo demás, estos principios no solamente viven fuera del Derecho en la conciencia ética de los miembros de la sociedad, sino que normalmente están recogidos en el propio Derecho positivo y puede inducirse de los preceptos concretos vigentes cuando no están expresamente recogidos en las normas.

b) *El Derecho sin contenido propio. Métodos formalistas y dogmáticos.*

1) *Los contrapuntos de las diversas escuelas iusnaturalistas.*

Cada una de las escuelas iusnaturalistas ha tenido su contrapunto en corrientes que han defendido que el Derecho es puro convencionalismo en cuanto a su contenido se refiere y, por tanto, propugnan —en términos generales— que se concentre la atención de la ciencia

jurídica en los modos o formas a través de los cuales se elabora el Derecho válido o en las categorías formales en que se encierran los mandatos o normas. A los estoicos se opusieron los epicúreos afirmando que el hombre no es por naturaleza sociable, sino que "originariamente debió de encontrarse en lucha permanente con los demás hombres: pero como quiera que esta lucha era fuente de dolor, fue abolida mediante la formación del Estado. Así pues, para EPICURO, el Derecho es sólo un pacto de utilidad y el Estado es el efecto de un convenio, que los hombres podían romper siempre que no encuentren en tal unión la utilidad que se propusieron a concertarlo" (416). La escolástica tuvo su rival en el nominalismo que, en su concepto jurídico, quiso fundar una doctrina con la que enfrentarse a las consecuencias de orden práctico que se habían derivado de la proclamación del Derecho de resistencia, frente a los poderes humanos cuando contravenían la ley divina. Autores como Guillermo de OCKAM y Marsilio de PADUA proclaman una doctrina voluntarista (417) en la que la validez de la Ley no depende de su conformidad con

(416) Giorgio DEL VECCHIO, *Filosofía del Derecho*, op. cit., pág. 20.

(417) Iniciada por Duns SCOTO (cfr. WELZEL, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, op. cit., pág. 82). En el trasfondo estaba la polémica sobre la legitimación del poder civil y la tensión entre el papado y el imperio. Umberto Eco deja ver la relación entre la crítica del nominalismo a la doctrina de los conceptos universales y la teoría política o el fundamento del poder, en un diálogo entre un monje medieval y su discípulo:

"—...también yo y mis amigos pensamos que en lo relativo a las cosas humanas ya no corresponde a la Iglesia legislar, sino a la asamblea del pueble...

—Noble empresa. Pero ¿es factible?

—Bacon creía que sí.

—¿Y vos?

—También yo lo creía. Pero para eso habría que estar seguro de que los simples tienen razón porque cuentan con la intuición de lo individual, que es la única buena. Sin embargo, si la intuición de lo individual es la única buena, ¿cómo podrá la ciencia reconstruir las leyes universales por cuyo intermedio, e interpretación, la magia buena se vuelve operativa?

—Eso, ¿cómo se podrá?

—Ya no lo sé. Lo he discutido mucho en Oxford con mi amigo Guillermo de Occam que ahora está en Avignon. Sembró mi ánimo de dudas. Porque si sólo es correcta la intuición de lo individual, entonces será bastante difícil demostrar que el mismo tipo de causas tienen el mismo tipo de efectos... la ciencia se ocupa de las proposiciones y de sus términos, y los términos indican cosas iguales. ¿Comprendes Adso? Tengo que creer que mi propo-

el orden natural, sino de la autoridad de la persona que la establece y promulga, haciendo especial hincapié en el aspecto procesal de la Ley, lo que en materia financiera se tradujo en la legitimación del tributo en base al principio de autoimposición o del consentimiento expresado a través de las Cortes (418). El iusnaturalismo racionalista hubo de oponerse a la doctrina de la soberanía de BODINO quien, aun reconociendo formalmente la sumisión del soberano al Derecho natural y a las leyes de la naturaleza, en realidad negaba dicha sumisión puesto que "la decisión acerca de lo que debiera considerarse esta ley superior —que es, después de todo, la decisión fundamental— es atribuida por BODINO al soberano", porque "la soberanía confería el Derecho de poder hacer lo que se quisiera en cualquier momento y sólo se era responsable ante Dios y la naturaleza por cualquier transgresión de la ley divina o natural" (419). Ese mismo enfrentamiento hubo de ser sostenido contra la doctrina del contrato social de HOBBES que, partiendo de un estado natural del hombre en guerra contra el hombre, la negación de un bien supremo, la inclinación humana a conservar la vida y detentar el poder, concluye en la necesidad de un pacto, para evitar una situación detestable, en el que se otorga poder absoluto al soberano, con lo que niega cualquier idea trascendente del Derecho: "Todas las teorías trascendentes del Derecho natural, no sólo no han acertado a crear un orden verdadero, sino que han socavado los órdenes positivos por la relativización de su fuerza vinculatoria. HOBBES tiene la conciencia de que el Derecho es el único valor en la conformación de la vida humana que nunca puede ser simplemente ideal e irreal, sino que

---

sición funciona porque así me lo ha mostrado la experiencia, pero para creerlo tendría que suponer la existencia de unas leyes universales de las que, sin embargo, no puedo hablar...

—O sea que, si no entiendo mal, hacéis y sabéis por qué hacéis, pero no sabéis por qué sabéis que sabéis lo que hacéis." (Umberto ECO, *El nombre de la rosa*, trad. R. Pochtar, Ed. Lumen, Barcelona, 1983, págs. 251 y 252).

(418) Según Carl FRIEDRICH la acentuación de los aspectos procesales "es un aspecto que había de adquirir mayor importancia en el pensamiento político y jurídico posterior, ya que estaba arraigado en una considerable extensión en las peculiaridades institucionales del período feudal sintetizadas en la Carta Magna" (FRIEDRICH, *La Filosofía del Derecho*, op. cit, pág. 77).

(419) Carl J. FRIEDRICH, *La Filosofía del Derecho*, op. cit., pág. 91.

sólo posee su carácter de valor si posee fuerza conformadora de la realidad. El orden "más ideal" carece de valor, si no tiene la fuerza para superar la lucha de todos contra todos, mientras que el orden más imperfecto, si supera, por lo menos, el caos del estado de naturaleza y establece un orden real, posee el valor jurídico decisivo de aseguración de la existencia (420).

La más coherente y acabada construcción formalista del Derecho se debe a Hans KELSEN, sobre cuya doctrina no debemos insistir, ya que ha sido tratada con cierta extensión en el capítulo primero.

2) *Implicaciones metodológicas del formalismo: el dogmatismo jurídico.*

La afirmación de que el Derecho positivo puede tener cualquier contenido tiene trascendencia metodológica porque, por un lado, se niega toda validez científica a cualquier crítica del contenido del Derecho; en segundo lugar, la atención del jurista debe dirigirse exclusivamente a desentrañar el contenido del Derecho positivo vigente; y en tercer lugar, la construcción científica del Derecho se debe realizar mediante el análisis de los datos normativos y la abstracción en los mismos de aquellas características generales con las cuales se elaboran categorías o formas de pensamiento que sirven para comprender cualquier ordenamiento positivo, sin tener en cuenta su contenido concreto. A estas categorías formales se les ha dado el nombre de dogmas jurídicos, y de aquí que se hable de métodos dogmáticos, cuya más depurada y completa exposición y análisis se debe a Rudolf von IHERING, en el primer período de su pensamiento jurídico (421).

---

(420) Hans WELZEL, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, op. cit., página 118.

(421) Con antecedentes en la doctrina conceptual y sistemática de PUCHTA, también catalogable entre la jurisprudencia de conceptos, aunque con una base iusnaturalista pues, dice LARENZ, "el *a priori* iusfilosófico de PUCHTA es, considerado detenidamente, el concepto de libertad kantiana. De él deduce PUCHTA... el concepto de sujeto del derecho como una persona (en sentido ético) y el de derecho subjetivo como el poder jurídico de una persona sobre un objeto. Sólo después de haber colgado de esta suerte, por así decir, el vértice de la pirámide conceptual en el firmamento de la ética, desciende PUCHTA desde allí a las llanuras del Derecho positivo y de los últimos infraconceptos jurídicos con lo que, naturalmente, palidece hasta la irreconocibilidad y se diluye cada vez más el contenido ético del concepto

3) *El método de la historia natural del Derecho de* IHERING.

Con una serie de penetrantes comparaciones en las que asimila el Derecho al lenguaje o a la química, el eximio profesor de Goettingen desarrolla lo que él mismo denomina el método de la historia natural. Con este método se buscan los elementos simples del Derecho (el alfabeto jurídico) para aislarlos como hace el químico con la materia, y posteriormente concentrarlos y combinarlos para formular cuerpos jurídicos (como con letras se hacen palabras), llegando incluso a afirmar que la combinación y sistematización de elementos puede conducir al descubrimiento de nuevas proposiciones jurídicas (422).

---

del que se parte". "Los conceptos supremos del sistema indican precisamente aquel contenido mínimo que se ha de realizar en todo concepto jurídico para que le corresponda la cualidad de un concepto "jurídico". De ahí que el legislador no pueda establecer derecho *arbitrariamente...* sino sólo en cuanto se mantenga dentro del marco de los conceptos fundamentales que le vienen dados" (Karl LARENZ, *Metodología de la Ciencia del Derecho,* op. cit., págs. 36 y 37, y nota 8).

(422) Lo que ha provocado el estupor de algunos autores que no comprenden cómo puede operarse ese descubrimiento: "concedamos que puedan establecerse teorícamente nuevas proposiciones, que tengan la forma lógica de proposiciones jurídicas, mediante combinaciones más o menos arbitrarias de conceptos jurídicos individuales, siempre que éstos no se excluyan lógicamente entre sí; ¿en base a qué han de representar estas proposiciones el derecho vigente? IHERING no hace ningún intento de explicar la validez real de estas proposiciones jurídicas lógicamente posibles; tampoco habría sido capaz de hacerlo, pues —al contrario que PUCHTA— no parte de un concepto fundamental —anterior al derecho positivo y para éste constitutivo— sino que su proceso de formación de conceptos es igual al de las ciencias naturales "exactas" siendo exclusivamente inductivo" (Karl LARENZ, *Metodología de la Ciencia del Derecho,* op. cit., pág. 40).

Sin embargo parece algo injusta esta crítica, pues IHERING niega claramente la novedad de las proposiciones desde el punto de vista normativo, afirmándola sólo como novedad científica o de conocimiento: "Sólo impropiamente —dice IHERING— puede hablarse de materia nueva, en tanto que la jurisprudencia se limita a examinar con detalle lo que el legislador ha proclamado y promulgado indirectamente. En este caso la jurisprudencia revela más bien que produce. Pero junto a esto hay también una producción jurídica, en el sentido más estricto de la palabra, una creación de una materia absolutamente nueva. Quien sólo tiene el conocimiento más superficial de los trabajos de los juristas romanos debe conocerla: se encuentra inscrita en cada una de las páginas de la Pandectas de Justiniano. ¡Cuántas doctrinas ha creado la jurisprudencia romana, sobre las que el derecho positivo había guardado el más completo silencio! ¿Dónde está, por ejemplo, la ley que contiene una dispo-

Las fases, operaciones, instrumentos y fines del método conceptual fueron expuestos por IHERING en su obra *El espíritu del Derecho romano,* de cuya edición francesa de 1887 extractamos las ideas cardinales referidas a este tema (423):

Para el autor que nos ocupa, la técnica jurídica tiene dos tareas fundamentales: dominar intelectualmente la materia y asegurar la aplicación del derecho abstracto a los casos concretos (págs. 20 y 21). La primera de estas funciones —que es la que aquí nos interesa— se consigue mediante la "simplificación del derecho en todos los elementos que lo componen, contemplados en su cualidad y en su cantidad" (pág. 22). El conocimiento de la materia jurídica exige el uso de la memoria tanto más cuanto mayor es la cantidad de esos elementos a recordar; y el de la inteligencia, en función de la cualidad de esos elementos. El método jurídico debe consistir, por tanto, en una simplificación cuantitativa y una simplificación cualitativa de la masa de materiales jurídicos que se poseen.

La simplificación cuantitativa de lo jurídico implica una serie de operaciones que consisten en el análisis de la materia, su concentración lógica, la ordenación sistemática de la misma, la nominación de los conceptos abstractos alcanzados y la economía jurídica o el uso de los conceptos del modo en que se le obtengan mayor utilidad (págs. 23 a 26). La simplificación cualitativa está en cierto modo implicada en las tareas anteriormente descritas, pues va íntimamente unida al modo de desarrollar la concentración lógica y la construcción de conceptos, como veremos enseguida.

Algunas de estas etapas o fases de actuación de la técnica jurídica son detenidamente examinadas por IHERING.

El análisis de la materia consiste en la descomposición del Derecho en elementos simples. Para IHERING una regla jurídica es similar a una

---

sición sobre la divisibilidad o indivisibilidad de las servidumbres, del derecho de hipoteca, etc.?... Estas doctrinas son puras producciones jurídicas, adquiridas únicamente por la vía de la *especulación jurídica*" (Rudolf von IHERING, *L'esprit du droit romain dans les diverses phases de son dévéloppement,* tomo III, trad. de O. de Meulenaere, Chevalier-Maresq & Cie. ed., Paris, 1887, págs. 77 y 78). Como puede observarse la "novedad" de la regla jurídica no va más lejos del descubrimiento por vías lógicas de consecuencias implícitas de las normas vigentes.

(423) Rudolf von IHERING, *L'esprit du droit romain dans les diverses phases de son dévéloppement,* tomo III, op. cit., págs. 16 a 80.

palabra, que es una combinación de letras extraídas de un alfabeto limitado. En las reglas jurídicas hay que descubrir mediante un proceso de abstracción aquellos elementos que son exclusivos y propios de ella (elementos particulares, concretos, locales, independientes, que se asimilan a las letras vocales), de aquellos otros elementos que pueden encontrarse en esa y en otras reglas jurídicas diversas y que son "semejantes a la atmósfera que flota sobre la superficie de la tierra y que, no estando sujeta a ningún punto concreto de esa superficie, se mueve libremente y puede entrar en combinación con cada cuerpo del globo" (pág. 37). Estos son los elementos generales abstractos, no independientes, que se asimilan a las letras consonantes, que no tienen vida sino en contacto con un elemento concreto. Ejemplo de los primeros sería la compraventa, de los segundos el error.

La segunda operación es la concentración lógica: "no es una operación puramente jurídica, sino el procedimiento lógico universal que consiste en abstraer un principio de especies dadas y en expresarlo con una fórmula lógica nueva y más enérgica" (pág. 45). En definitiva, se trata de delimitar una idea mediante un proceso inductivo con el fin de hacer conciso el derecho, concisión que no depende del uso de pocas palabras, sino de la intensidad de las ideas que con cada una se expresan. Es necesario descubrir los principios que inconscientemente aplica el legislador en cada una de sus disposiciones particulares, que son como puntos aislados en el interior de una circunferencia en su relación con el centro: "El principio es el punto que el legislador busca; en tanto que no ha conseguido alcanzarlo, se ve forzado a rodearlo, a asediarlo cada vez más por medio de disposiciones casuísticas separadas... El descubrimiento final del principio no tiene para la ciencia la única importancia de concentrar la materia ya existente, sino que presenta además la ventaja de que el principio, una vez encontrado y reconocido, se convierte a su vez en la fuente de nuevas reglas de derecho. Tales son, especialmente, todas las consecuencias que se derivan del principio y que permanecían ignoradas hasta entonces" (págs. 46 y 47).

La concentración lógica está dirigida a la construcción jurídica, que es, en último término, la tarea que debe llevar a cabo una jurisprudencia desarrollada, y en ella va implícita la función de simplificación cualitativa a que antes hemos hecho alusión. Para IHERING hay dos tipos de jurisprudencia: la inferior, que interpreta el material jurídico y determina la voluntad del legislador; y la superior que, par-

tiendo de la anterior, construye, edifica instituciones, entes o cuerpos jurídicos que no son sólo un conjunto de reglas referidas a una sola relación, sino que son entidades, individuales lógicas que tienen existencia propia. La construcción de cuerpos jurídicos se logra con el empleo del método de la historia natural, que transforma y eleva la materia a su esencia misma.

La elaboración de cuerpos jurídicos supone dar su definición o noción para lo que hay que acudir a su estructura formal, a sus elementos anatómicos (dejando los funcionales que se refieren a los fines del legislador), cuales son los sujetos, el objeto y la relación de accesoriedad con otros derechos; deben descubrirse sus características o cualidades; deben estudiarse sus vicisitudes desde el nacimiento a la extinción, así como sus relaciones con otros cuerpos jurídicos (págs. 50 a 61).

En la construcción jurídica deben respetarse —según IHERING— tres reglas fundamentales: 1) El respeto al derecho positivo. Así como el legislador no crea conceptos, el jurista no crea derecho práctico o positivo, sino que debe atenerse en todo caso a él, respetando su contenido. La ciencia jurídica tiene, en cambio, entera libertad para construir formas jurídicas, siempre que respeto los mandatos del legislador: "La jurisprudencia tiene pues una libertad completa en su acción sobre la materia; basta con que no altere su fuerza práctica" (424). 2) La prohibición de contradicciones internas o respeto de la unidad sistemática. El sistema de conceptos puede modificarse y de hecho se modifican al evolucionar el derecho, pero siempre debe mantenerse su coherencia interna. "*La prueba de la construcción jurídica* consiste para la ciencia, en colocar la creación doctrinal en todas las posiciones imaginables, en combinarla de todas las formas posibles con otras creaciones, y en ponerla de acuerdo con cada uno de los principios fundamentales. La construcción no sale victoriosa de la prueba, no es legítima y verdadera más que cuando todo concuerda en conjunto" (págs. 66 y 67). 3) Ley de la belleza jurídica: no es una ley absoluta e indispensable, pero sí es una medida del grado de perfección alcanzado por la construcción jurídica. Significa, en esencia, que el sistema construido debe ser simple, esto es, claro, transparente y natural (págs. 71 y 72) .

(424) Págs. 63 y 64. Nótese la injusticia de las críticas que acusan al método dogmático de intrusismo en el terreno del legislador y de crear *ex nihilo* nuevas normas jurídicas.

Los conceptos así construidos deben ser objeto —como antes dijimos— de ordenación sistemática que ayuda a su conocimiento y exposición exactas. Los conceptos deben ser convenientemente "bautizados" con el empleo de una terminología que facilite su transmisión y uso. Finalmente, debe operarse, como ya indicamos, con reglas de economía jurídica o uso eficaz y eficiente de los instrumentos que la ciencia aporta.

4) *La observación, comparación y elaboración de conceptos en* CARNELUTTI.

Aunque no pueda decirse que CARNELUTTI cuando escribe su *Metodología* sea defensor de un formalismo jurídico excluyente de cualquier idea o planteamiento metapositivo o trascendente (425), su método tiene una considerable semejanza con el de IHERING. Según CARNELUTTI el jurista debe observar el dato jurídico (que no es sólo la norma, sino también la realidad social en la que se inserta y las reacciones que provoca). De la observación se pasa a la comparación, que no es sino la observación comparada de instituciones o elementos diversos para conocer lo que tienen en común y lo que tienen de específico. La comparación no solamente debe realizarse entre los datos de experiencia (comparación primaria), sino que también debe ser elemento de la comparación el resultado de la clasificación, que es el momento lógico sucesivo a la comparación, pues la observación de elementos comunes y elementos específicos, nos lleva a la distinción de los objetos en *clases*. Con la clasificación se abandona el campo de la mera observación para penetrar en el de la elaboración de los datos, para lo que debe utilizarse la razón, la observación sin clasificación no sirve para nada. La comparación nos muestra asimismo lo que los objetos observados tienen de general y de individual, lo que conduce a la elaboración mental de géneros

(425) Realismo jurídico "no quiere decir, naturalmente positivismo, y mucho menos materialismo del Derecho. Materialismo no, porque acabo de advertir que la materia del Derecho está formada en gran parte por el pensamiento unido a la acción, *verbum caro factum est*; positivismo menos, porque si para mí el Derecho no es ni puede ser más que positivo, su estudio tiene por objeto descubrir las leyes metempíricas, dirían los filósofos, de su devenir y entre estas las últimas, las más altas, son las reglas de la justicia, de las cuales el legislador es Dios" (CARNELUTTI, *Metodología del Derecho*, op. cit., pág. 38).

y especies. El género es fruto de la mente, no es un objeto real, sino un ente de razón. El género es un concepto. La operación siguiente, en el esquema metodológico de CARNELUTTI, es la de descomposición y recomposición de los conceptos: estos conceptos como entes de razón, se integran de una serie de requisitos que, a su vez, se prestan a la comparación, a la clasificación y a la construcción, o sea a la formación de conceptos. Así como el concepto se resuelve en requisitos, cada uno de los requisitos viene resumido en un concepto. Mediante el análisis los conceptos vienen a ser siempre más puros; mediante la síntesis siempre más ordenados. La pureza y el orden de los conceptos se condiciona recíprocamente.

A continuación se pregunta CARNELUTTI si cualquiera puede elaborar los conceptos jurídicos que se le antojen, o si existen algunas limitaciones en la construcción jurídica, opinando que los conceptos no son más que instrumentos y por tanto pueden ser elaborados sin más limitación que la de que sirvan para algo. Es necesaria una regla para elaborar los conceptos, aunque nuestro autor no se atreve a formularla, limitándose a aventurar como hipótesis el que dicha regla pueda ser la de la simetría de los conceptos; la simetría es la forma del orden y los conceptos deben ser simétricos. En fin, al igual que IHERING, destaca CARNELUTTI la importancia de la definición y la denominación de los conceptos: definición es la expresión verbal de los caracteres del concepto; denominación es el término del lenguaje que se utiliza para designar el concepto, pues sería imposible el desarrollo ágil de la ciencia si en lugar de términos se utilizasen las definiciones: sobre la caja —dice CARNELUTTI— hace falta la etiqueta y la etiqueta no puede ser caprichosa sino que es conveniente que se acomode a ciertas directrices, sobre las que también se pronuncia el eximio procesalista italiano (426).

5) *Los errores de los presupuestos conceptuales de las escuelas dogmáticas.*

El método dogmático-formal ha recibido numerosas veces airados ataques de quienes lo responsabilizan de reducir el Derecho a puros datos positivos y de justificar una concepción acrítica y con-

(426) Francesco CARNELUTTI, *Metodología del Derecho*, op. cit., págs. 48 a 72.

servadora del Derecho vigente. También se le ha objetado el considerar como materia extrajurídica el contenido de las normas, con lo que olvida que cuando ese contenido responde a criterios o reglas morales, al ser asumidos por el Derecho, pasan a ser materia estrictamente jurídica, a pesar de que por ello no pierdan su condición de normas morales, si se observan desde la óptica del ordenamiento moral. Tampoco es cierto que el Derecho sea simplemente forma y su contenido sea la realidad social, puesto que el Derecho en muchas ocasiones tiene una misión de corrección de comportamientos socialmente generalizados. El formalismo rompe con la realidad social y prescinde de ella, mientras que debe reconocerse que el estudio del Derecho no puede llevarse a feliz término desconociendo esa realidad social (427).

6) *La vigencia, validez y utilidad del método conceptual.*

Pero si bien se observa, las críticas precedentes no afectan tanto al método formal en sí mismo considerado cuanto a la concepción formal y positivista del Derecho. En realidad las objeciones al método formal, más que objeciones son advertencias a un indebido uso del mismo o a un abuso de sus resultados. Así HERNÁNDEZ GIL enuncia las siguientes objeciones al formalismo en cuanto método: primero, que exalta el valor del dato positivo hasta tal punto que prescinde del elemento subjetivo que existe en todo proceso de conocimiento, ya que el saber implica siempre una relación entre un sujeto y un objeto. Ahora bien, esto no es una crítica al método lógico-formal, sino a los excesos que con el mismo se cometen pues si en vez de "dogmas" se elaboran conceptos instrumentales, nada hay que reprochar. Segundo, la lógica no garantiza la certeza del resultado, sino la bondad del proceso de razonamiento: es cierto, pero precisamente por ello el método lógico-formal es válido pues ya es bastante que se consiga garantizar un buen discurso argumental, sin perjuicio de que el jurista no deba conformarse con una buena retórica. En tercero y último lugar previene HERNÁNDEZ GIL contra un dogmatismo absolutizante que, partiendo de unos conceptos (en este caso "dogmas") elaborados con la observación de un ordena-

(427) HERNÁNDEZ GIL, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, vol. I, op. cit., págs. 186 ss.

miento o de un sector de un ordenamiento, pretende aplicar esos mismos dogmas a otros ordenamientos o sectores distintos, como si fueran conceptos insoslayables e inmodificables: "ha surgido un conjunto de categorías jurídicas a cuyos moldes se han pretendido reducir otros ordenamientos jurídicos, o bien se ha limitado la ciencia del Derecho a barajarlas. A causa principalmente de esto se ha producido una especie de yuxtaposición, cuando no disociación, entre normas y doctrinas (es decir, dogmáticas)... Es preciso no olvidar el origen y la validez, por fuerza relativa, de tales categorías; utilizarlas en la medida que sirvan para encuadrar e ilustrar un derecho, no para torturarlo y desnaturalizarlo, y convertirlas por sistema, en piedra de crítica (e incluso de escándalo) juzgándolo inferior o retrógrado por su inadaptabilidad a ellas" (428).

No es, por tanto, malo el método en sí, sino que es utilizado indebidamente, ya que si, como propugna el método dogmático rectamente entendido, los conceptos han de elaborarse a partir del análisis y síntesis del material jurídico, es incoherente con el propio método pretender que el material jurídico deba adaptarse al concepto y no a la inversa, el concepto al elemento o dato jurídico.

c) *El Derecho en función de su causa genética.*

Existe otro conjunto de teorías sobre el Derecho que tienen implicaciones metodológicas, cuya nota diferenciadora esencial se sitúa no tanto en atribuir al Derecho un cierto contenido o forma, cuanto en considerarlo como un producto o resultado de un determinado fenómeno. Así se piensa por algunos que el Derecho es un producto de la historia; otros lo entienden como producto de la sociedad; otros como resultado de la voluntad de los jueces; en fin, otros lo conectan con los procesos y relaciones económicas y lo entienden como producto de una clase social que lo usa como instrumento de explotación y de mantenimiento de determinadas relaciones productivas.

(428) HERNÁNDEZ GIL, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, vol. I, op. cit., pág. 197.

1) *El Derecho como producto histórico.*

a') *La Escuela histórica del Derecho y sus aportaciones metodológicas.*

La Escuela histórica del Derecho fundada por Gustav HUGO y personificada generalmente en la figura de Friedrich Carl von SAVIGNY fue un movimiento de raíces románticas que polemizó con el racionalismo y con las concepciones intelectualistas del Derecho, para situarse en una línea predominantemente voluntarista, que consideraba el Derecho como una expresión cultural, como un producto del espíritu del pueblo, aunque no debe confundirse este concepto del espíritu nacional con el espíritu objetivo del idealismo hegeliano contemporáneo.

Los postulados fundamentales de la Escuela Histórica del Derecho se resumen en una concepción de la existencia humana como parte de un ente colectivo superior formado por la comunidad o las comunidades humanas en las que se integra, consideradas no desde un punto de vista estático, sino en toda su proyección histórica pasada, presente y futura. Cada momento de la vida de un pueblo está estrechamente unido y es consecuencia de las etapas precedentes y ninguna colectividad humana es libre para organizarla de cualquier modo en un momento determinado. Como dice HERNÁNDEZ GIL, la Escuela Histórica "estima que la materia del Derecho está dada por el pasado de la nación; no, sin embargo, de una manera arbitraria y de tal modo que pudiera ser ésta y la otra accidentalmente, sino procediendo de la íntima esencia de la nación misma y de su historia" (429).

Para esta concepción el Derecho está formado más que de reglas jurídicas, de *instituciones jurídicas,* es decir, relaciones humanas que, vistas en su conjunto, forman un todo unitario y a la vez son típicas, en el sentido de constituir tipos o formas de organización social. En el instituto se concentra un conjunto de reglas pero no son las reglas las que hacen el instituto, sino a la inversa, las reglas son fruto de una abstracción mental a partir de la contemplación del instituto.

---

(429) HERNÁNDEZ GIL, *Metodología de la Ciencia del Derecho,* vol. I, op. cit., pág. 94.

Metodólogicamente el historicismo otorga preeminencia a la observación o contemplación de los institutos jurídicos, contemplación que ha de servir para un correcto entendimiento de las reglas jurídicas, ya que éstas no son más que abstracciones o disecciones mentales de la realidad que está constituida por el todo (430).

Ahora bien, este empirismo metodológico de la Escuela Histórica no suponía, como en alguna ocasión se le ha objetado, el rechazo de la dogmática y de la lógica, pues a la contemplación y análisis de la realidad jurídica debía continuar la reelaboración y recomposición sistemática del Derecho. "En la misma medida que propugna el rigor histórico propugna el rigor lógico. No niega los conceptos sino los conceptos *a priori*; aquéllos encierran un contenido sólo históricamente válido y derivado de la experiencia. No niega tampoco la generalización, arma preferida de la Escuela antihistórica o filosófica, sino concretamente la generalización que no tenga por base un conocimiento empírico. Es, por consiguiente, sólo una modificación en el método lo que propugna" (431).

b') *Observaciones críticas.*

La Escuela Histórica tuvo la gran virtud de conectar el Derecho con la realidad social, poniendo en evidencia los excesos a que había conducido un exarcebado racionalismo anti-histórico. Pero también parece exorbitada la afirmación de que el Derecho es simple producto de un misterioso espíritu popular, un resultado de la historia. No hay duda de que el derecho, en tanto en cuanto puede ser contemplado como elemento integrador y a la vez conformador de la cultura de un pueblo, está vinculado a su historia, y estudiando su evolución se comprueba como ésta se va produciendo paso a paso y sin ruptura: ni siquiera las más grandes transformaciones o revoluciones políticas hacen cambiar sustancialmente al Derecho. Pero esta realidad histórica no es exclusiva ni excluyente puesto que la historicidad no es el único elemento conformador del Derecho. Muchas normas jurídicas son fruto de una voluntad predeterminada por una reflexión racional con la que se construyen los preceptos

(430) LARENZ, *Metodología de la Ciencia del Derecho,* op. cit., pág. 28.

(431) HERNÁNDEZ GIL, *Metodología de la Ciencia del Derecho,* vol. I, op. cit., pág. 104.

a través de los cuales se pretende hacer reales y operantes determinados valores que en más de una ocasión están enfrentados con los que han tenido vigencia histórica.

Con ello no negamos valor a la metodología histórica sino que, por el contrario, afirmamos que es método insustituible para dar explicación de la existencia y contenido de muchas normas e instituciones jurídicas, que sólo se comprenden si se ponen en contacto con un determinado contexto histórico. Especialmente importante es este método en el proceso de elaboración del Derecho, tanto si está dirigido a la conservación del Derecho vigente, como si las normas que se elaboran pretenden modificar o incluso hacer desparecer relaciones o situaciones jurídicas precedentes. Es decir, la admisión del método histórico no supone en absoluto conservación de lo existente, sino simplemente pone de relieve la exigencia de no ignorar el pasado.

2) *El Derecho como producto social. El método sociológico.*

a') *La sociología jurídica como única ciencia del Derecho.*

La concepción sociológica del Derecho tiene en común con la visión histórica del mismo su empirismo, el rechazo de un sistema objetivo de valores como fundamento de lo jurídico, y el constituir una reacción frente a la ruptura con la realidad que había significado la radicalización de los métodos dogmáticos. Como señala HERNÁNDEZ GIL la concepción sociológica del Derecho no se reduce a una simple sociología jurídica, como la concepción histórica no era una historia del Derecho, sino que consiste en "la asimilación por el jurista del método utilizado por la sociología, considerando que el Derecho es sólo eso: un producto sociológico, una manifestación de la vida social" (432).

El paralelismo entre historicismo y sociologismo jurídico se aprecia asimismo en lo que ambos consideran como objeto de la contemplación jurídica: la institución, como ente objetivo, y a la vez subjetivable, del que por abstracción se derivan las reglas o normas jurídicas. Más atrás hemos visto el sentido de los institutos jurídicos en SAVIGNY. Pues bien, a un autor encuadrado en la corriente socioló-

(432) HERNÁNDEZ GIL, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, vol. I, op. cit., pág. 266.

gica (aunque se trate de un sociologismo moderado) se debe la más acabada "teoría de la institución y la fundación" dentro de la línea indicada: el verdadero elemento del Derecho es la institución, que precede al Derecho objetivo entendido con conjunto de normas o de la que las normas son una consecuencia o producto (433).

Este movimiento proclama la existencia real de un derecho anterior al Estado que se encuentra en las mismas relaciones sociales, que han de ser investigadas por la sociología jurídica, única y verdadera ciencia del Derecho (434). Según EHRLICH existen tres tipos o clases de Derechos: un Derecho del Estado, que constituye la parte más

(433) Según HAURIOU "es cierto que las reglas de derecho son, para las instituciones, un elemento de conservación y de duración, pero ello no significa que las cree. Aquí está el problema: se trata de saber dónde se encuentra, en la sociedad, el poder creativo, esto es, si son las reglas de derecho las que crean las instituciones o si más bien son las instituciones quienes crean las reglas de derecho gracias a la potestad de gobierno que contienen. El sistema de reglas de derecho objetivo ha caído de frente a este problema de iniciativa y de creación. Admitir la creación de las instituciones sociales por obra de la regla del Derecho sería como admitir su creación por obra del ambiente social, que se presupone creador de las reglas mismas. Se trata de un error demasiado evidente: el ambiente social posee sólo una fuerza de inercia que deviene poder de refuerzo de las iniciativas individuales cuando las hace suyas o, al contrario poder de inhibición o de inacción cuando las rechaza" (HAURIOU, *Teoría dell'istituzione e della fondazione,* trad. di Cesarini Sforza, Giuffré. Milano, 1967, págs. 9 y 10).

(434) "En su *Grundlegung der Soziologie des Rechts,* aparecida en 1913, expone EHRLICH que "la ciencia independiente del derecho, que no quiere servir a fines prácticos, sino al conocimiento puro, que no trata de palabras, sino de hechos", es la sociología jurídica (p. 1). La dogmática práctica, por el contrario, es sólo "el arte de hacer servible solamente el derecho a las necesidades especiales de la vida jurídica por consiguiente, algo completamente distinto de la Ciencia del Derecho" (p. 198). La ciencia sociológica del derecho del futuro proporcionará a la dogmática base científica pura (p. 273); pero esta "se quitará para siempre la ridícula máscara de la formación del concepto y de la construcción abstracta" y, con ello, se transformará esencialmente (p. 274). La sociología jurídica es, por tanto, la *única ciencia* posible, del derecho, porque no se detiene "en las palabras", sino que dirige su mirada a los hechos en los que se asienta el derecho, porque "como toda ciencia auténtica" "intenta profundizar", mediante el método "inductivo", es decir, "mediante la observación de hechos y recopilación de experiencias, nuestro conocimiento de la esencia de las cosas" (p. 6). Si en alguna parte se percibe claramente la influencia del concepto positivo de las ciencias, es aquí" (Karl LARENZ, *Metodología de la Ciencia del Derecho,* op. cit., pág. 78).

pequeña del Derecho; un Derecho de los jueces y de los juristas, en que se encuentra el origen de las normas jurídicas estatales, y que está constituido por todas las decisiones judiciales que se pronuncian sobre casos o situaciones nuevas no previstas claramente por las leyes, que son la mayoría, pues, aunque los jueces suelen fundar sus decisiones en base a la cita de preceptos legales, estas referencias a la ley no son más que decisiones del juez falsamente atribuidas al legislador; y, en fin, existe un Derecho de la sociedad, el más importante de todos, por el que se regulan infinidad de relaciones jurídicas sin intervención de los jueces y sin que estén clara y expresamente previstas por las leyes (435). La única disciplina que se enfrenta con esta realidad en una actitud verdaderamente científica es la sociología jurídica, pues verdaderamente la ciencia dogmática del Derecho adopta una actitud política.

Desde el punto de vista estrictamente metodológico el sociologismo jurídico se apoya fundamentalmente en la observación de la realidad social como actividad con la que se llega al conocimiento del Derecho. El estudio de éste no debe realizarse, pues, partiendo de los principios jurídicos normativos, ni de las mismas normas jurídicas, sino de la estructura y realidad sociales. El método sociológico implica además un rechazo radical y tajante de los métodos formales y dogmáticos, a los que niegan el carácter de científicos: "observación de las realidades, observación de los hechos: eso es todo. Tal ley, que preside el conocer en general, preside también el conocer jurídico y es base y módulo de la investigación científica. Pero esto que afirma en la esfera del conocer no es —ni podía serlo— sino una consecuencia de lo que postula en la esfera del ser. El Derecho mismo está integrado en los hechos. Una noción de Derecho no tiene realidad más que en la medida que es la síntesis de los hechos reales; una fórmula jurídica no tiene valor más que en la medida en que se expresa en un lenguaje abstracto una realidad social, fundamento de una regla de conducta y de una institución positiva" (436).

---

(435) HERNÁNDEZ GIL, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, vol. I, op. cit., págs. 282 y ss.

(436) Así resume HERNÁNDEZ GIL el pensamiento de DUGUIT: cfr. HERNÁNDEZ GIL, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, vol. I, op. cit., pág. 268.

b') *Necesidad de conectar el Derecho con la realidad social y excesos del sociologismo jurídico.*

Es cierto que el jurista no debe prescindir de la observación de la realidad social, pues de otro modo se incurre en el riesgo de elaborar un Derecho que no sirva para nada, semejante —usando la conocida metáfora de IHERING— a un artístico reloj que ha sido proyectado sin pensar en que ande. Pero el grave defecto de esta doctrina consiste en pretender *sustituir,* con la observación de los hechos, el método jurídico de elaboración de conceptos y principios a partir de la norma, y la posterior deducción que de ellos se deriva. Para poder realizar un verdadero estudio crítico y obtener un conocimiento de lo que el Derecho *es,* se hace imprescindible conocer la realidad social sobre la que opera y hay que observar al Derecho operando, pero ello no significa que el Derecho deba confundirse con la realidad social, pues sería entonces imposible que el Derecho ejerciera la función de encauzamiento y ordenación de esa realidad, que es evidente que realiza. Por tanto el método jurídico no puede confundirse con el método sociológico, aunque aquél debe completarse con una actividad más a realizar: la de la observación de la realidad. Esta recíproca exigencia de complementariedad, pero no identificación entre el método jurídico y la observación del hecho social, se aprecia en prestigiosos autores que defienden un concepto normativo, aunque no exclusivamente formalista, del Derecho.

Así CARNELUTTI comparaba el jurista que se limita a construir desde la sola base de la norma jurídica, con el zoólogo que, para conocer un buey, se contenta con saber que tiene cabeza, tronco, patas y cuernos: "los artículos del Código no dicen mucho más respecto a cada contrato; y, desgraciadamente, los maestros del Derecho, cuya experiencia en cuestión de contratos o, al menos, de muchas especies de ellos se quedan en ese punto, no son del todo raros. Verdad es que en la escuela, no sólo no teníamos contratos *vivos* que ver, sino tampoco contratos *embalsamados,* ni siquiera un atlas de los contratos, y debíamos contentarnos con descripciones del tipo de aquélla que he imaginado un poco antes" (437). "La investigación

(437) CARNELUTTI, *Metodología del derecho,* op. cit., pág. 25. Más adelante, en la página 37 de esta misma obra, se lee: "Importa quitar de la cabeza a los jóvenes el prejuicio de que los libros sean su material experi-

de las necesidades e intereses reales que consituyen la trama de la vida civil —dice CASTÁN TOBEÑAS— es, sin duda, un auxiliar indispensable de todo estudio serio del Derecho y de toda función interpretativa. Pero incurren en notoria exageración las Escuelas modernas que tienden a utilizar dicha indagación de un modo exclusivo, suplantando los métodos propios de la ciencia jurídica, que hoy por hoy es esencialmente normativa, y ha de proponerse, de modo fundamental, el conocimiento de las normas, en su conexión, eso sí, con el de las relaciones sociales que éstas gobiernan, o, en otros términos, la *disciplina jurídica* de las relaciones de la vida, el fenómeno jurídico en sus dos inseparables elementos: el elemento formal (la *norma*) y el elemento material (las *relaciones humanas* dentro de la vida social)" (438).

Igualmente afirma HERNÁNDEZ GIL que "la constatación de hechos sociales puede ser base inmejorable para un método jurídico; mas no puede erigirse en único cometido de éste. Lo que al jurista le interesa específicamente es el significado jurídico de tales hechos, su fuerza vinculante; y del análisis de los hechos en sí no se puede obtener. Hay una línea divisoria entre lo que es hecho social y hecho jurídico que un método puramente sociológico no está en condiciones de señalar. Porque descuida la consideración de un punto de referencia normativo que es el que forzosamente ha de marcar la

---

mental. Uno de los frutos más comunes de estos prejuicios es la manía de las citas, las cuales no sólo hacen pesados nuestros trabajos, sino que francamente los deforman. Hay muchos bravos muchachos que después de haber trazado sus conceptos pretenden con una copiosa bibliografía demostrar que están archinutridos de experiencia. El infalible buen sentido popular los llama *ratones de biblioteca.* Por mi parte, después de haber permanecido entre los libros algún tiempo, he sentido la necesidad de abrir de par en par una ventana. Probablemente este es el secreto de aquello poco que he podido hacer en el campo de la ciencia. He tenido siempre la sensación de que para mi sabiduría contaban más los hombres que los libros, y me he zambullido en la vida. Ninguna de las experiencias que he vivido por la ciencia ha sido perdida; ni tampoco aquellas infinitamente amargas, no tanto por la derrota súbita (*sic,* aunque probablemente la traducción correcta hubiera sido "sufrida") como por la injusticia sufrida. Hay que perder para aprender a triunfar, y hay que haber visto pisoteado el derecho propio o el de otro, para sentir crecer en el alma la certeza de aquellas supremas leyes éticas, en comparación con las cuales la omnipotencia del derecho parece una miserable ilusión".

(438) CASTÁN TOBEÑAS, *Teoría de la aplicación e investigación del Derecho,* op. cit., pág. 102.

pauta para la apreciación de los hechos" (439). "Es absurda la pretensión de sustituir el método jurídico por el sociológico. La llamada "Escuela penal sociológica" (la de FERRI, o la más moderada de von LISTZ) o no es escuela jurídica, o es una contradicción en sí misma. No puede hacer otra cosa que describir el Derecho como un fenómeno de la vida social" (440).

3) *El Derecho como producto judicial. El método de la libre jurisprudencia.*

a') *La escuela del Derecho libre y su insuficiente concepto de la norma.*

Emparentada con la anterior está la escuela del Derecho libre, tanto en los autores que la defiendan (Eugen EHRLICH proclamó en 1903 la libre investigación y la libre ciencia del Derecho), cuanto en el punto de negar que el Derecho se encuentra encerrado en la Ley. La libre jurisprudencia entiende que el Derecho está constituido por las decisiones judiciales que no se limitan a ser correas de transmisión del contenido de las leyes, sino que en cada caso realizan una labor creadora en la que la ley no pasa de ser más que materia prima, susceptible de varias interpretaciones entre las que el juez debe elegir la más conveniente. Se considera a Oscar BÜLOW como precursor de este movimiento (441), que fue elevado a su más radical formulación por KANTOROWICZ, que considera que la realidad demuestra que el juez no se halla vinculado por la norma, pues la voluntad de encontrar una determinada solución al caso es lo que le conduce y guía en la búsqueda de la norma a aplicar y, por otra parte, dicha norma no contiene soluciones ciertas sino que permite siempre varias alternativas entre las que el juez opta libremente con su personal criterio.

Esta teoría no ofrece, no obstante, una solución clara sobre el valor de la norma y el sentido en que ésta limita al juez, ya que no llega a negarse por completo valor jurídico a la misma: "El juez

(439) *Metodología de la ciencia del Derecho*, vol. I, op. cit., págs. 288 y 289.

(440) SAUER, *Introducción a la Ciencia del Derecho*, Ed. Labor, Barcelona, 1930, pág. 162.

(441) Cfr. Karl LARENZ, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, op. cit., pág. 75.

puede y debe prescindir de la ley, en primer lugar, si le parece que la ley no le ofrece una decisión carente de dudas; en segundo lugar, si no le parece verosímil con arreglo a su libre y concienzuda convicción que el poder estatal existente en el momento del fallo habría dictado la resolución que la ley reclama. En ambos casos dictará el juez la sentencia que según su convicción el actual poder del Estado habría dictado si hubiese pensado en el caso de autos. Si el juez no fuese capaz de formar su tamaña convicción, se inspirará en el Derecho libre" (442). De las palabras transcritas se desprende que la pretendida libertad judicial casi queda reducida a una interpretación no estrictamente literalista, y a la defensa de la analogía o el recurso a los principios generales del Derecho para completar las lagunas de la ley. En este sentido podría decirse que las opiniones de la Escuela libre del Derecho gozan de general aceptación.

b') *Aportaciones metodológicas.*

Pero ahora nos interesan fundamentalmente los aspectos metodológicos y, desde ese punto de vista, sí que puede destacarse la importancia que esta Escuela atribuye al estudio y observación de las decisiones jurisprudenciales. Por nuestra parte compartimos enteramente esta preocupación. Ya que las decisiones judiciales integran el Derecho, en la medida en que la labor de los Tribunales no puede ser concebida como un puro automatismo de aplicación de preceptos absolutamente claros en su contenido y en el ámbito de su aplicación, sino que, por el contrario, en la aplicación de la norma se ejerce una función que en alguna medida puede considerarse creadora. Partiendo de la premisa de que el juez debe aplicar la ley y no dispone de un poder jurídico de invención del Derecho, es necesario admitir que la actividad judicial tiene ciertos flecos o aspectos creativos como lo tiene todo proceso de conocimiento.

El juez para aplicar el Derecho tiene previamente que conocerlo y, como hemos dicho ya en anteriores ocasiones, el conocimiento implica una relación entre un sujeto y un objeto por lo que no debe minusvalorarse ni desdeñarse la carga de subjetividad que el proceso conlleva. CARNELUTTI lo expresaba con una afortunada y apropiadísima metáfora: "todos sabemos que la misma interpretación es una crea-

(442) KANTOROWICZ, "La lucha por la Ciencia del Derecho" en *La Ciencia del Derecho*, Buenos Aires, 1949, págs. 332 y 333.

ción; y no hay gran diferencia entre el intérprete de la música y el intérprete de una ley; quiero decir que para ser científico hay que ser primero artista del Derecho. La verdad es que leer el Código es como leer una partitura; según que pase o no pase por el cerebro de TOSCANINI, la música de WAGNER es una cosa u otra. ¿Cuánto pone el creador y cuánto el re-creador? Nosotros no tenemos delante ni siquiera la fórmula original de la idea del legislador, del juez o del contratante, porque esa fórmula no es un acto, sino algo así como una copia. El acto mismo es antiguo de años o de siglos. ¿Quién se maravillará de que haya algo de arbitrario en la posición de algunos datos?" (443). Estas palabras están dirigidas a la actividad del científico, pero pueden igualmente aplicarse a la actividad del juez en cuanto ésta se entienda como meramente aplicativa de la norma, ya que para aplicar es previamente necesario conocer.

Aparte de ello tampoco puede negarse que los Tribunales tienen que pronunciarse a veces sobre casos no previstos por las normas, realizando una función integradora del Derecho a través del recurso a la analogía en cualquiera de sus formas: analogía *legis*, analogía *iuris argumentum a maiore ad minus*, argumento *a contrario*, reducción teleológica. Incluso considerando que la función judicial se extiende más allá de lo que es el simple argumento analógico, rebasando incluso el *sentido inmanente del fin de la ley*, como dice LARENZ, siempre que el juez disponga de puntos de apoyo objetivos como lo son la naturaleza de las cosas o un principio jurídico-ético, o la necesidad indeclinable del tráfico jurídico (444).

En definitiva, debe darse a la jurisprudencia el lugar que le corresponde en el proceso de conocimiento del Derecho y reconocer la aportación metodológica de la Escuela de jurisprudencia libre, al atribuir a ésta un valor y una importancia que el conceptualismo positivo y formalista desconocía.

---

(443) CARNELUTTI, *Metodología del derecho*, op. cit., pág. 37.

(444) Cita LARENZ como ejemplo la admisión del "constitutum possessorium", como medio de alcanzar el resultado de la prenda sin desplazamiento no autorizado por el Código civil alemán. Para una exposición más detallada de la función innovadora de la jurisprudencia en estos casos excepcionales en los que se produce un "estado de necesidad del Derecho, es decir, una situación en que la idea del derecho se vería perjudicada", véase Karl LARENZ, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, op. cit., págs. 315 y ss.

4) *El Derecho como producto de las relaciones económicas e instrumento de dominación de clase. El uso alternativo del Derecho.*

El pensamiento marxista sobre el Derecho y sus derivaciones es un tema que merece más detenimiento en su exposición, por estar enraizado en una peculiar concepción del mundo y de la realidad que ha tenido una influencia notoria en el pensamiento de este siglo, y porque hoy día está vigente la polémica sobre la misma.

a') *Presupuestos y postulados del materialismo histórico.*

La concepción del Derecho, como ideología, es decir, como entramado de ideas que pretenden justificar unas determinadas relaciones sociales, o, dicho de otro modo, como superestructura que se origina en un cierto estado del desarrollo histórico de la humanidad, como consecuencia y al servicio de la verdadera realidad social que son las relaciones de producción, que en esa fase del desarrollo histórico se basan en la apropiación de los medios productivos por quienes no participan directamente en la producción de los bienes materiales, es el núcleo central del pensamiento marxista sobre el Derecho.

El punto de partida de esta concepción del Derecho se sitúa en una profesión de fe materialista, que lleva a la negación de la libertad del hombre (445) y a la reconducción de la ciencia al estudio de la materia (446) en sus movimientos y cambios, que se rigen por las

(445) En el prólogo a la primera edición alemana de *El Capital* leemos las siguientes esclarecedoras palabras: "No pinto en absoluto de color de rosa las figuras del capitalista y del terrateniente. Pero aquí se trata de personas solamente en tanto son la personificación de categorías económicas, portadoras de relaciones la clase e intereses determinados. Mi punto de vista, que concibe el desarrollo de la formación económica social como un proceso histórico natural, puede, menos que ningún otro, hacer responsable al individuo de unas relaciones en las que socialmente es su criatura, por mucho que subjetivamente se alce sobre ellas" (Karl MARX, *El Capital*, tomo I, libro I, Akal Editor, Madrid, 1976, págs. 18 y 19).

(446) En el concepto filosófico de LENIN, que no es reproducción del concepto físico, materia es una realidad objetiva independiente y anterior a la conciencia humana, que se sitúa en coordenadas espaciales y temporales en permanente cambio. La conciencia y el pensamiento no son más que derivaciones de la materia, en oposición radical a la teoría kantiana del conocimiento

leyes de la dialéctica (447), en una visión triádica de los procesos evolutivos, que comienza con la afirmación de una cosa que engendra su negación y desemboca en una superación que hace desaparecer a ambas.

La aplicación del materialismo dialéctico al estudio de la sociedad conduce a ver en ella una realidad material en permanente cambio hacia un nuevo modelo de relaciones sociales. Como realidad material se entienden una serie de factores (geográficos, demográficos, etc.), pero entre todos ellos el que le da carácter a la sociedad, el que que en último término determina la historia de la vida real es el modo de procurarse los medios de subsistencia, modo que depende de cómo se estructuran las relaciones entre los factores productivos. Como indica BOCHENSKI, "las fuerzas de producción constan de cuatro factores: los instrumentos de producción, los hombres que los ponen en movimiento, la experiencia en la producción y la destreza en el trabajo. Todo trabajo productivo es siempre social. Sólo el hecho del trabajo da origen al cambio de relaciones entre los hombres; estas relaciones dependen de las fuerzas de producción. La producción tiene tres características: 1) Siempre está en estado de transformación. 2) La transformación empieza siempre en transformación de los instrumentos de trabajo; en dependencia y concordan-

---

(vid. HERNÁNDEZ GIL, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, vol. II, Gráficas Udina, Madrid, 1971, pág. 60).

(447) La dialéctica no es sólo una teoría del ser, es decir, una ley que rige la evolución de la materia, sino una metodología, una teoría del conocimiento y de la lógica. La aplicación de la dialéctica al método se resume en tres proposiciones: 1) Dado que los fenómenos están unidos unos con otros, ningún fenómeno único de la naturaleza es comprensible si se le toma aisladamente. Por tanto, la primera regla reza: los fenómenos deben ser considerados de tal modo que se tenga en cuenta lo que les rodea. 2) Puesto que todo lo que existe está en devenir y es un producto del devenir, el método dialéctico exige que los fenómenos sean considerados no solamente desde el punto de vista de su relación y condicionamiento mutuos, sino también desde el punto de vista de su movimiento, de su cambio, de su evolución; es decir, debe emplearse un método genético. 3) Si en la evolución lo nuevo sustituye a lo viejo, lo importante, ante todo, no es lo que un momento dado aparece como firme, pero con tendencia ya a declinar, sino lo que nace y se desarrolla; por consiguiente es el futuro de las cosas lo que ante todo debe tenerse en cuenta; el método aquí enseñado es una especie de método teológico (*sic*)" (BOCHENSKI, *El materialismo dialéctico*. Ed. Rialp, Madrid, 1976, pág. 175).

cia con ellos, cambian todos los factores restantes, hasta las relaciones de producción. 3) Las nuevas fuerzas y relaciones de producción se forman ya en el seno de la sociedad vieja, porque los hombres no son libres en su elección de éste o aquél modo de producir, y cuando mejoran sus instrumentos de producción no pueden prever los resultados sociales a que han de conducir estas mejorías. Hay cinco etapas fundamentales en el desarrollo de las fuerzas de producción y cinco tipos-base (*formacija*) de relaciones de producción correspondientes con ellas: 1. Relaciones de producción de la sociedad primitiva (instrumentos de piedra, arcos, flechas). 2. Esclavitud (instrumentos de metal). 3. Feudalismo (arado y telar). 4. Capitalismo (máquinas). 5. Socialismo (gran industria mecanizada)" (448). Por tanto son los medios de producción los que dan lugar a los diferentes tipos de relaciones productivas, que se diferencian unas de otras en función de cómo se configuren la titularidad o propiedad de los medios productivos.

En la sociedad capitalista esa propiedad corresponde a unos pocos individuos que los explota, debiendo los demás venderse a sí mismos, es decir, vender su trabajo para conseguir los medios de subsistencia. Por tanto, en este tiempo histórico de sociedad capitalista los hombres quedan divididos en clases, entendiendo por clase, según Lenin, "un grupo de hombres caracterizado por su posición en un sistema histórico determinado por la producción social, por sus relaciones con los medios de producción, por su papel en la organización social y por su manera de poseer o participar de la riqueza social" (449). En la sociedad capitalista existe una clase de personas que detentan los medios de producción y que, de acuerdo con las leyes de la dialéctica, engendran a su contrario, que es la clase oprimida, desposeída, proletaria. De la oposición de los contrarios surge la tesis, que es explicada del siguiente modo por ENGELS: "El modo capitalista de producción, al convertir más y más en proletarios a la inmensa mayoría de los individuos de cada país, crea la fuerza que, si no quiere perecer, está obligada a hacer esa revolución. Y, al forzar cada vez más la conversión en propiedad del Estado de los grandes medios socializados de producción, señala ya por sí mismo el camino por el que esa revolución ha de producirse. *El proletariado toma en sus manos el poder del Estado y*

(448) BOCHENSKI, *El materialismo dialéctico,* op. cit., págs. 182 y 183.
(449) BOCHENSKI, *El materialismo dialéctico,* op. cit., pág. 184.

comienza por convertir los medios de producción en propiedad del Estado. Pero con este mismo acto se destruye a sí mismo como proletariado, y destruye toda diferencia y todo antagonismo de clases, y con ello mismo, el Estado como tal" (450).

b') *La concepción marxista del Derecho.*

Las fuerzas productivas y las relaciones de producción constituyen, pues, la realidad social, y explican cómo es y cómo evoluciona la sociedad. También se dice que las relaciones de producción son la base o estructura de la sociedad. Sobre esa base o estructura se instauran las ideologías que no son reales, sino que se trata de construcciones o invenciones ideales de una clase que sirven para justificar y mantener a ésta en su situación privilegiada. Entre estos instrumentos ideológicos el Derecho es uno más, junto con la moral, el arte, la religión, la filosofía. Por tanto el derecho está vinculado a una forma "real" de organización social que corresponde al sistema productivo capitalista y clasista. En el momento que la evolución histórico-natural desemboque en la sociedad comunista, en la que los medios de producción son poseídos por todos, y desaparezcan las clases, el Derecho desaparecerá pues ya no tendrá misión alguna que cumplir. El Derecho y el Estado —en famosa expresión de ENGELS— no es abolido, se extingue (451).

---

(450) F. ENGELS, "Del socialismo utópico al socialismo científico", en C. MARX y F. ENGELS, *Obras escogidas*, tomo II, Ed. Progreso, Moscú, pág. 148.

(451) El proceso se describe por ENGELS, en su obra *Del socialismo utópico al socialismo científico.* El siguiente texto es continuación del citado en la nota precedente: "La sociedad, que se había movido hasta el presente entre antagonismos de clase, ha necesitado del Estado, o sea, de una organización de la correspondiente clase explotadora para mantener las condiciones exteriores de producción, y, por tanto, particularmente, para mantener por la fuerza a la clase explotada en las condiciones de opresión (la esclavitud, la servidumbre o el vasallaje y el trabajo asalariado), determinadas por el modo de producción existente. El Estado era el representante oficial de toda la sociedad, su síntesis en un cuerpo social visible; pero lo era sólo como Estado de la clase que en su época representaba a toda la sociedad: en la antigüedad era el Estado de los ciudadanos esclavistas; en la Edad Media el de la nobleza feudal; en nuestros tiempos es el de la burguesía. Cuando el Estado se convierta finalmente en representante efectivo de toda la sociedad será por sí mismo superfluo. Cuando ya no exista ninguna clase social a la que haya que mantener sometida; cuando desaparezcan, junto con la dominación de clase, junto con la lucha por la existencia individual, engendrada por la actual anarquía de la producción, los choques y los excesos resultantes de esto, no habrá

c') *Observaciones críticas a la identificación del poder con el poder económico.*

Obviamente no es este lugar para entrar en una crítica minuciosa del concepto marxista del Derecho pues sólo nos corresponde ahora el examen de sus planteamientos metodológicos, pero no está de más señalar que para nosotros constituye un error, y además un error peligroso minimizar la importancia de los poderes no económicos para atribuir a las relaciones productivas la responsabilidad de la dominación y de las injusticias (452); por otro lado, no menos diff-

---

ya nada que reprimir ni hará falta, por tanto, esa fuerza especial de represión que es el Estado. El primer acto en que el Estado se manifieste efectivamente como representante de toda la sociedad: la toma de posesión de los medios de producción en nombre de la sociedad, es a la par su último acto independiente como Estado. La intervención de la autoridad del Estado en las relaciones sociales se hará superflua en un campo tras otro de la vida social y cesará por sí misma. El gobierno sobre las personas será sustituido por la administración de las cosas y por la dirección de los procesos de producción. *El Estado no es abolido*; se extingue" (ENGELS, "Del socialismo utópico al socialismo científico", op. cit., págs. 148 y 149).

(452) Decimos "peligroso" error porque puede obnubilar a quien lo padece, impidiéndole ver otras formas, incluso más brutales, de explotación. Paradójicamente el marxismo, que proclama la acción política pues el conocimiento no es meramente contemplativo, sino práctico ("Los filósofos no han hecho más que interpretar de diversos modos el mundo, pero de lo que se trata es de transformarlo": MARX, "Tesis sobre Feuerbach", en C. MARX y F. ENGELS, *Obras escogidas*, Tomo II, Ed. Progreso, Mscú, pág. 403), sostiene la impontencia de la acción política, puesto que el desarrollo y evolución social dependen de las relaciones y medios de producción. Sin embargo no es cierto que el poder se reduzca a la posesión de riquezas, ni que el poder político no puede limitar el uso del poder económico y hasta convertirse en explotador si no se le controla. Dice Karl POPPER que "MARX descubrió la significación del poder económico y es comprensible que haya exagerado su magnitud. Así, él y sus discípulos, ven el poder económico por todas partes, y el pilar de todas sus argumentaciones es éste: el que tiene dinero tiene poder, porque si así lo quiere puede comprar las pistolas y los pistoleros. Pero en realidad se trata de un argumento indirecto, pues se apoya en la admisión implícita de que tiene el poder aquél que posee armas. Y si el que está armado se percata de esto, entonces no tardará mucho en poseer a la vez, armas y dinero. Sin embargo, en un capitalismo sin trabas, cabe el argumento de Marx, hasta cierto punto, pues un régimen dedicado a crear instituciones para el control de las armas y de los pistoleros pero no del poder que da el dinero, tenderá a caer bajo su influencia... Es sólo la activa intervención del Estado la protección de la propie-

cil es aceptar la relativización y subordinación de todos los valores en aras de un valor fatal absoluto y sacralizado: el progreso hacia una sociedad, en la que no habrá tensiones ni conflictos que regular jurídicamente por haber desaparecido las relaciones económicas de explotación (453). Frente a estos dos defectos fundamentales, es preciso reconocer la aportación del marxismo a la filosofía del Derecho, que consiste en hacer que se comprenda la importancia que la estructura social y las relaciones económicas tienen en el proceso de creación del Derecho, y cómo éste puede ser muchas veces explicado en función de esos intereses subyacentes, aparte de que entren en juego o no otros valores. Y, por otro lado, no cabe desconocer —para realizar un enjuiciamiento objetivo y haciendo un uso analógico de los métodos de Marx— que la teoría jurídica marxista se explica y comprende en el contexto social en que fue formulada, ya que la inhibición del Estado, defensor de la igualdad formal, ante los procesos económicos provocó un verdadero gansterismo económico, consecuencia lógica de la paradoja de la libertad de POPPER (la libertad, si es ilimitada, se anula a sí misma) (454). Este mismo

---

dad mediante leyes respaldadas por sanciones físicas la que hace de la riqueza una fuente potencial del poder, pues sin esta protección los hombres no tardarían en verse despojados de su riqueza. El poder económico depende totalmente por lo tanto, del poder político y físico... Debe desecharse el dogma de que el poder económico se halla en la raíz de todo mal, sustituyéndolo por la concepción de que han de tenerse en cuenta todos los peligros derivados de *cualquier* forma de poder incontrolado. El dinero como tal no es particularmente peligroso, salvo en el caso de que pueda servir para adquirir poder, ya sea directamente o esclavizando a los seres económicamente débiles que deben venderse para poder vivir" (Karl R. POPPER, *La sociedad abierta y sus enemigos*, vol. II, trad. Eduardo LOEDEL, Ed. Paidos, Buenos Aires, s. f., págs. 163 a 165).

(453) "Sin embargo, desde el punto de vista de la filosofía del Derecho es muy poco probable que si el mundo capitalista llega a desaparecer, el Estado comunista mundial languidezca y se realice la Era sin Estado profetizada por Marx. Las luchas que por el poder han ocurrido dentro de la Unión Soviética, demuestran que el Estado —es decir, el orden económico y la distribución del poder— no es sólo cuestión de intereses económicos ni de comportamientos, incluyendo el control de los medios de producción, sino que es también cuestión de predominio personal y de realización de puntos de vista que pueden deberse a desacuerdos ideológicos y tecnológicos" (Carl FRIEDRICH, *La Filosofía del Derecho*, op. cit., págs. 216 y 217).

(454) Vid. POPPER, *La sociedad abierta y sus enemigos*, vol. I, op. cit., página 192.

autor, profundo y desapasionado crítico del marxismo, dice que "no fueron solamente las ideas generales de Marx acerca de las relaciones entre el sistema económico y el político las que sufrieron, de este modo, la influencia de su experiencia histórica; en efecto, también sus ideas concernientes al liberalismo y, en particular, a la democracia, a las que juzgaba meros velos destinados a encubrir la dictadura de la burguesía, suministraron una interpretación perfectamente adecuada de la situación social de su tiempo; tanto que desgraciadamente la triste experiencia no tardó en corroborarla. No podía ser de otro modo; Marx vivió, especialmente durante su juventud, un período de la más desvergonzada y cruel explotación, que no obstante, encontraba cínicas defensas por parte de apologistas hipócritas que recurrían al principio de la libertad humana, al derecho del hombre de determinar su propio destino, y a participar libremente de los contratos que consideraba favorables a sus intereses" (455). La lectura del angustioso relato que de las condiciones de trabajo de su época hace Marx en el capítulo VIII del libro primero de *El Capital* (456), justifica que POPPER diga que la ardiente protesta de aquél contra tales abusos "le aseguraría para siempre un lugar entre los libertadores de la humanidad" (457).

---

(455) Karl POPPER, *La sociedad abierta a sus enemigos*, vol. II, op. cit., pág. 155. Bertrand RUSSELL, comentando la contradicción entre la teoría de la evolución irreversible hacia la sociedad comunista y la predicación de la acción política revolucionaria violenta, opina que "de hecho, naturalmente este aspecto de la teoría parece ser fundamentalmente un reflejo de la desesperada situación de la clase obrera en el siglo XIX. Constituye un buen ejemplo de la propia interpretación económica de la historia que propugna Marx, y que explica las concepciones y teorías de una época determinada en función del orden económico existente. Esta doctrina se acerca peligrosamente al pragmatismo al menos en un aspecto, porque parece como si estuviésemos suprimiendo la verdad en beneficio de prejuicios económicamente condicionados. Si planteásemos la misma pregunta en torno a esta misma teoría, tendríamos que decir que, también ella, no hace sino reflejar ciertas condiciones sociales en un momento dado. Pero aquí el marxismo, implícitamente hace una excepción en su propio beneficio. Porque sostiene que la interpretación económica de la historia según el sistema del materialismo dialéctico es la concepción verdadera" (Bertrand RUSSELL, *La sabiduría de Occidente*, op. cit., pág. 273).

(456) Págs. 309 y ss. de la edición antes citada.

(457) POPPER, *La sociedad abierta y sus enemigos*, vol. II, op. cit., pág. 156.

d') *El antiformalismo de las corrientes de pensamiento jurídico marxista moderno.*

Pero dejemos ya las premisas filosóficas y vayamos al método jurídico. En realidad se puede decir que el método jurídico marxista no existe, puesto que niega la existencia del Derecho como objeto real de conocimiento. Más que nada esta doctrina se resuelve en una acerba crítica del dogmatismo y formalismo jurídico, con virulentos ataques a los conceptos jurídicos, como se manifiesta en recientes obras de juristas que se enmarcan en esa línea de pensamiento. Así Pietro BARCELLONA, destacado miembro de una corriente italiana que busca la renovación de la cultura jurídica, según él anclada en las proposiciones kantianas, smithianas y savignynianas que separan respectivamente el derecho de la moral, la realidad económica y la social, afirma que los conceptos jurídicos no son más que un método de manipular los hechos, reduciéndolos a estereotipos previamente elaborados. Claro que su crítica, si bien se observa, se dirige contra un conceptualismo rabioso que prescinde totalmente de las condiciones sociales en que el Derecho debe aplicarse, y lo cierto es que quienes defienden el método conceptual no suelen llevarlo hasta esos extremos, o al menos no lo pretenden hacer conscientemente. Lo verdaderamente rechazable, a nuestro juicio, es tratar de forzar los hechos para introducirlos en las categorías a costa de reformarlos, ya que la postura correcta es la contraria: la categoría jurídica es una abstracción del dato jurídico y cuando éste no entra en aquélla o se rechaza la categoría por no estar bien definida, o se inventa otra nueva: esto, por lo demás, no es sino aplicar la ortodoxia del método inductivo.

Vemos cómo se expresa BARCELLONA en relación con el método jurídico de elaboración de conceptos a partir del dato normativo por abstracción lógica:

> "El problema que ha de plantearse en este punto es comprobar si efectivamente las cosas son así; si las operaciones de que estamos hablando son operaciones puramente lógicas.
>
> A este fin debemos aclarar ante todo con qué método, con qué criterios se elaboran estos conceptos: como es sabido estos conceptos se elaboran con el criterio y con el método de la abstracción generalizadora. La multiplicidad de los objetos, la multiplicidad de los sujetos (cada uno con su propia individualidad específica) se reduce a la unidad mediante la selección de las cualidades comunes.

> Por medio de la abstracción generalizadora, toda relación material se depura de las determinaciones subjetivas y objetivas y queda propuesta como esquema o modelo generalmente válido por efecto de la misma fuerza lógica de la abstracción... Es fácil darse cuenta entonces que todas las operaciones de abstracción, presuponen una elección: la afirmación del carácter esencial de una cualidad respecto a otras que no se consideran esenciales a los fines de la unificación en una única categoría.
>
> ¿Cómo se legitima esta elección? ¿Puede estar fundada en términos lógicos? En verdad, la afirmación de la esencialidad de una cualidad particular de un sujeto o de un objeto no está jamás apoyada sobre la base de una demostración lógica. Es el resultado de una valoración, de un juicio de valor "condicionado" desde el punto de vista preelegido y, a su vez, expresivo de la específica situación histórica del sujeto y del tipo de *base económica* que caracteriza una cierta formación social... La ciencia jurídica no hace nunca referencia ni a la base económica ni a los modelos culturales. El discurso comienza allí donde es posible presentarlo como una operación puramente lógica... De esta forma se realiza, en efecto, un proceso de "idealización" del Derecho y de las categorías jurídicas, que transtorna la relación entre derecho e historia, entre instituciones y estructuras económico-sociales... Las categorías jurídicas presentadas como elaboraciones conceptuales independientes de los condicionamientos históricos, acaban con ser un instrumento de "valoración" de las relaciones de poder existentes, acaban con dar valor a la realidad así como es, impidiendo hacer cualquier crítica del modelo de desarrollo social... El jurista debería solamente salir del cerco mágico de sus fórmulas abstractas, del cerrado horizonte de las normas y afrontar directamente el problema de los contenidos materiales de la justicia. Pero haciéndolo así, claro está, debería renunciar a la aparente esterilidad axiológica de sus construcciones, a la indiferencia respecto de los valores, a la neutralidad respecto de los conflictos. Debería sumergirse en la política, en la ética, en la práctica" (458).

Las frases que acabamos de transcribir suponen un rechazo de los conceptos jurídicos, porque se hace de ellos un uso que, desde el punto de vista ético y político, se presenta como inocuo. Pero, ¿es esto cierto? A mi juicio no, porque no es ninguna necesidad lógica el contemplar las instituciones jurídicas como desconectadas de todo tipo de valores: la categoría jurídica en sí es neutra, pero se basa —y esto debe conocerlo el jurista— en unos presupuestos sociales,

(458) Pietro BARCELLONA, *L'educazione del giurista*, De Donato ed., Bari, 1973, págs. 37 y ss.

económicos e históricos que la explican. Puede perfectamente compatibilizarse el método lógico-conceptual con la comprensión de la función social de un instituto jurídico, aunque sí puede ser cierto, y conviene prevenirse contra ello, que la excesiva atención al dato formal puede a veces oscurecer ese análisis causal y valorativo, que también al jurista compete. Ahora bien, para llegar a esta conclusión ya eran suficientes las aportaciones del sociologismo jurídico. Lo que aquí se añade es la negación de todo otro método, lo cual concuerda con la visión del Derecho como ideología.

Lo que tampoco parece aceptable es que la selección de datos en el proceso de abstracción para elaborar las categorías jurídicas sea una decisión arbitraria de quien las elabora. Concuerdo en que en toda abstracción o inducción hay "decisión" sobre las circunstancias del elemento singular que tomamos como generales: entre un conjunto de objetos podemos abstraer el color y hablar de objetos claros y oscuros, o la altura y distinguir las categorías de altos y bajos; pero la abstracción no puede hacerse arbitrariamente, sino en función de una causa o un fin. Si se trata de hacer pasar los objetos por una ventana, es obvio que la abstracción deberá hacerse atendiendo al tamaño y a la forma, y no al color. Lo mismo sucede con las normas jurídicas: abstracciones y conceptos pueden hacerse muchos y muy diversos, pero la selección de los criterios ha de basarse en el propio ordenamiento que establece los principios y valores que han de ser atendidos. El contrato es un concepto que tiene sentido en un ordenamiento que reconoce el principio de autonomía de la voluntad. ¿Significa ello que el contrato es una invención arbitraria de los juristas? Evidentemente no, porque al elaborar esta categoría no son ellos quienes establecen los criterios para abstraer, sino que lo hace el ordenamiento. En todo caso el concepto será una creación contingente del ordenamiento. Y ¿qué sucede si las circunstancias sociales y económicas varían de tal modo que en la realidad histórica no exista tal autonomía de la voluntad proclamada por el Derecho? ¿Eliminaría el jurista el concepto contrato? Creo que no. Es el legislador el que debe restringir o anular el principio normativo de autonomía de la voluntad y, si no lo hace, posiblemente peligrará la subsistencia del ordenamiento. El jurista todo lo más que puede hacer es interpretar teleológicamente la institución, e inaplicarla en los casos en que se utiliza para fines que no son los que institucionalmente le corresponden.

e') *Cómo se pretenden superar y sustituir los métodos tradicionales.*

Pues bien, en vez de elaborar otros conceptos basados en criterios distintos, se propone el ataque al concepto mismo y se acaba en una especie de conceptoclasia que se detiene en la denuncia de las verdaderas relaciones económicas sobre las que se apoyan: "...la superación del modo tradicional de hacer cultura jurídica no puede resolverse en una diferente reconstrucción del sistema, sino que debe ser renuncia al sistema. Debe ser la renuncia a la elaboración de conceptos abstractos, generales y genéricos. Es necesario más bien esforzarse por recuperar el carácter históricamente y objetivamente determinado de las abstracciones jurídicas, es decir, la específica relación social de la que se deriva una determinada elaboración conceptual. No se trata de proponer nuevas definiciones de la propiedad o del contrato, sino de reintroducir las categorías conceptuales, que encontramos expuestas en los manuales y en las elaboraciones monográficas en el interior de las específicas relaciones sociales, con el fin de captar su carácter condicionado, sus conexiones con las estructuras económicas y por tanto su parcialidad" (459).

Y, ¿qué se propone en sustitución del concepto?: "El jurista debería sólo salir del cerco mágico de sus fórmulas abstractas, del cerrado horizonte de las normas y *afrontar directamente el problema de los contenidos materiales de la justicia*" (460). Y ¿cuáles son los contenidos materiales de la justicia? Si tenemos en cuenta que quien nos dice esto se pronuncia decididamente partidario del análisis del materialismo-histórico (461), sólo cabe pensar que o bien

(459) BARCELLONA, *L'educazione del giurista*, op. cit., pág. 62.

(460) BARCELLONA, *L'educazione del giurista*, op. cit., pág. 45. El subrayado es mío.

(461) "El recurso de Marx, a las cadencias del materialismo histórico, no es cuestión de un mero aplanamiento cultural para seguir modelos sofisticados y estimulantes. Lejos de ser una mera profesión de fe, la iniciación a una iglesia con renovadas vocaciones universales, el análisis marxista aparece como una necesaria rectificación de cuentas que no vuelven, una reapropiación de funciones "cognoscitivas" y de potencialidades creativas desde el interior de la práctica científica. Y ¿por qué no?, también una tardía, pero inevitable venganza de la razón sobre el oportunismo y el pragmatismo del vivir al día, de seguir la corriente del (buen) sentido común del funcionalismo determinista" (BARCELLONA, op. ult. cit., pág. 61).

se está utilizando el término justicia en un sentido muy peculiar, o bien se está incurriendo en una auténtica contradicción, pues para el materialismo histórico la justicia, como los demás valores, no pueden tener contenido material alguno, ya que son elementos de la superestructura y no de la realidad material. Con propiedad no es exactamente contradicción lo que hay, sino que se trata de una concepción utilitarista o más bien instrumental de los valores éticos como el de la justicia, en función del triunfo de la clase obrera, en pos de la abolición de las clases sociales.

f') *El uso alternativo del Derecho.*

Es aquí donde surge —con más coherencia, en su modelo, que la formulación *pro iustitia* que acabamos de ver— el uso alternativo del Derecho como método en la labor del jurista. Para ser más exactos, se trata de un método de lucha por el poder, y por tanto no incumbe sólo a los juristas sino a todos los operadores sociales (462). ¿En qué consiste el uso alternativo del Derecho? En primer lugar debe quedar claro que no se trata de una *elaboración* alternativa de una ciencia jurídica conceptual, sino de un *uso* alternativo: no consiste por tanto en realizar una interpretación evolutiva del Derecho o de las normas vigentes tratando de extraer de ellas unas nuevas categorías en las que encuadrar comportamientos contrarios al sistema de intereses protegidos por el derecho burgués (463). Esta solu-

(462) "Es necesario preguntarse más bien si es posible y a través de qué instrumento legitimar la acción modificadora de las actuales relaciones sociales, de restituir a los sujetos reales la dignidad de protagonistas sin intermediarios del acontecer histórico en que están inmersos. Quiérese decir que el discurso debe ser ampliado, que los interlocutores no son sólo los jueces y los juristas, sino también los ciudadanos, los trabajadores, los oprimidos, que uno de los objetivos a realizar es el de promover nuevas praxis colectivas" (Pietro BARCELLONA y Giuseppe COTTURI, *Stato e giuristi*, De Donato Ed., Bari, pág. 233.

(463) "En realidad las operaciones de los juristas comprometidos y no comprometidos, políticamente sensibles o declaradamente neutrales, se han resuelto siempre en una *reconstrucción del sistema* que tiende a privilegiar un determinado significado respecto a otros posibles en abstracto, o bien un cierto sector de normas respecto a otro. Todo esto es posible porque sustancialmente los valores acogidos en el sistema no son nunca valores absolutos, sino que están tutelados sólo en determinadas condiciones... Ahora bien, es justamente la presentación del discurso jurídico como reconstrucción

ción es teóricamente inaceptable para el socialismo ya que, si el Derecho es emanación unilateral de la clase dominante, resulta contradictorio el intento de construir un Derecho alternativo: "Derecho alternativo significaría permanencia del Estado y del Derecho, mientras que transformación radical de la sociedad equivale a extinción del Derecho y del Estado" (464).

El uso alternativo del Derecho es, por el contrario, una praxis social que se basa en las contradicciones existentes en el ordenamiento jurídico y en la desprotección de los intereses de la clase dominada, que se enfrenta con un derecho que no protege y un sistema político en crisis que no es verdaderamente representativo (465).

"El problema consiste en ver si es posible legitimar la acción de las fuerzas políticas y sociales dirigidas a realizar de hecho los intereses excluidos, si puede ser reconocida una competencia directa de los sujetos colectivos a la autorrealización de sus propios intereses, si la praxis emancipatoria puede ser asumida como fuente creativa de situaciones jurídicas relevantes... No se trata, en este caso, de utilizar las técnicas jurídicas ya existentes para fundar nuevas pretensiones, sino de legitimar la realización de hecho de los resul-

---

del sistema, lo que, si en la práctica puede a veces proporcionar argumentos retóricos o fundamentos de decisiones judiciales, impide un análisis crítico de las funciones en las instituciones jurídicas en relación con la efectiva distribución de los poderes en la sociedad... Se olvida así también, cuando uno se mueve en la perspectiva del llamado *uso evolutivo del Derecho*, considerar que las técnicas de producción y las categorías generales elaboradas por la ciencia jurídica están funcionalmente unidas a la conservación y a la defensa de los intereses que de hecho ya están realizados... Para los sujetos excluidos, el uso evolutivo del Derecho se resuelve en la esperanza de beneficencia, o en la mejor de las hipótesis, en la paternal acción asistencial de las instituciones públicas del Estado. En la práctica en una diversa distribución de los costes de reproducción de la fuerza-trabajo en el interior de la clase dominante" (BARCELLONA y COTTURI, *Stato e giuristi*, op. cit., págs. 226 a 228).

(464) BARCELLONA y COTTURI, op. ult. cit., pág. 230.

(465) "Ciertamente la cuestión no consiste en examinar si el interés en la participación en la gestión de poder, en la liberación de las potencialidades creativas presentes en cada hombre son intereses tutelados, si pueden ser hechos valer a través de las técnicas de protección que conocemos.

La respuesta sería en todo caso negativa... Por otra parte, la vía política de las innovaciones legislativas y de la estimulación de los poderes públicos se encontraría con la crisis actual de los institutos representativos y se resolvería por esto, en una ulterior delegación en blanco" (BARCELLONA y COTTURI, *Stato e giuristi*, op. cit., pág. 233 y 234).

tados objetivos y emancipatorios y sólo *ex post* plantearse el problema de la "protección" contra la demanda de reintegración o restauración del *status quo ante*. En estos términos el uso alternativo del Derecho se resuelve en el proceso de reapropiación social de la función normativa —que se desenvuelve y desarrolla contemporáneamente con las modificaciones de los equilibrios entre las fuerzas sociales y políticas— en la construcción de formas nuevas de "autoorganización", de los trabajadores, en la difusión de instrumentos de democracia y de control popular en el tejido de la sociedad civil, en la *institucionalización* de los "espacios" de lucha en el interior de los aparatos de dirección de la economía, que permiten mantener la iniciativa política de las clases trabajadoras" (466).

El uso alternativo del Derecho es, como decíamos antes, un método de acción política más que un método jurídico —pues lo jurídico no es una realidad sino una ideología—, y su objetivo es suprimir los poderes económicos considerando que de este método desaparecerán todas las relaciones de dominación y los conflictos de intereses. Se basa por tanto en una visión, a mi juicio unilateral, y casi me atrevería a decir ingenua, de las relaciones humanas, pues suponer que con la supresión de las clases económicas (poseedores y desposeídos) desaparecen los conflictos humanos es negarse a ver la realidad en toda su dimensión, en la que —no lo negamos— el factor económico tiene una importancia considerable.

El uso alternativo del Derecho supone una reducción del objeto final del Derecho, que se limita a la sustitución del poder económico por el poder político, cuando, a nuestro juicio, si se pretende abolir la explotación y servidumbre del hombre por otros hombres, el objeto del Derecho debe ser la limitación del poder sin calificativos, de cualquier clase de poder. Si eliminamos, pues, el carácter de valor absoluto que se otorga a la transformación de las relaciones de propiedad y que justifica esa concepción que niega el Derecho y promueve la acción, el método jurídico queda en nada. De ahí que en los países donde las clases han sido abolidas, donde el objetivo de la acción de lucha ha sido alcanzado, el Derecho sigue existiendo y se elabora con el método conceptual, lo que demuestra que este método es válido para cualquier sistema jurídico, y lo que tienen de razón sus críticos es que el jurista no debe circunscribirse a él, sino que

(466) BARCELLONA y COTTURI, op. ult. cit., pág. 234.

debe entrar en el examen de las causas y fines del Derecho. Es decir, en los países citados el método conceptual es válido, pero habría que entrar también a examinar cómo esas normas son el reflejo del dominio de una clase. Lo que sucede es que, al haber sido suprimida la libertad formal y al haberse concentrado todo el poder (político y económico) en la nueva clase dirigente y opresora, es el propio sistema quien se encarga de prohibir y reprimir un análisis no conceptual o no dogmático que pueda ir en contra de las relaciones de poder y dominación establecidas (467).

g') *La asunción transitoria del conceptualismo en la teoría de Eugeni B.* PAŠUKANIS.

Veamos, pues, cómo se considera el Derecho de los países socialistas por sus propios juristas. Eugeni B. PAŠUKANIS, eminente jurista e ideólogo de los primeros años de la revolución bolchevique, comienza su más difundida obra diciendo que "la teoría general del Derecho puede definirse como el desarrollo de los conceptos jurídicos fundamentales, es decir, los más abstractos. A esta categoría pertenecen, por ejemplo, las definiciones de "norma jurídica", "relación jurídica", "sujeto jurídico", etc. A consecuencia de su naturaleza abstracta estos conceptos son igualmente utilizables en todas las ramas del Derecho y su significación lógica y sistemática permanece invariable con independencia del contenido concreto al que sean aplicadas. Nadie negará, por ejemplo, que el concepto de sujeto en el Derecho Civil y en el Derecho Internacional está subordinado al con-

(467) Y ¿cómo se justifica esta represión en el contexto de una doctrina que se proclama objetiva y realista? He aquí la respuesta de un ortodoxo, M. D. KAMMARI, tal como se recoge por BOCHENSKI: "El partidismo en filosofía no quiere decir que ésta sea subjetiva. El marxismo observa todos los fenómenos objetiva, científicamente. Pero ser objetivo no significa situarse por encima de todas las clases y de la historia; los burgueses que afirman hacer esto, esconden bajo esta afirmación sus intereses de clase. En tanto que haya clases, no podrá haber ninguna filosofía "apartidista". Por eso es la marxista una teoría partidista. Pero su partidismo es idéntico a una consideración objetiva de la naturaleza del conocimiento, con otras palabras: sólo el marxismo sabe cuál sea verdaderamente esta naturaleza. Pues el marxismo persigue los intereses del proletariado y los sirve, y haciendo esto se mueve en la misma dirección que la historia objetiva es el verdadero interés de la ciencia, porque los intereses del proletariado son exactamente los de la historia" (BOCHENSKI, *El materialismo dialéctico*, op. cit., pág. 189).

cepto más general del sujeto jurídico como tal, y que, por consiguiente, esta categoría puede ser definida y desarrollada independientemente de éste o aquel contenido concreto... Por supuesto que estos conceptos jurídicos más generales y simples son el resultado de una elaboración lógica de las normas de Derecho positivo, y constituye el más reciente y elevado producto de la creación consciente en relación con el carácter espontáneo de las relaciones jurídicas y de las normas que las expresan" (468).

Estos conceptos, aunque pertenecen a la jurisprudencia dogmática y, según PAŠUKANIS, la Ciencia del Derecho comienza allí donde termina la jurisprudencia, no deben ser desdeñados por la ciencia jurídica, del mismo modo que la economía política marxista no se desprendió de las definiciones fundamentales de la anterior ciencia económica. La ciencia del Derecho, según este autor, debe buscar una explicación social de la conformación de las relaciones jurídicas, pero no puede de ningún modo prescindir de las formas normativas: "Una teoría general del Derecho que no trata de explicar nada, que vuelve la espalda de antemano a los hechos de la realidad, es decir, a la vida social y que tiene por objeto las normas sin interesarse en su origen (cuestión metajurídica), ni en su relación con ningún tipo de interés material, puede naturalmente pretender el nombre de *teoría* únicamente en el sentido en que se habla, por ejemplo, de una teoría del juego de ajedrez. Pues una tal teoría nada tiene en común con la ciencia. No se preocupa de analizar el Derecho, la noma jurídica, como forma histórica ya que no se ocupa en general de analizar lo que existe. De ella, por consiguiente, para utilizar una expresión vulgar, no hay "nada que sacar". Algo diferente ocurre, por el contrario, con las llamadas teorías sociológicas y psicológicas del Derecho. Son más aprovechables ya que, con la ayuda del método empleado, intentan explicar el Derecho como fenómeno, en su origen, y en su desarrollo, pero éstas nos reservan, a su vez, otra decepción: las teorías sociológicas y psicológicas del Derecho dejan habitualmente fuera de su campo de observación la forma jurídica como tal; en otros términos, no ven pura y simplemente los problemas en ella implícitos... El resultado es, por el contrario, que con ello se obtiene una historia de las formas económicas con un más o menos débil colorido jurídico, o una his-

(468) Eugeni B. PAŠUKANIS, *Teoría general del Derecho y marxismo*, trad. de Virgilio Zapatero, Ed. Labor, Barcelona, 1976, pág. 37.

toria de las instituciones, pero no una teoría general del Derecho" (469).

Queda claro en los textos transcritos que no se realiza ninguna aportación ni renovación metodológica sustancial en relación con las formulaciones a que haya podido llegar la ciencia jurídica por otros derroteros. Y con ello PAŠUKANIS se muestra, a mi juicio, coherente con el materialismo histórico ya que, como sabemos, éste no postula un nuevo Derecho, sino la desaparición del Derecho. PAŠUKANIS trata de explicar y estudiar el Derecho soviético vigente y su metodología no difiere sustancialmente de la expuesta por otros autores: "Una crítica de la jurisprudencia burguesa efectuada desde el punto de vista del socialismo científico debe tomar como modelo la crítica de la economía política tal como la ha desarrollado Marx. A este respecto, debe, ante todo, penetrar en el territorio del enemigo, es decir, no debe dejar a un lado las generalizaciones y las abstracciones que han sido elaboradas por los juristas burgueses sobre la base de las exigencias de su tiempo y de su clase, sino que, sometiendo a análisis estas categorías abstractas debe descubrir su significado real; debe, en otras palabras mostrar el condicionamiento histórico de la forma jurídica" (470). A desvelar esos significados reales orienta PAŠUKANIS sus esfuerzos. No le preocupaba el Derecho positivo soviético porque su destino debía ser "el debilitamiento progresivo hasta la total desaparición" (471).

Así pone fin PAŠUKANIS a su *Teoría General*: "Los conceptos de delito y de pena son, como se deduce de lo dicho precedentemente,

(469) PAŠUKANIS, op. ult. cit., págs. 40 y 41.

(470) PAŠUKANIS, op. ult. cit., págs. 48 y 49.

(471) Lo que le ha valido la crítica de conformista: "La entidad justificadora del argumento no excluye, en verdad, cierto conformismo. Y el transcurso del tiempo le va acusando. Porque la etapa final del socialismo sigue distante, en tanto no considerado como *iter* se ha robustecido en el tiempo y en el espacio... Aparte de esta explicación o revelación de lo que encubre el derecho burgués, ¿qué brinda a la teoría jurídica la sociedad socialista o más ampliamente la llamada cultura no clasista? ¿Cómo habrán de concebirse las nociones de sujeto, capacidad jurídica y objeto? PAŠUKANIS, en verdad, no facilita una respuesta. Decir que el ideario comunista de la emancipación humana nos remite a un futuro muy distante envuelve cierta actitud pasiva porque el régimen socialista soviético era ya una realidad histórica en el momento en que escribía" (HERNÁNDEZ GIL, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, vol. II, op. cit., págs. 80 a 82).

determinaciones indispensables de la forma jurídica, de la que no podremos desembarazarnos mientras no comience la extinción de la superestructura jurídica en general. Y cuando se comience a eliminar —en la práctica y no solamente a nivel de declaraciones— estos conceptos, operando sin ellos tendremos la mejor prueba de que el limitado horizonte del Derecho burgués se está por fin desvaneciendo delante de nosotros" (472).

Sin embargo los hechos no confirmaron su predicción y esos conceptos, lejos de desaparecer, se robustecieron. El propio PAŠUKANIS sufrió los rigores del sistema y pagó con alto y amargo precio su actitud crítica frente a los conceptos del Derecho, que no se llegó a extinguir (473).

h') *La acentuación del formalismo en el Derecho socialista.*

Curiosamente el Estado soviético acentuó mucho más la forma jurídica. VISHINSKIY, ideólogo estalinista, condenó las teorías de PAŠUKANIS, y especialmente la de que el tránsito al comunismo implicaría la extinción de las formas jurídicas. Dice HERNÁNDEZ GIL que VISHINSKIY "ve en tal tesis una posición teóricamente antimarxista y prácticamente peligrosa en cuanto traería consigo el debilitamiento de las instituciones jurídicas condenadas a la inmediata extinción" (474). Como dice Hans WELZEL, "ya Lenin se percató de que en el

(472) PAŠUKANIS, *Teoría general del Derecho y Marxismo*, op. cit., pág. 160.

(473) Vid. la presentación de Virgilio Zapatero a la *Teoría general del Derecho y Marxismo* que venimos citando.

(474) HERNÁNDEZ GIL, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, vol. II, op. cit., pág. 84. "El marxismo enseña —dice VISHINSKIY— que es necesario utilizar el derecho como uno de los medios de lucha por el socialismo, como uno de los medios para transformar la sociedad humana sobre bases socialistas. El derecho soviético está enteramente dirigido contra la explotación y los explotadores. El derecho soviético es el Derecho de un Estado socialista, llamado a servir a la lucha contra los enemigos del socialismo y a la causa de la construcción de la sociedad socialista. Estos cometidos fueron asumidos por el derecho soviético en cuanto derecho socialista, desde el momento de su nacimiento. El derecho es un conjunto de reglas de la conducta humana, establecidas por el poder estatal en cuanto poder de la clase que domina la sociedad, así como de costumbres y reglas de convivencia sancionadas por el poder estatal e impuestas coercitivamente con el auxilio del aparato estatal, con el fin de tutelar, consolidar y desarrollar las relaciones y el ordenamiento ventajoso y favorable para la clase dominante. El Derecho soviético —termina— tutela y sirve a la consolidación y el desarrollo de las relaciones y de

comunismo, y por cierto tiempo, es necesaria la subsistencia no sólo del Derecho burgués, sino también del Estado burgués... aunque, eso sí, sin burguesía. Y Vichinski finalmente, en la era de Stalin definió el Estado y el Derecho como habían sido interpretados para el período de la lucha de clases: Derecho es la voluntad de la clase dominante, y el Estado es el poder coactivo destinado a asegurar la situación social querida por la clase dominante. La retractación de la teoría de la muerte del Estado ha sobrevivido la era de Stalin, en parte con la limitación de que el Estado es absolutamente necesario para la "primera" fase del comunismo, para el tránsito del socialismo al comunismo, y que en este período debe experimentar un robustecimiento especial. Entretanto empero, ha manifestado Kruchef que "también en el comunismo" subsistirán algunas funciones sociales análogas a las actuales funciones estatales" (475).

Recapitulando, puede decirse que el aspecto metodológico fundamental de las doctrinas aquí estudiadas consiste en destacar la necesidad de examinar las relaciones económico-sociales que explican la existencia y muestran la razón de ser de las normas, instituciones y conceptos jurídicos. Aparte de ello, no puede decirse que se haya descubierto un método nuevo, pues el uso alternativo del Derecho más que método jurídico es una llamada a la acción política del estamento de los juristas. No obstante ha de reconocérsele, como dice LÓPEZ CALERA, haber contribuido a dejar patente que el Derecho no es siempre un limpio e incontaminado criterio de justicia, y que el Derecho tiene una importante carga de ambigüedad, por lo que no cabe, en base a ninguna metodología científica, defender el carácter objetivo, neutral y unívoco de las tareas de aplicación y de interpretación del Derecho (476).

---

los ordenamientos sociales, de manera ventajosa para el pueblo trabajador, los obreros, los campesinos y los trabajadores intelectuales del país de los soviets" (VISHINSKIY, "Problemas del Derecho y del Estado en Marx", en la colección de CERRONI, *Teorie sovietiche del diritto*, 1964, pág. 283, citado por HERNÁNDEZ GIL, op. et loc. ult. cit., pág. 84).

(475) Hans WELZEL, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, op. cit., página 208.

(476) Nicolás LÓPEZ CALERA, "Sobre el alcance teórico del uso alternativo del Derecho", en *Sobre el uso alternativo del Derecho*, Fernando Torres ed., Valencia, 1978, págs. 20 y 28.

C) *Nuestros puntos de vista sobre la metodología de elaboración científica del Derecho Financiero.*

Tras el abanico de métodos a que hemos hecho referencia en páginas anteriores, hemos de apuntar algunas conclusiones refiriéndolas especialmente al Derecho Financiero, aunque no es necesario que nos extendamos mucho en ello, puesto que las observaciones críticas que hemos ido realizando a lo largo de la exposición precedente muestran ya cuál es nuestra posición metodológica.

a) *Las funciones del jurista.*

Algo que sí debe haber quedado claro es que el método jurídico depende de las funciones o tareas que el estudioso del Derecho Financiero debe acometer o cumplir. Por ello hemos de preguntarnos en primer término por ellas. Entendemos que el estudioso del Derecho cumple dos misiones fundamentales que pudiéramos llamar teorética y práctica, porque por un lado desarrolla una actividad dirigida a conocer el Derecho, pero a la vez los juristas colaboran en la creación de nuevo Derecho haciendo propuestas de reforma e integración de las normas vigentes (477).

La metodología a utilizar en la función cosgnoscitiva del Derecho depende, como es lógico, del concepto de Derecho que se siga (478).

---

(477) Aunque no con el mismo sentido que aquí le damos, esta doble función estaba ya percibida en SAVIGNY, según el cual "los jurisconsultos ejercen sobre el derecho una doble acción: la una creadora y directa pues reuniendo en sí toda la actividad intelectual de la nación, desenvuelven el Derecho como representantes de esta nación; la otra, puramente científica, pues se apoderan del Derecho, cualquiera que sea su origen, para recomponerlo y traducirlo en una forma lógica. Esta última función de los jurisconsultos, nos lo presenta en una especie de dependencia y obrando sobre una materia determinada. Pero la forma científica que ellos le imprimen, y que tiende siempre a desenvolver y completar su unidad, reobra sobre el derecho mismo, le proporciona un procedimiento orgánico, y la ciencia llega a ser un nuevo elemento constitutivo del Derecho" (SAVIGNY, *Sistema del Derecho Romano actual*, trad. de Jacinto MESIA y Manuel POLEY, Centro Editorial Góngora, Madrid, s.f., págs. 87 y 88).

(478) "...en la determinación del método de una ciencia, interviene de manera decisiva la valoración de su objeto, bien porque a ello se llegue mediante el arte de captar una determinación de su contenido, o bien porque consideremos que el método viene implícitamente impuesto a través de los elementos del contenido del objeto" (José Luis DE LOS MOZOS, *Metodología y Ciencia en el Derecho Privado moderno*, Edersa, Madrid, 1977, pág. 11).

Por ello es conveniente recordar que aquí hemos adoptado un concepto normativista del Derecho: el Derecho es un conjunto de normas nacidas para servir de criterio de resolución de conflictos de intereses (no necesariamente económicos) que responden a unos cánones o criterios de justicia. Por ello el jurista debe proponerse tres cuestiones para conocer el Derecho: 1) Cuál es el Derecho vigente, es decir, debe describir el contenido de las normas. 2) Por qué el Derecho es así, esto es, deben investigarse las circunstancias históricas y sociales, los intereses y fuerzas que han producido como resultado la vigencia de la norma. 3) Si el Derecho debe ser así, con lo que se da el paso a la crítica y enjuiciamiento del Derecho vigente a la luz de unos valores que pueden ser los impuestos o declarados por el propio ordenamiento (con lo que se comprueba el grado de coherencia interna), los que se consideren socialmente consolidados (y se evalúa así la aceptabilidad y por tanto las posibilidades de pervivencia de la norma), o los de un ordenamiento moral que puede ser el que acepte y profese el estudioso o investigador.

b) *Descripción del Derecho y formulación de conceptos.*

La descripción del Derecho vigente implica una doble tarea: primero el examen y determinación del contenido de las normas jurídicas, es decir, la selección y observación del material a conocer; segundo, ordenación y sistematización de ese material.

1) *Métodos operativos y observación de las normas: remisión.*

En la primera fase de la investigación jurídica es necesario desarrollar una labor similar a la que realiza el juez, o, en general, la persona que aplica el Derecho. De este modo los métodos aplicativos y operativos del Derecho entran en el proceso de conocimiento. Más arriba distinguíamos entre métodos del pensamiento y métodos del obrar instrumental del proceso de adquisición del saber. Los métodos de interpretación y aplicación del Derecho entran en el segundo grupo y por ello pueden ser mencionados aquí, aunque por la importancia que tienen no abordemos ahora su examen y nos remitamos a un apartado posterior (479).

(479) Según CARNELUTTI, "la interpretación que es actividad exquisitamente intelectiva, se debe colocar desde el punto de vista del método en la fase del hallazgo, no de la elaboración de los datos; y así queda en claro la razón

2) *Sistematización de la normativa: método inductivo y conceptual.*

Conocido el dato, es necesario proceder a su elaboración y sistematización para que el conocimiento no sea una simple acumulación desordenada de información sobre la realidad, sino que responda a un sistema. Para ello el método —y aquí sí es sólo método de pensamiento— a seguir es el método inductivo, que en su versión aplicada a la ciencia del Derecho coincide con el llamado método conceptual o de construcción jurídica y que consiste fundamentalmente —como ya sabemos, pues hemos hablado largamente de él— en analizar el dato jurídico para descomponerlo en sus elementos y, mediante un proceso de abstracción, elevarse progresivamente en categorías que, a su vez, se constituyen en nuevos elementos o datos para posteriores abstracciones.

El concepto tiene el inconveniente —y esto no debe ser olvidado— de prescindir de ciertos elementos de la realidad, puesto que en el proceso de abstracción se desprecian las que se consideran circunstancias particulares. Ya nos hemos extendido en esta observación a propósito del estudio del uso alternativo del Derecho, pero es necesario recalcar el carácter no dogmático de los conceptos, y especialmente de los conceptos jurídicos, a pesar de que se haya dado por denominar a este método como "dogmático". Conjurado el fantasma del "dogmatismo", debe resaltarse el valor positivo de los conceptos abstractos y simples, pues facilitan enormemente el conocimiento (480).

---

que constriñe no sólo al operador, sino al científico del Derecho, a interpretar" (CARNELUTTI, *Metodología del Derecho,* op. cit., pág. 28).

(480) El olvido de las circunstancias particulares y la inadaptabilidad de los conceptos a todas las situaciones fácticas es un problema que no sólo concierne a la ciencia jurídica, sino a todas las ciencias incluidas las experimentales: "...de acuerdo con el análisis positivista, común a todas las ciencias experimentales (incluso físicas), el valor de un instrumento científico no se mide por el grado de realismo de sus hipótesis. Lo que importa es la relación entre simplicidad de las hipótesis y su eficacia. Querer acercarse a la realidad es, seguramente, una preocupación deseable; pero el realismo de las hipótesis tiene por contrapartida un crecimiento de la complejidad que perjudica su eficacia operativa. Como explica Milton FRIEDMAN, en sus famosos *Essays in Positive Economics...* la mejor hipótesis no es necesariamente aquella que se acerca más a la complejidad de lo real, sino la que siendo la más simple, tiene el poder de explicación y de predicción más amplio posible". (Henry

3) *La aceptación del método conceptual en la doctrina jurídico-financiera española.*

En nuestra disciplina es un método que goza de general aceptación. El profesor SAINZ DE BUJANDA se pronuncia decididamente por su aplicación, puesto que, entendido en sus justos términos, este método "conduce a la adecuada y progresiva sistematización del Derecho Financiero. Sólo merced a él logrará esta disciplina su plena consolidación y autonomía, que no es otra cosa que la identificación por el estudio de lo que constituye su propio e inconfundible objeto. Fomentar en este área el empleo del método jurídico no es contribuir, como torpemente se ha afirmado en ocasiones, a crear un Derecho desvinculado de la realidad —cuyo conocimiento se atribuye, a veces, sin mayores puntalizaciones, a la Ciencia de la Hacienda— sino, simplemente, a construir una ciencia capaz de hacer inteligible el trozo de realidad que le es propio, a saber: la realidad jurídico financiera. Nos hemos preguntado, sin embargo, por la "esencia" del método jurídico, y no sólo por sus objetos o por el ámbito en que se desenvuelve. En tal sentido, ha de proclamarse que se trata, primordialmente de un método lógico abstracto" (481).

Los profesores PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA entienden que "la labor del jurista no es la de legislar —esta es la misión de los políticos—; la misión del jurista consiste en brindar los instrumentos técnicos más idóneos para realizar los propósitos del legislador. Ahora bien, para disponer de una técnica jurídica adecuada en cada rama del Derecho, es preciso estar en posesión de unos esquemas generales sobre el conjunto de normas o relaciones en consideración, esquemas a los que sólo se llega después de haber procedido a separar esas normas o relaciones del resto de las normas jurídicas y hacerlas objeto de un estudio independiente. De este modo y a través de un método propio que con el tiempo se va perfeccionando, y cualifica específicamente a la ciencia en cuyo proceso de elaboración interviene, puede llegarse a destacar las afinidades y diferencias que median entre los conceptos, lo que permite organizarlos en un sistema común y dar en aquellos principios generales de los que cada una de las

---

LEPAGE, *Mañana, el capitalismo*, traducción de Juan Bueno, Alianza Editorial, Madrid, 1979, págs. 43 y 44).

(481) SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 1.º, op. cit., pág. 383.

relaciones o normas en cuestión constituyen una aplicación o una excepción" (482).

El profesor MARTÍN QUERALT, que realiza una brillante defensa del método histórico, reconoce no obstante, "la indudable primacía del empleo del método lógico como criterio de investigación científica. El hecho, en sí mismo, denota la necesidad de consolidar la juridicidad de las instituciones financieras, poniendo de manifiesto al mismo tiempo la innegable entidad de que están dotadas. Este ingente esfuerzo doctrinal, propio de la primera fase del desarrollo científico de una disciplina, al tiempo que ha marcado una considerable impronta formalista en el análisis jurídico-financiero, ha tenido consecuencias altamente favorables para el posterior desarrollo científico de la materia, al ofrecer depurada basamenta sobre la que asentar en el futuro el desarrollo de la misma" (483).

Incluso autores como el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO, que realizan una intensa crítica de la pureza metodológica formal de la iuspublicística alemana (484), y que admiten la unificación de las ciencias sociales y su metodología en la línea del materialismo histórico y su crítica a las categorías jurídicas (485), aceptan el método conceptual "siempre y cuando el dicho criterio metodológico no quede encerrado en el simple esquematismo dogmático y la abstracción de la lógica formal, dando paso, por el contrario, a una concepción práctica actual de la ciencia del Derecho" (486).

---

(482) PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho tributario*, I, op. cit., págs. 15 y 16.

(483) MARTÍN QUERALT, "La Constitución española y el Derecho Financiero", op. cit., pág. 121.

(484) RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, op. cit., págs. 361 ss.

(485) Op. ult., cit., págs. 373 y 374.

(486) Op. ult. cit., pág. 386. Autores extranjeros, tan poco sospechosos de formalistas como Nicola D'AMATI, dicen: "sin agotarse en la pura y simple descripción de una serie de preceptos normativos, sino más bien considerando éstos a la luz de los propios principios fundamentales, la ciencia jurídica tiene por fin la reordenación, a través de una elaboración, de ciertos datos sociales, introducidos por su relevancia en la consideración normativa; y esta obra, que es fruto de sucesivas abstracciones y generalizaciones, desemboca precisamente en la reducción de estos hechos socialmente relevantes, en categorías lógicas absolutamente nuevas y hasta incluso privadas, en ciertos casos de un específico fundamento legislativo" (D'AMATI, "Un nuovo contributo al rapporto fra Diritto finanziario e Scienza delle finance", op. cit., pág. 44).

c) *El porqué del contenido de las normas jurídicas: historia, sociedad y Derecho.*

La actividad científico-jurídica no debe quedar reducida a descubrir el contenido de las normas, pues ello conduciría a la elaboración de un Derecho artificial separado de la realidad. Por ello el método formal conceptual aisladamente considerado es altamente insatisfactorio, pues, como dice SAINZ DE BUJANDA, "si el método lógico-abstracto cumple una función propia e insustituible, no quiere ello decir que con su empleo logre el jurista llegar a conocer todo lo que el Derecho es y le demanda" (487).

1) *Investigación histórica.*

El jurista no puede desconocer que el Derecho en sus realizaciones concretas es un fenómeno social e histórico, y de ahí que, sin confundir el Derecho con la sociología ni con la historia, deba investigarse y conocerse el entramado de relaciones, acontecimientos e intereses con los que se explica por qué el Derecho de un país en un determinado momento tiene unos contenidos concretos, que desde el punto de vista meramente abstracto y lógico no llegarían a ser descubiertos y pasarían desapercibidos. Aunque entendemos que el Derecho no es algo contingente, pues no concebimos una sociedad sin Derecho *(ubi societas ibi ius),* los contenidos del Derecho sí que son cambiantes y hay que conectarlos con la historia y con la sociedad para comprenderlos.

En las instituciones jurídico-financieras los antecedentes juegan un papel importantísimo, y es de lamentar que en nuestro país la doctrina científica haya prestado poca atención a la investigación histórica, aunque en los últimos años han aparecido trabajos de esa índole (488). Como dice Carl J. FRIEDRICH, "El Derecho es historia

(487) SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero,* I, vol. 1.º, op. cit., pág. 384.

(488) Como los de SAINZ DE BUJANDA, "Organización política y Derecho financiero (Origen y evolución del principio de legalidad)", op. cit.; LASARTE ALVAREZ, *Economía y Hacienda al final del antiguo régimen,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977; más recientemente y dirigido por el mismo profesor LASARTE, *La Hacienda en la bibliografía de 1700 a 1845,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980; FONTANA, *Hacienda y Estado en la crisis final del antiguo régimen español,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973;

congelada. En un sentido elemental, todo lo que estudiamos cuando estudiamos Derecho es la narración de un acontecimiento histórico, y toda la historia consiste en relatos o testimonios de esta clase. Por consiguiente —continúa FRIEDRICH—, no puede ser mi tarea elaborar un discurso sobre la importancia de los testimonios históricos para la comprensión de la ley; el nexo es tan íntimo y tan obvio que no requiere mayor esfuerzo" (489).

En fecha reciente el profesor MARTÍN QUERALT se ha ocupado del método histórico en la elaboración científica del Derecho Financiero, con una serie de atinadas observaciones que compartimos:

1) Debe evitarse la contraposición que durante años se ha pretendido hallar entre el método histórico y el método lógico, procurando buscar una explicación histórica a las formas lógicas del Derecho, a la vez que se realiza un estudio lógico de la historia.

2) También es equivocado llegar a fusionar y confundir la historia con el Derecho, negando valor a aquellos estudios jurídicos que no se basen en la historia, pues son realidades distintas a estudiar cada una con métodos propios. Ello supondría incurrir en un equivocado y conformista determinismo histórico.

3) El análisis histórico del Derecho no debe conducir a anclarlo en el pasado, cosa que sucedería si se incurriera en el error señalado en el núm. 2 de identificar Derecho e Historia. El dogmatismo lógico no debe ser sustituido por un dogmatismo de corte historicista. Como dice MARTÍN QUERALT, "el inmovilismo conservador ha sido el punto de común convergencia de cuantos críticos del Derecho han analizado el movimiento historicista de Savigny y sus discípulos" (490).

---

del mismo autor, *La Revolución Liberal (Política y Hacienda 1823-45)*, I.E.F., Madrid, 1977; CALLE SAIZ, *La Hacienda en la II República Española*, I.E.F., Madrid, 1981; MARTÍN NIÑO, *La Hacienda Española y la Revolución de 1868*, I.E.F., Madrid, 1972; GARZON PAREJA, *La Hacienda de Carlos II*, I.E.F., Madrid, 1981; aparte de otros estudios sobre aspectos particulares de la Hacienda, como los que estudian reformas tributarias (ESTAPÉ, SOLÉ-VILLALONGA, FUENTES QUINTANA, CALVO ORTEGA —Tesis doctoral inédita—), "Haciendas Locales" (CALVO ORTEGA), etc.

(489) Carl. J. FRIEDRICH, "Derecho e Historia", apéndice I, a su libro *La filosofía del Derecho*, op. cit., pág. 331.

(490) Sin embargo hemos de decir que el propio SAVIGNY se enfrentó a estas críticas manifestando que su historicismo no pretendía someter el derecho al pasado: "se ha pretendido que los partidarios de la Escuela Histórica,

4) En consecuencia, el análisis histórico debe realizarse con una conciencia clara de su carácter dinámico y abierto (491).

2) *Investigación sociológica.*

El estudio histórico proyectado hacia el conocimiento del Derecho debe ser completado con el estudio o análisis social o sociológico para tener una correcta explicación causal de los contenidos de los ordenamientos. Y este complemento tiene dos vertientes: una histórica, pues no basta con hacer historia de las instituciones o normas jurídicas, sino que hay que procurar conocer la realidad social (incluido lo estrictamente social y lo económico) de cada momento histórico; y otra actual, pues el Derecho vigente está conectado y es un producto de las ideas y relaciones sociales imperantes en la comunidad. Cabría repetir aquí las mismas observaciones realizadas en relación con el método histórico, pues no estamos defendiendo tampoco ni un determinismo sociológico ni una reducción del Derecho a datos o elementos fácticos (492), ni nos parece sostenible que exista incompatibilidad entre el uso de este método y el lógico formal.

---

desconociendo el espíritu de su siglo, querían sujetarlo al pasado y, sobre todo fundar la tiranía del derecho romano en detrimento del derecho germánico y de las instituciones nuevas, que la teoría y la práctica han sustituido a las instituciones romanas. Esta censura tiene un carácter científico, y no podría pasarla en silencio.

Pretender como se ha hecho a menudo que la ciencia mirada bajo el punto de vista histórico, establece la forma antigua del derecho como tipo absoluto e inmutable para el presente y para el porvenir, es desfigurar completamente este punto de vista, cuyo verdadero sentido nos enseña, por el contrario, a reconocer el mérito y la independencia de cada siglo, y trata sobre todo de aclarar el lazo vivo que liga el presente con el pasado, bajo el concepto de que, si esta relación se nos oculta, podríamos ver las manifestaciones exteriores del derecho, pero no penetrar en su espíritu" (SAVIGNY, *Sistema de derecho Romano actual*, I, op. cit., págs. 43 y 44).

(491) MARTÍN QUERALT, "La Constitución española y el Derecho Financiero", op. cit., págs. 119 ss.

(492) Como dice SAINZ DE BUJANDA, "es claro que el saber científico sobre la realidad financiera no se agota en el conocimiento de lo que, en términos económicos, sucede en el seno de una sociedad histórica determinada..." (*Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 1.º, op. cit., pág. 362).

d) *La justificación del Derecho.*

1) *Carácter científico del estudio valorativo del Derecho.*

Dice DEL VECCHIO que junto con la investigación lógica y fenomenológica del Derecho, existe un tercer nivel de conocimiento, el deontológico: "la mente humana nunca ha permanecido pasiva por completo frente al Derecho: jamás se ha dado por plenamente aquietada con el hecho consumado, como si fuese éste un límite insuperable. Todo individuo siente en sí la facultad de juzgar y de valorar el Derecho existente; cada uno tiene dentro de sí ese sentimiento de la justicia... tenemos la necesidad humana de investigar y valorizar la justicia o sea el Derecho tal como *debiera ser*. Esta investigación (deontológica) se desarrolla de un modo autónomo y comprende la indagación del ideal, y la crítica de la racionalidad y legitimidad del Derecho existente" (493).

Esta necesidad de hacer un estudio valorativo del Derecho es una necesidad científica, y no un puro capricho o decisión irracional del estudioso o investigador. Bien es sabido, y a ello hicimos amplias referencias en el capítulo primero, que desde posturas estrictamente formalistas se niega el carácter científico a todo lo que sea enjuiciar y valorar el contenido del Derecho. Hay que convenir con los formalistas en que los valores en que se apoyan los diferentes ordenamientos positivos no siempre son coincidentes, sino que pueden ser distintos y hasta contradictorios, si se comparan diferentes ordenamientos positivos. Pero de ahí no debe deducirse que se deba excluir por irracional el estudio de tales valores (494).

Como ya dijera IHERING, nada sucede en el mundo por sí mismo, sino que todo lo que ocurre es consecuencia de algo, tiene una causa. En el caso de los fenómenos de la voluntad, como es el Derecho, la causa está constituida por el fin. Todo acto de voluntad, y el Derecho está constituido por actos de voluntad objetivados, tiene su razón de ser en el fin que pretende conseguirse (495). En el caso del Dere-

(493) DEL VECCHIO, *Filosofía del Derecho*, op. cit., págs. 278 y 279.

(494) "El Derecho es un fenómeno cultural, es decir, un hecho relacionado a un valor. El concepto del Derecho sólo puede determinarse como conjunto de datos, cuyo sentido estriba en la realización de la idea de Derecho. El Derecho puede ser injusto *(summum ius-summa iniuria)*, pero es derecho en tanto que su sentido es ser justo" (RADBRUCH, *Filosofía del Derecho*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1944, pág. 11).

(495) IHERING, *Lo scopo nel diritto*, op. cit., págs. 17 ss.

cho, en el que el acto objetivado de voluntad está dirigido a la composición de intereses que puedan entrar en conflicto, el criterio o fundamento de la norma no puede ser otro que un valor, una idea de lo que es bueno y deseable en las relaciones humanas, es decir, un criterio de justicia. La justicia, prescindiendo ahora de sus contenidos, en cuanto valor, está siempre presente en el Derecho. Por lo tanto, si es un elemento del Derecho, puede ser objeto de conocimiento y de conocimiento científico, por lo que son inaceptables todas aquellas posturas que consideran irracional la investigación de valores, por el hecho de que los valores mismos no sean un producto de la razón. A nuestro juicio, por tanto, la investigación jurídica no debe detenerse en la descripción del Derecho vigente ni en la explicación de su contenido en base a razones o datos históricos o sociológicos, sino que debe continuar dando un paso más hacia delante: hay que estudiar los valores o criterios de justicia que informan el Derecho, y este estudio puede realizarse desde tres puntos de vista distintos que analizamos seguidamente.

2) *Coherencia del ordenamiento con sus propios valores.*

En primer lugar, cabe realizar un estudio de coherencia interna del ordenamiento jurídico, confrontando los valores que en el mismo se proclaman con las normas concretas en las que pretende darse efectividad o realización práctica a tales valores. En Derecho Financiero este método es especialmente fructífero puesto que en nuestra rama jurídica abundan las declaraciones programáticas y principiales, en las que se recogen y formulan principios o valores de justicia, que posteriormente no son correctamente desarrollados en las normas que deberían hacerlos reales. Es necesario pues que el jurista se ocupe de desvelar el contenido real de los principios, dentro de los márgenes de tolerancia que exigen siempre las formulaciones genéricas y abstractas, como suelen ser las que de estos principios se realizan. Como dice MARTÍN QUERALT "la investigación metodológica del Derecho Financiero debe basarse en los momentos actuales, al menos en nuestro juicio, sobre la más completa potenciación del contenido propio de los principios generales financieros sobre los que todo este sector del ordenamiento debe reposar" (496).

(496) MARTÍN QUERALT, "La Constitución española y el Derecho Financiero", op. cit., pág. 127.

Aparte de la importancia que, como método operativo o de aplicación del Derecho, puede tener el llamado método principialista, del que más adelante nos ocuparemos, ahora nos interesa solamente destacar el valor epistemológico del método valorativo interno en el Derecho Financiero. Para ello basta recordar la frecuencia con que las técnicas y normas concretas que se contienen en las leyes financieras contradicen los principios en que dicen inspirarse, contradicción que se produce a veces por ignorancia o error y a veces *ex profeso*. Así surgen lo que han dado en llamarse paradojas legales, que pueden ser técnicas o conscientes (497). De este modo se está abriendo un importante campo a la consideración del jurista, pues en el caso de las paradojas técnicas corresponde al estudioso del Derecho el detectar la contradicción entre lo querido y lo realizado, y descubrir los modos o técnicas legislativas, con las cuales puede darse cumplida realización de los valores del legislador. En el segundo caso (paradoja consciente) es también función del jurista profundizar en el estudio del ordenamiento para denunciar la contradicción y poner de manifiesto la vo-

(497) Según SAINZ DE BUJANDA, "surge la paradoja tan pronto como las normas, al desplegar su eficacia, provocan una conformación de las relaciones sociales encuadradas en su ámbito que sea justamente la contraria de la que con aquélla se trataba de alcanzar o, al menos, de la que el legislador haya declarado que perseguía al dictar la ley... Puede, en efecto, acontecer —primer supuesto— que el legislador se proponga real y efectivamente obtener un resultado preciso con el texto que elabora, esto es, conformar por su conducto las relaciones sociales de una determinada manera, mas no acierte en la elección de los medios o los emplee con inoportunidad. El desacierto puede ser de tal magnitud que la disposición provoque consecuencias precisamente antagónicas a las que se imaginaban... Las causas y la estructura del segundo supuesto son notoriamente más complejas, pues se sitúan en el campo de los móviles que impulsan el ejercicio del derecho de iniciativa. La singularidad del supuesto deriva de que en él se encuentran en abierta oposición los objetivos particulares de la ley que se proyecta —asociados, como antes hemos dicho, al desarrollo de una política concreta— con el otro tipo de exigencias o valores más generales y permanentes, a los que normalmente toda ley debe dar también satisfacción. Cuando esto ocurre, la Administración puede verse impulsada a no confesar abiertamente la colisión surgida —en buscca de una fórmula conciliadora, que el diálogo con la colectividad le brinde— y a redactar la ley de tal suerte que con ella se dé satisfacción *real* y efectiva a los designios concretos de la política que con su ayuda se persigue, y solo *aparente* al otro tipo de exigencias (SAINZ DE BUJANDA, "La gran paradoja de la Ley General Tributaria", *Hacienda y Derecho*, vol. V, op. cit., págs. 272 a 275).

luntad real o los valores reales que se esconden tras el ordenamiento positivo.

3) *Enjuciamiento y valoración "ab externo".*

En segundo lugar, una vez detectados y conocidos los valores en que se inspira el ordenamiento, cabe realizar un enjuiciamiento desde fuera, es decir, por comparación con los valores de otro ordenamiento distinto. Para tener idea precisa de lo que este método significa, es necesario partir de la base de que pueden existir ordenamientos diferentes, cada uno de los cuales constituye una unidad independiente de los demás, de modo que el análisis comparativo entre dos ordenamientos no significa negar validez interna a las normas de cada uno de ellos, ni tampoco confundirlos entre sí. Sobre estas premisas es posible afirmar que el estudio comparado de ordenamientos o de principios de ordenamientos distintos es función que puede ser desarrollada por el jurista y es además función o labor netamente científica, de conocimiento, siempre y cuando no se extrapole el razonamiento y pretenda fundarse la validez de la norma de un ordenamiento en su adecuación o no adecuación a los principios o valores en los que otro ordenamiento diferente se inspira. Concretándonos en el tema que aquí estamos tratando, hemos de afirmar la posibilidad de realizar científicamente un enjuiciamiento del ordenamiento positivo en base a un ordenamiento ético o moral (498). Y ¿con qué ordenamiento moral puede realizar el jurista el enjuiciamiento del Derecho positivo? En principio hay que contestar que con cualquiera. Prescindiendo de que pueda defenderse la existencia de una moral objetiva, parece que a la Ciencia jurídica no le corresponde investigar cuál sea esa moral y la determinación de sus contenidos concretos. Por tanto el jurista se servirá de un concepto subjetivo de moral que puede ser el suyo propio, o bien puede ser el de otras personas.

Desde mi punto de vista considero interesante realizar el enjuiciamiento valorativo del Derecho a partir de dos códigos morales diferentes: uno, que pudiéramos llamarlo social, es decir, el conjunto de valores éticos predominantes en el contexto social; y el otro, el código moral o ético profesado por el propio investigador.

(498) Sobre la diferente naturaleza del ordenamiento jurídico y el ordenamiento moral nos hemos pronunciado ya en el capítulo I.

El Derecho rige las conductas de los miembros de una sociedad y, por tanto, no es irrelevante para el Derecho lo que los miembros de esa sociedad, los destinatarios de esas normas, piensen acerca de su justicia o injusticia. En consecuencia, es importante que el jurista procure conocer la sociedad en que se mueve y los valores en que creen los miembros de la misma. Y es igualmente fundamental en la obra del jurista contrastar si las normas positivas están o no de acuerdo con esos valores, porque en la concordancia con los mismos se basa la obedecibilidad y la permanencia de las normas positivas y del propio ordenamiento, sin que con ello confundamos validez y eficacia de la norma jurídica concreta (499).

En último término, cabe la comparación y enjuiciamiento del ordenamiento positivo en base a los principios del ordenamiento moral del estudioso o investigador. En este caso el carácter científico de la labor desarrollada puede resultar más discutible, por la carga de subjetividad que está implícita en la determinación de los principios que se utilizan para el enjuiciamiento. Sin embargo, pienso que la ciencia debe admitir como válido este método, porque es imposible que el hombre se sustraiga a sus valores personales cuando está analizando el ordenamiento positivo, y si el enjuiciamiento o valoración no es hecho de forma explícita, lo será implícitamente, ya que no se concibe el hombre neutro y plenamente objetivo en el terreno de lo jurídico, sin perjuicio de que deba estimarse deseable el que se alcance el mayor grado de objetividad posible. Ahora bien, para que esta valoración pueda aceptarse por la ciencia, es necesario que no se produzca la confusión y mezcla del ordenamiento positivo con el ordenamiento moral, es decir, se debe ser plenamente consciente de que se está realizando una contrastación de cosas distintas, por lo que no cabe extraer conclusiones que identifiquen los elementos a comparar, es decir, que contengan juicios sobre la existencia (validez) de las normas de uno u otro ordenamiento: la incompatibilidad o contradicción entre ambos no se traduce en que una norma sea válida y la otra sea inválida. Se trata simplemente de obtener como resultado una calificación del Derecho positivo como justo o injusto, a la luz de los valores del ordenamiento que se toma como referencia.

---

(499) Problema ya tratado en el capítulo I. Tampoco queremos decir que el Derecho se *justifique* por ajustarse a las preferencias y valores de la clase dominante.

Además, en aras de la claridad del razonamiento, creo que es conveniente que se expliciten los valores desde los que se enjuicia el ordenamiento positivo.

e) *La reforma del Derecho.*

1) *Las propuestas de normas como misión de la ciencia jurídica.*

Del conocimiento descriptivo, fenomenológico y deontológico del Derecho se suele derivar una crítica constructiva del ordenamiento que se traduce en la propuesta de su derogación o modificación o integración con nuevas normas. Esta es una labor que constantemente realiza el estudioso del Derecho, como lo demuestra la multitud de proposiciones *de lege ferenda* que se encuentran en los estudios de los juristas. La propia acuñación de expresiones como la que acabamos de citar, u otras similares *(iure condendo,* argumentos de política legislativa, derecho *in fieri)* es un índice muy expresivo del valor que los investigadores del Derecho dan a la enunciación de nuevas proposiciones normativas. En esto la actividad del jurista se asemeja a la del legislador, aunque sus proposiciones no alcancen por sí solas validez en el ordenamiento.

Esta actividad requiere también la adopción o seguimiento de una metodología, aunque puede decirse que en buena medida coincide con la que hemos estudiado anteriormente, ya que el estudio histórico, el sociológico y el valorativo suelen concluir en una crítica que, cuando es negativa, no suele quedarse en un simple señalamiento de defectos, sino que esos propios métodos nos dan normalmente las pautas para la elaboración de los enunciados normativos que se considera que deben sustituir a los vigentes.

2) *La observación y presencia de las leyes causales.*

No obstante queremos añadir aquí algo más, pues en la labor creativa del Derecho han de tenerse especialmente en consideración los límites que a la voluntad humana vienen impuestos por las propias leyes causales de la naturaleza y del lenguaje.

Un expresivo ejemplo de CARNELUTTI nos aclara perfectamente esta idea: "una ley sobre la pena de muerte no puede ser hecha sin conocimiento de la fisiología: si fuese cierto que, como he leído recientemente, la silla eléctrica no ocasiona más que una muerte aparente,

las leyes norteamericanas serían espantosamente equivocadas. Lo que enseña finalmente que esto es un aspecto de la ciencia en el cual demasiado frecuentemente los juristas caen en el yerro de no pensar; de donde se deriva, entre otras cosas, aquella sub valoración, por no decir aquel desprecio del *problema de las cosas* en el proceso y también genéricamente en el Derecho, sobre el cual más de una vez he procurado decir unas palabras" (500).

Se produce por esta vía una conexión interdisciplinar del Derecho financiero con otras ramas de la ciencia, tanto con las restantes ramas jurídicas, como con otras ciencias no jurídicas. La importancia que tiene el conocimiento de otras ramas jurídicas se manifiesta en la utilización que en Derecho financiero se hace de categorías y conceptos elaborados en el seno de otras disciplinas, así como por la proyección que el Derecho tiene sobre los actos regulados por normas de otra naturaleza, tema del que en breve nos ocuparemos.

En cuanto a las leyes causales estudiadas por otras ciencias positivas, tienen especial importancia para la elaboración del Derecho Financiero las leyes económicas, puesto que por la propia naturaleza del objeto, de los fines del Derecho Financiero, las leyes de la economía están permanentemente imbricadas con las normas jurídicas reguladoras de la actividad financiera del Estado y de los demás entes públicos. Así, por ejemplo, para dar efectividad al principio de justicia en el reparto de las cargas tributarias, el jurista no debe olvidar que los tributos no siempre son efectivamente soportados por las personas a quienes la ley impone la obligación de satisfacerlos, sino que existen unos mecanismos de traslación, estudiados por la ciencia económica, que tienen una influencia indiscutible en el reparto real de la carga tributaria. Con ello no se propugna como es evidente, una concepción integradora de la ciencia jurídica con otras ciencias, sino la complementariedad de los conocimientos, si bien conservando cada uno de ellos su propia naturaleza. Tampoco debe confundirse la utilización de presupuestos no jurídicos para la elaboración de normas jurídicas, con el sometimiento de éstas a conceptos elaborados por otras ramas del saber, pues no se trata de una trasposición conceptual, ya que el Derecho debe elaborarse en base a sus propios conceptos, sino de una toma en consideración de las leyes por las que se rigen los fenómenos de la naturaleza y los

(500) CARNELUTTI, *Metodología del Derecho*, op. cit., pág. 10.

fenómenos sociales que condicionan, como es lógico, las posibilidades de mandar y las de obedecer. Como dice el profesor SAINZ DE BUJANDA, el confusionismo conceptual adquiere niveles especialmente alarmantes en la elaboración de las normas financieras: "con reiteración se vierten en los cuerpos legales fórmulas y conceptos elaborados en la teoría económica de la Hacienda o que obedecen, en ocasiones, al deseo de que los textos positivos, escasamente vinculantes, brinden a los políticos una amplia "holgura de movimientos" y, en otros supuestos, a falta de destreza para *formalizar*, en rigurosos términos jurídicos, la realidad socio-económica sobre la que se actúa. Una racional distribución de tareas entre juristas y economistas, en la fase creadora del Derecho, remediaría considerablemento los males reseñados" (501).

3) *La importancia del lenguaje.*

En fin, la elaboración del Derecho exige también un conocimiento preciso y exacto del lenguaje y sus reglas. El Derecho, producto de la voluntad, necesita objetivarse, plasmarse en algo sensible, para poder ser conocido y trasmitido. Así las normas se traducen en signos, en símbolos, que pueden ser captados por los sentidos del hombre, llegándose en algunos casos a confundir el Derecho con los símbolos a que se incorpora o que lo representan. De ahí se deriva la importancia que tienen esos signos, que en la fase actual del desarrollo jurídico y, concretamente en el área del Derecho Financiero, consisten fundamentalmente en el lenguaje escrito. Como dice el profesor DÍEZ-PICAZO "las leyes, y en general las normas, una vez que han quedado reducidas a textos escritos, se separan de su autor y cobran una existencia objetiva, es, por decirlo así, como si se cortara el cordón umbilical que liga a la criatura con su creador. El texto se convierte en una realidad autónoma e independiente. El autor de la ley ha jugado ya su papel y ha quedado detrás de su obra" (502). Un signo de puntuación (503), una palabra ambigua o mal uti-

(501) SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 1.º, op. cit., pág. 387.

(502) DÍEZ-PICAZO, *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*, op. cit., pág. 112.

(503) Alf Ross menciona el caso del Protocolo de Berlín de 6-VIII-45 convenido para poner un punto y coma en lugar de una coma en el art. 6

lizada, puede dar al traste con toda una labor de análisis, observación y reflexión previamente realizada por el jurista. Es por eso que no vamos a insistir en el cuidado y escrúpulo que el estudioso del Derecho debe tener en el manejo del lenguaje (504).

3. — METODOLOGÍA DE APLICACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO.

A) *Naturaleza de la actividad de aplicación del Derecho.*

Como ya hemos indicado la metodología aplicativa interesa no sólo al operador del Derecho, sino también al estudioso o científico porque a través de ella conoce el material que posteriormente debe sistematizar, explicar y valorar.

¿En qué consiste la aplicación del Derecho? Frecuentemente se compara el proceso aplicativo con un silogismo en el que la premisa mayor es la norma, la premisa menor el hecho de la vida real, y la conclusión la consecuencia jurídica. También se dice a veces que la aplicación es un proceso en el que se subsume la realidad en la definición legal para extraer la consecuencia prevista por la norma. Ninguna de las dos definiciones o —si se quiere— comparaciones es correcta.

En efecto, la aplicación de la norma no puede ser un silogismo porque el silogismo es la expresión del razonamiento deductivo categórico y la proposición jurídica no es categórica sino hipotética. Puestos a encuadrar la función aplicativa de las normas en las tipologías del razonamiento deductivo, habría que clasificarla en el *modus ponendo ponens* de la argumentación hipotética (505).

Se trata, pues, de un razonamiento hipotético, pero que tampoco puede ser considerado como simple subsunción, no es una pura operación mecánica y de aquí las dificultades que se encuentran para

---

de la Carta del Tribunal Internacional Militar. Con ello se limitó la jurisdicción del Tribunal (Alf Ross, *On law and justice*, Stevens, London, 1958, pág. 127 citado por CAPELLA, *El Derecho como lenguaje*, Ed. Ariel, Barcelona, 1968, pág. 256, nota 20).

(504) Sobre la concepción del Derecho como lenguaje nos hemos extendido ya en el capítulo I.

(505) Cfr. BOCHENSKI, *Los métodos actuales del pensamiento*, op. cit., pág. 26.

reconducir el Derecho a los procesos informáticos (506). Y no es subsunción por dos razones: una, porque la premisa mayor del razonamiento no siempre es un dato que aparezca perfectamente definido, sino que es necesario describirlo mediante métodos y fórmulas que nos ofrece la técnica jurídica y el Derecho positivo. La norma jurídica, cuando está expresamente establecida en el ordenamiento ha de ser interpretada, ya que lo que se muestra directamente a los sentidos que la perciben no es la norma en sí misma, sino los signos o textos que sirven para transcribir y expresar el contenido de la regla jurídica. Ocurre en otras ocasiones que no existe norma expresamente formulada en la que se contemple el caso que se pretende resolver y, dado que la obligación de resolver existe siempre, el jurista tiene que proceder a la integración de la norma descubriendo en el ordenamiento un precepto implícito que se utilice como premisa mayor. Por tanto en el proceso de aplicación del Derecho existe una primera fase en la que mediante métodos de interpretación e integración de las normas jurídicas se desemboca en una elaboración reconstructiva del Derecho, que no debe confundirse con la libre creación del Derecho por el intérprete (507).

La premisa menor de la argumentación aplicativa del Derecho también tiene que ser objeto de elaboración antes de insertarla en el razonamiento. La premisa menor es el hecho ofrecido por la realidad de las relaciones humanas. Pero la realidad es sumamente compleja, consta de numerosísimos elementos y circunstancias, de las que sólo son jurídicamente relevantes algunas de ellas. Cuando el operador jurídico se enfrenta con un hecho real, de calificarlo jurídicamente, es decir, tiene que abstraer del mismo aquellos datos relevantes para el Derecho. En esa actividad no solamente se lleva a cabo un análisis o descomposición mental del hecho, sino una selección que implica a su vez una decisión basada en unos criterios o valores, que

(506) A pesar de que se reconozca la utilidad de los ordenadores como elemento de acumulación, y sistematización de datos, así como de desarrollo del proceso lógico: cfr. Mario G. LOSANO, *Giuscibernética*, Giulio Einaudi, ed., Torino, 1969, págs. 19 ss.

(507) Según CASTÁN TOBEÑAS, a la elaboración *creadora* de derecho se opone la elaboración *reconstructiva* que "recogiendo las normas suministradas por el legislador propiamente dicho o por la costumbre las interpreta, desenvuelve y sistematiza (tarea propia del jurisconsulto y objeto de la técnica y de la Ciencia del Derecho en sus más amplios sentidos)" (*Teoría de la aplicación e investigación del Derecho*, op. cit., pág. 23 a 25).

ha de procurarse que no sean arbitrariamente elegidos por el sujeto aplicador del Derecho, sino que ha de tratarse de criterios que de algún modo encuentren un asidero o apoyo en el propio ordenamiento. Esto es lo que se llama calificación jurídica de los hechos (508).

Una vez reconstruidas las premisas mayor y menor, la conclusión se desprende por sí sola mediante un proceso lógico.

Como dice LARENZ, "para llegar al juicio de que este hecho determinado es un "caso" de este supuesto de hecho legal... se precisa un detenido enjuiciamiento del hecho (en base a las características del supuesto hecho). A este enjuiciamiento se le llama comúnmente "subsunción". En realidad, sin embargo, sólo en una parte se funda en un razonamiento subsuntivo y en juicios mediante los cuales se llega a conocer un especial —en cuyo concepto se ha imaginado ya el concepto más general— como "caso" del concepto (concepto específico o genérico) más general. En otra parte, se funda en juicios de índole muy distinta. En vez de hablar sólo de "subsunción" se debería hablar del enjuiciamiento jurídico del hecho. Lo que es correcto es que la suma de los juicios individuales, es decir, el enjuiciamiento total, puede adoptar la forma de un *razonamiento subsuntivo*" (509).

B)—*Metodología interpretativa.*

a) *La composición de antinomias.*

La interpretación de la norma requiere que previamente haya sido resuelto el problema de la norma a aplicar, lo que no siempre es tarea

(508) El profesor PÉREZ DE AYALA ha tratado esta cuestión con referencia concreta al Derecho Tributario: "El proceso de aplicación de la ley fiscal como un proceso lógico de subsunción requiere, como Engisch ha notado, que los conceptos comprendidos en la norma tengan un *grado* y un *tipo* de determinación suficientes para excluir cualquier valoración" (PÉREZ DE AYALA, "El estudio de la Economía Financiera en las Facultades de Derecho", Estudio introductorio a la versión española de Alain BARRERE, *Economía Financiera*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1969, pág. XXXIV). A lo largo de sus estudios se ocupa PÉREZ DE AYALA de demostrar la presencia de valoraciones, especialmente por causa de la nueva función que a la Administración otorgan los recientes esquemas dogmáticos del Derecho Tributario y por la presencia de conceptos normativos indeterminados.

(509) Karl LARENZ, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, op. cit., página 224.

fácil dada la multiplicidad de normas que integran el ordenamiento y la posibilidad de que existan contradicciones entre unas y otras. La resolución de las posibles antinomias mediante su composición es, pues, la primera labor a realizar. El propio Derecho positivo nos ofrece los criterios para resolver las antinomias. El principio de la unidad del Derecho exige que las contradicciones internas sean resueltas. Estas contradicciones o antinomias son a veces solamente aparentes, y a través del proceso de interpretación, al que inmediatamente nos referiremos, quedarán resueltas, puesto que una vez utilizados los criterios hermenéuticos correspondientes, resulta que el verdadero contenido de las respectivas reglas jurídicas no entra en colisión.

En este momento nos interesan sólo las antinomias reales. ¿Qué sucede cuando dos normas tienen contenidos contrapuestos? Existen tres métodos o criterios para resolver el problema: a) Criterio cronológico "(*lex posterior derogat priori:* principio limitado, por lo general, por el de la irretroactividad de las leyes, y que resulta con frecuencia atemperado —en la práctica—, por el predominio atribuido a la norma anterior si es "especial", en relación con la sucesiva "general"); b) Criterio "jerárquico" (según el cual la norma de fuente superior prevalece sobre la norma de fuente colocada en situación subordinada); c) Criterio "de la competencia" (según el cual no todas las fuentes tienen la misma esfera territorial o material de eficacia válida)" (510).

No es del caso extenderse en una cuestión de esta índole que no ofrece una problemática específica —desde un punto de vista de teoría general del Derecho— que afecte a nuestra disciplina. Las especialidades son más bien el Derecho positivo concreto y por ello encuentran mejor encaje en obras que versen sobre el mismo. Problemas como el inicio y cesación de la vigencia de las normas, *vacatio legis,* jerarquía de las normas, distribución de competencias entre los diversos poderes legislativos, efectos de las antinomias según su naturaleza, concurrencia de criterios de resolución, extensión territorial de las normas, etc., son de indudable interés, pero no deben ser aquí más que apuntados.

(510) Vezio CRISAFULLI, *Lezioni di Diritto costituzionale,* II, 1, *L'ordinamento costituzionale italiano,* Cedam, Padova, 1975, pág. 160.

b) *Necesidad y objeto de la interpretación.*

Para determinar la existencia de antinomias reales y para conocer el sentido de la norma una vez realizada la composición de las mismas es necesaria la interpretación. Esta tarea debe ser realizada siempre, pues hoy día está superado y no se admite el aforismo *in claris non fit interpretatio:* incluso la norma clara debe ser interpretada, por muy sencillo que sea el proceso de su interpretación, pues para llegar a la conclusión de que la norma es clara tiene que haberse desarrollado previamente la aprehensión del contenido de la misma, es decir, ha tenido que ser interpretada.

Reconocida pues la necesidad de interpretar hemos de preguntarnos por los instrumentos o métodos de que el jurista dispone para realizar esta función. Pero antes es preciso que tomemos postura sobre un problema previo: ¿Cuál es el objeto de la interpretación? ¿Qué es lo que el intérprete busca cuando interpreta? Tradicionalmente se ha discutido entre dos teorías contrapuestas, una que da preeminencia a la voluntad subjetiva de la persona de quien emanó la norma (voluntad del legislador) y otra que prefiere entender que en la norma hay una voluntad objetivada que es la que debe ser descubierta por el intérprete de la misma (voluntad de la ley). Casi no es necesario que digamos que en ese dilema nosotros optamos claramente por la segunda solución *(voluntas legis),* si bien no despreciamos la *voluntas legislatoris* pero sólo como medio de averiguar la voluntad de la ley. Omitimos todo tipo de argumentación al respecto, porque ello no es sino una consecuencia del concepto del Derecho que hemos adoptado y al que hemos dedicado amplia extensión más atrás (511).

¿Cuáles son, pues, los métodos de interpretación? (512). Hoy día mantienen en esencia todo su valor las cuatro vías metodológicas de SAVIGNY (513), sin perjuicio de que pueda hablarse de otros métodos, algunos de los cuales son específicos del Derecho Financiero.

---

(511) Véase no obstante Alessandro LEVI, *Teoría generale del Diritto,* Cedam, Padova, 1967, págs. 211 ss.

(512) La interpretación se clasifica en función de diversos criterios, como el subjetivo o, más exactamente, por los efectos jurídicos en función del sujeto que interpreta (libre o doctrinal, jurisprudencial y auténtica), por el resultado (restrictiva, declarativa, extensiva).

(513) "El elemento gramatical de la interpretación tiene por objeto las

c) *El método gramatical.*

1) *Primacía del método gramatical.*

Consiste este método en investigar la voluntad de la ley a través del significado semántico de las palabras en las que se ha objetivado la norma. Si, como hemos dicho, entendemos la interpretación como una actividad dirigida a buscar la voluntad objetiva de la norma, la interpretación gramatical o semántica de los textos en los que ésta se contiene, es el punto de partida, la base donde debe empezar toda interpretación, ya que este es el elemento en el que de forma directa y dejando un mínimo de campo a la arbitrariedad y al subjetivismo del intérprete, se hace perceptible por los sentidos el contenido de la ley. Por ello no es de extrañar que el art. 3.º del Código Civil, al establecer los términos en que deben interpretarse las normas disponga que estas se interpretarán "según el sentido propio de sus palabras" (514).

---

palabras de que el legislador se sirve para comunicarnos su pensamiento, es decir, el lenguaje de las leyes.

El elemento lógico, la descomposición del pensamiento o las relaciones lógicas que unen a sus diferentes partes.

El histórico tiene por objeto el estado del Derecho existente sobre la materia, en la época en que la ley ha sido dada; determina el modo de acción de la ley y el cambio por ella introducido, que es precisamente lo que el elemento histórico debe esclarecer.

Por último, el elemento sistemático tiene por objeto el lazo íntimo que une las instituciones y reglas del Derecho en el seno de una vasta unidad" (SAVIGNY, *Sistema del Derecho Romano Actual*, op. cit., págs. 185 y 186).

(514) La expresión legal, aunque deba entenderse en el sentido expresado, no deja de suscitar alguna perplejidad puesto que describir "el sentido propio de sus palabras" es justamente el resultado a que debe llegarse después de emplear todos los medios de interpretación disponibles: el sentido propio de las palabras no es un medio de interpretación sino el objeto de la interpretación misma. Como dice PASTOR RIDRUEJO "el sentido propio de las palabras no es el punto de partida del "iter" interpretativo, sino el de la llegada. Precisamente, lo que se trata de averiguar. El término "sentido" es concluyente. La polaridad letra-espíritu de ley, tal como la configura la técnica jurídica haría sonreir a un lingüista. Es el espíritu en lo que consiste el sentido de las palabras. La letra sería el fonema, la producción sonora vertida en lenguaje escrito. El espíritu, el "sentido" (PASTOR RIDRUEJO, "La interpretación tributaria ante el nuevo título preliminar del Código Civil", *Estudios de Derecho tributario*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 552).

Como dice CASTÁN TOBEÑAS, "la llamada interpretación gramatical es, naturalmente, el primer estadio del proceso interpretativo. Como la ley se expresa con palabras, el intérprete ha de empezar por obtener el significado verbal que resulta de ellas, según la natural conexión y las reglas gramaticales" (515). Por lo demás la primacía del método gramatical en la interpretación de la ley ha sido reiteradamente reconocida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (516).

No obstante, la primacía que atribuimos al método gramatical no supone una aceptación de la tesis del automatismo literalista, que considera al intérprete absolutamente vinculado por los textos normativos. Esta forma de pensar fue, en sus orígenes, una mal entendida consecuencia del principio de separación de poderes (517).

Posteriormente el rígido literalismo fue asumido por la Escuela de la exégesis, que proclamaba a un escrupuloso respeto a la voluntad *del legislador* manifestada en el texto a través del cual se expresa. Hoy no merece la pena entretenerse en demostrar la falta de fundamento de esta concepción literalista del Derecho, que más que método de interpretación es una posición teórica o filosófica sobre la naturaleza del Derecho mismo (518).

La interpretación gramatical plantea problemas en dos vertientes distintas: una, la averiguación del significado de los términos o palabras usados por el legislador; otra, la averiguación del sentido de los enunciados normativos, es decir, de las palabras consideradas en sus conexiones sintácticas de unas con otras. A nosotros nos interesa fundamentalmente la primera.

---

(515) CASTÁN TOBEÑAS, *Teoría de la aplicación e investigación del Derecho*, op. cit., pág. 237.

(516) Véase las sentencias citadas en el trabajo de PASTOR RIDRUEJO, "La interpretación tributaria ante el nuevo título preliminar del Código Civil", op. cit., pág." 554.

(517) Decía Montesquieu que "en los Estados despóticos no hay leyes: el juez es su propia regla. En los Estados monárquicos hay una ley que el juez aplica en los casos en que es terminante; en los que no lo es, busca su espíritu. En el *gobierno republicano es propio de la naturaleza de la Constitución que los jueces sigan la letra de la ley.* No hay ciudadano contra el cual se pueda interpretar ninguna ley cuando se trata de sus bienes, de su honor o de su vida" (MONTESQUIEU, *Del espíritu de las leyes*, traducción de Mercedes Blázquez y Pedro de Vega, Editorial Tecnos, 1980, pág. 100. El subrayado es mío).

(518) La crítica a la Escuela de la exégesis fue realizada principalmente por GENY, *Méthode d'interpretation et sources en droit privé positif*, Libraire Generale de Droit et Jurisprudence, París, 1954, págs. 28 ss.

2) *La interpretación sintáctica.*

La interpretación sintáctica es importante porque el significado de los términos está condicionado por su colocación en una frase y, a la inversa, el significado de una frase puede variar completamente en función de un cambio de significado de uno de sus elementos. El Código Civil (art. 3) dice que la interpretación "se realizará según el sentido propio de las palabras "en relación con el contexto" (519). Según DÍEZ-PICAZO, "la interpretación sintáctica no se dirige ya a la fijación de una palabra, sino a la fijación del sentido de una proposición entera, a través de la coordinación gramatical que, dentro de ella, tienen las diferentes palabras y su respectivo valor. Se toma en cuenta el que la palabra sea adverbio o pronombre, el que sea adverbio de tiempo o pronombre personal, el que sea complemento directo o complemento indirecto, utilizando para ello las reglas convencionales del desarrollo del lenguaje" (520).

No obstante, a pesar de la indudable importancia que tiene la interpretación sintáctica, no vamos a detenernos en ella, pues no plantea especiales dificultades en Derecho Financiero.

3) *Interpretación de términos equívocos.*

a') *El art. 23-2 de la Ley General Tributaria.*

Más interés presenta desde nuestro punto de vista la interpretación de los términos utilizados por las normas tributarias. La Ley General Tributaria se ha ocupado del problema en el art. 23, párrafo 2.°: "en tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos

(519) Según PASTOR RIDRUEJO esta referencia al contexto es innecesaria desde el punto de vista lingüístico, por ser obvia la conexión: el valor semántico de una unidad expresiva simple o compleja, nace de su inserción en el sistema general de la lengua; de otra manera, los significados son esencialmente relativos. Se significa algo en contraposición o semejanza a otros contenidos semánticos. Tan evidentes son estos principios que no es éste el matiz que tiene que expresar el nuevo art. 3.° del título preliminar" (PASTOR RIDRUEJO, "La interpretación tributaria ante el nuevo título preliminar del Código Civil", op. cit., pág. 556). Nosotros nos referimos, por el contrario, al contexto sintáctico, no al contexto lingüístico al que creemos que quiere aludir PASTOR RIDRUEJO.

(520) DÍEZ PICAZO, *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*, op. cit., pág. 254.

empleados por sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda". Realmente este precepto no dice nada, pues deja a juicio intérprete determinar cuándo procede utilizar un significado u otro (521). Ahora bien, el precepto es importante más que por lo que dice (que no dice nada) por lo que no ha dicho, y ello se comprende perfectamente, si se lo compara con el texto de esta misma norma en el que fue Proyecto de la Ley General Tributaria (522). La actual redacción significa que el legislador optó conscientemente por no limitar las posibilidades interpretativas, no dando preferencia a ninguno de los criterios que en el precepto se señalan (523).

---

(521) "Mi opinión personal —dice GONZÁLEZ GARCÍA contestando a si el art. 23 establece un orden de criterios— se inclina por la tesis que ve en la referida relación de criterios (jurídico, técnico o usual) una simple enumeración sin orden de preferencia entre ellos y a los que habrá de acudirse en cada caso, *según proceda*" (GONZÁLEZ GARCÍA, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, tomo I, Edersa. Madrid, 1982, pág. 189).

(522) "En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido usual, a no ser expresamente se utilicen según su significado técnico o jurídico" (art. 24 del Proyecto de la Ley General Tributaria).

(523) El profesor LASARTE ALVAREZ dice acerca del art. 23-2 de la L.G.T. que "la citada norma viene pues a reconocer que es la propia interpretación la que atribuye una concreta significación a las palabras del legislador, y desde este punto de vista, la proposición que encierra es lógicamente inatacable" (LASARTE ALVAREZ, "Significado usual *versus* significado técnico. Un ejemplo de interpretación", *Crónica tributaria*, núm. 9, 1974, pág. 65). Quien primero puso de manifiesto la diferencia entre el art. 24 del Proyecto y el artículo 23-2 de la L.G.T. fue el profesor MARTÍN RETORTILLO (Lorenzo): "En definitiva —dice— creo que es más lógico, en relación con este problema, dejar al intérprete en libertad de valorar las diversas circunstancias, que no sujetarle a unas reglas más o menos rígidas. El texto de la ley aprobada, rechazó con buen criterio esta formulación, aunque quizá por no dejar un vacío en blanco nos ha ofrecido un precepto cuya utilidad no se comprende fácilmente. Dice, en efecto, la ley, que a falta de definición, las palabras empleadas se entenderán en su sentido jurídico, técnico o usual, *según proceda*. Este *según proceda*, que se incluye al final del precepto, es el que nos demuestra que la regla recogida no sirve para nada. Es, en efecto, una remisión a la interpretación que en cada caso concreto haya de producirse, dado que, como decíamos antes, se trata de un problema *de facto*. Pero esto es algo claro, evidente, y que entre nosotros no se discute al menos que nos conste, por lo cual parece indudable que la formulación del 2.º párrafo del art. 23 no tiene ningún sentido y se hubiera podido prescindir de ella, con toda naturalidad, una

b') *Inexistencia de soluciones apriorísticas.*

El ordenamiento positivo no aporta solución expresa a la interpretación de los términos de las leyes tributarias. Queda, pues, abierto el campo a la especulación científica y en este terreno nos encontramos con diversas soluciones. Así, por ejemplo, VANONI opina que debe dársele preferencia al significado usual de los términos "puesto que, dado que el legislador al dictar la norma se dirige a todos los particulares, trata de elegir la fórmula que mejor pueda entenderse por parte de aquéllos a quienes se dirigen las normas" (524).

Es conveniente dejar sentado que el problema que ahora nos ocupa solamente se manifiesta cuando el término utilizado por las normas sea equívoco, es decir, tenga más de un significado, no planteándose por tanto cuestión alguna cuando la palabra tiene sólo un significado, técnico o vulgar, puesto que, como dice BERLIRI, "para interpretar una norma que use tales términos no hace falta más que ver si la búsqueda de la intención del legislador no conduce a considerar que el legislador haya caído en un verdadero y propio *lapsus* y si la norma no debe por tanto aplicarse a casos diversos de aquellos indicados con la expresión por sí misma unívoca" (525). Por este motivo no podemos compartir la opinión de PASTOR RIDRUEJO en favor del significado técnico cuando se trate de términos propios de especialidades no jurídicas, puesto que por todo argumento en defensa de dicha preferencia este autor no hace otra cosa que preguntarse por qué la norma va a utilizar un término técnico si no es en ese sentido (526). La respuesta, a nuestro juicio, es clara; si solamente tiene un sentido, el problema no se plantea; si, por el contrario, aparte del significado técnico, existe otro significado usual o vulgar, puede caber la posibilidad de que el legislador se haya referido a un sentido o al otro.

---

vez que no se aceptaba la regla inicial formulada por el texto del Proyecto" (MARTÍN RETORTILLO, "La interpretación de las normas según la L.G.T.", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 54, pág. 362.

(524) VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., pág. 242.

(525) BERLIRI, *Principi di Diritto tributario*, vol. I, op. cit., pág. 122.

(526) PASTOR RIDRUEJO, "La interpretación tributaria ante el nuevo título preliminar del Código Civil", op. cit., pág. 567.

A nuestro juicio, a este problema no puede dársele una solución apriorística, sino que es necesario tratar de investigar en cada caso cuál es la voluntad de la ley (527). Para ello será necesario acudir a otros métodos interpretativos, fundamentalmente al teleológico, a partir del cual conocemos el objetivo perseguido por la norma y probablemente él nos sirva para delimitar cuál es el sentido preciso en que debemos entender el término o vocablo por ella utilizado. El ejemplo jurisprudencial que cita PASTOR RIDRUEJO es suficientemente ilustrativo de la postura que defendemos: "contamos —dice PASTOR RIDRUEJO— con un ejemplo, ya clásico en nuestro ordenamiento tributario, suficientemente expresivo: la acepción técnica o usual del término "pesca". Se trata de un tema que constituye el presupuesto de la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 1957. En el procedimiento se alegó el que los mejillones no estaban sujetos al arbitrio creado a favor de las Juntas de Puertos por ser moluscos y no peces. El Tribunal estimó las razones alegadas por el recurrente en favor de una interpretación científica de los términos "pez" y "molusco". La conclusión desde el punto de vista de la finalidad del arbitrio, el mantenimiento de los servicios del puerto, no era razonable. Los pescadores que descargaban los moluscos quedaban mejor tratados, en virtud de esta interpretación literal, que los que transportaban peces. Poco tiempo después el Tribunal Supremo en sentencia de 28 de noviembre de 1960, mantiene la tesis contraria en el mismo tema. Se fundamenta en la acepción usual de pescado, que acoge también a los moluscos comestibles, en la finalidad y justicia del tributo, ya que trataría diferentemente a dos hechos imponibles idénticos en detrimento de los fines persegudios de mantenimiento de los servicios de puerto" (528).

(527) El profesor LASARTE ALVAREZ, examinando la interpretación que debe atribuirse al concepto de "frutos naturales" a efectos de la exención de bebidas refrescantes en los Impuestos especiales, dice que "no cabe, pues, una postura apriorística en relación con la atribución de significado a las palabras del legislador, y en este sentido ese "según proceda" del art. 23 de la Ley General Tributaria está cargado de razón. Sólo la interpretación de la norma nos dará la clave de la elección..." (LASARTE ALVAREZ, "Significado usual *versus* significado técnico. Un ejemplo de interpretación", op. cit., pág. 68).

c') *Criterios orientadores.*

Teniendo presente, pues, la prioridad del significado que se considere deba tener el vocablo según la finalidad de la norma, pueden además admitirse ciertas reglas generales sobre la interpretación terminológica. A estos efectos, cuando un vocablo tiene, además de un significado usual, un significado técnico, conviene distinguir tres casos diferentes: a) Términos que tienen un significado técnico jurídico elaborado por la legislación o la doctrina tributaria. b) Términos que tienen un significado técnico propio de otra rama jurídica no tributaria. c) Términos que tienen un significado técnico acuñado por ciencias no jurídicas.

En el primer caso hay que presumir que los términos son usados por la ley en su significado técnico jurídico-tributario por una elemental razón de coherencia interna. No parece razonable pensar que si las normas fiscales configuran términos como hecho imponible, devengo, cuota o tasa, tales términos puedan tener (salvo excepciones) otro significado que el que se les da en nuestra disciplina (529). Las mismas razones que aporta BERLIRI para el caso que veremos a continuación son aplicables aquí con más motivos. La Ley General Tributaria parece que impone con carácter general esta solución: "*En tanto no se definan por el ordenamiento tributario* los términos empleados en sus normas se entenderán..." Es decir, el criterio técnico-tributario parece que es —en la expresión legal— absolutamente preferente. Sin embargo entiendo que éste no es el significado del art. 23-2 L.G.T., pues las definiciones a que el mismo se refiere no son los conceptos dogmáticos o los conceptos técnicos tributarios, ya que no es misión del legislador elaborar definiciones de categorías o conceptos jurídicos. El legislador manda, no hace ciencia. Por tanto la expresión "en tanto no se definan" alude a aquellos casos concretos en que expresamente la ley ordena (se trata de mandatos y no de definiciones propiamente dichas, pues las definiciones del le-

(528) PASTOR RIDRUEJO, op. ult. cit., págs. 564 y 565. Otros numerosos ejemplos pueden consultarse en LLAMAS LABELLA, *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria*, op. cit., págs. 90 ss. V. gr. se han planteado problemas interpretativos sobre términos como "conserva", "energía térmica", "ésteres", "máquinas", "minas", "pez", "huerto", etc.

(529) Conforme PASTOR RIDRUEJO, "La interpretación tributaria ante el nuevo título preliminar del Código Civil", op. cit., pág. 567.

gislador no vinculan) cuál es el contenido que debe darse a un término utilizado por la misma, contenido que puede ser tomado de cualquier ciencia —incluso de la ciencia jurídica— o puede ser inventado por el propio legislador prescindiendo de discursos científicos: v. gr., la Ley de los Impuestos Especiales grava los sustitutivos de la cerveza y dice su art. 7-3 que "se entiende por sustitutivos de la cerveza las bedidas, gasificadas o no, obtenidas por fermentación de cereales, frutos, tubérculos, plantas o partes de plantas, incluido el aguamiel, siempre que su contenido alcohólico esté comprendido entre los tres y los quince grados". A este tipo de definiciones se refiere el art. 23-2 L.G.T. Las dos posibles interpretaciones que admite dicho artículo ha sido captada por CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, quienes se preguntan si el art. 23 "se refiere a una definición expresa o si, por el contrario, a una definición obtenida de un análisis sistemático del ordenamiento tributario" (530), aunque estos autores no ofrecen respuesta expresa a esta cuestión (531). En resumen, si nos hallamos en la ley ante un término que tenga un contenido acuñado por la ciencia jurídica tributaria hemos de interpretarlo así: 1.º) Res-

(530) CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento tributario español*, op. cit., pág. 124.

(531) CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, a pesar de que no realizan un pronunciamiento expreso sobre este problema, sino que se limitan a formular y dejar planteadas algunas preguntas, parecen no obstante apuntar hacia el resultado aquí propuesto, pues sería el único que despejaría sus interrogantes: "Este criterio —dicen, refiriéndose al art. 23-2 L.G.T., en su primer inciso— sugiere algunas dudas:

¿Hasta qué punto la definición posterior puede servir de interpretación auténtica de los términos empleados en las leyes anteriores, habida cuenta sobre todo del progresivo perfeccionamiento del Derecho Tributario y de la acentuada tecnificación —al menos formal y de vocabulario— de nuestras leyes fiscales?

De otra parte, aunque el término esté definido por el ordenamiento tributario, ¿hasta qué punto puede afirmarse que se ha utilizado por el legislador, justamente en ese sentido?...

Todavía, ¿hasta qué punto es válida la interpretación de un concepto en una norma particular tributaria para el resto del ordenamiento tributario?

De otra parte, es evidente que este criterio no deja de crear dificultades, dada la variedad de significados que, normalmente —incluso dentro de los límites del Derecho tributario—, tienen ciertos términos" (CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento tributario Español*, I, op. cit., págs. 123 y 124.

petando el mandato legal, si para el caso concreto la norma le atribuye expresa y preceptivamente un significado diverso del que le otorga la ciencia jurídica. 2.º) A falta de mandato expreso, adoptando por principio el contenido técnico tributario, a menos que los resultados de la interpretación en su conjunto nos lleven claramente a una interpretación diversa.

El segundo caso es el de términos, con significado jurídico, acuñado por disciplinas jurídicas no tributarias, o por la teoría general del Derecho. Para este supuesto razona muy acertadamente el profesor BERLIRI con las siguientes palabras: "si el significado técnico es el jurídico, deberá considerarse, al menos mientras no se pruebe lo contrario, que el legislador ha querido usar aquella expresión en este significado y no en el significado vulgar. En efecto, dado que las varias ramas del Derecho no constituyen otros tantos compartimentos estancos, sino que, por el contrario, no son más que partes de un único sistema inescindible, es obvio que una definición, cualquiera que sea la ley que la contenga, debe valer para todo el Derecho, a menos que el legislador no haya limitado su eficacia a determinados efectos; o, al contrario, haya excluido que aquélla pueda encontrar explicación en un determinado sector. Por tanto, cuando el legislador tributario habla de venta, de mutuo, de enfiteusis, de sociedad, de comunidad, de mujer, de marido, de concesión, de autorización de servicio público, de funcionario público, etc., se debe considerar que tales expresiones tienen el mismo valor que en las demás ramas del Derecho, a menos que conste que la ley haya caído en una impropiedad del lenguaje (en cuyo caso, el intérprete podrá y deberá interpretar la norma atribuyéndole a la palabra el significado *atécnico* tenido presente por el legislador) o que haya querido atribuir a aquella expresión un significado especial para aquel determinado impuesto o para aquella determinada rama del Derecho" (532).

En fin, sucede con cierta frecuencia que los términos usados en la ley tributaria tienen un significado vulgar y un significado técnico no jurídico. Este es el caso que suele suscitar mayores controversias, y respecto de él se ofrecen diversas soluciones. Ya vimos más atrás cómo hay autores que se deciden, por principio, en favor del significado técnico. BERLIRI, sin embargo, opta por el significado vulgar

(532) BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. I, op. cit., págs. 123 a 125.

o usual (533), y no está carente de fundamento esta opinión, pues las leyes se suelen elaborar por juristas, no por técnicos en otras ciencias, y los destinatarios de las mismas son todos los ciudadanos (534). Sin embargo, esta opinión debe ser matizada, pues existen —especialmente en Derecho Tributario— casos en que, por principios, debe preferirse el significado técnico, y ello dependerá del contexto lingüístico en que se desenvuelve la norma, porque, como enseñó Ferdinand de SAUSSURE, "la lengua es un sistema en donde todos los términos son solidarios y donde el valor de cada uno no resulta más que de la presencia simultánea de los otros... Cuando se dice que los valores corresponden a conceptos, se sobreentiende que son puramente diferenciales, definidos no positivamente por su contenido, sino negativamente por sus relaciones con otros términos del sistema. Su más exacta característica es la de ser lo que otros no son" (535). Por eso no es lo mismo encontrar un término anfibiológico con un significado técnico no jurídico en la Ley General Tributaria, que en Arancel de Aduanas, la Tarifa de la Licencia Fiscal o los preceptos reguladores del Impuesto sobre el Petróleo. Cuando la ley o las leyes reguladoras de un instituto jurídico utilizan un lenguaje en el que predominan expresiones técnicas, que se complementan y limitan unas a otras, habrá que optar con preferencia por el significado técnico (536). Sólo en los demás casos es válida la opinión de BERLIRI más arriba citada.

(533) "Si el significado técnico pertenece a una ciencia diversa de la jurídica, se debe entender que el significado con que aquella palabra ha sido usada por el legislador es el significado corriente y, por lo tanto, un impuesto o una exención que se refiera a los peces comprenderá también las langostas y los cetáceos, mientras que un impuesto o una exención referida a las flores no comprenderá las alcachofas, a pesar de que según la botánica sean flores, todo ello, bien entendido, siempre que el legislador no adopte expresamente una definición que no coincida ni con la científica ni con la usual" (BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, op. cit., págs. 122 y 123).

(534) Decía MONTESQUIEU que al elaborar las leyes debería tenerse en cuenta que su estilo debe ser conciso, sencillo y que es esencial que las palabras de las leyes susciten las mismas ideas en todos los hombres (*Del espíritu de las leyes*, op. cit., pág. 443).

(535) Ferdinand DE SAUSSURE, *Curso de lingüística general*, trad. Amadeo Alonso, Ed. Losada, Buenos Aires, 1969, págs. 195 a 199.

(536) Como dice LASARTE, "es evidente que, en ocasiones, las normas legales y administrativas que delimitan los conceptos sometidos a tributación lo hacen atendiendo a criterios estrictamente técnicos, a los que se debe atribuir un concreto significado, que no cabe matizar con una interpretación basada

d) *Método lógico.*

1) *No hay un método lógico con entidad propia.*

Como hemos dicho antes (ver nota 513) el elemento lógico, en la clasificación de métodos interpretativos de SAVIGNY, consiste en la descomposición del pensamiento o las relaciones lógicas que unen a sus diferentes partes. Es dudoso que éste pueda considerarse como un método específico de interpretación con individualidad propia, pues siendo la interpretación un proceso de conocimiento, el conocimiento una actividad del pensamiento, y la lógica la regla del bien pensar o razonar, parece obvio que la lógica está o debe estar presente en cualquier método que se utilice. Por tanto, la lógica debe ser usada en la interpretación, pero no constituye un método de interpretación (537). Quizá el propio SAVIGNY no haya sido ajeno a esto, porque para él los cuatro elementos de interpretación no eran realmente cuatro clases distintas de interpretación, "sino cuatro operaciones distintas, cuya reunión es indispensable para interpretar la ley, por más que alguno de estos elementos pueda tener más importancia y hacerse más de notar" (538). Sin embargo los autores posteriores se han esforzado por descubrir la individualidad del método lógico y lo que hacen, a mi juicio, no es sino confundirlo con otros métodos o actividades que tienen su propia entidad, y en los que la lógica está también presente, pues no podría ser de otra manera. Veamos alguna de estas concepciones.

---

en el uso menos riguroso del lenguaje... El ejemplo más puro que conozco de estricta prevalencia del sentido técnico nos lo facilita el Arancel de Aduanas. La propia estructura del Arancel, la forma en que se describen las partidas, las reglas de interpretación y notas explicativas, dan testimonio de que la aplicación de una partida arancelaria es cuestión estrictamente técnica, es decir, que debe ser resuelta conforme a conocimientos técnicos que nos permitan conocer la función de la máquina o la composición química de un producto. Y así lo tienen reconocido con suficiencia el Tribunal Económico Administrativo Central y el Tribunal Supremo..." (LASARTE ALVAREZ, "Significado usual *versus* significado técnico. Un ejemplo de interpretación", op. cit., pág. 67.

(537) Recordemos la diferencia entre lógica y metodología: lógica es el conjunto de leyes según las cuales se debe concluir, en caso de querer llegar de unas proposiciones verdaderas a otras verdaderas; metodología es la teoría del uso de las leyes lógicas en los diversos dominios del saber (BOCHENSKI, *Los métodos actuales del pensamiento*, op. cit., págs. 25 y 26).

(538) SAVIGNY, *Sistema del Derecho Romano actual*, op. cit., pág. 188.

2) *El método lógico en la doctrina.*

Para MORTATI el elemento lógico de la interpretación es aquel "a través del cual el intérprete debe reconstruir la intención, no ya de las personas físicas que han cooperado a la formación de la norma, sino de la ley misma: alcanzar pues la *mens legis, idest* el sentido objetivo de la norma" (539). Si bien se observa, esto no es un elemento de la interpretación, sino la interpretación propiamente dicha en su conjunto.

DÍEZ-PICAZO, perfectamente consciente del papel de la lógica en la interpretación, la reconduce a la misma interpretación gramatical: "el segundo de los medios de interpretación lo constituye la interpretación que procede de acuerdo con las llamadas reglas del pensamiento o del razonamiento humano. "Grosso modo" cabe hablar de un tipo de interpretación lógica, aun cuando, como luego veremos, el calificativo suscite diferentes dudas y sólo en muy corta medida pueda hablarse aquí de una lógica estricta. Una operación interpretativa que utiliza la vía del razonamiento o la vía del pensamiento comprende, en mi opinión, tanto lo que entre los juristas suele llamarse "interpretación gramatical", como aquella otra que se apoya o fundamenta sobre operaciones intelectuales" (540). Más adelante este mismo autor reconoce que la interpretación lógica en sentido estricto no es más que la aplicación del razonamiento lógico a la función interpretativa (541).

VANONI descompone la función interpretativa en dos momentos diferentes: uno, la averiguación de lo que se quiso ordenar en el momento de dictarse la norma; y el segundo, la adaptación del del contenido de esa voluntad al momento en que debe ser aplicada. El elemento lógico estaría constituido por la segunda parte del proceso interpretativo: "reconocida la voluntad del legislador en el momento de emanación de la norma, ésta debe ponerse en relación con la vida y con el sistema jurídico, con el fin de poner de manifiesto el valor del dato legislativo en el momento que se aplica" (542). Esta

(539) MORTATI, *Istituzioni di Diritto pubblico*, vol. I, op. cit., pág. 335.

(540) DÍEZ-PICAZO, *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*, op. cit., págs. 251 y 252.

(541) Op. ult. cit., pág. 259.

(542) VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., pág. 269.

operación tiene, según VANONI, varias facetas: una, investigar el fin particular que se propone el precepto y el camino a través del cual la ley piensa conseguir su fin, es decir, la averiguación de la "ratio legis"; otra, el encuadramiento de la norma en el marco de todas las disposiciones que integran la ley de que ella forma parte, así como en el de los demás preceptos del ordenamiento jurídico (elemento sistemático); y, en tercer lugar, el examen de la norma en relación con los hechos a que se refiere, para poner de relieve su adaptación a las exigencias de la vida práctica. A la vista de todo ello, puede, pues, concluirse en que para este autor el elemento lógico de la interpretación carece de una entidad propia y se diluye en un conjunto de actividades del intérprete.

Para comprender las razones por las que la doctrina jurídica ha llegado a atribuir sustantividad, como elemento independiente, a la interpretación lógica, es conveniente recordar la importancia que para la ciencia jurídica tuvo la jurisprudencia dogmática o jurisprudencia de conceptos, de la que hemos tenido ya ocasión de hablar detenidamente. El profesor DÍEZ-PICAZO establece pulcramente esta conexión entre jurisprudencia de conceptos y método lógico: "la tarea de la ciencia del Derecho consiste, a su juicio —se refiere a la opinión de PUCHTA—, en conocer y establecer las conexiones sistemáticas existentes entre las diferentes disposiciones jurídicas. Las proposiciones se integran dentro de un sistema axiomático o lógico-deductivo, en el cual cada una de ellas procede o deriva de otras y a su vez condiciona o determina la subsiguiente. El ideal es una pirámide de conceptos en la cual cada proposición jurídica puede ser lógicamente obtenida desde las demás... La literatura posterior, aun manteniéndose fiel al mismo esquema, o modo de operar, no profundizó debidamente en las raíces más profundas del razonamiento interpretativo y en la llamada "interpretación lógica", aunque no siempre se haya puntualizado debidamente el alcance que quiere darse a esta expresión. La doctrina antigua llamaba "interpretación lógica" a aquella interpretación acomodada al fin de la ley. Sería, por decirlo así, la interpretación correcta, pero no se trataría entonces tanto de un medio o de un elemento puesto en juego para la interpretación, cuando el objetivo y finalidad de la misma, a cuya consecución han de coadyuvar los verdaderos medios interpretativos" (543).

(543) DÍEZ-PICAZO, *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*, op. cit., págs. 257 a 259.

3) *El Derecho no es una ciencia axiomática, sino aporética.*

Pero ni aun volviendo a las raíces de la idea de la interpretación lógica, es admisible ésta dentro de una teoría de la hermenéutica jurídica. Y ello es así, no sólo por la superación del dogmatismo formalista en base a todas las críticas que se le han dirigido, y de las que ya hemos hablado, sino también porque en el Derecho es imposible encontrar, como dice DÍEZ-PICAZO, el "primum verum", es decir, la regla o reglas que deben situarse a la cabeza como axiomas, y desde las cuales las demás pueden y deben obtenerse deductivamente con razonamientos apodícticos (544). Corresponde a Theodor VIEHWEG el mérito de haber penetrado en el nódulo fundamental de este problema, utilizando la distinción de Nicolai HARTMANN, entre ciencias aporéticas y ciencias axiomáticas. La ciencia jurídica europea ha operado siempre como ciencia axiomática, tanto en sus versiones iusnaturalistas, que partían de principios absolutos, como cuando se transformó en principio absoluto la ley positiva: en ambos casos se trataba de aplicar una lógica exhaustiva que obtuviera todas las consecuencias implícitas en el punto de partida. Sin embargo, dice WIEHWEG, "mientras unas disciplinas pueden encontrar unos principios subjetivos seguros y efectivamente fecundos en su campo, y por eso pueden ser sistematizadas, hay otras, en cambio, que son insistematizables, porque no puede encontrarse en su campo ningún principio que sea al mismo tiempo seguro y objetivamente fecundo. Cuando este caso se presenta, sólo es posible una discusión de problemas. El problema fundamental previamente dado se hace permanente, lo que en el ámbito del actuar humano es cosa inusitada. En esta situación se encuentra, evidentemente, la jurisprudencia" (545).

e) *Método histórico e histórico-evolutivo.*

La interpretación, como dice VANONI, supone averiguar la voluntad de la norma en el momento de su emanación y su adaptación al momento en que debe aplicarse (546). Para descubrir la primera es

(544) Op. ult. cit., págs. 260 y 261.

(545) Theodor VIEHWEG, *Tópica y jurisprudencia*, trad. Díez-Picazo, Ed. Taurus, Madrid, 1964, pág. 129.

(546) VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., pág. 241. Dice PASTOR RIDRUEJO que "la ley se dicta en un momento determinado y se aplica en otro; esta es la "crux" hermenéutica. Cuanto más

fundamental el uso del método histórico de interpretación, que consiste en la indagación de las circunstancias históricas que rodearon la aparición de la norma y la evolución que en la misma haya podido operarse. Al método histórico puede dársele por tanto una función más amplia que la de la simple averiguación de la voluntad inicial, ya que la historia de la norma empieza antes de su promulgación y continúa después de ésta. La historia comprende los antecedentes y la evolución posterior (método histórico en sentido estricto y método histórico-evolutivo).

Y ¿qué elementos históricos han de tenerse en cuenta? Pues tanto los elementos jurídicos propiamente dichos (proceso de creación y ulteriores variaciones de la norma) como los elementos sociológicos o realidad social del momento de creación y aplicación de la norma.

Dentro de la historia "legislativa" tienen importancia para la interpretación de la norma los precedentes legales y los trabajos preparatorios.

1) *Historicidad del Derecho Financiero. Importancia de los precedentes legales.*

El estudio de los precedentes legales es de capital importancia en la interpretación de las normas financieras. No comparto la opinión de VANONI de que "los institutos tributarios, al estar íntimamente ligados a las formas de vida económica, no pueden presumir de raíces profundas ni de una evolución que puede parangonarse a aquella propia de institutos pertenecientes a otros campos del Derecho". Puede admitirse que las normas son más inestables y más cambiantes en nuestra rama jurídica, pero en absoluto se pueden desconocer las raíces históricas porque, aunque se trate de institu-

distanciados estén los dos puntos, tanto mayor es el hiato interpretativo y los problemas serán más arduos. Esta es la tensión temporal de toda norma, cuya comprensión puede aclararnos la vieja contraposición "voluntas legislatoris-voluntas legis". En la primera teoría se subraya el momento inicial, por lo que era prevalente el criterio histórico que se corregía con la presunción de cuál sería la decisión del legislador ante circunstancias distintas a las de edición de la norma. En la segunda teoría, que ha arrastrado equívocamente la terminología, se pone el acento en los aspectos objetivos de la norma, rotas ya la vinculación con su origen, destacando su papel regulador de la comunidad" (PASTOR RIDRUEJO, "La interpretación tributaria ante el nuevo título preliminar del Código Civil", op. cit, pág. 559).

ciones cambiantes, nada se construye sobre el vacío y toda reforma legislativa se explica en sus antecedentes; y, es más, a nivel del sistema o de institutos jurídicos (no de normas singulares) se aprecia una evolución lineal: nadie puede desconocerlo si piensa por ejemplo que nuestro actual sistema tributario (sector más cambiante del Derecho Financiero) es una herencia del gran intento sistematizador que se produjo en la primera mitad del siglo pasado y culminó en la reforma de Mon y Santillán de 1845. Como dice SAINZ DE BUJANDA, "la idea del sistema tributario puede, claro está hacerse extensiva a España tomando esta idea su consideración histórica, como lo revela la paulatina integración de nuestras leyes impositivas, más fuerte, sin duda, que los procesos paralelos de dislocación y de desconcierto fiscal. Del sistema tributario, considerado como obra reflexiva, ajustada a un plan lógico y general de la imposición, sólo aparecen, en cambio, destellos importantes en algunas reformas legislativas esenciales... En trance de señalar el carácter del sistema tributario español, no es, por supuesto, aventurado clasificarlo entre los de tipo histórico, con una marcada tendencia hacia la racionalización" (547).

Incluso puede añadirse que, en Derecho Financiero, la investigación de los precedentes históricos legales tiene un especial interés debido a la proliferación en nuestra materia de los textos refundidos, cuyas normas a veces no se entienden correctamente si no se conocen las leyes originarias. Así por ejemplo, el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados resulta difícil de comprender si se prescinde del antiguo Impuesto del Timbre. O el alcance de la exención del art. 15 del Texto Refundido de Viviendas de Protección Oficial de 12-X-76 es imposible de precisar con exactitud si se desconoce el derogado art. 14 del Texto Refundido de 24 de julio de 1963.

2) *Trabajos preparatorios.*

Los trabajos preparatorios de las normas son también un elemento que ayuda a veces a conocer su contenido. A través de dichos trabajos (proyectos de ley, discusiones parlamentarias, trabajos de co-

(547) SAINZ DE BUJANDA, "Estructura jurídica del sistema tributario", *Hacienda y Derecho*, vol. II, op. cit., págs. 259 y 260. Hay que tener en cuenta que esta opinión se emitió en 1961; hoy los elementos de racionalidad del sistema son mayores.

misiones, etc.), se descifra la intención o voluntad del legislador, que es punto de partida de toda interpretación de textos normativos. Algunos de los problemas que plantean los trabajos preparatorios han sido tratados con acierto por VANONI (548): 1) El concepto mismo de trabajos preparatorios debe entenderse en sentido amplio incluyendo no sólo los documentos de los órganos que tienen la competencia para aprobar la ley, sino también todos los trabajos y debates de estudiosos o de los propios ciudadanos que precedieron a la elaboración de la norma o fueron conocidos por el legislador, así como el comportamiento de éste ante las críticas y opiniones que se suscitaron en la fase legislativa. 2) Sobre el valor de dichos textos y trabajos preparatorios ha de estimarse que no tienen carácter de interpretación auténtica, ni siquiera en el caso de que en los citados trabajos se contengan opiniones emitidas por el propio órgano legislativo porque, como hemos dicho, los trabajos preparatorios sirven para conocer la voluntad del legislador, pero eso no es más que el punto de partida del proceso de interpretación, ya que el objeto de ésta es la averiguación de la voluntad de la ley. 3) Tampoco es acertado, y podrá demostrarse con multitud de ejemplos, negar todo valor interpretativo a los trabajos preparatorios, pues a veces sólo a través de ellos podemos captar cuál es el verdadero sentido que ha de darse a una norma: hace un momento nos hemos referido al artículo 23-2 de la Ley General Tributaria, y precisamente comparándolo con el art. 24 del Proyecto de Ley hemos podido conocer la razón de ser de ese precepto; sin salirnos del terreno de las normas reguladoras de la interpretación, veremos dentro de un momento cómo el art. 23-1 de la Ley General Tributaria, que parece un precepto desprovisto de contenido, adquiere sentido si es puesto en relación con las doctrinas que sobre la interpretación de las normas tributarias tenían todavía un cierto eco en ambientes jurídicos en el momento de promulgarse la Ley General Tributaria. 4) Es imposible realizar una graduación o clasificación de los trabajos preparatorios, asignando un valor distinto en orden a la interpretación a cada una de las clases o grupos. El valor interpretativo que puede tener un determinado trabajo preparatorio no depende de su naturaleza, ni del órgano o persona que lo elaboró, sino que hay que ana-

(548) Cfr. VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., págs. 244 ss.

lizar y examinar en cada caso cuál es la influencia real que haya podido tener en la formulación de la voluntad del legislador.

3) *Circunstancias sociales del tiempo de promulgación.*

Las circunstancias sociales del tiempo en que fue elaborada la norma pueden ser también de interés para la reconstrucción de la voluntad del legislador. No obstante, la *occasio legis,* como dice VANONI, al "ser un motivo exterior y contingente de la emanación de la ley, no representa más que una ayuda limitada para el intérprete: generalmente no representa más que un indicio que ayuda a encontrar aquélla que es la razón más profunda de la ley... Por otra parte el conocimiento de la *occasio legis* reviste una particular importancia en la interpretación de las leyes tributarias, que muy frecuentemente surgen bajo el impulso de necesidades inmediatas, en las que puede encontrarse la explicación de esta o aquella particularidad de la nueva ley" (549). El profesor ALBIÑANA, que ha utilizado frecuentemente y con gran maestría el método histórico para explicar determinadas instituciones tributarias apunta cómo las normas generalmente se enfrentan con los problemas de la vida social y para darles una respuesta o solución crean una institución jurídica, que no es más que un esquema formal por el que se hace discurrir la vida al objeto de alcanzar los fines protegidos por el Derecho. Pero sucede, que con el paso del tiempo, lo que era una simple forma va cobrando vida y autonomía propia, hasta el punto de que, en muchas ocasiones, se desconecta la forma de los fines previstos en principio, y llega a utilizarse el esquema jurídico para ordenar otras relaciones sociales distintas de las originarias. La "tecnificación" de la fórmula jurídica facilita su empleo, pero su propia autonomía la somete a los inevitables riesgos de la aplicación inadecuada (550). De aquí el interés de conocer las circunstancias sociales que condicionan el nacimiento de la norma.

---

(549) VANONI, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias,* op. cit., págs. 253 y 254.

(550) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, prólogo a SOTO GUINDA, *Tributación de las sociedades en España,* Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1976, páginas 33 y 34. En el citado prólogo se hacen algunas interesantes aplicaciones de este método.

4) *Equidad y método histórico-evolutivo.*

Dentro del método histórico puede hacerse alusión a la necesidad de confrontar la norma con la realidad social del tiempo en que ha de ser aplicada, que se conoce con el nombre de método histórico-evolutivo. La aceptación de este método supone el triunfo definitivo de la preeminencia de la *mens legis* frente a la *voluntas legislatoris* como objeto de la tarea interpretativa pues, justamente, la adecuación a la realidad social implica una cierta separación respecto a lo que fue la voluntad subjetiva de quien elaboró la norma. Hoy este criterio está recogido en el Código Civil, pero su admisibilidad no hay que referirla al momento de su sanción legislativa ya que, aunque debatido, este método tiene viejas raíces: ya en Roma se distinguía entre *ius strictum*, que no dejaba margen para apreciar las circunstancias especiales del caso, e *ius aequum*, que permitía tener en cuenta esas circunstancias (551).

El método histórico-evolutivo ha sido contemplado con recelo porque es cierto que un uso desmedido del mismo puede conducir a la arbitrariedad en la interpretación haciendo primar los criterios subjetivos del intérprete sobre la voluntad de la ley. CASTÁN TOBEÑAS ha estudiado las críticas que a este método se dirigen:

---

(551) Rodolfo SOHM, *Instituciones de Derecho Privado romano*, trad. W. Roces, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1936, pág. 17. Según Juan IGLESIAS, "*aequitas* y *aequus*, son términos expresivos de la adecuación del derecho positivo a los hábitos, costumbres, sentimientos e instintos morales e intelectuales arraigados a la conciencia colectiva. El *ius* ha de plegarse a las singulares contingencias de cada hecho, de cada negocio, o de cada relación, habida cuenta de esa mudanza cotidiana a que es llevada la vida social. En otro caso, el *ius* conduce a la iniquidad: *summum ius, summa iniuria*... La acomodación del *ius* a las nuevas exigencias fue llevada a cabo por el pretor y los emperadores, bajo la guía prudente de los juristas. Cuando se dice que una determinada cláusula del edicto pretorio *habet in se aequitatem*, se contrapone la *aequitas* del magistrado a la *iniquitas* de un *ius civile* rígido y fosilizado. La *aequitas* triunfa en el *ius gentium*, abriendo camino al derecho universal. La *aequitas naturalis*, en su precisa referencia a las normas positivamente dictadas —y no ya a ese ideal abstracto de los justinianeos que se enajena de las normas vigentes—, saca de la ley vieja la ley nueva, que es reclamada como necesaria en el momento presente... La *aequita clásica* trae a concierto Derecho y justicia. Sustancia del Derecho es la *aequitas*, si por *aequitas* se entiende la justa adhesión de la norma positiva a la mudable vida social que regula" (Juan IGLESIAS, *Derecho Romano, Instituciones de Derecho Privado*, Ediciones Ariel, Barcelona, 1965, págs. 84 y 85).

1) Supone un sacrificio de las cualidades técnicas de firmeza y estabilidad que constituyen la razón de ser de la ley escrita y desnaturaliza las demás fuentes autónomas de las soluciones jurídicas; 2) es un método de contenidos imprecisos e indeterminados, pues no establece claramente los límites que impidan transformarlo en arbitrariedad. 3) No es lógico sostener que el intérprete está limitado por las palabras de la ley y simultáneamente considerar que un elemento externo a la ley pueda suponer una modificación al contenido de ésta (552).

No obstante, consideramos de más peso las razones que lo sostienen: 1) Lo exige la propia historicidad del Derecho, puesto que el texto normativo es impersonal, genérico y abstracto y por tanto debe adaptarse a la cambiante naturaleza de las cosas. 2) la redacción de la norma está aprobada por una voluntad humana en cuya formación influyeron las circunstancias del momento en que se promulgó; el cambio de las circunstancias debe tener, por tanto, alguna influencia en la determinación del contenido actual de la ley. 3) En la interpretación se ha de tener también en cuenta, como veremos enseguida, el elemento sistemático, lo que implica poner en relación la norma a interpretar con otras que se hayan dictado posteriormente, y de ahí puede resultar ya una interpretación que adapte el contenido de la norma a las circustancias actuales, en tanto en cuanto los criterios del legislador, en decisiones más recientes, estén, como es lógico, más actualizados (553).

---

(552) CASTÁN TOBEÑAS, *Teoría de la aplicación e investigación del derecho*, op. cit., págs. 109 y 110.

(553) Cfr. con argumentos parecidos en favor de la interpretación evolutiva, Alessandro LEVI, *Teoria generale del Diritto*, op. cit., págs. 211 ss. Recientemente hemos tenido en nuestra materia una sentencia que hace una aplicación interesante del método evolutivo: para interpretar una norma legal dudosa dictada en 1963 el tribunal se apoya en la discusión parlamentaria de una ley de 1980, en la que se rechazó un artículo del proyecto del gobierno, y argumenta que no puede darse a la ley dudosa de 1963 el contenido que tenía el artículo rechazado del proyecto, porque al no haberse incorporado éste a la ley de 1980 es claro que la legislación actual rechaza tal interpretación. Me refiero a la S. del T. S. de 24-IV-1984 que anula el R. D. 412/1982, de 12-II, en el que se atribuían competencias liquidadoras a la Inspección. El T. S. dice que la L.G.T. no permite atribuirle esas funciones y el argumento de más peso es que el art. 5 del proyecto de la Ley de Reforma del Procedimiento Tributario de 21-VI-1980 otorgaba esas funciones a la Inspección y dicho artículo no alcanzó la aprobación de las Cortes Generales.

Con referencia concreta al Derecho tributario, VANONI acepta expresamente el método histórico-evolutivo siguiendo, como dice MARTÍN QUERALT (554), la doctrina de GENY, que afirma la necesidad "de interpretar la norma sobre la base de dos elementos estructuralmente distintos: la norma y el principio doctrinal que la informa, teniendo en cuenta que mientras el primero es, por así decir, objetivo, estático —objetivado en el precepto normativo—, el segundo se tiene que formular por el intérprete en atención a los cambiantes elementos de la realidad social...". Para justificar su opinión se apoyó VANONI principalmente en dos argumentos: 1) por un lado, porque puede ser que las razones que impulsan al legislador a dictar una norma en un momento determinado, hayan dejado de subsistir, por haber cambiado las circunstancias en las que dicha norma se dictó, lo que se ilustra con un penetrante ejemplo de HECK: el caso de un oficial de artillería que ha recibido orden de castigar una posición que se considera ocupada por el enemigo, habiendo sido conquistada en el entretanto esa posición por las tropas aliadas. 2) También dice VANONI, con argumentos más discutibles, pues rayan los límites de la interpretación económica, a que luego aludiremos, que "al aplicar la ley, debe tenerse presente que el criterio decisivo en punto a la idoneidad de una norma para regular una situación fáctica no es el de la cualificación que la norma haya atribuido al hecho, sino a las características en virtud de las cuales dicho hecho se constituya en objeto de reglamentación jurídica. Si subsisten las notas esenciales que sirvieron de fundamento a la ley, debe aplicarse la norma, aun cuando los fenómenos hayan sufrido evolución, y adquieran nombre y apariencia diversas de las que en su día influyeron sobre la voluntad del legislador" (555).

f) *Método sistemático.*

El método sistemático, en virtud del cual se averigua el contenido de una norma por su relación con otras normas del ordenamiento, encuentra su razón de ser y su fundamento en la teoría estructural, que nos enseña que las partes de un todo se condicionan

(554) MARTÍN QUERALT, estudio preliminar a la obra de VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., pág. 48.

(555) VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., págs. 298 y 299.

y limitan recíprocamente (556). Como dice VANONI, "cada norma es parte integrante del sistema jurídico, al que pertenece desde el momento de su emanación, y entre todas las normas del mismo sistema se actúa una compleja serie de acciones y reacciones, que son el producto de la necesaria mixtura de la norma con el ordenamiento vigente". En relación con las normas tributarias, destaca este mismo autor la importancia del elemento sistemático, porque "cada ley no es más que un eslabón de un sistema preconcebido al fin, de determinar la deuda tributaria que el particular debe satisfacer para ayudar a subvenir las necesidades públicas. Las normas impositivas constituyen un conjunto orgánico que trata de agotar la capacidad que a cada individuo se le reconoce en un determinado momento para contribuir a costear las necesidades comunes" (557). Esta misma idea es acertadamente destacada por PASTOR RIDRUEJO para quien el Derecho Tributario es más sistemático que el resto de los sectores jurídicos porque, aun cuando es difícil establecer criterios de graduación y de sistematicidad entre las diversas partes de un ordenamiento, puede decirse que hay parcelas en las que la coherencia entre los principios y su desarrollo a través de las distintas unidades o elementos que lo componen es mucho más fuerte, y entre estos casos, el del Derecho Tributario es quizá uno de los más claros (558).

g) *Método teleológico.*

Las normas jurídicas son leyes deontológicas, es decir, leyes determinadas por una causa final. Por este motivo es importantísimo investigar el fin de la norma, porque éste es el elemento que con mayor facilidad nos conducirá a la aclaración de su contenido. El art. 3 del Código Civil dice que el intérprete atenderá *fundamentalmente* al espíritu y finalidad de las normas. La interpretación jurídica —dice FERRARA—, es de naturaleza *esencialmente teleológica* (559).

En la búsqueda del fin de la norma el intérprete va más allá de los fines que en su momento pudo perseguir el legislador. Como dice

(556) Ver página 000.

(557) VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., págs. 282 y 283.

(558) PASTOR RIDRUEJO, "La interpretación tributaria ante el nuevo título preliminar del Código Civil", op. cit., págs. 570 y 571.

(559) FERRARA, *Trattato di Diritto civile italiano*, vol. I, Athenaeum, Roma, 1921, pág. 207.

LARENZ, los fines han de ser buscados incluso allí donde no sean inmediatamente reconocibles, pues entonces cabe indagar qué fin puede tener *razonablemente* una regulación, teniendo presentes los *fines objetivos del Derecho* y la naturaleza de las cosas (560).

En la medida en que se trasciende a los fines objetivos del ordenamiento o de un sector del ordenamiento, rebasándose así los más específicos y concretos fines que persiga una norma singular, se entra en el terreno de la interpretación principalista, a la que nos referiremos al tratar de los métodos interpretativos propios del Derecho Financiero. Y a esos fines hay que elevarse porque, como acertadamente dicen los profesores PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, "el dato teleológico o finalista para interpretar un precepto fiscal concreto, está constituido por tres elementos fundamentales: 1) Los principios generales del ordenamiento tributario postivo. 2) Los fines del tributo concreto a cuya normativa pertenezca el precepto a interpretar. 3) Los fines que se deriven del propio precepto de cuya interpretación se trata" (561).

Dejando de momento los fines generales del ordenamiento que serán tratados después, y limitándonos al campo de los fines de cada tributo en particular, destacaremos algunas de las observaciones que con buen criterio hacen los autores que acabamos de citar: 1) Es conveniente evitar que el método teleológico se transforme en un instrumento de la arbitrariedad interpretativa y, por tanto, ha de procurarse no atender a los fines que puedan resultar demasiado ambiguos como razones políticas imprecisas, o bien a fines que son la esencia de todo tributo como lo es el fin recaudatorio, puesto que, salvo excepciones, esos datos poco aportan a la tarea interpretativa. 2) Es, por el contrario, elemento importante en orden a la fijación de los fines de las normas tributarias, el determinar la razón por la que se crea un tributo y no otro, es decir, es conveniente des-

(560) "Por consiguiente, cada disposición legal ha de ser interpretada de tal manera que (dentro del marco del sentido literal posible y de la conexión del significado posible) se realice, si es factible, el fin que se pueda reconocer que ha sido el requerido por el legislador —si éste no se puede reconocer, el fin a deducir razonablemente del contenido de la regulación— y se eviten las decisiones contrarias al fin" (Karl LARENZ, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, op. cit., pág. 263).

(561) PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario*, I, op. cit., pág. 93.

cubrir el objeto económico del tributo. 3) No obstante, el objeto imponible no debe entenderse como elemento único o dominante en la interpretación de la norma jurídica, sino que debe considerarse simplemente como un elemento más dentro de los de carácter teleológico, al que se reconoce una importancia destacada (562).

h) *Métodos de interpretación propios del Derecho Financiero.*

La singularidad que nuestra disciplina posee en el contexto de la unidad del Derecho hace que sea posible cuestionarse si en Derecho Financiero existen métodos específicos de interpretación de las normas. Algunos autores han defendido la singularidad de reglas hermenéuticas en nuestra disciplina.

1) *La interpretación en la Ley General Tributaria.*

Según el art. 23-1 de la Ley General Tributaria "las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho". Nuevamente nos encontramos ante una norma sobre la interpretación que en realidad no dice nada, está desprovista de contenido. Y son también los trabajos preparatorios los que nos muestran lo que el legislador no quiso decir al optar por esta fórmula inocua.

El art. 24-1 del Proyecto de Ley, antecedente del actual 23-1 de la L.G.T., decía: "las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho y teniendo en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que las inspiran". En opinión del profesor MARTÍN RETORTILLO la diferencia entre el proyecto y la ley no consiste en la supresión de una frase sin importancia sino que supone el abandono "de la idea fundamental y rectora que el precepto contenía... Al incluir tal afirmación —la finalidad económica a que alude el proyecto— se estaba tomando postura conscientemente acerca de cuál debe ser el sentido real de la interpretación de las normas tributarias... El proyecto toma expresamente partido en favor de la tesis de dar entrada, específica y primordialmente, a los elementos económicos en la tarea interpretativa" (563).

---

(562) PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario*, I, op. cit., págs. 94 ss.

(563) MARTÍN RETORTILLO, "La interpretación de las normas según la ley General Tributaria", op. cit., pág. 355.

A mi entender, aunque no puede desvincularse este precepto de la polémica sobre la interpretación económica de las leyes tributarias, de la que hablaremos después, creo que se exageran con las afirmaciones anteriores las diferencias entre el proyecto de ley y la Ley General Tributaria, pues en el proyecto no se realiza ninguna opción en favor de la interpretación económica y, por otra parte, la ley no rechaza de plano las consideraciones económicas en la labor interpretativa. Así lo han manifestado, acertadamente, los profesores PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA (564).

Sin embargo en los trabajos de la Comisión redactora del anteproyecto sí que se refleja claramente la polémica entre la interpreción jurídica y la económica y el triunfo de la primera, que ya se había producido en el proyecto de Ley (565). A la vista de ello parece opor-

(564) "Entendemos que esta apreciación no es correcta, porque estimamos, en primer lugar, que no es cierto que el Anteproyecto consagrara "la interpretación económica" de la ley fiscal. Pero lo que, desde luego, es equivocado es negar todo juego a las consideraciones de tipo económico dentro de una *interpretación jurídica* de las leyes fiscales.

Una cosa es "la interpretación económica" de la ley fiscal, que desde luego no es posible dentro de la actual regulación del art. 23 y siguientes de la Ley General Tributaria, y otra muy distinta negar toda función a las consideraciones de tipo económico dentro de una interpretación jurídica de las leyes tributarias; en cuanto, según hemos visto, estas consideraciones de tipo económico plasmadas en los fines del sistema tributario o en los objetos económicos de los diversos tributos, integran y constituyen uno de los puntos teleológicos que deben tenerse en cuenta, conjuntamente con los otros datos de la interpretación jurídica, máxime si están expresamente definidos en el Derecho positivo" (PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario*, I, op. cit., pág. 106).

(565) En el acta núm. 12 de las de la Comisión Redactora del Anteproyecto de Ley General Tributaria, que nos han sido gentilmente facilitadas por el Director del Instituto de Estudios Fiscales, profesor ALBIÑANA, se lee lo siguiente, a propósito de la consideración económica de las leyes tributarias: "Fundamentalmente se sostienen posiciones extremas, la del Sr. SEBASTIÁN en orden a admitir decididamente una interpretación económica de las leyes tributarias con independencia de las fórmulas de las estructuras jurídicas que las mismas representan, y la del Sr. PERULLES, que sostiene opinión contraria, al sostener que la norma tributaria debe reflejar lo más exactamente posible sus propósitos. En el caso de que así no se hiciera, estos inconvenientes o defectos que pueden presentarse en la Ley deben corregirse mediante otras normas tributarias del mismo rango, que en virtud de la interpretación pueden subsanarse tales defectos.

El resto de los asistentes mantiene criterios eclécticos o intermedios, que

tuno el pronunciamiento de la L.G.T. en favor de criterios jurídicos (que no excluyen el examen de la finalidad de las normas), pues con ello queda despejada cualquier duda que pudiera subsistir sobre la necesidad o conveniencia de usar criterios extrajurídicos de interpretación. Es acertado el juicio que del art. 23-1 L.G.T. realiza el profesor MARTÍN RERORTILLO quien sostiene que, bajo una fórmula aparentemente neutral, se encuentra una decidida toma de postura, que supone la exclusión de criterios no jurídicos, lo que ofrece un eficaz apoyo para acabar con una serie de aforismos que gravitan onerosamente sobre nuestra disciplina. También opina MARTÍN RETORTILLO que con esta norma se prohíbe la aplicación de criterios *propios* para interpretar las normas tributarias (566). Si esta última afirmación se aceptara sin matices quedaría ya resuelta toda la problemática que vamos a exponer seguidamente en relación con los medios propios de interpretación tributaria, y en buena parte ello es así. Sin embargo pueden tener cabida los medios propios, si por "propios" se entiende el que los métodos jurídicos ordinarios presentan alguna especialidad que, aunque no afecte a su esencia, sí que permiten ciertos enfoques o contenidos específicos en nuestra disciplina.

2) *In dubio contra fiscum.*

Una peculiar concepción de las normas tributarias, hoy afortunadamente superada, ha llevado a algunos autores a defender que cuando una norma tributaria ofrece dudas en su texto, hay que pronunciarse siempre en favor de aquella interpretación que resulte menos gravosa para el contribuyente.

La interpretación *contra fiscum* ha encontrado sus mejores argumentos en las tesis que sostienen que las leyes tributarias no son leyes como las demás, bien por negarles el carácter de ley material y reconducirlas, en cierto modo, a la esfera de los actos de fuerza, o

---

ahondando en el fondo de las razones expuestas por el Sr. Sebastián para llevar las razones económicas de las normas tributarias, si bien consideran que en un plano práctico no debe desecharse el punto de vista del Sr. PERULLES, porque la aceptación de una interpretación económica de las leyes tributarias significaría a la larga una disminución de las garantías del contribuyente al no darse la prioridad que las normas legales deben tenerse en todo el Derecho tributario".

(566) MARTÍN RETORTILLO, "La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria", op. cit., págs. 359 y 360.

bien por considerar que las leyes tributarias son odiosas (567). Ambas posiciones doctrinales han sido analizadas en sus argumentos y en sus críticas por el profesor LASARTE ALVAREZ en un conocido estudio (568), en el que comienza afirmando que "la discusión sobre la naturaleza de la ley tributaria al estudiar el tema de las fuentes y previamente el de la caracterización de esta rama jurídica, suelen registrar la polémica sobre el carácter formal o material de la Ley impositiva; pero se trata de una simple referencia histórico-jurídica". Esta misma naturaleza tiene la alusión a la interpretación *contra fiscum* que aquí hacemos. La conexión entre este método interpretativo y la concepción del Derecho tributario como Derecho excepcional (569) se manifiesta en que dicho método ha tenido mayor predicamento en aquellos ordenamientos en que el deber de contribuir era una carga que implicaba indignidad. Así lo expresa VANONI que conecta esta teoría con un texto de MODESTINO (570), y la pone en relación con el ordenamiento romano, el de la antigua Grecia y el de la época medieval antes de ser influido por las doctrinas escolásticas sobre la tributación (571).

En la época moderna, superada la concepción primitiva del Derecho Tributario, se ha pretendido seguir defendiendo la interpretación *contra fiscum* buscándole otros fundamentos de menor entidad: 1) Se ha argumentado que incumbe al Estado probar su derecho y si existe duda es porque no ha podido probarse el mismo, de forma que en la duda hay que estar contra el tributo. Es claro que aquí se confunde la prueba de los hechos con la prueba del Derecho; los hechos deben ser probados por quien los alegue en su favor (cfr. artículo 114 L.G.T.), pero la norma no hay que probarla, sino interpretarla. 2) También se ha pretendido aplicar el principio contractual

(567) Vid. PÉREZ DE AYALA, "Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder", op. cit., págs. 21 ss.

(568) LASARTE, "Sobre la ley tributaria (Nota a una vieja polémica)", op. cit., págs. 749 ss. y 770 ss.

(569) Cfr. LASARTE ALVAREZ, "Sobre la ley tributaria (Nota sobre una vieja polémica)", op. cit., pág. 770.

(570) "Non puto delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit". Aunque, como señala VANONI, esta misma regla ha sido usada para defender la opinión contraria, según veremos después.

(571) Ver VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., págs. 77 a 89.

del *favor debitoris* al tributo, principio que se basa en la máxima de que quien se obliga, se obliga, a lo menos. La analogía está aquí mal aplicada pues las situaciones son radicalmente distintas: en el contrato se obliga el deudor a sí mismo; en el tributo la obligación nace de la ley y no de la voluntad del obligado. 3) Otros aplican el principio contractual de que las deudas de los contratos no deben interpretarse en favor de la parte que las hubiere ocasionado (Cfr. artículo 1288 de nuestro Código Civil). Igualmente puede objetarse la improcedencia de trasladar un principio de los contratos a relaciones jurídicas que son de naturaleza diversa (572).

3) *In dubio pro fisco.*

Aunque con menos eco, también han pretendido algunos que las leyes tributarias se interpreten, en caso de oscuridad, a favor del Estado, habiéndose esgrimido, según VANONI, los siguientes argumentos: 1) El texto de Modestino antes citado (ver nota 570), pues se ha explicado que ese texto tiene como premisa una norma, en virtud de la cual cometía delito el juez que por culpa o dolo fallase en contra del Fisco. 2) Si no se interpretan las normas fiscales en favor del Estado, la cantidad que dejen de pagar quienes se vean liberados de la carga, recaerá sobre otros contribuyentes, dado que el Estado no establece los tributos para enriquecerse, sino para satisfacer unas necesidades colectivas insuprimibles. Dice VANONI que esta teoría falla por una indebida apreciación de lo que son las funciones del juez que ni puede ni debe preocuparse de las consecuencias que en orden al reparto de las cargas públicas deriven de sus decisiones, ya que es, el legislador quien debe corregir en este sentido las normas si los resultados son injustos (573).

4) *Interpretación funcional.*

La interpretación funcional es la consecuencia que en el terreno de la aplicación del Derecho se deriva de la concepción integral y sincrética del fenómeno financiero, que hemos expuesto y criticado en páginas anteriores. Recordemos que, según esta doctrina, el fenó-

(572) Véase VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., págs. 95 ss.

(573) VANONI, op. ult. cit., págs. 101 ss.

meno financiero consta de cuatro elementos (político, económico, técnico y jurídico) y que la elaboración científica debe tener en cuenta los cuatro elementos para sintetizarlos en una visión unitaria o de conjunto (574).

En la interpretación de las normas esto se traduce en un apartamiento de la letra de los preceptos, para ajustar el precepto a todos los casos que pueden encuadrarse en su espíritu o en su función. Es frecuente la cita de un texto de GRIZIOTTI a propósito del Derecho de licencia para importación de naves, donde dice que la interpretación funcional es el medio idóneo "para aplicar la ley *cum grano salis* en todos los casos que la ley regula en su espíritu o en su función, incluso cuando la letra de la ley se refiere sólo a las características específicas de los casos típicos o más frecuentes, distintas de lo que es propio del caso en cuestión" (575). En otro trabajo —menos citado— de la misma época expone GRIZIOTTI, más claramente su opinión, diciendo que la interpretación funcional se contrapone a la interpretación nominal o formal de las leyes, porque, conociendo analíticamente las funciones políticas, jurídicas, económicas y técnicas de los ingresos públicos y, por conjunción de todas, la función unitaria de cada uno de ellos en el conjunto del ordenamiento tributario, la interpretación de la ley es mucho más precisa, más profunda, y más adecuada a la justicia, cuando se realice de conformidad con la función, que tiene la norma que se debe aplicar: "la aplicación de un tributo se produce cuando se verifica una relación que corresponde a la que típicamente está prevista por la norma abstracta y general de la Ley. Con el estudio funcional se tienen todas las coordenadas política, económica, jurídica y técnica, que sirven para precisar el punto controvertido. No se trata de discutir solamente sobre el significado de las palabras, que se pone de manifiesto según su conexión y la intención del legislador, sino de precisar la función, en el ordenamiento jurídico, de la norma, manifestada por estas palabras, según el análisis y la síntesis de estas funciones, de las que hasta ahora se ha tratado. La interpretación

(574) Ver págs. 244 ss.

(575) GRIZIOTTI, "La funzione e la natura dello speciale diritto di licenza alle importazioni di navi", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle finanze*, 1940, II, pág. 209. En contra y sobre el mismo tema, véase A. D. GIANNINI, "Il diritto di licenza sulle navi importate e l'interpretazione funzionale", *Rivista di Diritto della navigazione*, 1949, II, págs. 3 ss., especialmente pág. 7.

funcional lleva consigo una investigación más exacta y segura de la que se dirige a la investigación de la *ratio legis* o de la intención del legislador, puesto que está fundada sobre el preciso conocimiento de las respectivas funciones del elemento político, económico, jurídico y técnico, que componen el ingreso, y por tanto de la misma función del ingreso. La *ratio legis* o la intención del legislador deberían comprender todo esto, pero no lo precisan y constituyen por eso un punto de referencia demasiado indeterminado y por tanto insuficiente como punto de apoyo" (576).

A pesar de que en el texto que acabamos de transcribir se expone con detenimiento la opinión de GRIZIOTTI sobre la interpretación funcional no puede decirse que el tema quede perfectamente aclarado, y quizá la causa de ello sea la propia imposibilidad lógica de construir un sistema unitario integral de conocimiento en torno a un fenómeno financiero. En efecto, las palabras de GRIZIOTTI dejan oscuro el tema de la interpretación funcional, pues de ellas se desprende que esta interpretación se distingue de la simple investigación de la *ratio legis*, es decir, no se acomoda con lo que hemos llamado interpretación teleológica en páginas precedentes, pero no aparece claro cuál es la diferencia con este tipo de interpretación, ni dónde terminan los límites o las posibilidades de la interpretación funcional. A nuestro juicio, todo ello conduce a una profunda inseguridad jurídica, y se abre el camino al riesgo de la arbitrariedad y subjetividad en la interpretación de las normas jurídicas. Así lo ha puesto de manifiesto la doctrina que ha criticado las ideas de GRIZIOTTI. Se ha podido decir que con la interpretación funcional se llega a sustituir la voluntad del legislador con la voluntad del intérprete, que se convertirá así en el verdadero creador de las leyes financieras, situándose de este modo más allá de todo límite razonable en el que debe estar contenida la interpretación, y se entra en los dominios del más completo derecho libre, es decir, en la anarquía del Derecho (557).

No obstante el propio GRIZIOTTI había ya replegado sus posiciones ante las críticas que le habían sido dirigidas, dejando la interpretación funcional en un formulación más adherente a lo que cons-

(576) GRIZIOTTI, "Lo studio funzionale dei fatti finanziari", op. cit., páginas 158 y 159.

(577) ROMANELLI-GRIMALDI, "Metodología del Diritto Finanziario", op. cit., págs. 36 y 37.

tituye la investigación de los fines de la ley, que más atrás hemos admitido (578).

5) *Interpretación económica.*

Las leyes tributarias se proyectan sobre realidades económicas y por ello es frecuente que se utilicen en las mismas términos que tienen un contenido preciso en la ciencia económica. De ahí que se haya discutido si la interpretación de estos términos debe realizarse con sujeción estricta a las definiciones y conceptos propios de la economía. Este problema se difumina e integra dentro del más amplio del valor de los términos equívocos utilizados por las normas tributarias, del que ya hemos hablado antes, y respecto del cual creemos haber expuesto argumentos suficientes para admitir que no puede adoptarse posición apriorística ninguna en relación con el significado que deba atribuirse a las palabras, sino que es la investigación de la finalidad de la ley la que nos dará la clave para pronunciarnos por una u otra solución (579).

La reacción frente a la interpretación económica ha sido tan fuerte que se ha llegado a un estricto formalismo jurídico que prescinde absolutamente del valor económico que tienen los términos tributarios. Tampoco esta postura es acertada. Hoy día hay acuerdo sobre el interés que en la interpretación tienen los conceptos económicos, en la medida en que hayan sido juridificados por la ley. El profesor PÉREZ DE AYALA realiza un exacto planteamiento del tema: "En principio, el legislador es dueño de dar en el propio precepto, un concepto legal sobre esas magnitudes que difiere de un contenido

(578) Vid. GRIZIOTTI, "Replica alle critiche sulla interpretazione funzionale del diritto speciale di licenza", *Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle Finanze*, 1949, II, pág. 318.

(579) Ver págs. 324 ss. El profesor GONZÁLEZ GARCÍA explica del siguiente modo la consagración de la interpretación económica en el parágrafo 9 de la *Reichsabgabenordnung* de 1919: la razón de ser de este precepto, que ha sido considerado como la expresión antitética más lograda del formalismo jurídico o, lo que es lo mismo, como el triunfo positivo de la teoría del realismo económico, puede encontrarse, desde un punto de vista doctrinal, en el deseo de huir de las rigideces propias del Derecho Civil, cuyos conceptos, enseñoreados durante largo tiempo en esta parcela jurídica, amenazaban con hacer ilusorias las pretensiones del Fisco al cobro de los impuestos" (GONZÁLEZ GARCÍA, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, tomo I, Edersa, Madrid, 1982, pág. 185).

técnico-económico. Pero otras muchas veces claramente se remite a este concepto técnico, económico-financiero, sobre las mismas, *que en virtud de esta remisión legal* queda convertido también en concepto jurídico... En estos casos estamos ante conceptos indeterminados normativos, que exigen ser determinados mediante una valohación objetiva, con arreglo a criterios que el Derecho constituido no proporciona *per se,* sino que postula y reclama de otros campos de la cultura (la economía financiera, etc.), y *que sólo mediante aquella remisión legal* se convierten en jurídicos. Pero si desde siempre tuvieron especial inmportancia en el Derecho Tributario positivo los conceptos de esta naturaleza, con la moderna orientación de los sistemas fiscales como instrumentos de intervención en la economía nacional, como instrumentos de una política económica y social, la tendencia apuntada se acentúa notablemente" (580). Por tanto, ya sea por la vía de los conceptos, bien a través de remisiones expresas a conceptos económicos, bien a través de interpretación teleológica de términos que nos oriente hacia su significado técnico-económico, los conceptos de esta naturaleza entran en el Derecho financiero. Sin embargo con ello no se quiere decir, ni se acepta, que por principio los conceptos que tienen un significado en la ciencia económica, deban ser interpretados necesariamente con ese contenido.

6) *Interpretación restrictiva o estricta.*

Los residuos de la concepción del Derecho Tributario como un derecho excepcional y restrictivo de la libertad y propiedad individual, a la que no son ajenos los presupuestos ideológicos del liberalismo decimonónico, han estado sustentando una importante y cuantiosa jurisprudencia que propugna la interpretación estricta de las leyes tributarias: el juez no debe en ningún caso ampliar el sentido gramatical de los términos usados por el legislador en base a consideraciones del tipo que fueran; antes al contrario, debe, si cabe, restringirlos. Esta doctrina tiene una cierta semejanza con la interpretación *contra fiscum* ya estudiada, aunque no se identifica con ella. Podrían citarse numerosísimas sentencias del Tribunal Supremo en el sentido indicado (581).

(580) PÉREZ DE AYALA, "El estudio de la economía financiera en las Facultades de Derecho", op. cit., págs. 8 y 9.

(581) Véase una amplia relación de ellas en PERA VERDAGUER, *Jurispru-*

Hace ya algunos años el profesor GARCÍA AÑOVEROS estudiaba la jurisprudencia tributaria del Tribunal Supremo y descubría que, sin que pudiera hablarse de una línea constante de argumentación, predominaba con fuerza la tónica de la literalidad y restricción en base al carácter excepcional y limitativo de derechos de los tributos. Ahora bien, esta jurisprudencia era contradictoria porque con las premisas adoptadas lo coherente hubiera sido la interpretación *contra fiscum*, que no siempre se seguía porque las exenciones también se interpretaban restrictivamente (582).

Hoy la labor doctrinal desarrollada en torno a las normas tributarias y a la naturaleza de esta rama jurídica han dejado obsoletos los fundamentos de la interpretación estricta. Los profesores CORTES DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, han seguido los pasos de la corriente jurisprudencial mencionada y han podido comprobar cómo se ha producido un cambio de rumbo en ella. A pesar de que sigue sin existir un criterio constante y unívoco, hoy predomina ya una correcta interpretación declarativa de la voluntad de la ley, que atiende tanto a la letra cuanto a los demás elementos de interpretación habitualmente usados por los juristas en cualquier sector del ordenamiento (583). A ello ha contribuido, sin duda ninguna, el art. 23 de la L.G.T. aparentemente vacío de contenido.

Mención especial merece la interpretación de las exenciones tributarias, sobre la cual el profesor CALVO ORTEGA exponía en 1971 el estado de la cuestión, demostrando que, a pesar de los años transcurridos desde la publicación de la Ley General Tributaria, se seguía manteniendo en la jurisprudencia suprema la cerrazón sobre la inter-

---

dencia Administrativa y Fiscal, Bosch, Barcelona, 1960, págs. 497 y 498. Sobre el carácter excepcional atribuido al Derecho tributario en la jurisprudencia, véase LAMAS LABELLA, *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria*, op. cit., páginas 4 ss.

(582) GARCÍA AÑOVEROS, "La interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 39, 1960, págs. 703 ss. Ya antes había dicho LARRAZ que "lo que caracteriza la práctica española aplicativa del Derecho tributario es una contradicción formal, patente, entre el automatismo literalista y el criticismo que se sobrepone a la letra del precepto" (José LARRAZ, *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952, pág. 17).

(583) CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento Tributario Español*, I, op. cit., págs. 119 ss.

pretación estricta o restrictiva, en base a que se consideraban las normas declarativas de exenciones como preceptos excepcionales, aunque, como dice CALVO ORTEGA, en muchos casos, se trata más bien de un defecto terminológico pues lo que en realidad se pretende evitar en la jurisprudencia del T.S. es la extensión analógica de las normas sobre exenciones o bonificaciones (583). Tras un minucioso examen del problema, el profesor CALVO ORTEGA acaba postulando "el abandono del criterio o criterios apriorísticos de interpretación, restringida o estricta. El único método que puede conducir a un resultado restrictivo es el método principalista, que se concreta en este caso en la utilización como método interpretativo del principio de capacidad contributiva" (585).

7) *Método principialista.*

El recurso a los principios jurídicos como instrumento de interpretación, es una aplicación del método teleológico en el nivel de los fines objetivos del ordenamiento o de un sector del ordenamiento. A través de los principios jurídicos generales se configuran los objetivos abstractos de justicia que se propone conseguir el ordenamiento y, dado que éste forma una unidad, dichos fines han de ser tenidos en cuenta al interpretar una norma particular.

El profesor CALVO ORTEGA ha dado siempre una importancia grande a los principios generales que, según dice, pueden ser de dos clases según su ámbito de eficacia: principios generales del derecho y principios no generales, cuyo ámbito se reduce a una rama jurídica concreta y que por su menor "generalidad" respecto a los anteriores, reciben el nombre de principios jurídicos (586). Pues bien, tanto los principios generales como los principios jurídicos cumplen un cometido bidireccional, es decir, proyectan sus efectos hacia dos momentos del proceso jurídico: el de creación de las normas, informando y limitando la labor legislativa, y el de su aplicación. Sobre este último, el profesor CALVO ORTEGA dice que los principios "son un elemento de interpretación y un elemento informador de la in-

(584) CALVO ORTEGA, "La interpretación de las exenciones tributarias", *Hacienda Pública Española*, núm. 13, 1971, pág. 129.

(585) CALVO ORTEGA, op. cit., pág. 131.

(586) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", op. cit., pág. 130.

tegración de las lagunas jurídicas que se presentan dentro de esa zona de realidad social concreta" (587).

Esos principios de que podemos servirnos en la interpretación de las normas pueden alcanzarse tanto por método inductivo, partiendo de las normas concretas y abstrayendo lo que tienen de común, como por método de observación directa de la realidad jurídica, pues, en ocasiones, los principios están expresamente formulados siendo necesario seguir el método deductivo para su concreción y aplicación (588).

El método principalista, como especificación del teleológico en los fines objetivos del ordenamiento, no es un método exclusivo del Direcho Financiero. Antes bien, hoy día está recibiendo una aplicación intensa en otras ramas jurídicas, habiéndose preocupado algunos eminentes autores de fundamentarlo y desarrollarlo. El apoyo filosófico se encuentra en la jurisprudencia de problemas o jurisprudencia tópica de VIEHWEG, que, como ya hemos visto más atrás, significa una superación del racionalismo y del iusnaturalismo axiológico, en cuanto rechaza la existencia de un postulado único, del que todo lo jurídico pueda derivarse por deducción, formando un sistema compacto y lógico; pero a la vez supera igualmente el puro formalismo, que desconecta el derecho de sus contenidos y de los valores de justicia en que se inspira (589). En este contexto los principios generales cumplen una importante función, pues —como dice GARCÍA DE ENTERRÍA, uno de sus más entusiastas defensores— los principios son "expresión, desde luego, de una justicia material, pero especificada técnicamente en función de los problemas jurídicos concretos, y susceptibles, por consiguiente, de una seguridad de funcionamiento y de manejo que se volatilizaría si el tradicional lugar de la ley pretendiese ser sustituido por una abstracta e indeterminada invocación de la justicia, o de la conciencia moral, o de la discreción del juez" (590). Todo ello conduce a GARCÍA DE ENTERRÍA a propugnar una visión sustancialista y no formal del Derecho, que, en esa misma lí-

(587) CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", op. cit., pág. 126.

(588) CALVO ORTEGA, op. ult. cit., pág. 130.

(589) Ver lo que al respecto hemos indicado, a propósito del método lógico de interpretación de las normas.

(590) GARCÍA DE ENTERRÍA, "Reflexiones sobre la ley y los principios generales del Derecho", op. cit., págs. 199 y 200.

nea, ha sido recientemente reivindicada para el Derecho Financiero por el profesor MARTÍN QUERALT, para quien la investigación metodológica del Derecho Financiero debe basarse sobre la más amplia potenciación del contenido propio de los principios generales financieros (591).

Ahora bien, aunque se trate de un método no exclusivo del Derecho Financiero, lo incluimos en esta parte destinada al estudio de los métodos propios, porque los principios propios del Derecho Financiero dan un carácter específico a este método, en cuanto a sus contenidos, en nuestra disciplina.

La utilización de los principios propios del Derecho Financiero —en especial del Derecho Tributario— como instrumento de interpretación está admitida con generalidad por la doctrina española, bien sea como método de rasgos propios o bien incluyéndolo —como ya antes hemos visto— en la interpretación teleológica. Ha insistido en la virtualidad interpretativa del principio de capacidad económica el profesor CORTES DOMÍNGUEZ y, más recientemente con él, el profesor MARTÍN DELGADO. Estos autores, afirmando rotundamente la diferencia entre el uso del principio citado y el método funcional (592), consideran que "en un plano estrictamente jurídico, el legis-

(591) "La realización de esta tarea supondría engarzar plenamente con todo el movimiento de renovación metodológica del Derecho que, en los últimos años y como reacción frente al positivismo formalista del pasado siglo, prima en toda la doctrina jurídica continental y de manera especial, en la doctrina del Derecho público, quizá por ser en este ámbito en el que con con mayor intensidad se dejaron sentir los defectos ínsitos en la concepción formalista, y sobre todo en momentos en los que el robustecimiento de los poderes normativos de la Administración hacía notar con mayor urgencia la necesidad de apelar a unas instancias de orden superior. Esta potenciación de los principios generales de cada sector del ordenamiento que ya ha sido acuñada como válida por algún sector muy autorizado de la doctrina española, supone además, al menos en algunos de sus más autorizados exponentes, armonizar esta misión del ordenamiento financiero con la que hace ya tiempo formulara SANTI ROMANO en relación con el ordenamiento jurídico en general y que, al superar de manera decidida el estatalismo jurídico o la residenciabilidad, con carácter monopolista, del poder creador del Derecho en los órganos del Estado, abría inusitadas perspectivas al investigador del derecho" (MARTÍN QUERALT, "La Constitución Española y el Derecho financiero", op. cit., págs. 127 y 128).

(592) "...es necesario, ante todo, recordar que, en todo caso, la utilización del principio de capacidad económica como criterio interpretativo, no

lador, cuando redacta la norma jurídica, opera con unos criterios que determinan el contenido de la misma... Por tanto, el legislador tiene que utilizar su concepto de justicia y tiene que aplicarlo por medio de las normas legales a los supuestos concretos que son objeto de su actividad. En ese momento, cuando nace el Derecho Tributario, el legislador opera con principios de justicia: es lo que decíamos antes, elige los hechos imponibles y los criterios para determinar las bases. El jurista, entonces, tiene que averiguar, en uno de los estadios en que se descompone la compleja operación de la aplicación de la norma, el sentido de ésta, tiene que analizar la letra y el espíritu de la ley. Ahora bien, no nos parece dudoso que el análisis del espíritu de la ley signifique, exactamente, la reflexión, la comparación entre el principio de justicia y el caso concreto regulado por el legislador en la norma interpretada. Es así como vemos la influencia del tantas veces repetido principio y en el momento de la interpretación de la norma. No es que se agote su trascendencia en el momento de creación de la norma, sino que sigue operando en el momento de su aplicación" (593).

El profesor CALVO ORTEGA, que, como hemos visto, es también decidido partidario del principialismo, ha hecho interesantes aplicaciones de este método, de entre las que queremos ahora destacar las observaciones que realizó a propósito de la interpretación restrictiva de las exenciones tributarias, mantenida por el Tribunal Supremo sin justificación suficiente, y con algunos posicionamientos conceptuales objetables. Dice el profesor CALVO ORTEGA que "la llamada interpretación restrictiva de las exenciones tributarias puede adquirir hoy un nuevo sentido en la aplicación del método principialista al campo tributario. En efecto, por una parte, el ordenamiento tributario ofrece el principio de capacidad contributiva, cuya operatividad

significaría, en ningún modo, una apertura o una vuelta a la interpretación funcional. Ello es claro si no olvidamos el carácter estrictamente jurídico de este principio. El problema, pues, no se presenta en el momento de la elección entre criterios jurídicos y económicos; momento que no se produce porque ya está resuelta la elección; sino que la confusión o la polémica pueden girar sobre si tal principio tiene o no operatividad en el campo de la interpretación de la norma tributaria...". (CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento tributario español*, I, op. cit., pág. 115).

(593) CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento Tributario Español*, I, op. cit., pág. 116.

interpretativa está fuera de toda duda; por otra parte, la extensión actual de las exenciones tributarias permite afirmar con bastante fundamento que, junto a exenciones tributarias que sirven al citado principio de capacidad contributiva, existen otras que están en contradicción con él. Claro está que la aplicación del principio de capacidad contributiva a la interpretación de una exención tributaria en contradicción con él tiene que conducir, siempre dentro del campo de la interpretación a un resultado restrictivo" (594).

Conviene destacar, para terminar, que con la utilización del método principialista —así como del teleológico en términos más generales—, no puede sustituirse la voluntad de la ley mediante la referencia a principios generales. Se trata de un método de interpretación, de importancia innegable, pero que no debe rebasar los límites a que la interpretación del Derecho debe contraerse. Para ser consecuentes con su fundamentación en la jurisprudencia tópica, el método principialista debe ser utilizado para descubrir la voluntad de la ley allí donde se plantee una situación problemática y dentro de los límites marcados por la formulación del problema.

C) *La integración de las normas financieras.*

a) *Fundamento de la necesidad de integrar el ordenamiento.*

Se suele justificar la necesidad de completar, mediante una investigación integradora, las llamadas lagunas del derecho, es decir, la ausencia de norma para resolver un caso, en la obligación que los jueces y, en general, los órganos de aplicación del Derecho, tienen de resolver todas las cuestiones que se planteen. Es evidente que el legislador no puede contemplar todos los casos de conflictos de intereses que se planteen en la realidad y ello obliga a reconocer a quien decide sobre los casos concretos una cierta facultad "creativa" de derecho (595). Ahora bien, en nuestra opinión, lo que conduce a admitir la integración en el proceso aplicativo del Derecho no es

(594) CALVO ORTEGA, "La interpretación de las exenciones tributarias", op. cit., pág. 122.

(595) "...si existen lagunas de la ley, la existencia de que para cualquier caso concreto se encuentre una solución prácticamente definitiva impone el que dichas lagunas se integren" (VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., pág. 338).

tanto la obligación de decidir del juez, cuanto la contradicción que con los principios jurídicos se derivaría de una solución basada en la ausencia de norma. En efecto, la obligación de decidir los casos no regulados podría muy bien cumplirse rechazando la pretensión de quien reclame en base a una norma inexistente. Para que el juez cumpla con su obligación de decidir en el caso de laguna legal, basta con que opte por el rechazo de la pretensión cuando no haya norma expresa en la que, correctamente interpretada, pueda considerarse incluido el supuesto de hecho. Son los principios generales y los principios jurídicos, entendidos como fines objetivos del ordenamiento, los que exigen que en ocasiones haya que proceder a integrar el ordenamiento y ello se produce cuando los efectos que se derivan del silencio legal son contrarios a tales principios. Así pues, como enseguida veremos, son los citados principios los que nos permiten afirmar que nos encontramos ante una laguna legal, ante un silencio deliberado de la norma o bien ante un defecto de la norma que ha de corregirse por vía legislativa pero no por vía de aplicación de la misma.

b) *Lagunas del Derecho y silencios expresivos.*

La posibilidad de existencia de lagunas o vacíos en el Derecho han sido tema objeto de debate que hoy puede darse por superado, pues se admite por la doctrina e incluso por el Derecho positivo (cfr. art. 8 de la Ley de Arrendamientos Urbanos y art. 4 del Código Civil) la existencia de lagunas de ley, aunque no de ordenamiento. Como dice CASTÁN TOBEÑAS, "se ha de admitir la existencia de lagunas, en el sentido de que la organización jurídica positiva, aun la más perfecta, deja, inevitablemente, abiertos ciertos huecos que la sola lógica es impotente a llenar, y ante los cuales por consiguiente, la interpretación, que no puede rehusar las soluciones reclamadas por la vida, necesita, para cumplir por entero su misión, de medios independientes de las fuentes formales. Ello equivale a rechazar el pretendido dogma positivista de la *plenitud lógicamente necesaria de la legislación escrita.* No se puede, por el contrario, admitir la existencia de las lagunas —en nuestro moderno sistema jurídico y aun quizá en términos generales— en el sentido de vacíos que no se pueden llenar con los medios interpretativos que el ordenamiento jurídico ofrece al intérprete, o de campos en los que no pueda penetrar el Derecho, concebido como el complejo de normas

derivadas de todas las fuentes expresa o tácitamente reconocidas" (596).

Sin embargo, no todo el silencio de la ley positiva, como antes hemos dicho, puede considerarse que es una laguna del Derecho, porque, como dice LARENZ, existen silencios que son elocuentes en la ley. Así, por ejemplo, la ley no concede a un anciano la preferencia de paso en la acera; si éste plantea su pretensión ante un Tribunal, éste debería resolver rechazando la pretensión por silencio de la ley. En este caso el silencio no implica laguna. El problema se plantea, como hemos indicado, cuando la solución del caso desde la premisa del silencio legal es contraria a los principios que rigen en el ordenamiento. El profesor DÍEZ-PICAZO dice que "el hecho de que un caso no se encuentre contenido por una norma permite el dilema siguiente: proceder analógicamente y aplicar la norma similar (argumento "a pari") o bien, al revés entendiendo que la inclusión de un supuesto en la norma entraña la exclusión de todos los demás y que, por conclusión, al caso no previsto no se le debe aplicar la norma (argumento "a contrario"). En qué caso se debe proceder "a pari" y en qué caso se debe proceder "a contrario" es cuestión que la Ciencia del Derecho no ha resuelto de forma clara... La práctica jurídica se sirve de reglas jurídicas de experiencia" (597).

A nuestro juicio puede irse más allá de las simples reglas de experiencia práctica y formularse reglas generales y científicas. Como apuntábamos antes, el silencio legislativo (598) puede tener tres sen-

---

(596) CASTÁN TOBEÑAS, *Teoría de la aplicación e investigación del Derecho*, op. cit., págs. 305 y 306. Vid. también DÍEZ-PICAZO, *Experiencias jurídicas y teoría del derecho*, op. cit., págs. 280 y 281.

(597) Entre dichas reglas de experiencia cita DÍEZ-PICAZO las siguientes: "1.º) Las leyes prohibitivas y las leyes sancionadoras no admiten por lo general la analogía y deben ser entendidas de manera restrictiva... 2.º) Las normas limitativas de la capacidad de la persona o de los derechos subjetivos deben considerarse también como disposiciones odiosas y por consiguiente ser entendidas de modo restrictivo y no ampliarlas por analogía. 3.º) Las normas del llamado "ius singulare" o de derecho excepcional, por su mismo carácter, es decir, por estar establecido "contra tenoren rationis", tampoco deben ser analógicamente extendidas" (DÍEZ-PICAZO, *Experiencias jurídicas y teoría del derecho*, op. cit., págs. 285 y 286).

(598) Naturalmente hablamos de silencio sólo en aquellos casos en que no consta que la voluntad de la ley ha sido justamente la de callar. Sólo en los casos en que dicha voluntad no conste de forma clara puede plantearse la necesidad de integrar el ordenamiento.

tidos diferentes según la adaptación a los principios jurídicos de la solución basada en la ausencia de la norma: hay silencios con sentido propio; hay silencios que son un defecto de la ley a corregir por vía política por quien tienen el poder legislativo; en fin, hay silencios que son lagunas de la ley. El silencio con sentido propio se produce cuando la solución en base al mismo es perfectamente consecuente y cumple positivamente los fines objetivos del ordenamiento: en este caso no hay laguna legislativa. Cuando la solución del silencio no desarrolla los fines objetivos del ordenamiento, pero tampoco se aparta de ellos, no puede hablarse de laguna, a pesar de que el silencio no agrade ni le parezca oportuno o conveniente al aplicador de la norma: en tal caso habrá que pensar que estamos ante un defecto de la ley y deberá proponerse su corrección *iure condendo,* pero se deberá aplicar el ordenamiento tal cual es. En tercer lugar, las lagunas legales se manifiestan cuando el silencio conlleva una decisión contraria a los principios jurídicos inspiradores del ordenamiento: precisamente por ello no cabe la integración en base a normas singulares, restrictivas, excepcionales, prohibitivas, ya que los principios en que se inspiran se separan de los que con carácter general presiden el ordenamiento.

El concepto de lagunas legales ha sido perfectamente captado por Karl LARENZ de quien son las siguiente y puntuales palabras: "...aunque la norma que se nota a faltar sea deseable desde un punto de vista de política del Derecho y tenga buenos motivos que la justifiquen, su falta no convierte a la ley en incompleta (con lagunas), sino, a lo sumo, en necesitada de mejora... Sólo se puede fijar un límite entre una "laguna de la regulación" y un "defecto" únicamente en sentido político-jurídico *(de lege ferenda),* preguntándose "si el "carácter completo" viene ya dado desde el punto de vista del fin *inmanente de la Ley,* o sólo desde una consideración independientte y crítica frente a la ley. En los dos casos se trata, como han subrayado correctamente HECK y BINDER sobre todo de una cuestión de valoración y no meramente de una constatación lógico-formal... Pues bien, la diferencia entre "lagunas" y defectos deriva del criterio de valor que se ha puesto por base; éste reside, en primer lugar, en la misma ley *como un todo de sentido* que aspira a una regulación completa en sí materialmente armoniosa; en segundo lugar, en los principios extrajurídicos de jurisdicción. Existe una laguna de regulación allí donde falta una regla cuya existencia puede ser

esperada conforme a las ideas fundamentales y a la teleología inmanente de la regulación legal... Conforme a todo lo expuesto, podemos decir que existe una laguna de la ley *(de lege data)* allí —pero sólo allí— donde la ley, medida en su propio propósito y con su teleología inmanente, sea incompleta, es decir, esté necesitada de complemento y donde su complemento no contradiga una limitación (a determinados supuestos de hecho) querida por la ley. Con otras palabras: se tiene que tratar de una imperfección que contradiga el plan del legislador; es decir, contraria al plan..." (599).

c) *Métodos de completar las lagunas.*

Para completar las lagunas legislativas se han propuesto por la doctrina diferentes métodos, cada uno de ellos adecuado a la concepción del Derecho que su autor o defensor sustenta. Así, dice CASTÁN, que las escuelas antiguas y la del Derecho natural propugnaban que debería acudirse a la razón natural o a los ideales de justicia presentes en la conciencia humana; el idealismo lógico neokantiano defiende una solución judicial en base a una idea formal de justicia; la Escuela Histórica y la Pandectística alemana acuden a la analogía; la Escuela de Derecho libre postula discrecionalidad del juez, etc. (600).

De acuerdo con el concepto de Derecho que aquí hemos defendido, los métodos de integración de las lagunas legales se reducen a dos: uno, la especificación de la norma singular a partir de los principios generales del Derecho o de los principios jurídicos de un sector del ordenamiento, cualquiera que sea la forma en que se obtenga o la fuente de que procedan estos principios que, como sabemos, se alcanzan por inducción a partir de normas singulares, o bien están expresamente establecidos por el Derecho positivo. Y el

(599) Karl LARENZ, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, op. cit., págs. 295 a 299. Para el prof. DE LOS MOZOS, para recurrir a la analogía "no basta el sentido de la *proporcionalidad* o de la semejanza... Para completar su operatividad como argumento jurídico, es preciso incorporar un juicio de valor (silogismo decisional), que determina la "oportunidad" del argumento analógico fundamentando la semejanza y estableciendo la disimilitud *(exceptio)*, lo que se consigue a través de la *ratio legis*" (José Luis DE LOS MOZOS, *Derecho Civil Español. Parte general*, Salamanca, 1971, pág. 590).

(600) CASTÁN TOBEÑAS, *Teoría de la aplicación e investigación del Derecho*, op. cit., págs. 307 ss.

segundo método admisible sería la analogía que consiste en aplicar una norma a un supuesto que no está contemplado por la misma, pero que responde a la misma *ratio legis* del caso expresamente regulado. Algunos autores distinguen entre dos tipos de analogía: *analogía legis* y *analogía iuris*. La *analogía legis* o analogía individual es la que acabamos de definir; la analogía *iuris* o analogía conjunta supone que de varias normas del ordenamiento y por abstracción se obtenga un principio general a través del cual se deduzca la solución para el caso concreto, es decir, se trata de un método que, de acuerdo con nuestra clasificación, se reconduciría al recurso a los principios jurídicos.

Sobre el principalismo ya hemos hablado a propósito de la interpretación; y lo entonces dicho puede trasladarse, *mutatis mutandis*, a este lugar. Nos ocuparemos pues, ahora, de algunos problemas que plantea la analogía en el Derecho Financiero.

d) *Integración analógica.*

1) *Integración analógica e interpretación extensiva.*

La analogía, definida por BOBBIO como operación "mediante la cual se atribuye a un caso o una materia que no encuentra una regulación expresa en el ordenamiento jurídico, la misma normativa establecida por el legislador para un supuesto o una materia semejante" (601), ha provocado entre los estudiosos del Derecho Tributario una polémica en torno a su propia naturaleza y a la distinción con la interpretación extensiva, ya que mientras algunos sostienen que con la analogía se crea una norma que no estaba en el ordenamiento, otros, por el contrario, estiman que la analogía está simplemente dirigida a descubrir el verdadero alcance de la ley positiva. Entre estos es conocida la tesis de VANONI: "un principio fundamental en materia de analogía es aquél que afirma que por medio de la analogía se crea nuevo Derecho... La utilización correcta de la interpretación analógica conduce al descubrimiento de una proposición jurídica latente, de una norma formulada por el legislador no en forma directa, sino indirectamente a través de la aplicación de la

(601) Norberto BOBBIO, "Analogia", *Novissimo Digesto Italiano*, vol. I, UTET, Torino, 1968, págs. 601 y 602.

misma a la reglamentación de hipótesis... Es erróneo afirmar que la norma deducida por la vía analógica deriva de la ley, pero no está contenida en ella. La analogía no crea una nueva norma jurídica, sino que pone de relieve la existencia de una norma indirectamente contenida en la ley: una norma, pues, que forma parte de la ley, aun cuando no se encuentre abiertamente formulada en toda su extensión" (602). Igualmente GIANNINI (M. S.), dice que la analogía "no crea nada, en tanto que es un simple desarrollo normativo de principios que en la medida en que existen ya en un determinado ordenamiento tienen, necesariamente por sí mismas, un valor normativo" (603). En nuestra doctrina, el profesor GONZÁLEZ GARCÍA sostiene que "el argumento *a simili* constituye un típico procedimiento interpretativo, en cuanto sirviéndose de las reglas de la lógica extrae de la ley los principios ordenadores susceptibles de ser aplicados a un caso semejante *(eadem ratio)* no expresamente regulado. En una palabra, el procedimiento analógico, si ha sido correctamente utilizado, no puede crear nada que no estuviera antes en la ley" (604).

Todavía más radical es la opinión de AMATUCCI para quien la analogía no supone indagación de principios latentes, sino que el caso al que se aplique analógicamente una norma está contemplado por ella, puesto que cumple con los requisitos necesarios para quedar incurso en su sentido y finalidad (605).

Todas estas teorías ponen en el tapete el problema de la distinción entre la analogía y la interpretación extensiva, es decir, aquella interpretación que nos conduce a pensar que la voluntad de la ley va más allá del texto literal de sus palabras *(minus dixit quam voluit).* El propio VANONI reconoce, al decir que la analogía se encuentra muy próxima a la interpretación extensiva, que "las dos actividades se encuentran tan vecinas que ya WINDSCHEID observa cómo, a pesar de la diversidad conceptual existente entre ambas, frecuente-

(602) VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias,* op. cit., págs. 339 y 344.

(603) M. S. GIANNINI, "L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie", *Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle Finanze,* 1941, I, página 180.

(604) GONZÁLEZ GARCÍA, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras,* tomo I, op. cit., pág. 192.

(605) AMATUCCI, *L'interpretazione della norma di Diritto finanziario,* Ed. Jovene, Napoli, 1965, págs. 51 ss.

mente es imposible distinguir en la práctica la interpretación extensiva de la aplicación analógica" (606).

En mi opinión, la analogía se distingue de la interpretación extensiva porque en aquélla se aprecia una actividad creadora, a pesar de que no sea una creación arbitraria que nos lleve a una jurisprudencia libre. La creación o integración analógica tiene dos limitaciones básicas: una, que afecta a la apreciación de la existencia o inexistencia de laguna legal, pues sólo en el caso de que la solución que es consecuencia del silencio normativo, entre en colisión con los principios del ordenamiento, puede darse paso a la integración analógica; otra, que afecta al modo en que debe completarse la laguna, pues no se realiza con una decisión subjetiva del intérprete o del juez, sino mediante la aplicación de una norma del ordenamiento en la que se contempla un caso en el que existe la misma razón para decidir. Por tanto no debemos arredrarnos ante la función creativa del intérprete, implícita en la aplicación analógica de las normas, porque con ella en absoluto se sustituye al legislador ni se invaden funciones de éste (607). Probablemente tras la discusión sobre el carácter innovador de la analogía hay un defectuoso planteamiento del problema. En efecto, la diferencia con la interpretación extensiva radica en que con la analogía se integra una norma no expresa, una norma no

(606) VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias,* op. cit., pág. 339. DÍEZ-PICAZO se encuentra con el mismo problema y no ofrece solución satisfactoria, admitiendo que la doctrina no ha deslindado, con nitidez la analogía frente a la interpretación extensiva; la dificultad de la diferenciación proviene del rechazo de toda función creativa en la analogía: "el dogma de la plenitud, en cambio, es perfectamente coherente con una concepción del derecho como la que aquí hemos sostenido. La norma existe siempre, con independencia de que se encuentre o no cristalizada y de que haya sido o no formalizada, o formalizada de una manera más o menos perfecta. Una vez más, la cuestión no está en si existe o no existe la norma, sino en el procedimiento para la búsqueda y el hallazgo" (DÍEZ-PICAZO, *Experiencias jurídicas y teoría del derecho,* op. cit., pág. 281).

(607) Al ser diferentes la analogía y la interpretación extensiva, es perfectamente posible su compatibilidad en un mismo proceso aplicativo: "la interpretación en sí y la aplicación analógica pueden estar enlazadas en el proceso de aplicación de la norma que ésta última implica; la analogía no es incompatible, sino que requiere, naturalmente, un previo proceso interpretativo de la norma a aplicar analógicamente, proceso interpretativo que puede haber conducido ya a una interpretación extensiva" (PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho tributario,* I, op. cit., págs. 110 y 111).

contenida en la ley. Pero con ello el operador del Derecho no se convierte en legislador, no inventa *ex nihilo,* sino que ejerce la misión que le es propia, pues aplica el ordenamiento basándose en sus principios explícitos o implícitos. Como dice BETTI, concebida la función de la jurisprudencia como tarea de integrar un ordenamiento que en sí mismo constituye una unidad orgánica, una totalidad coherente en sí misma, "se manifiesta carente de sentido la acostumbrada pregunta de si la analogía forma parte del proceso interpretativo o si queda fuera de él, y qué posición sistemática se le debe asignar entre los instrumentos de elaboración del derecho, si se resuelve la pregunta en el sentido de considerarla extraña a la interpretación propiamente dicha. La verdad es que el oficio de interpretación del jurista no es el de "desplegar en sí el acto normativo", como acto sicológico que se trata de repetir, sino entender en su íntima coherencia la norma en cuestión, el procedimiento por analogía es elemento indefectible de una interpretación en función normativa como es la jurídica, en cuanto constituye el método necesario para obtener máximas de decisión con las que proceder a la autointegración del ordenamiento jurídico" (608).

La "novedad" de la norma obtenida a través de la integración analógica es reconocida por el profesor GARCÍA AÑOVEROS (609). Igualmente el profesor MARTÍN RETORTILLO dice que "se recurre a la analogía cuando quien aplica al derecho no encuentra una norma expresamente dirigida a regular tal situación, y entonces, ante la necesidad de dar una solución jurídica al caso en cuestión, hay que recurrir a dar entrada a una norma que regula un caso similar o análogo. Se acoge así efectivamente, un nuevo elemento normativo, ajeno a la norma insuficiente" (610).

2) *La analogía en Derecho Tributario.*

Delimitado su alcance y naturaleza, réstanos analizar el problema de la admisibilidad de la analogía en el Derecho tributario. Esta ha

(608) Emilio BETTI, *Interpretazione della legge e degli atti giuridici,* Giuffrè, Milano, 1949, pág. 70.

(609) GARCÍA AÑOVEROS, "La interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto", op. cit., págs. 707 y 708.

(610) Lorenzo MARTÍN RETORTILLO, "La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria", op. cit., pág. 350.

sido negada en base a razones de diversa índole, como son el carácter odioso y excepcional de las leyes impositivas, el que la función de las normas impositivas es establecer un deber y repugna a la conciencia jurídica común extender el contenido de las obligaciones, etc. (611). Evidentemente, no es necesario extendernos en la crítica de estas doctrinas, hoy inaceptables.

Aquí nos vamos a detener sólo en el argumento de rechazo de la analogía que consideramos más importante: La incompatibilidad entre la analogía y el principio de reserva de ley que rige en materia tributaria. Si los tributos tienen que ser creados por ley, por disposición expresa de la Constitución, parece que sólo los tributos que estén expresamente previstos por las leyes pueden ser exigidos. "Sostengo —dice Dino JARACH— que en materia tributaria el principio de reserva legal, o principio de legalidad excluye este grado ulterior de aplicación que llega a aplicar un impuesto a un caso no previsto" (612).

Si prescindimos de posiciones extremas, como la ya conocida de VANONI que admite la integración analógica en todo caso, porque considera que con la analogía no se crean normas nuevas, sino que lo único que se hace es aplicar la ley existente, es pacífico en la doctrina, el criterio de que no debe utilizarse la analogía para integrar normas referentes a aquellos elementos del tributo que están cubiertos por el principio de reserva de ley. Otra cuestión es la determinación de cuáles sean estos elementos, en los que existe diversidad de opiniones, y no viene al caso, entrar ahora en ello (613).

---

(611) Vid. VANONI, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., pág. 343.

(612) Dino JARACH, *Curso Superior de Derecho Tributario*, I, op. cit., pág. 253.

(613) Vid. BERLIRI, *Principi di Diritto tributario*, vol. I, op. cit., pág. 114, con una extensa exposición y crítica de las doctrinas que apoyan el empleo de la analogía en Derecho Tributario. A. D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto tributario*, op. cit., págs. 44 y 45. GARCÍA AÑOVEROS, "La interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto", op. cit., página 709. VICENTE-ARCHE, *Notas* a los *Principios del Derecho tributario de* BERLIRI, op. cit., págs. 136 ss. CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento tributario español*, I, op. cit., págs. 133 y 134.

Sobre los elementos del tributo a que se extiende la reserva de ley, vid. especialmente CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda*

La Ley General Tributaria, en su art. 24, alude a la integración analógica, para, de conformidad con las ideas que acabamos de exponer, prohibirla en relación con las normas que establecen los hechos imponibles y las exenciones y bonificaciones. En relación con este precepto se ha planteado por la doctrina científica el problema de si lo que en él se prohíbe es realmente la integración analógica o, por el contrario, se refiere a la interpretación extensiva, dado que la terminología que emplea es ambigua. CORTES DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO resuelven oportunamente esta cuestión pronunciándose en favor de la tesis de que el art. 24 lo que prohíbe es la analogía, ya que la interpretación extensiva no es sino el resultado de la operación interpretativa y ésta no puede ser prohibida. Además, dicen los autores citados, cuando el art. 24-2 utiliza los términos "extensión del hecho imponible" no lo hace porque piense que está prohibiendo la analogía y la interpretación extensiva en el párrafo primero, "sino porque el legislador tributario no ha entendido bien lo que es el fraude a la ley tributaria" (614), tema en el que no nos corresponde entrar aquí.

Pública, núm. 80, 1969, págs. 267 ss. Recientemente se ha desatado la polémica de si la reserva de ley se extiende a la fijación del tipo máximo de gravamen, con motivo de la promulgación de la Ley de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales de 21-XII-1983, que autoriza a los Ayuntamientos para establecer los tipos de las Contribuciones Territoriales y un recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Véase lo que, sobre las tarifas del Canon del Centro de Contribución de Cargas de Mercancías establecido por el Parlamento Vasco, dijo la S. del T.C. de 16-XI-1981 (BOE 28-XI-81).

(614) CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento tributario español,* I, op. cit., págs. 131 y 132. Sobre el art. 24 de la L.G.T., puede verse también PALAO TABOADA, "El fraude a la ley en Derecho Tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública,* núm. 63, 1966, pág. 691 ss.; PÉREZ DE AYALA, "Las ficciones en el derecho tributario", Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1970, págs. 179 ss.; PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho tributario,* I, op. cit., págs. 109 ss.; MARTÍN RETORTILLO, "La interpretación de las normas según la L.G.T.", op. cit., págs. 349 ss.; GONZÁLEZ GARCÍA, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras,* tomo I, op. cit., págs. 194 ss., y del mismo autor, "La analogía en Derecho tributario", *La Ley. Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía,* año IV, núm. 617, 1983, págs. 2 ss.

D) *Calificación de los hechos.*

En fin, es labor del aplicador del Derecho analizar los supuestos de hechos reales, para determinar si en ellos concurren los elementos previstos en las normas para dar lugar a las consecuencias jurídicas correspondientes. La apreciación de los hechos supone un enjuiciamiento de los mismos, pues, según que se ponga la atención en unos elementos u otros de los que en ellos concurran, su calificación puede ser distinta.

Quien aplica el Derecho debe buscar en los hechos aquellos elementos que se consideran relevantes en la *fattispecie* normativa. Por ello los problemas de calificación se confunden en buena medida con los de interpretación de la norma, ya que según cuál sea el sentido atribuido a ésta, la apreciación de los hechos se hará en base a unos elementos o a otros. Concretamente en Derecho tributario se plantea el problema de si en la calificación de los hechos se ha de atender a sus características económicas, o a los elementos jurídico-formales extratributarios que concurran en ellos. Si se gravan las ventas ¿se considerará que la permuta es una venta? La solución, como hemos dicho, nos viene ya resuelta y predeterminada por el resultado a que hayamos llegado al interpretar el término "venta" contenido en la Ley (615). Nos remitimos pues a lo dicho sobre la interpretación.

Unicamente nos resta señalar que la L.G.T. se ha ocupado de la calificación en el art. 25, que ha sido objeto de fuerte crítica doctrinal por la distinción que realiza entre hechos imponibles de naturaleza jurídica y económica, instaurando una perturbadora diferenciación, ya que el hecho imponible es siempre un hecho jurídico (616). En

(615) En sentido parcialmente distinto del que seguimos aquí, por establecer una desconexión más profunda entre la interpretación y calificación, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, "El Derecho Privado en el ordenamiento tributario español", op. cit., págs. XXXIII ss., donde el autor citado sostiene que la interpretación funcional de las leyes tributarias, aunque no es aceptable como criterio de la interpretación, "tiene su natural asiento en la calificación de los supuestos de hecho sujetos a imposición".

(616) La crítica se debe al profesor SAINZ DE BUJANDA, que realiza un extenso estudio de la cuestión y, entre otras muchas cosas, dice: "La inconsistencia científica del art. 25 es notoria... En efecto, el hecho imponible tiene naturaleza jurídica, tanto si consiste en un acto o negocio jurídico como si tiene por objeto una situación o relación económica... No existe una sola situación o relación económica cuya realización origine el nacimiento de una

ese artículo se contienen además algunos preceptos puntuales sobre la calificación jurídica y la calificación económica que, por su especifidad, no corresponde estudiar aquí (617).

obligación tributaria. Para que esta última surja será necesario que se haya producido un hecho imponible, y éste sólo existirá, en la hipótesis que ahora examinamos, cuando la situación o relación económica de que se trata se haya transformado en una figura jurídica" (SAINZ DE BUJANDA, "Análisis jurídico del hecho imponible", *Hacienda y Derecho*, vol. IV, op. cit., págs. 569 ss., en especial págs. 608 y 609). También en sentido crítico, pero más benevolente pues tratan de poner de manifiesto lo que el art. 25 ha querido decir tras esa expresión defectuosa, CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento Tributario Español*, I, op. cit., págs. 125 y 126; en el mismo sentido PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario*, I, op. cit., páginas 113 y 114. En defensa del art. 25, con la declaración de que se refiere el hecho imponible "real" o supuesto de hecho aflorado en la realidad, ALBIÑANA, "El Derecho Privado en el ordenamiento tributario español", op. cit., pág. XXXIII.

(617) Además de los trabajos citados en las notas que preceden, pueden consultarse, sobre la problemática del art. 25 de la L.G.T., PALAO TABOADA, "El fraude a la ley en derecho tributario", op. cit., págs. 692 ss.; MARTÍN RETORTILLO, "La interpretación de las normas según la L.G.T.", op. cit., páginas 347 ss.; GONZÁLEZ GARCÍA, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, tomo I, op. cit., págs. 202 ss.

Capítulo III

FUENTES DE CONOCIMIENTO DEL DERECHO FINANCIERO

1. — Observaciones preliminares.

La última parte de esta monografía va a estar dedicada a las fuentes del Derecho Financiero. Naturalmente, se trata de las fuentes de conocimiento pues, aunque este término puede tener en Derecho otras acepciones, parece necesario referirse aquí a las fuentes de conocimiento, ya que las fuentes de producción jurídica son objeto de estudio en las obras y trabajos que desarrollan el Derecho Financiero: pueden, por tanto, omitirse en este libro que estudia el Derecho Financiero como ciencia.

Las fuentes de conocimiento pueden ser variadas y, entre ellas cabría citar —de acuerdo con el concepto de Derecho aquí aceptado— la observación de la realidad social, los documentos históricos, los trabajos parlamentarios, la documentación de los organismos oficiales y de la jurisdicción. Todos ellos son importantes y merecen ser mencionados aquí, aunque no pasaremos de esta alusión pues no cabe en este lugar un desarrollo sistemático más concreto.

Sin olvidar las fuentes que acabamos de mencionar, hay que reconocer y proclamar la mayor importancia de la bibliografía como elemento de trabajo y fuente de conocimiento del jurista. Dice Alvaro D'Ors que "el estudio del Derecho es un estudio de libros, y no de cosas, fenómenos o números... Las (ciencias) humanísticas estudian los testimonios, normalmente escritos, de la conciencia humana individual... Los libros de Derecho se refieren a soluciones propuestas para resolver conflictos..." (618). Efectivamente, el Derecho es un producto del espíritu humano y por tanto hay que bus-

(618) Alvaro D'Ors, *Una introducción al estudio del Derecho*, Ed. Rialp, Madrid, 1977, págs. 17 y 18.

carlo en aquellos signos sensibles en los que se exterioriza, aunque no por ello deba olvidarse que la voluntad humana se encuentra influida —aunque no determinada— por la realidad exterior, es decir, por la estructura de las relaciones sociales sobre las que se proyecta el Derecho. Así pues, la observación de la realidad social es fuente de conocimiento *no del Derecho*, pero sí para el jurista: observando la realidad no se aprehende el Derecho, pero sí se completa y perfecciona el conocimiento jurídico. En conclusión, las principales fuentes de conocimiento son las bibliográficas, y a ellas hemos de referirnos aquí.

Hacer una relación exhaustiva de las obras que pueden ser utilizadas con el fin de conocer o profundizar en el Derecho Financiero es de todo punto imposible: se podrían llenar cientos de páginas, y esa recopilación es más propia de una base informática de datos o de un diccionario de bibliografía, que de un trabajo como éste. En efecto, la utilidad de una compilación de ese género depende de unos buenos índices o medios de acceso y búsqueda que es imposible incluir aquí. Tampoco parece útil contraer la información que debe proporcionar este epígono a las obras o trabajos generales de la disciplina, tales como manuales y tratados, porque esta relación está ya hecha en otros estudios y sólo necesita actualización (619). Creemos que puede ser interesante para quien honre con su lectura este libro, completar la relación sistemática de obras generales con una selección de monografías, artículos de revista y similares, ordenados por materias: de este modo podemos prestar un servicio orientando al lector sobre los trabajos que pueden abrirle el camino para profundizar en cada uno de los grandes temas del Derecho Financiero (620).

---

(619) Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho financiero*, op. cit., págs. 401 ss.

(620) Es de estricta justicia agradecer aquí la inestimable colaboración y ayuda del profesor CHECA GONZÁLEZ, hoy ya destacado publicista, que ha participado activamente en la selección bibliográfica ordenada por materias que más adelante se incluye. Y también la de Alejo HERNÁNDEZ LAVADO, profesor ayudante del Departamento de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de Cáceres, que ha tenido a su cargo la elaboración y conservación del fichero bibliográfico por materias de dicho Departamento. Ambos han sido excelentes colaboradores en los años que hemos compartido en la Facultad cacereña y, descargándome más de una vez de las tareas docentes, me han facilitado la dedicación a esta monografía.

2. — Fuentes de información directa de actos normativos y decisiones de casos litigiosos.

A) *Colecciones y textos legislativos.*

Con independencia de la posibilidad de acudir a la consulta directa del "Boletín Oficial del Estado", que edita el Organismo autónomo del mismo nombre, adscrito al Ministerio de la Presidencia, y a la colección de textos legales que esa misma entidad pública edita, en la que han aparecido, con anotaciones sobre concordancias, algunas leyes importantes y sus disposiciones complementarias (Texto Refundido de la Ley y Tarifas del Impuesto de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley General Presupuestaria, Texto Refundido y Articulado de la Ley de Régimen Local, Ley General Tributaria, Texto Articulado y Reglamento de la Ley del Patrimonio del Estado, Reglamento General de Recaudación, Ley y Reglamento de los Impuestos Especiales), existen otras colecciones sistemáticas, repertorios, diccionarios, etc., de legislación, entre los que cabe destacar los siguientes:

Calvo Ortega, R.: *Leyes tributarias de España,* Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975. Con esmerada sistematización y monumental esfuerzo de anotaciones, en el que han colaborado Tejerizo López, Muñoz del Castillo, González Sánchez y De Luis Esteban. Hoy día la reforma tributaria ha dejado anticuadas algunas de las partes de este Código, pero ha sido un instrumento básico de consulta que aún presta una gran utilidad y merece los honores de la primera cita.

Código de las Leyes de Hacienda, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1969, con apéndice de actualización 1969-1972. Colaboraron en esta obra Ruigómez, Bermejo, Bertrán, Llorente, Mendoza, Nieves, Rico, Sánchez y Sancho Giménez de Azcárate. Contiene normas sobre Administración financiera, gasto público, ingresos públicos, patrimonio, crédito, inversiones, seguros, haciendas locales y regímenes especiales por razón del territorio.

Medina y Marañón: *Leyes de Hacienda de España,* 2 vols., Instituto Editorial Reus, Madrid, 1948. Consta de 6 partes y un apéndice que trata de: organización y administración de la Hacienda; contribuciones e impuestos; ingresos diversos; banca, tesorería y caja de depósitos; procedimientos.

Tejerizo López: *Legislación fiscal vigente,* cinco volúmenes, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1981, con actualizaciones mensuales. Contiene la normativa actualizada y anotada de los impuestos estatales y de los impuestos reales

que permanecen en vigor como tributos locales. Obra de gran rigor por su sistemática y por la precisión de las anotaciones y concordancias.

MARTÍN QUERALT y SOLER ROCH: *Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de las Personas Físicas,* Ed. Tecnos, Madrid, 1984. Legislación vigente sobre los impuestos del título, con un cuidado índice analítico de materias.

MARTÍNEZ LAFUENTE y ELIZALDE AYMERICH: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,* Ed. Tecnos, Madrid, 1983.

LOZANO SERRANO: *Impuesto sobre Sociedades,* Ed. Tecnos, Madrid, 1984.

LEJEUNE VALCÁRCEL: *Legislación financiera y tributaria básica,* Edersa, Madrid, 1979, con la Ley de Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta en "Addenda".

PERULLES BASSAS: *Praxis fiscal,* Editorial Praxis, Barcelona, 1980, con actualizaciones periódicas.

PERULLES BASSAS, FORNESA RIBÓ y SANTALÓ SORS, *Impuestos directos e indirectos,* Bosch, Barcelona, 1969, con apéndice de actualización hasta 1978.

PERULLES BASSAS y SANTALÓ SORS: *Impuestos directos e indirectos, 1983,* Boch, Barcelona, 1983.

PERULLES, FORNESA y SANTALÓ: *Disposiciones fundamentales de Hacienda Pública,* Bosch, Barcelona, 1979.

CASAL BRAVO: *Leyes generales de Derecho Financiero y Tributario,* Ed. Civitas, Madrid, 1983.

Leyes tributarias. Legislación básica, Servicio de publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1980.

BALBÍN PECHUAN: *Ingresos de las Corporaciones locales,* Ed. Civitas, Madrid, 1978.

VARIOS: *C.i.s.s.-fiscal,* Ed. C.I.S.S., Bilbao, 1979.

CASAL BRAVO: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* Ed. Civitas, Madrid, 1980.

MARTÍN SAMPEDRO: *Haciendas locales,* Edersa, Madrid, 1980.

AMORÓS RICA: *Suma de leyes tributarias,* Edersa, Madrid, 1969, con apéndice a 31-XII-75.

Reforma tributaria, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1968.

AMOROS RICA: *Ley General Tributaria,* Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1967.

Leyes tributarias, Mercator, Madrid, 1970, con apéndice de actualización a 1975.

TURPIN VARGAS: *El procedimiento económico-administrativo,* Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ e IBÁÑEZ GARCÍA: *Compendio de legislación aduanera concordada,* Ediciones Alonso, Madrid, 1973, con actualizaciones periódicas.

FERNÁNDEZ SUÁREZ, *Código aduanero europeo,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

Legislación básica arancelaria, Secretaría General Técnica del Ministerio de Comercio, Madrid, 1974.

FERNÁNDEZ BUGALLAL: *Tasas y exacciones parafiscales,* Edersa, Madrid, 1965.

Convenios suscritos por España para evitar la doble imposición, Servicio de publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1968.

AMORÓS RICA: *Timbre del Estado,* Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1961.

BAYOD, R. G.: *Los impuestos sobre el lujo.* Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1963, con apéndice de actualización a mayo de 1969.

Recaudación, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1972.

Diccionario de legislación, 15 tomos, índice y apéndice 1951-1955. Editorial Aranzadi, Pamplona, 1956.

Nuevo diccionario de legislación, 25 tomos, actualizado a 31-XII-77, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1975-1978.

Repertorio cronológico de legislación, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1930, hasta hoy.

MORENO CASTEJÓN: *Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales,* Ed. Trivium, Madrid, 1982.

ALLER, C.: *Recaudación de tributos,* Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981.

BANACLOCHE, J.: *El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas,* Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981.

BUIREU GUARRO: *Impuesto sobre sociedades,* Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981.

B) *Recopilaciones de jurisprudencia.*

Repertorio cronológico de jurisprudencia, Ed. Aranzadi, Pamplona. Además de la jurisprudencia del T. S. recoge algunos acuerdos del T.E.A.C.

Resoluciones del T.E.A.C., Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, años 1966 a 1970, 1972, 1975 y 1977, con un volumen de índices refundidos de 1966 a 1970.

Jurisdicción contencioso-administrativa, publicación periódica de jurisprudencia de las Audiencias Territoriales en materia contencioso-administrativa, de Editoriales de Derecho Reunidas.

Boletín de jurisprudencia constitucional, edición periódica del Servicio de Estudios del Congreso de los Diputados.

LLAMAS LABELLA: *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973.

IGLESIAS LUIS y PEÑA VIZCARRA: *Criterios de jurisprudencia fiscal (Impuestos directos),* Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965.

RODRÍGUEZ NAVARRO: *Doctrina fiscal del Tribunal Supremo y Tribunal Central (Contribución de utilidades),* Aguilar, Madrid, 1958.

RODRÍGUEZ NAVARRO: *Doctrina fiscal del Tribunal Supremo y Tribunal Central (Timbre del Estado y Valores mobiliarios),* Aguilar, Madrid, 1959.

RODRÍGUEZ NAVARRO: *Doctrina fiscal del Tribunal Supremo y Tribunal Central (Contribución sobre la Renta),* Aguilar, Madrid, 1959.

PERA VERDAGUER: *Jurisprudencia administrativa y fiscal. Doctrina del Tribunal Supremo sobre cuestiones de fondo,* Bosch, Barcelona, 1960.

Repertorio de la doctrina administrativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1982.

El Instituto de Estudios Fiscales ha publicado una serie de volúmenes donde se sistematiza y se comenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo, del T.E.A.C., así como decisiones administrativas, sobre un tema monográfico:

ROMANI BIESCAS: *Procedimiento económico-administrativo y otros medios de revisión,* I.E.F., Madrid, 1974.

ARIAS VELASCO: *El impuesto sobre el lujo,* I.E.F., Madrid, 1974.

FORNESA RIBÓ: *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales inter vivos,* I.E.F., Madrid, 1974.

ROMANÍ BIESCAS: *Sujetos pasivos y responsables tributarios,* I.E.F., Madrid, 1975.

RAYA MEDINA: *Impuesto sobre las Rentas del Capital (Dividendos y participaciones),* I.E.F., Madrid, 1975.

MEXÍA ALGAR: *El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en relación con las sociedades,* I.E.F., Madrid, 1976.

GARCÍA MARTÍN: *Contribución territorial rústica y pecuaria,* I.E.F. Madrid, 1976.

MARTÍNEZ LAFUENTE: *Impuesto General sobre las Sucesiones,* I.E.F., Madrid, 1977.

MARTÍN TIMÓN: *Concurrencia de embargos, tercerías y procesos de ejecución general con intervención de la Hacienda Pública,* I.E.F., Madrid, 1978.

3. — PUBLICACIONES PERIÓDICAS Y REVISTAS.

Las publicaciones periódicas son muy numerosas y parece oportuna una relación amplia. Destacaremos las más importantes, sin incluir —como regla general— algunas revistas que, a pesar de que contienen algunos trabajos importantes de Derecho Financiero, y son publicaciones de gran prestigio, no tratan habitualmente temas de nuestra disciplina (621).

(621) Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al Estudio del Derecho Financiero,* op. cit, págs. 423 ss.

A) *Españolas.*

Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, Ed. Civitas, Madrid, desde 1974, trimestral.

Crónica Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, desde 1972, trimestral.

Hacienda Pública Española, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, desde 1970, bimestral.

Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, desde 1951, bimestral.

Presupuesto y Gasto Público, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, desde 1979, cuatrimestral.

Impuestos. Revista de Doctrina, legislación y Jurisprudencia, Edilex, S. A., Madrid, desde 1984, mensual.

Revista de Economía y Hacienda Local, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, desde 1971 hasta 1981, en que pasa a denominarse.

Revista de Hacienda Autonómica y local, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, desde 1982, cuatrimestral.

La Acción Administrativa y Fiscal, Estades, Madrid, desde 1929, quincenal.

Aduanas, Cuerpo de Técnicos de Aduanas, Madrid, desde 1954.

Anuario de Ciencias Económicas, Colegio Universitario San Pablo (C.E.U.), Madrid, desde 1971.

Boletín de Estudios Económicos, Universidad de Deusto, Bilbao, desde 1946, cuatrimestral.

Además de las revistas citadas, y de algunas otras que, por su menor importancia para nosotros, no se recogen aquí, se publican periódicamente en España otras obras que recopilan los trabajos de reuniones de estudiosos que se vienen celebrando año tras año.

Es de destacar en este sentido el esfuerzo que en los últimos tiempos vienen conjuntamente realizando la Dirección General de lo Contencioso del Estado y el Instituto de Estudios Fiscales, que respectivamente organizan y publican los trabajos de unas jornadas anuales sobre temas monográficos que, aunque no siempre son estrictamente de Derecho Financiero, tienen una proyección importante hacia nuestra disciplina. Han aparecido:

La Constitución Española y las fuentes del Derecho, tres vols., I.E.F., Madrid, 1979.

El Tribunal Constitucional, tres vols., I.E.F., Madrid, 1981.

El Tribunal de Cuentas, dos vols., I.E.F., Madrid, 1982.

Sobre temas específicos de nuestra disciplina están mucho más arraigadas las *Semanas de Estudios de Derecho Financiero,* y las *Memorias de la Asociación Española de Derecho Financiero.*

Las *Semanas de Estudios de Derecho Financiero* son una publicación anual que hasta 1978 ha sido editada por la Ed. de Derecho Financiero y posteriormente por el Instituto de Estudios Fiscales, en la que se recogen los trabajos de unas jornadas de estudio que comenzaron en 1953 bajo el patrocinio de la entonces "Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales". Hasta 1961 se recogían en cada "Semana" trabajos sobre temas variados (excepto la IV Semana de 1956, que se centra en el Impuesto del Timbre), adquiriendo a partir de esa fecha carácter monográfico.

Como publicación periódica hay que añadir también la *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero,* que tiene ya cumplida una importante trayectoria en nuestro país, de publicación anual. Esta obra comienza en 1958 cuando la A.E.D.F. se constituye en grupo nacional en los Congresos de la *International Fiscal Association.* En las correspondientes memorias se va dando noticia de las actividades de la asociación y, principalmente, se publican las ponencias que el grupo español presenta a los Congresos de la I.F.A. A partir de 1966, fecha en que se iniciaron las actividades del grupo hispano-luso-americano, se recogen también en la Memoria las ponencias de las correspondientes jornadas anuales.

B) *Italianas.*

Archivio finanziario.
Bolletino tributario d'informazioni.
Diritto e Pratica Tributaria.
Diritto dell'economia.
L'esattore delle imposte.
Il foro amministrativo.
Il foro italiano.
Il foro tributario.
Giornale degli economisti.
Giurisprudenza delle imposte.
La giustizia tributaria e le imposte dirette.
Jus.
Legislazione e giurisprudenza tributaria.
Raseggna di Diritto pubblico.
Rassegna tributaria.
Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle Finanze.
Rivista Italiana di Diritto Finanziario, que en el año 1949 se integró en la anteriormente citada.
Rivista della Guardia di Finanza.
La spesa pubblica.

Temi tributaria.
Tributi.

C) *Portuguesas.*

Ciencia e Tecnica Fiscal.
Revista de Direito Fiscal.

D) *Francesas.*

Archives Internationales de Finances Publiques.
Droit Fiscal.
La fiscalité du Marché Commun.
Intertax.
Revue de Sciencie et de Législation Financières, que se integra en 1937 en la Revue de Science Financière.
La Revue du Trésor.
Travaux de l'Institut International de Finances Publiques.

E) *Belgas y holandesas.*

Bulletin de documentation fiscale internationale.
Cahiers de Droit Fiscal International.
Finances Publiques/Public Finance.
Journal pratique de Droit Fiscal e Financier.
La Revue Fiscale.

F) *Anglosajonas.*

British Tax Review.
Bulletin of the National Tax Association.
Canadian Tax Journal.
The Journal of taxation.
The Journal of finance.
National Tax Journal.
State Tax Review.
Tax Law Review.
Taxation.
World Tax series.

G) *Germánicas.*

Archiv für Offentliches Recht.
Archiv für Schweizerisches Abgaberecht.
Der Steuerberater Jahrbuch.
Deutsches steuerrecht.
Finanz-Archiv.
Internationale Steuern.
Jahrbuch für Sozialwissenschaft.

Jahrbuch des Reichssteuerrechts.
Jahrbuch des Steuerrechts.
Österreichische Steuerzeitung.
Österreichische Steuer-und Wirtschaftzeitung.
Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal.
Vierteljahresschrift für Steuer-und Finanzrecht.

H) *Iberoamericanas.*

Anales de la Facultad de Ciencias Económicas (Buenos Aires).
Anuario financiero de México.
Anales de la Asociación Argentina de Derecho Fiscal.
Boletín del Instituto Uruguayo de Derecho tributario.
Boletín del Tribunal Fiscal de El Ecuador.
Derecho Fiscal (Argentina).
El Foro de México.
Impuestos (Argentina).
La Ley (Argentina).
Revista de Direito Publico (Brasil).
Revista de Economía, Finanzas y Administración (Uruguay).
Revista de Estudios Fiscais (Brasil).
Revista de Finanças Publicas (Brasil).
Revista de Finanzas Públicas (Chile).
Revista Fiscal e de Legislação Fazendaria (Brasil).
Revista de Hacienda (Venezuela).
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (Méjico).

4. — Manuales, tratados y obras generales.

Es difícil establecer una diferenciación clara entre lo que son obras generales y estudios sobre temas concretos o específicos, pues no hay ninguna línea divisoria entre ambos tipos de trabajos. Desde un punto de vista estricto, obras generales serían sólo aquéllas que tratasen sistemáticamente todos los sectores normativos que integran el Derecho Financiero. Pero obras de este tipo hay muy pocas y ello puede ser debido al desacuerdo doctrinal existente en torno a los contenidos y a la propia autonomía científica del Derecho Financiero. Por ello pueden ser también incluidas entre las obras generales aquéllas que, de un modo sistemático, abordan el desarrollo de alguno de los grandes sectores o ramas en que puede considerarse subdividido el Derecho Financiero. Así podemos hablar de obras generales de Derecho Tributario, de Derecho Presupuestario, etc.

A) *Obras generales de Derecho Financiero.*

a) *Españolas.*

Hasta hace aproximadamente veinte años no existían en España obras generales de Derecho Financiero, pudiendo únicamente encontrarse referencias a instituciones jurídicas en tratados y manuales de Hacienda Pública. Muchas de estas obras de Economía Financiera son de gran interés histórico, ya que son las únicas de que disponemos en las que encontramos comentarios sobre materias de nuestra disciplina. Pueden citarse como más importantes:

CANGA ARGÜELLES, J.: *Diccionario de Hacienda,* Imprenta de Calero y Portocarreño, Madrid, 1833 y 1834. Esta obra ha sido reproducida en edición facsímil en dos tomos por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1968. En anexo a FONTANA, *La Hacienda en la Historia de España* (I.E.F., Madrid, 1980), figura el "Suplemento al Diccionario de Hacienda" de Canga Argüelles.

CANGA ARGÜELLES: *Elementos de la Ciencia de la Hacienda,* Imprenta de A. Macintosh, Londres, 1825, reproducida por el I.E.F. en 1961.

CANALS: *Manual de la Hacienda,* Manuel Alvarez, Madrid, 1845.

CONTE, B. F. A.: *Examen de la Hacienda Pública en España,* Imprenta Gaditana, Cádiz, 1854-1855.

TOLEDANO, E.: *Curso de Instituciones de Hacienda Pública en España,* S. Calleja, Madrid, 1859-1860, reeditado más recientemente por el Instituto de Estudios Políticos (1963).

PEÑA FERNÁNDEZ: *Tratado de Hacienda Pública,* Hijos de J. Pastor, Valladolid, 1887.

PIERNAS HURTADO: *Tratado de Hacienda Pública y examen de la española,* Tip. Ginés Hernández, Madrid, 1891.

BRAÑAS, A.: *Curso de Hacienda Pública general y española,* Diéguez y Otero, Santiago de Compostela, 1851.

BERNÍS, F.: *La Hacienda española (Los impuestos),* Minerva, Barcelona, 1917.

BALLESTEROS, P.: *Manual de Hacienda Pública,* Revista de Derecho Privado, Madrid, 1940.

La falta de atención de los juristas por el Derecho Financiero era la causa de que algunos hacendistas se sintieran obligados a entrar directamente —y no sólo en referencias marginales— en el estudio de las instituciones jurídico-positivas. Pero como tal estudio no podía encajar dentro de la sistemática científica de las obras de Economía financiera, era frecuente hacerlo en apéndices de legislación que se acompañaban a cada capítulo. De este tenor son obras como las siguientes:

ALVAREZ DE CIENFUEGOS: *Hacienda Pública,* Librerías Prieto, Granada, 1944.
BELTRÁN FLOREZ y SARDÁ DEXEUS: Apéndices a la traducción de EHEBERG-BOESLER, *Principios de Hacienda,* Ed. Gustavo Gili, Barcelona, 1944.

Aunque de carácter fundamentalmente descriptivo, la primera obra que efectúa un desarrollo sistemático y completo de las normas de Derecho Financiero es la de Gabriel de USERA, *Legislación de Hacienda Española,* Ed. Aguilar, Madrid, 1959. Este libro se divide en cinco títulos que tratan de conceptos previos (gastos, tesorería, ingresos), estructura formal (presupuesto, organización administrativa y funcionarios), contenido material (régimen de los ingresos de todo tipo, deuda y moneda), garantías para el cumplimiento de la misión fiscal (intervención, inspección, recaudación y recursos), y haciendas especiales (locales y provincias africanas). También de la misma época y con especial atención al estudio de la relación jurídico-tributaria es la obra de Hipólito ROSSY, *Instituciones de Derecho Financiero,* Bosch, Barcelona, 1959.

Con la década de los sesenta puede decirse que comienzan a sentarse las bases y los pilares de la doctrina científica jurídico-financiera y prueba de ello es que por esas fechas empiezan a aparecer ya obras generales que gozan de un más alto grado de consistencia doctrinal y de principios. El profesor BELTRÁN FLÓREZ publicó por primera vez en 1961 sus difundidas *Lecciones de Derecho Fiscal* (Ed. Lex Nova, Valladolid, 1961), en las que son de destacar los epígrafes en que se estudia la historia del sistema e instituciones financieras españolas.

Entre 1960 y 1970 aparecen también:

PERULLES BASSAS, J. J.: *Manual de Derecho fiscal,* Bosch, Barcelona, 1961.
CARRETERO PÉREZ: *Derecho Financiero,* Santillana, Madrid, 1968.

El profesor SAINZ DE BUJANDA, en los últimos treinta años, ha realizado una labor de acrisolamiento de las instituciones jurídico financieras en una visión ordenada y de conjunto del Derecho Financiero. A él se debe una amplia obra que, aunque no sea un tratado de Derecho Financiero, puede mencionarse entre las obras generales: a pesar de que no son un desarrollo sistemático de la disciplina el conjunto de trabajos que se recogen en la serie *Hacienda y Derecho,* es permanente preocupación en todos ellos incardinar los problemas concretos en una panorámica general y metódica. Esta obra se co-

menzó a publicar en 1955 por el Instituto de Estudios Políticos y hoy consta de seis volúmenes, con un amplio repertorio de investigaciones.

Bajo la dirección de SAINZ DE BUJANDA se elaboraron también las *Notas de Derecho Financiero del* SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Aparecieron dos volúmenes (el 2.° y el 3.° del tomo I), editados en 1967 y 1968, con sucesivas reimpresiones. En ellos se desarrollan las lecciones 15 a 66 del programa de la asignatura en la Facultad citada: poder financiero, concepto y clases de gastos e ingresos públicos, relación jurídico tributaria, obligación tributaria, hecho imponible, sujetos pasivos, cuantificación y extinción de la obligación tributaria, liquidación, inspección, recaudación, recursos, infracciones, deuda pública, presupuestos y contabilidad pública.

El profesor SAINZ DE BUJANDA también ha emprendido la tarea de elaborar un tratado de nuestra disciplina, bajo el título de *Sistema de Derecho Financiero,* del que está publicado el vol. 1.° de la parte I, editado por la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense (Madrid, 1977). Este volumen se descompone en tres capítulos sobre aspectos epistemológicos de la "Actividad financiera", "Ciencia financiera" y "Derecho financiero", respectivamente.

En fin, las aportaciones de SAINZ DE BUJANDA en lo que a obras generales se refiere, se cierra con un manual de finalidad fundamentalmente docente que, bajo el título *Lecciones de Derecho Financiero* publica la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense en 1979. Este libro tiene veintiocho lecciones y a lo largo de ellas se realiza una exposición completa de la parte general del Derecho Financiero. Se ha omitido el desarrollo de la que pudiera llamarse parte especial de la disciplina.

Un libro que ha tenido una amplia difusión por haber logrado una síntesis que abarca toda la temática de la disciplina ha sido el *Curso de Derecho Financiero español,* del profesor FERREIRO LAPATZA, editado por vez primera en 1975 por el Instituto de Estudios Fiscales, y hoy en su 6.ª edición por Marcial Pons, 1983.

El elenco de autores de obras generales de Derecho Financiero se nutre también con el nombre del profesor ALBIÑANA, de quien es el *Derecho Financiero y Tributario* (Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979), dirigido principalmente a los alumnos de la Escuela de Inspección Financiera. De acuerdo con la concepción de este autor sobre la disciplina, la obra se divide en dos partes: la primera —Derecho

Financiero— estudia el presupuesto, el gasto público, la contabilidad pública, la deuda y el tesoro, las reclamaciones y la inspección; en la segunda parte —Derecho Tributario (parte general)— se desarrollan los conceptos generales de este subsector del Derecho Financiero. Con anterioridad este mismo profesor había elaborado las unidades didácticas de *Hacienda Pública II* de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (U.N.E.D., Madrid, 1976).

b) *Extranjeras.*

1) *Italianas.*

ZORLI, A.: *Diritto amministrativo financiario italiano*, Fratelli Bocca, Torino, 1894.

TANGORRA, V.: *Trattato di Scienza della Finanza*, Società Editrice Libraria, Milano, 1915.

DE SANTIS, G.: *Il Diritto finanziario privato e pubblico*, U.T.E.T., Torino, 1918-1919.

RANELLETTI, O.: *Diritto finanziario*, Tenconi, Milano, 1928.

GRIZIOTTI, B.: *Principi di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, Cedam, Padova, 1929, traducido por Rodríguez Mata, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Ed. Reus, Madrid, 1958.

BORGATTA, G.: *Appunti di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, Giuffrè, Milano, 1934.

VANONI, E.: *Lezioni di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, O. A. Grafiche, Roma, 1934.

INGROSSO, G.: *Istituzioni di Diritto Finanziario*, Ed. Jovene, Napoli, 1935-1937-1946.

MORSELLI, E.: *Teoria generale della Finanza pubblica*, Cedam, Padova, 1935.

MASCI, G.: *Corso di Scienza delle finanze e Diritto finanziario*, Soc. Ed. del Foro Italiano, Roma, 1937.

PUGLIESE, M.: *Istituzioni di Diritto finanziario. Diritto tributario*, Cedam, Padova, 1937, con traducción castellana editada por el Fondo de Cultura Económica, Méjico, 1939.

BOMPANI, V.: *Lezioni di Diritto finanziario e Scienza delle finanze*, Cedam, Padova, 1938.

D'ALESSIO, F.: *Corso di Diritto finanziario*, Ed. Jovene, Napoli, 1938.

ARENA, C.: *Corso di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, Ed. Jovene, Napoli, 1939.

GIANNINI, A. D.: *Elementi di Diritto finanziario*, Giuffrè, Milano, 1945.

RANELLETTI, O.: *Istituzioni di Diritto Pubblico*, Giuffrè, Milano, 1952-1954.

INGROSSO, G.: *Diritto finanziario*, Ed. Jovene, Napoli, 1954.

GANGEMI, L.: *Sistemi finanziari comparati*, U.T.E.T., Torino, 1967.

PESENTI, A.: *Scienza delle finanze e Diritto finanziario*, Ed. Riuniti, Roma, 1967.

COSCIANI, C.: *Scienza delle finanze e Diritto finanziario,* Ed. Ricerche, Roma, 1968.

GIORGETTI, A.: *Corso di Scienza della Finanza e Diritto Tributario,* Soc. Editrice Internacionale, Torino, 1968.

ALLEGRETTI, U.: *Il Governo della Finanza Pubblica,* Cedam, Padova, 1971.

ABBAMONTE, G.: *Corso di Diritto finanziario,* Liguori, Napoli, 1969.

ABBAMONTE, G.: *Principi di Diritto Finanziario,* Liguori, Napoli, 1975.

GIORGETTI, A.: *Lezioni di Scienza delle Finanze e di Diritto Finanziario,* Cedam, Padova, 1972-1975.

LIGUORI, R.: *Elementi di Scienza delle finance e di Diritto finanziario,* Ed. Jovene, Napoli, 1975.

AMATUCCI, A.: *L'ordinamento giuridico finanziario,* Ed. Jovene, Napoli, 1979.

2) *Francesas.*

BOUCARD y JÈZE: *Eléments de la Science des Finances et de la Législation Financière française,* Giard et Brière, Paris, 1896.

LEROY-BEAULIEU, P.: *Traité de la Science des Finances,* Alcan F., Paris, 1912.

JÈZE, G.: *Cours élémentaire de Science des Finances et législation financière française,* Giard et Brière, Paris, 1922-1925.

ALLIX, E.: *Traité élémentaire de Science des Finances et de législation financière,* Rousseau, Paris, 1931.

MOYE, M.: *Précis de législation financière,* Sirey, Paris, 1934.

JÈZE G.: *Cours de Finances Publiques,* Giard et Brière, Paris, 1936.

COURTES, E.: *Traité théorique et pratique de droit public et de Science financière,* Institut de Finances et du Trésor, Paris, 1941.

LAUFENBURGER, M.: *Traité de Economie et de Législation financières,* Sirey, Paris, 1948.

BROCHIER, H.: *Finances publiques et redistribution des revenues,* Armand Colin, Paris, 1950.

LAFERRIÈRE y WALINE: *Traité élémentaire de Science et de Législation financières,* Librairie Générale de Droit et Jurisprudence, Paris, 1952.

TROTABAS, L.: *Les finances publiques et les impôts de la France,* Armand Colin, Paris, 1953.

LAUFENBURGER, H.: *Traité d'économie et de législation financière,* Editions du Recueil Sirey, Paris, 1954.

DELBEZ, L.: *Eléments de finances publiques,* Ed. A. Pedone, Paris, 1955.

WALINE, M.: *Législation financière,* Les Cours de Droit, Paris, 1955-1956.

DUVERGER, M.: *Institutions financières,* Presses Univ. de France, Paris, 1956, traducido por Ros Hombravella, *Instituciones financieras,* Bosch, Barcelona, 1960.

TROTABAS, L.: *Institutions financières,* Dalloz, Paris, 1956.

VEDEL, G.: *Cours de Législation financière,* Les Cours de Droit, Paris, 1956-1957.

BERLIA, G.: *Cours d'Institutions financières,* Le Cours de Droit, Paris, 1958.

MEHL, L.: *Science et Technique Fiscales,* P.U.F., Paris, 1959.

BISSON, A.: *Institutions financières et économiques en France,* Berger-Levrault, Paris, 1960.

VEDEL, G.: *Institutions financières,* Le Cours de Droit, Paris, 1961-1962.
TEITGEN, P. H.: *Cours de Finances Publiques,* Le Cours de Droit, Paris, 1962-1963.
TROTABAS, L.: *Finances Publiques,* Dalloz, Paris, 1964.
VESSILLIER, E.: *Institutions et économie financières,* Sirey, Paris, 1964.
TROTABAS, L.: *Manuel de Droit Public et administratif,* L.G.D.J., Paris, 1968 (la tercera parte de la obra está dedicada al Derecho Financiero).
AUBY, J. M.: *Droit Public. Droit Financier et Droit Fiscal,* Sirey, Paris, 1969.
GAUDEMET, P. M.: *Précis de Finances Publiques,* Montchréstien, Paris, 1970.
TEITGEN, P. H.: *Cours de Droit Financier et Fiscal Européen,* Le Cours de Droit, Paris, 1970-1971.
AUBY, J. M.: *Droit Fiscal,* Sirey, Paris, 1970.
BROCHIER, H.: *Finances Publiques (Institutions financières),* Cujas, Mayenne, 1970.
DERUEL, F.: *Finances Publiques,* Dalloz, Paris, 1971.
PHILIP, L.: *Finances publiques,* Cujas, Paris, 1971.
CARTOU, L.: *Droit financier et fiscal européen,* Dalloz, Paris, 1972.
TIXIER, G.: *Finances Publiques,* Le Cours de Droit, Paris, 1972-1973.
DERUEL, F.: *Finances Publiques. Budget et Pouvoir Financier,* Dalloz, Paris, 1977.
DUVERGER, M.: *Finances Publiques,* P.U.F., Paris, 1975, traducido por Ruiz Travesí, *Hacienda Pública,* Bosch, Barcelona, 1968.
LALUMIÈRE, P.: *Les Finances Publiques,* Armand Colin, Paris, 1976.
CATHELINEAU, J.: *Finances Publiques. Politique budgétaire, et Droit financier,* L.G.D.J., Paris, 1975.
PAYSANT, A.: *Finances Publiques,* Masson, Paris, 1979.
MUZELLEC, R.: *Finances publiques. Notions essentielles,* Sirey, Paris, 1982.
SZAWLOWSKI, R.: *Les finances et le Droit financier d'une organisation internationale intergouvernamentale,* Cujas, Paris, s.a.

3) *Germánicas.*

VOCKE, W.: *Die Grundzüge der Finanzwissenschaft,* traducido al castellano, *Principios fundamentales de la Hacienda,* La España Moderna, Madrid.
LABAND P.: *Le Droit Public de l'Empire Allemand,* Giard et Brière, Paris, 1904.
WAGNER, A.: *Traité de la Science des finances,* Giard et Brière, Paris, 1909.
MYRBACH-RHEINFELD, F. von: *Grundriss des Finanzrechts,* traducida al francés (*Précis de Droit Financier,* Giard et Brière, Paris, 1910) por Bouché-Leclerq.
ISAY, E.: *Internationales Finanzrecht,* Kohlhammer, Stuttgart, 1934.
EHEBERG y BOESLER, *Grundriss der Finanzwissenschaft,* W. Scholl, Leipzig. 1939, traducido por Rodríguez Mata (apéndices de Sardá y Beltrán), *Principios de Ciencia de la Hacienda,* Ed. Gustavo Gili, Barcelona, 1944.
MAYER, O.: *Derecho administrativo alemán,* trad. de Heredia y Krotoschin, Depalma, Buenos Aires, 1950.

NEUMARK, F.: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Paul Siebeck, Tübingen, 1952-1956, traducido al castellano, *Tratado de Finanzas*, El Ateneo, Buenos Aires, 1961.

KOMMISSION FÜR DIE FINANZREFORM: *Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland*, W. Kohlhammer, Stuttgart, 1966.

HANDWORTERBUCH DES STEUERRECHTS UND DER STEUERWISSENSCHAFTEN, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhanlung, München, 1981.

4) *Portuguesas y brasileñas.*

MONTEIRO, A.: *Introdução ao estudio do Direito fiscal*, Lisboa, 1951.

MAIOR BORGES, *Iniciação ao Direito Financeiro*, Imprenta Universitaria, Recife, 1966.

BARBOSA NOGUEIRA, R.: *Direito financeiro. Curso de Direito tributario*, J. Bushatsky, São Paulo, 1971.

BALEEIRO, A.: *Uma introdução à Ciência das Finanças*, Editora Forense, Río de Janeiro, 1976.

TEIXEIRA RIBEIRO, J. J.: *Lições de Finanças Publicas*, Coimbra ed., Coimbra, 1977.

5) *Argentinas.*

RUZO, A.: *Curso de Finanzas y Legislación financiera Argentina*, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1933.

BIELSA, R.: *Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal*, Depalma, Buenos Aires, 1952.

AHUMADA, G.: *Tratado de Finanzas Públicas*, Plus Ultra, Buenos Aires, 1969.

DE JUANO, M.: *Curso de Finanzas y Derecho tributario*, Ed. Molachino, Rosario, 1969-1972.

MARTÍN, J. M.: *Fundamentos de las Finanzas Públicas y del Derecho Tributario argentino*, Fedeye, Buenos Aires, 1973.

VILLEGAS, H. B.: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1975.

GIULIANI FONROUGE, C. M.: *Derecho Financiero*, Depalma, Buenos Aires, 1976.

JARACH, D.: *Finanzas Públicas*, Cangallo, Buenos Aires, 1978.

6) *Otros países hispanoamericanos.*

PIEDRABUENA RICHARD, E.: *Manual de Derecho Financiero (Derecho tributario chileno)*, Ed. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1950.

MENA VERGARA, V. S.: *Manual de Derecho Financiero*, Ed. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1954.

SOMERS, H. M.: *Finanzas Públicas e ingreso nacional*, F.C.E., México, 1961.

DE LA GARZA, S. F.: *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1969.

CORTINA, A.: *Curso de política de finanzas públicas de México*, Ed. Porrúa, México, 1977.

FLORES ZAVALA, E.: *Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los impuestos*, Ed. Porrúa, México, 1977.

7) *Otros países.*

BAUDHIN, F.: *Précis de finances publiques,* Emile Bruylant, Bruxelles, 1966.
STRASSER, D.: *The finances of europe,* Praeger Publishers, New York, 1977, traducido al castellano de la versión francesa por M. Abad, *La Hacienda de Europa,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

B) *Obras generales de Derecho Tributario.*

a) *Españolas.*

La obras generales de Derecho Tributario, entendiendo como tales las que desarrollan la llamada parte general, como las que realizan una exposición de conjunto del sistema de tributos o algún sector amplio del mismo, han sido más abundantes en España como, por lo demás, ha ocurrido en otros países, según hemos dicho antes.

Entre las aportaciones al estudio sistemático de la parte general del Derecho Tributario han de mencionarse, por orden cronológico, obras como las siguientes:

CORTES DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español,* Ed. Tecnos, Madrid, 1968. Es una obra que desarrolla sistemáticamente los elementos de la relación tributaria material y la teoría de las fuentes del Derecho tributario. De esta obra han aparecido posteriormente nuevas ediciones. En la de 1977 (Ed. Civitas), figura como coautor José María MARTÍN DELGADO, y en la obra se han producido importantes modificaciones.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Derecho tributario,* Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968. A diferencia de la anterior, carga el acento en el estudio de los aspectos procedimentales del tributo, por lo que entre ambas ofrecieron en su momento el panorama de la parte general del Derecho tributario. En el libro de PÉREZ DE AYALA destacan los capítulos dedicados a la iniciación del procedimiento de gestión, liquidaciones, inspección y naturaleza del procedimiento ordinario de gestión tributaria.

PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario,* Edersa, Madrid, 1975 (vol. I) y 1976 (vol. II), con posteriores ediciones en 1978 y 1983 (vol. I), y 1979 y 1984 (vol. II). En línea con la anterior esta obra constituye una aportación al estudio del Derecho Tributario desde esquemas dogmáticos que se apartan sensiblemente de los tradicionales que toman por base la relación tributaria. El segundo volumen está íntegramente dedicado al estudio de los procedimientos tributarios.

VARIOS AUTORES: *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras, tomo I, Ley General Tributaria,* Edersa, Madrid, 1982. Aunque es una obra que en su concepción global encajaría mejor entre las generales de Derecho Financiero, la incluimos aquí pues aún no se ha completado su publicación, habiendo aparecido hasta ahora los comentarios a la Ley General Tributaria, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuestos Especiales, Convenios Fiscales de Doble Imposición, Procedimiento Recau-

datorio, Regímenes Especiales, Contribución Territorial Urbana e Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos. Colaboran destacados estudiosos y profesores y está llamada a ser una obra de gran importancia en nuestra disciplina.

Otras obras que también han de citarse aquí son los comentarios a la Ley General Tributaria de AMORÓS RICA, a los que ya nos hemos referido en la parte dedicada a legislación. Del mismo autor es la obra *Derecho Tributario (Explicaciones)*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1963. De un grupo de abogados del Estado es una extensa e interesante obra que publicó el Instituto de Estudios Fiscales bajo el título *Estudios de Derecho Tributario* (Madrid, 1979): debe ser mencionada aquí pues a pesar de tratarse de una recopilación de artículos independientes, todos ellos en conjunto constituyen un estudio, que puede decirse sistemático, de la Ley General Tributaria. Como dice MARTÍN DELGADO, es una obra de varios autores que se ocupan de problemas diversos, "pero que aparecen unidos tanto por intenciones comunes como por el tratamiento de un tema básico que es unitario, a pesar de su composición heterogénea" (MARTÍN DELGADO, "A propósito de una obra reciente: Estudios de Derecho Tributario", *Hacienda Pública Española*, núm. 75, 1982, pág. 225).

El régimen jurídico de los tributos concretos se desarrolla en obras de carácter general, como las siguientes, por orden cronológico:

VARIOS AUTORES: *Comentarios a la Ley de Reforma del Sistema tributario*, Ed. I.C.E., Madrid, 1958.

VARIOS AUTORES: *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 41, 1961, monográfico dedicado al *Sistema tributario español*. Destacan los siguientes artículos: SAINZ DE BUJANDA, "Estructura jurídica del Sistema tributario"; FUENTES QUINTANA: "Los principios del reparto de la carga tributaria en España"; VICENTE-ARCHE: "La imposición rústica'; ALBIÑANA: "El impuesto industrial"; AMOROS RICA: "El impuesto del Timbre"; OLIART, "Tasas y exacciones parafiscales".

CARRETERO PÉREZ, A.: *El sistema tributario español reformado*, Ed. Tecnos, Madrid, 1964. Estudia el sistema anterior a la Ley de Reforma de 11-VI-64 y dedica un capítulo a las modificaciones introducidas por ésta.

La reforma tributaria, número monográfico de la revista *Boletín de Estudios Económicos*, núm. 63, 1964.

Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, números 65, 66 y 67 (1966 y 1967) que desarrollan en una serie de artículos de diversos autores los tributos resultantes de la reforma de 1964. De particular interés son los siguientes trabajos: BELTRÁN FLÓREZ: "Evolución histórica del sistema tributario español"; PÉREZ DE AYALA: "La estructura económico-

financiera interna de nuestro sistema tributario"; GARCÍA AÑOVEROS: "Contribución territorial Rústica y Pecuaria"; GOTA LOSADA: "Impuesto sobre las rentas del capital"; DRAKE Y DRAKE: "Licencia Fiscal del Impuesto Industrial"; ALBIÑANA: "El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas"; ALBIÑANA: "La cuota por beneficios del Impuesto Industrial; AMOROS RICA: "Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas"; GONZÁLEZ GARCÍA: "Impuestos Especiales".

FUENTES QUINTANA y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Sistema fiscal español y comparado,* Imprenta R. García Blanco, Madrid, 1968. Se presenta como lecciones para estudiantes, pero son de mayor entidad por su condensación. Son especialmente interesantes las ocho lecciones que tratan de la historia y sistemática de los tributos españoles desde la unificación hasta la reforma tributaria de 1957.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *Introducción al Sistema impositivo Español,* Guadiana, Madrid, 1969. Un agudo análisis del sistema impositivo y un estudio de los regímenes especiales por razón del territorio.

CALLE SAIZ: *Sistema fiscal en España y en el Mercado Común,* Guadiana, Madrid, 1969.

ALBIÑANA: *El sistema fiscal en España,* Guadiana, Madrid, 1974. Siguiendo con la trayectoria de obras anteriormente editadas junto con el profesor FUENTES QUINTANA o como autor único (*Curso de Sistema tributario Español,* Imprenta R. García Blanco, Madrid, 1971), el profesor ALBIÑANA publicó esta interesante obra donde se examinaban críticamente los tributos vigentes en aquel momento, después de hacer un análisis de la estructura del sistema y una concisa exposición de conceptos generales.

CALLE SAIZ, R.: *Sistemas fiscales contemporáneos,* Servicio de publicaciones de la fundación universitaria San Pablo (C.E.U.), Madrid, 1974. Es un estudio comparativo de nuestros principales tributos con las líneas de armonización de la C.E.E. y los impuestos de igual naturaleza de los países miembros de la Comunidad.

VARIOS AUTORES: *Curso de Sistema fiscal español.* Servicio de publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979. Dentro de la serie de manuales de la Escuela de Inspección Financiera, se tratan en él la historia y estructura del sistema impositivo estatal, los impuestos del Estado y el sistema tributario local, en veintiocho capítulos, cada uno de los cuales tiene su propio autor.

SIMÓN ACOSTA y CARRETERO PÉREZ: *Curso de introducción al sistema impositivo estatal,* Ed. Ceura, Madrid, 1981. Dedicado fundamentalmente al estudio de la estructura del sistema impositivo, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades.

ALBIÑANA: *Sistema impositivo español y comparado,* Ed. I.C.E., Madrid, 1981 (2.ª edición en 1983). Tras una primera parte destinada a conceptos generales, desarrolla sucinta, pero críticamente, los tributos estatales, incluidos algunos en proyecto (I.V.A.), la renta de aduanas, recursos de la seguridad social y los tributos locales. En una última lección se realiza un estudio comparado de sistemas tributarios.

Otras obras que también pueden citarse son:

PIQUE BATLLE: *Los tributos en la práctica,* Bosch, Barcelona, 1942.
PORPETA CLÉRIGO: *Instituciones de Derecho fiscal,* Ed. Reus, Madrid, 1950, 1957.
PERULLES BASSAS: *Manual de Derecho fiscal,* Bosch, Barcelona, 1961.
OTERO, J.: *Derecho impositivo inicial,* Literoy, Madrid, 1970.
BLANCO RAMOS: *Derecho tributario. Parte general y legislación española,* Ed. Ariel, Madrid, 1976.
CHINCHILLA RUEDA y ZUMALACÁRREGUI CALVO: *Nociones de legislación tributaria,* Bolaños y Aguilar, Madrid, 1960-1962.
SALVADOR BULLÓN, Pablo e Hilario: *El sistema fiscal español actual (Exposición y estudio crítico en los aspectos jurídico y económico),* Murillo, Madrid, 1960.
LÓPEZ HIDALGO: *Compendio de tributación,* s. i., Madrid, 1929.

b) *Extranjeras.*

1) *Italianas.*

ZORLI, A.: *Istituzioni di Diritto tributario,* Bocca, Torino, 1915.
DE MATTEIS: *Manuale di Diritto penale tributario,* Giappichelli, Torino, 1933.
GIANNINI, A. D.: *Il rapporto giuridico d'imposta,* Giuffrè, Milano, 1937.
GIANNINI, A. D.: *Istituzioni di Diritto tributario,* Giuffrè, Milano, 1972, traducido al castellano por F. Sainz de Bujanda, *Instituciones de Derecho tributario,* Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
GIANNINI, A. D.: *I concetti fondamentali del Diritto tributario,* U.T.E.T., Torino, 1956.
PUGLIESE, M.: *Istituzioni di Diritto Finanziario, Diritto tributario,* Cedam, Padova, 1937.
INGROSSO, G.: *Istituzioni di Diritto tributario,* Ed. Jovene, Napoli, 1937.
TESORO, G.: *Principi di Diritto tributario,* Macrí, Bari, 1938.
CUTRERA, A.: *Principi di Diritto e politica doganale,* Cedam, Padova, 1941.
MAFFUCINI, M.: *Manuale di Diritto tributario,* Ed. Il Foro Tributario, Roma 1942.
LORENZO, M.: *Corso di Diritto doganale,* Giuffrè, Milano, 1947.
ROTONDI, A.: *Appunti sull'obbligazione tributaria,* Cedam, Padova, 1950.
BERLIRI, A.: *Principi di Diritto tributario,* vol. I, Giuffrè, Milano, 1962, traducido y anotado por Vicente-Arche, *Principios de Derecho tributario,* Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964.
BERLIRI, A.: *Principi di Diritto tributario,* vol. I, Giuffrè, Milano, 1967.
BERLIRI, A.: *Principi di Diritto tributario,* vol. II, tomo I, Giuffrè, Milano, 1957, traducido por Amorós Rica y González García, *Principios de Derecho tributario,* Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1971.
BERLIRI, A.: *Principi di Diritto tributario,* vol. II, Giuffrè, Milano, 1972.
BERLIRI, A.: *Principi di Diritto tributario,* vol. III, Giuffrè, Milano, 1964, traducido por C. Palao Taboada, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1974.

BERLIRI, A.: *Corso istituzionale di Diritto tributario,* Giuffrè, Milano, 1974 (vol. I) y 1978 (vol. II); 2.ª ed. del vol. I en 1980.
BOMPANI, V.: *Appunti dalle lezioni di tecnica tributaria,* Giuffrè, Milano, 1956.
DUS, A.: *Teoria generale dell'illecito fiscale,* Giuffrè, Milano, 1957.
ANTONINI, E.: *Studi di Diritto tributario,* Giuffrè, Milano, 1959.
COCIVERA, B.: *Principi di Diritto tributario,* Giuffrè, Milano, 1959.
LICCARDO, G.: *Introduzione allo studio del Diritto tributario,* Ed. Jovene, Napoli, 1962.
MALINVERNI, A.: *Principi di Diritto penale tributario,* Cedam, Padova, 1962.
VANONI, E.: *Elementi di Diritto tributario,* en *Opere Giuridiche,* vol. II, Giuffrè, Milano, 1962.
ALESSI y STAMMATI: *Istituzioni di Diritto tributario,* U.T.E.T., Torino, s. a. (¿1965?).
COCIVERA, B.: *Corso di Diritto tributario,* Caccuci, Bari, 1965.
MICHELI, G. A.: *Lezioni di Diritto tributario,* Bulzoni, Roma, 1968.
DATOLA, S.: *Elementi di Diritto e tecnica doganale,* Giuffrè, Milano, 1969.
GIORGETTI, A.: *Corso di Scienza delle finanze e Diritto tributario,* Giuffrè, Milano, 1976.
MICHELI, G. A.: *Corso di Diritto tributario,* U.T.E.T., Torino, 1978.
EMANUELE, E.: *Elementi di Diritto tributario,* Giuffrè, Milano, 1978.
RASTELLO, L.: *Diritto tributario, Principi generali,* Cedam, Padova, 1980.

b) *Francesas.*

ROSIER, C.: *Traité de législation fiscale,* L.G.D.J., Paris, 1926.
TROTABAS, L.: *Les finances publiques et les impôts de la France,* Armand Colin, Paris, 1943.
LAUFENBURGER, H.: *Législation fiscale française,* Sirey, Paris, 1948.
MEGRET, J.: *Précis de Droit Fiscal,* Paris, 1949.
MEHL, L.: *Science et Technique fiscales,* P.U.F., Paris, 1959, traducido al castellano por Ros y Bricall, *Elementos de ciencia fiscal,* Bosch, Barcelona, 1964.
ANCIANT, J.: *Droit Fiscal,* Masson et Cie. ed., Paris, 1968.
DUSART, A.: *Droit Fiscal,* Ed. Foucher, Paris, 1971.
PECOUP, J.: *Précis de Droit fiscal,* Dunod, Paris, 1972.
CARTOU, L.: *Droit financier et fiscal européen,* Dalloz, Paris, 1972.
TROTABAS y COTTERET, *Droit Fiscal,* Dalloz, Paris, 1973.
ANCIANT y BIALES: *Droit fiscal,* Nathan, Paris, 1974.
DUSART y GUINAMARD, *Droit fiscal,* Ed. Foucher, Paris, 1975.
DRAN M.: *Droit Fiscal. La fiscalité illustré par l'exemple,* Masson, Paris, 1975.
DRAN, M.: *Droit fiscal,* L.G.D.J., Paris, 1976.
DUVERGER, M.: *Eléments de fiscalité,* P.U.F., Paris, 1976.
GOUR, C.: *Droit fiscal,* P.U.F., Paris, 1977.
DERUEL, F.: *Finances publiques. Droit Fiscal,* Dalloz, Paris, 1978.
TIXIER y GEST: *Droit fiscal,* L.G.D.J., Paris, 1978.
BRACHET, B.: *Manuel de Droit fiscal,* L.G.D.J., Paris, 1979.

COZIAN, M.: *Précis de fiscalité des entreprises*, Librairies techniques, Paris, 1979.

GORE y JADAUD, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, Paris, 1980.

3) *Germánicas.*

HENSEL, A.: *Der Finanzausgleich im Bundesstaat*, Otto Liebman, Berlín, 1922.

SCHRANIL, R.: *Besteuerungsrecht und Steueranspruch*, Deuticke, Leipzing-Wien, 1925.

MERK, W.: *Steuerschuldrecht*, Mohr, Tübingen, 1926.

MIRBT, H.: *Grundriss des Deutschen und Preussischen Steuerrechts*, Deichert, Leipzig, 1926.

NAWIASKY, H.: *Steuerrechtliche Grundfragen*, Pfeiffer, München, 1926.

WALDECKER, L.: *Deutsches Steuerrecht*, Deichert, Leipzig, 1926.

BECKER, E.: *Die Reichsabgabenordnung*, Heymann, Berlín, 1930-1931.

HENSEL, A.: *Steuerrecht*, Springer, Berlín, 1933, traducido al italiano por D. Jarach, *Diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1956.

TIPKE y KRUSE: *Reichsabgabenordnung*, O. Schmidt, Köln, 1973.

METZ, M.: *Das Deutsche Steuerrecht*, Boorberg, Stuttgart, 1950.

BÜHLER, O.: *Lehrbuch des Steuerrechts*, T. Gabler, Wiesbaden, 1959-1960.

FECHNER, R.: *Grundriss des Steuerrechts*, F. Vahlen, Berlín, 1960.

BÜHLER, O.: *Prinzipien des Internationalen Steuerrechts*, Beck München, 1964, traducido al castellano por Cervera Torrejón, *Principios de Derecho internacional tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

FANTOZZI, A.: *L'ordinamento tributario della Repubblica Federale tedesca*, Roma, 1965.

MEILICKE, H.: *Steuerrecht*, F. Vahlen, Berlín-München, 1965.

SCHMOLDERS, G.: *Allgemeine Steuerlehre*, Dumcker Humbolt, Berlín, 1965.

BIANCHI, S.: *Le imposte vigenti in Svizzera*, Giuffrè, Milano, 1969.

NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomische rationaler Steuerpolitik*, Paul Siebeck, Tübingen, 1970, traducido al castellano por Zamit Ferrer, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

ECHHART y LABUS: *Steuerrecht*, Kohlhammer y Schwann, Stuttgart y Düsseldorf, 1970.

BLUMENSTEIN, E.: *System des Steuerrechts*, Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich, 1971, traducido al italiano por F. Forte, *Sistema di Diritto delle Imposte*, Giuffrè, Milano, 1954.

HALLER, H.: *Die Steuern*, C.J.C.B. Mohr, Tübingen, 1971.

LEHT, A.: *Steuerlehre*, Gehlen, Berlín, 1972.

KRUSE, H. W.: *Stuerrecht*, C. H. Beck'sche, München-Berlín, 1973, traducido al castellano por P. Yebra y M. Izquierdo, Edersa, Madrid, 1978.

MEYER, R.: *Der Einfluss des Steuerrechts auf Kooperation und Koncentration*, J.C.B. Mohr, Tübingen, 1973.

RYSER, W.: *Dix leçons introductives au Droit Fiscal*, Staempfli, Berne, 1974.

KNECHTLE, A.: *Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, Erläutert an Beispielen des Internationalen Steuerrechts der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland*, Helbin & Lichtenhann, Stuttgart, 1976.

PAULICK, H.: *Lehrbuch des Allgemeinen Steuerrechts*, Carl Heymanns Verlag K. G., Köln, 1977.

ENDRISS, W.: *Grundriss des Steuerrechts. Abgabenordnung. Bewertungsgesetz. Einkommensteuer. Körperschaftsteuer. Gewebersteuer. Umsatzsteuer. Vermögensteuer*, Friedrich Kiehl Verlag, Ludwigshafen, 1978.

HAAS, G.: *La fiscalité allemande. Ses prèges et ses possibilités*, L.G.D.J., Paris, 1979.

KOCH, K.: *Abgabenordnung*, Carl Heymanns Verlag K. G., Berlín, 1979.

TIPKE, K.: *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss*, Verlag O. Schmidt K.G., Köln. 1981.

4) *Portuguesas y brasileñas.*

GOMES DE SOUSA, R.: *Curso de Introdução ao Direito Tributario*, Ed. Saraiva, São Paulo, 1948.

GOMES DE SOUSA, R.: *Estudos de Direito Tributario*, E. Saraiva, São Paulo, 1950.

BALEEIRO, A.: *O Direito tributario da Constituição*, Ed. Financeiras, Río Janeiro, 1959.

ARAUJO FALÇAO, A.: *Direito tributario brasileiro*, Ed. Financeiras, Río Janeiro, 1960.

BALEEIRO, A.: *Limitaçoes constitucionais ao poder de tributar*, C.E.F., Río Janeiro, 1960.

ULHOA CANTO, G.: *Temas de Direito tributario*, Alba, Río Janeiro, 1964.

PEIRELLI GASTALDI J.: *Iniciação ao curso de Direito tributario*, Ed. Saraiva, São Paulo, 1965.

BARBOSA NOGUEIRA, R.: *Direito tributario comparado*, Ed. Saraiva, São Paulo, 1971.

BARBOSA NOGUEIRA, R.: *Direito financeiro. Curso de Direito tributario*, J. Bushatsky, São Paulo, 1971.

CARDOSO DA COSTA, J. M.: *Curso de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1972.

XAVIER, A.: *Manual de Direito Fiscal*, Guerra-Viseu, Lisboa, 1974.

BALEEIRO, A.: *Direito tributario brasileiro*, Forense, Río Janeiro, 1977, edição revista com as encomendas constituzionais nums. 7 e 8 abril 1977.

5) *Hispanoamericanas.*

PIEDRABUENA RICHARD, E.: *Manual de Derecho Financiero (Derecho tributario chileno)*, Ed. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1950.

ANDREOZZI, M.: *Derecho tributario argentino*, Tipográfica editora argentina, Buenos Aires, 1951.

BIELSA, R.: *Estudios de Derecho Público*, tomo II, *Derecho Fiscal*, Depalma, Buenos Aires, 1951.

JARACH, D.: *Curso superior de Derecho tributario*, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1957-1969.

MARTÍNEZ LÓPEZ, L.: *Derecho fiscal mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1959.

POSADAS BELGRANO, G. A.: *Derecho tributario*, Ed. Medina, Montevideo, 1959.

FLORES ZAVALA, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Porrúa, México, 1961.

FERNÁNDEZ LALANNE, *Derecho aduanero*, Depalma, Buenos Aires, 1966.

GARCÍA BELSUNCE, H. A.: *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1967.

GARZA, S.: *Derecho financiero mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1969.

VALDÉS COSTA, R.: *Curso de Derecho tributario*, Impr. Uruguaya Colombino, Montevideo, 1970.

VILLEGAS, H.: *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1972.

FARACCHIO, J. P.: *Tratado de Derecho aduanero y portuario*, Ed. Jurídicas Amalio M. Fernández, Montevideo, 1973.

6) *Otros países.*

HOUTTE, J. v.: *Principes de Droit fiscal belge*, Erasmo, Bruxelles, 1958.

WYNINDAELE, J. R. v.: *Principes de Droit fiscal des sociétés dans les pays de la C.E.E.*, Bruylant, Bruxelles, 1963.

BAUDHUIN: *Précis de finances publiques*, Bruylant, Bruxelles, 1966.

DUBLOT, J.: *Cours de Droit Fiscal international*, Ecole Supériure des Sciences Fiscales, Bruxelles, 1967, 1970.

TINBERGHIEN, A.: *Manuel de Droit fiscal*, Samsom, Bruxelles, 1979.

C) *Obras generales de otros sectores del Derecho financiero.*

a) *Españolas.*

SAURA PACHECO, A.: *Tratado de presupuestos y contabilidad municipal*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1944.

SAURA PACHECO, A.: *Presupuestos de las entidades locales*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1948.

GUTIÉRREZ DEL ALAMO, J.: *Administración económica del Estado*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1960.

GARCÍA AÑOVEROS, J.: *Derecho presupuestario*, apuntes multicopiados de las explicaciones de cátedra.

GUITIAN DE LUCAS, J. M.: *Procedimientos presupuestarios*, Estudios del Instituto de Desarrollo Económico, Madrid, 1970.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *El presupuesto del Estado. Introducción al Derecho presupuestario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1970.

BAYÓN MARINÉ, I.: *Aprobación y control de los gastos públicos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Introducción al Derecho presupuestario. Concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: *El patrimonio del Estado*, Instituto de Est. Fiscales, Madrid, 1977.

b) *Extranjeras.*

STOURM, R.: *Le budget. Son histoire et son mecanisme*, F. Alcan, Paris, 1912, traducido al castellano, *Los presupuestos*, La España Moderna, Madrid, sin año.

JÈZE G.: *Traité de Science des finances. Le budget*, Giard et Brière, Paris, 1910.

JÈZE, G.: *Allgemeine Theorie des Budgets*, Tübigen, 1929.

PUGLIESE, M.: *Lineamientos de una teoría general de los gastos públicos*, Universidad de Córdoba, Argentina, 1940.

LAUFENBURGER, H.: *Traité d'économie et de Législation financières. Budget et Trésor*, Sirey, Paris, 1948.

NUSSBAUM, A.: *Derecho monetario nacional e internacional*, Ed. Arayú, Buenos Aires, 1954.

BIELSA, R.: *Régimen jurídico de la contabilidad pública*, Depalma, Buenos Aires, 1955.

BURKHEAD, J.: *Government Budgetting*, Willey, New York, 1956.

DI RENZO, F.: *Contributo alla determinazione del concetto di patrimonio dello Stato*, Ed. Jovene, Napoli, 1957.

BRITTAIN, H.: *The British Budgetary System*, Allen and Unwin, London, 1959.

BLOCH-LAINE y DE VOGE: *Le Trésor public et le mouvement général des fonds*, P.U.F., Paris, 1960, traducción al castellano *El Tesoro público y el movimiento general de fondos*, I.E.F., Madrid, 1975.

BENNATI, A.: *La gestión finanziaria dello Stato*, Giuffrè, Milano, 1961.

DEVOLVÉ y LESGUILLONS: *Le contrôle parlamentaire sur la poltique économique et budgetaire*, P.U.F., Paris, 1964.

HEINIG, K.: *Das Budget*, J.C.B. Mohr, Tübingen, 1965.

BENTIVENGA, C.: *Elementi di contabilità di Stato*, Giuffrè, Milano, 1965.

ZINGALI y AMATO, *La Spesa pubblica*, U.T.E.T., Torino, 1965.

SMITHIES, A.: *The Budgetary Process in the United States*, McGraw Hill, New York, 1965.

BUSCEMA, S.: *Il bilancio dello Stato, delle regioni dei comuni, delle provincie e degli enti pubblici istituzionali*, Giuffrè, Milano, 1966.

AMSELEK, P.: *Le Budget de l'Etat sous la V Republique*, L. G. D. J., Paris, 1967.

FABRE, F. J.: *Le contrôle des finances publiques*, P.U.F., Paris, 1968.

DI RENZO, F.: *Istituzioni di contabilità di Stato*, Jandi Sapi, Roma, 1969.

TALICE, C.: *La legge di bilancio*, Giuffrè, Milano, 1969.

RIVOLI, J.: *Le Budget de l'Etat*, Ed. du Seuil, Paris, 1969.

AMATUCCI, A.: *Funzione e disciplina del bilancio dello Sstato*, Ed. Jovene, Napoli, 1970.

BENNATI, A.: *Manuale di Contabilità di Stato*, Ed. Jovene, Napoli, 1970.

BENTIVENGA, C.: *Elementi di contabilità pubblica*, Giuffrè, Milano, 1970.

BUSCEMA, S.: *Il bilancio*, Giuffrè, Milano, 1971.

DOUGHARTY, L. A.: *Planning - Programming - Budgeting in State Government*, Rand Corporation, Santa Mónica, 1971.

COTTERET y EMERI, *Le budget de l'Etat*, P.U.F., Paris, 1972.

TROTABAS y COTTERET: *Droit budgétaire et comptabilité publique*, Dalloz, Paris, 1972.
LALUMIÈRE, P.: *Les finances publiques*, Armand Colin, Paris, 1976.
NARDO, M.: *Corso di Diritto valutario*, Giuffrè, Milano, 1979.
LABAND, P.: *El Derecho presupuestario*, trad. de Rodríguez Bereijo, I.E.F., Madrid, 1979.

5. — SELECCIÓN DE BIBLIOGRAFÍA POR MATERIAS.

Seguidamente haremos mención de algunas obras de interés clasificadas por materias, siguiendo un orden sistemático. Obviamente es una relación que puede perfeccionarse, pues sería imposible una enumeración exhaustiva. Procuraremos asimismo, para evitar repeticiones, no insistir sobre las obras generales a que hemos hecho referencia anteriormente.

A) *Poder financiero.*

a) *Poder financiero y principios constitucionales.*

ACOSTA ESPAÑA, R.: "Los principios constitucionales del Derecho tributario español", R.D.F.H.P., núms. 65-66, 1966.
ALLEGRETTI, U.: *Il governo della finanza pubblica*, Cedam, Padova, 1972.
AMATUCCI, A.: "La finanza pubblica nella Costituzione", *Riv. di Dir. Fin. e Sc. delle Fin.*, 1980.
ANTONINI, E.: "La riserva della legge in materia tributaria", *Archivio Finanziario*, IX, 1960.
BARTHOLINI, S.: *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Cedam, Padova, 1957.
BLUM y KALVEN: *El impuesto progresivo: un tema difícil*, Inst. de Est. Fiscales, Madrid, 1972.
CASADO OLLERO, G.: "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 32, 1981 (parte I), y número 34, 1982 (parte II).
CAZORLA PRIETO, L.: "Consideraciones sobre el poder tributario. Su estructura en la Ley General de diciembre de 1963", *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, I.E.F., Madrid, 1979.
CAZORLA PRIETO, L.: *Poder tributario y Estado contemporáneo*, I.E.F., Madrid, 1981.
CAZORLA PRIETO, L.: "El esquema constitucional de la Hacienda de las Administraciones públicas españolas", H.P.E., núm. 59.
CORTES DOMÍNGUEZ, M.: "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", R.D.F.H.P., núm. 60, 1965.

D'AMATI, N.: "Schema costituzionale dell'attività impositiva", *Dir. e prat. trib.*, 1969.

DEVOLVÉ, P.: *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, L.G.D.J., Paris, 1969.

GIARDINA, E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffré, Milano, 1961.

GRIZIOTTI, B.: "Il potere finanziario", *Riv. di Dir. Fin. e Sc. delle Fin.*, 1950.

GRIZIOTTI, B.: "Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni", *Riv. di Dir. Fin. e Sc. delle Fin.*, 1949.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978", *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980.

LA ROSA, S.: "Costituzione, Corte constituzionale e ordinamento tributario", *Dir. e Prat. Trib.*, 1980.

LA ROSA, S.: *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, Milano, 1968.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980.

MAFFEZZONI, F.: *Il principio di capacità contributiva nel Diritto finanziario*, U.T.E.T., Torino, 1970.

MARTÍN DELGADO, J. M.: "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española", H.P.E., núm. 60, 1979.

MARTÍN OVIEDO, J. M.: El principio de seguridad jurídica en el Derecho fiscal", *Memoria de la A.E.D.F.*, 1970.

MARTÍN QUERALT, J.: "La Constitución española y el Derecho Financiero", H.P.E., núm. 63, 1980.

MICHELI, G. A.: "Profili critici in tema di potestà d'imposizione", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1964.

MICHELI, G. A.: "L'art. 20 della Constituzione e il potere di imposizione", *Opere minori di Diritto tributario*, Vol. II, Giuffrè, Milano, 1982.

MICHELI, G. A.: "Uguaglianza di trattamento, capacità contributiva e presunzioni di legge (a proposito dell'art. 31, commi 1 e 2 della legge tributaria delle successioni", *Opere minori di Diritto tributario*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1982.

MICHELI, G. A.: "Capacità contributiva reale e presunta", *Opere minori di Diritto tributario*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1982.

PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, 1976, tomo II.

PALAO TABOADA, C.: "Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal", *El Reparto de la Carga Tributaria, C.E.S.V.C.*, Madrid, 1975.

PARRAVICINI, G.: "I soggetti attivi della finanza pubblica: lo Stato e gli enti politici minori", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 1966.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder", R.D.F.H.P., núm. 79, 1969.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Potestad de imposición y relación tributaria (II). Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina", R.D.F.H.P., núm. 86, 1970.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Nuevos argumentos para la rehabilitación de la renta consumida como índice de capacidad contributiva", R.D.F.H.P., núm. 128, 1977.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Las cargas públicas: principios para su distribución", H.P.E., núm. 59, 1979.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Las fuentes del Derecho tributario y el principio de legalidad", *XI Conferencia*, C.I.A.T., 1974, R.D.F.H.P., núm. 122, 1973.

PÉREZ ROYO, F.: "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria", H.P.E. núm. 14, 1972.

PÉREZ ROYO, F.: "El principio de legalidad tributaria en la Constitución", *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, C.E.C., Madrid, 1978.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "Principios constitucionales financieros", *II Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1954.

SILVA MUÑOZ, F,. "El poder tributario", *XII Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1964.

SILVA MUÑOZ, F.: "Límites del poder tributario", *Memoria de la A.E.D.F.*, 1964.

SIMÓN ACOSTA, E.: "Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas locales", H.P.E., núm. 35, 1975.

TOMÁS VILLARROYA, J.: "El principio de legalidad y la Ley General tributaria", *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, I.E.F., Madrid, 1979.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *El poder financiero*, Edersa, Madrid, 1977.
tículo 4 de la L.G.T.", H.P.E., núm. 32, 1975.

YEBRA MARTULL-ORTEGA, P.: *El poder financiero*, Edersa, Madrid, 1977.

b) *Fuentes normativas.*

ALBIÑANA, C.: "Los acuerdos internacionales en el Derecho tributario español", H.P.E., núm. 22, 1973.

ALVAREZ DEL MANZANO, J. M.: "Los tratados internacionales como fuente del Derecho tributario", *XIX Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1971.

BANACLOCHE, J.: "Trascendencia fiscal de las circulares y de las consultas a la Administración", *XIX Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1971.

BASANTA DE LA PEÑA, J.: "Las fuentes no escritas del Derecho tributario y el Derecho supletorio escrito", *XIX Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1971.

BAYÓN MARINÉ, I.: "La legislación delegada en el Derecho tributario", *XIX Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1971.

BOQUERA OLIVER, J. M.: "La publicación de las ordenanzas locales", Rev. de Est. de la Vida Local, núm. 166.

CABANILLAS, P.: "Reflexiones sobre la Ley General Tributaria, Hacienda y Derecho", *XII Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1964.

CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos". R.D.F.H.P., núm. 80, 1969.

CALVO ORTEGA, R.: "Los reglamentos tributarios en el ordenamiento estatal español", H.P.E., núm. 17, 1972.

CALVO ORTEGA, R.: "La naturaleza jurídica de las ordenanzas de exacciones en la jurisprudencia administrativa", *Crónica Tributaria,* núm. 7, 1973.

CALVO ORTEGA, R.: "La publicación de las ordenanzas de exacciones de las entidades locales", *Crónica Tributaria,* núm. 5, 1973.

CASTRO CAPARROSO, J. de: "La reciprocidad internacional como fuente del Derecho tributario", *XIX Semana de Est. de Derecho Financiero,* 1971.

CERVERA TORREJÓN, F.: "El perfeccionamiento formal del ordenamiento tributario", *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 4, 1975.

DÍEZ MORENO, F.: "La potestad reglamentaria y la Ley General tributaria", *Estudios de Derecho Tributario,* vol. I, I.E.F., Madrid, 1979.

DÍEZ-PICAZO, L.: "Constitución y fuentes del Derecho", *La Constitución española y las fuentes del Derecho,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

D'OCON, J.: "Legalidad de ordenanzas derivadas de las normas provisionales de ingresos locales", *Rev. de Economía y Hac. Local,* 1977.

FERNÁNDEZ DE TROCÓNIZ, F.: "Los Decretos-leyes en materia tributaria", vol. I, I.E.F., 1969.

GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Las fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria", R.D.F.H.P., núm. 54, 1964.

GARCÍA RUBIO, J. L.: "El rango de la Ley General Tributaria", *XIX Semana de Est. de Derecho Financiero,* 1971.

GARCÍA TORRALBA, I.: "Los Decretos leyes y el principio de reserva de ley en materia tributaria; comentario a una antigua tendencia", *Crónica Tributaria,* núm. 16, 1976.

GARRIDO FALLA, F.: "Las fuentes del Derecho en la Constitución española", *La Constitución Española y las fuentes del Derecho,* vol. II, I.E.F., Madrid, 1979.

GIULIANI FONROUGE, C. M.: "Realidad y perspectivas de la codificación tributaria", R.D.F.H.P., núm. 54, 1964.

LASARTE ALVAREZ, J.: "Sobre la Ley tributaria (nota a una vieja polémica)", R.D.F.H.P., núm. 76, 1969.

LICCARDO, "Natura giuridica delle circolari ministeriali", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.,* 1952.

LÓPEZ FANDO: "La jerarquía de las normas tributarias", *XIX Semana de Est. de Derecho Financiero,* 1971.

MAFFEZZONI, F.: "Il problema della codificacione tributaria nel pensiero di Ezio Vanoni", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.,* 1956.

MARÍN MARÍN, S.: "Directrices de la Ley General Tributaria", *Estudios de Derecho tributario,* I.E.F., vol. I, Madrid, 1979.

MARTÍN OVIEDO, J. M.: "El control por el poder legislativo de la legislación delegada y de los textos refundidos", R.D.F.H.P., núm. 80, 1969.

MARTÍN OVIEDO, J. M.: "La potestad reglamentaria en materia fiscal", *XIX Semana de Est. de Derecho Financiero,* 1971

MARTÍN OVIEDO, J. M.: "Significado y valor de los textos refundidos", R.D. F.H.P., núm. 79, 1969.

MARTÍN RETORTILLO, C.: "Ordenanzas fiscales locales", *Rev. General de Leg. y Jur.*, núm. 206.

MERSAN, C.: "La codificación tributaria", R.D.F.H.P., núm. 76, 1968.

NUEZ DE LA TORRE, P. de la: "Las ordenanzas de exacciones locales", *XIX Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1971.

NUEZ DE LA TORRE, P. de la: "La potestad de ordenanza de los entes locales", *Rev. de Ec. y Hac. Local*, núm. 1, 1971.

PALAO TABOADA, C.: "El procedimiento amistoso en los convenios internacionales para evitar la doble imposición", H.P.E., núm. 16, 1972.

PÉREZ DE AYALA, J. I.: "Las fuentes del Derecho tributario y el principio de legalidad", R.D.F.H.P., núm. 122.

RECODER CASSO, E.: "El control parlamentario de la legislación delegada en materia tributaria", *Estudios de Derecho tributario*, vol. I, I.E.F., 1979.

RUIZ BEATO, J.: "La Ley General Tributaria y las Haciendas locales: algunas reflexiones sobre el proceso de articulación de la Ley de Bases del Estatuto del Régimen Local", *Estudios de Derecho tributario*, vol. I, I.E.F., Madrid, 1979.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "La gran paradoja de la Ley General Tributaria", *Hacienda y Derecho*, vol. V, I.E.P., Madrid, 1977.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "La codificación fiscal en España", *Rev. de Derecho Mercantil*, núm. 21.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "La Ley general presupuestaria en el cuadro de la codificación financiera", *Análisis de la Ley General Presupuestaria*, I.E.F., Madrid, 1977.

SALAS, J.: "Los decretos-leyes en el ordenamiento jurídico español: en torno a la urgencia", *Rev. de Admón. Pca.*, núm. 51.

SÁNCHEZ AGESTA, L.: "La jerarquía normativa en la Constitución de 1978", *La Constitución y las fuentes del Derecho*, vol. II, I.E.F., Madrid, 1979.

SOSA WAGNER, R.: "Aproximación al tema de las leyes orgánicas", *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II, I.E.F., Madrid, 1979.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "Las fuentes del Derecho Financiero a la luz de la Constitución", *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II, I.E.F., Madrid, 1979.

VANONI, E.: "Il problema della codificazione tributaria", *Opere giuridiche*, Giuffrè, Milano, 1962.

VIESTE, G.: *Il decreto-legge*, Ed. Jovene, Napoli, 1967.

ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Precedentes y prácticas administrativas tributarias. Una nota". H.P.E., núm. 63, 1980.

c) *Aplicación de las normas.*

ALBIÑANA, C.: "La evasión legal impositiva", *Rev. de Economía Política*, núm. 56, 1970.

AMATUCCI, A.: *L'interpretazione della norma di Diritto finanziario*, Ed. Jovene, Napoli, 1965.

ARIAS CAÑETE, M.: "Fraude de ley y economía de opción". *Estudios de Derecho tributario,* I.E.F., vol. I, Madrid, 1969.

BASANTA DE LA PEÑA, J.: "Posición del ordenamiento y de la doctrina científica respecto a considerar la analogía como una clase de interpretación de las normas impositivas", *Memoria de la A.E.D.F.,* 1970.

BERTORA, A.: "Legitimità delle norme di prelievo cosidette retroattive", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.,* 1969.

CALVO ORTEGA, F.: "La interpretación de las exenciones tributarias", H.P.E., núm. 13, 1971.

CONDE CONDE, M.: "El principio de calificación (análisis global del hecho imponible y de las técnicas para su calificación)", *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,* vol. II, I.E.F., Madrid, 1977.

DE LA NUEZ DE LA TORRE, P.: "La aplicación de la norma tributaria", *XIX Semana de Est. de Derecho Financiero,* 1965.

DONAT,I D.: "Il contenuto del principio della irretroattività della legge" *Scritti di Diritto Publico,* Cedam, Padova, 1966, vol. 1.

ECHEVARRÍA, L.: "El artículo 21 de la Ley General Tributaria" *XX Semana de Est. de Derecho Financiero,* 1973.

FAIÑA MEDIN, J. A.: "La interpretación económica de las leyes tributarias y el fraude a la ley fiscal", R.D.F.H.P., núm. 115, 1975.

FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, F. J.: "La aplicación de la norma tributaria: la interpretación de las normas tributarias", *XII Semana de Est. de Derecho Financiero,* 1964.

GARCÍA AÑOVEROS, J.: "La interpretación de las leyes tributarias y las Organizaciones Autónomas ante el Impuesto. (El Impuesto del Timbre y las Comunidades de Regantes)" R.D.F.H.P., núm. 39, 1960.

GIANNINI, M. S.: "La interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie", *Archivio Finanziario,* núm. 12, 1941.

GONZÁLEZ, E.: "La naturaleza de las leyes fiscales y el problema del fraude a la Ley Tributaria". *Memoria de la AEDF.,* 1966.

GONZÁLEZ E.: "La considetta evasione fiscale legittima" *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.,* 1974.

GRIZIOTTI, B.: "L'interpretacion fonctionnelle des lois financières" *Revue de Science et de Législacion Financieres,* 1950.

GRIZIOTTI, B.: "L'interpretazione delle leggi finanziere" *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.,* 1949, núm. 4.

HERRERO MADARIAGA, J.: "El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos", *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 10, 1976.

LARRAZ LÓPEZ, J.: *Metodología aplicativa del Derecho Tributario,* Ed. Revista de Derecho Privado, 1951.

MANZONI: "Il problema della costituzionalità delle leggi tributarie retroattive" *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 1963.

MARTÍN-RETORTILLO, L.: "La interpretación de las leyes tributarias", R.D.F. H.P., núm. 43, 1961.

MARTÍN-RETORTILLO, L.: "La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria", R.D.F.H.P. núm. 54, 1964.

MESONERO-ROMANOS, J.: "El fraude de la Ley en la Ley General Tributaria", R.D.F.H.P., núm. 80, 1969.

MICHELI, G. A.: "Note minime sulla retroattività della legge tributaria" *Giurisprudenza costituzionale*, 1963.

MICHELI, G. A.: "Osservazioni in tema di manifesta infodatezza della questione relativa alla retroattività della legge tributaria" *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 1964.

MICHELI, G. A.: "Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali" *Dir. Prat. Trib.* 1965.

MICHELI, G. A.: "Las presunciones y el fraude de Ley en el Derecho Tributario" R.D.F.H.P., núm. 80, 1976.

MICHELI, G. A.: "Appunti sull'interpretazione e l'integrazione della legge tributaria" *Opere minori di diritto tributario*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1982.

OSWALDO DE MORAES, "A Analogia no Direito Brasileiro", São Paulo, 1965.

OTERO CASTELLÓ, J.: "El fraude de ley fiscal internacional" *XII Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1974.

PALAO TABOADA, C.: "El fraude a la ley en Derecho Tributario" R. D. F. H.P., núm. 63, 1966.

PASTOR RIDRUEJO, L.: "La interpretación tributaria ante el nuevo título preliminar del Código Civil", *Estudios de Derecho Tributario*, I.E.F., Madrid, Vol. I, 1979.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Función tributaria, procedimiento de gestión y expediente por fraude a la ley fiscal" *Memoria de la A.E.D.F.*, 1970.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "La naturaleza de las leyes fiscales y el problema del fraude a la ley tributaria" *Memoria de la A.E.D.F.*, Madrid, 1966.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "La interpretación de las leyes tributarias en el Derecho Español" *Memoria de la A.E.D.F.*, 1965.

ROMANELLI-GRIMALDI, V. M.: "Metodología del Derecho Financiero", R.D.F. H.P., núm. 42, 1961.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "La interpretación, en Derecho español, de los tratados internacionales para evitar la doble imposición". R.D.F.H.P., núm. 38, 1960.

SCHIAVELLO, "Sulla retroattività delle leggi tributarie" *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1966.

SERRANO, F.: "Lacune e anomalie delle leggi tributarie", *Archivio finanziario*, XIII, 1966.

TIPKE, K.: "Límites de la integración en el Derecho tributario" *Civitas*, R.E.D.F., núm. 34, 1982.

VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, traducción al castellano por Martín Queralt, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973.

B) *Ingresos públicos.*

a) *Clases.*

GRIZIOTTI, B.: "Classificazione delle publiche entrate", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 1949.

EINAUDI, L.: *Principios de Hacienda Pública,* traducido por Algarra y Paredes, Aguilar, Madrid, 1968.

NEUMARK, F.: "Sul problema della classificazione delle pubbliche entrate", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.,* 1950.

b) *Tributos.*

ALBIÑANA, C.: "Contribuciones especiales: devengo y base imponible" *La Ley,* núm. 252, 1981.

ANTONINI, E.: "La formulazione della legge e le categorie giuridiche: In particolare della tassa come onere" *Studi in onore di A. D. Giannini,* Giuffrè, Milano, 1961.

AZZINI, J. E.: "La fuente de la obligación tributaria en la tasa" R.D.F.H.P., núm. 15, 1954.

BANACLOCHE PÉREZ, J.: "Los tributos y la Constitución" *Estudios sobre el proyecto de Constitución,* Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978.

BERLIRI, A.: "Per una precissazione del concetto giuridico di tassa: rapporto di tassa e rapporto contrattuale" *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.,* 1951.

CALVO ORTEGA, R.: "Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos". *Crónica Tributaria,* núm. 6, 1973.

CHRÉTIEN, M.: "Distinction de l'impôt et de la taxe" *Revue de Science et de législation financières,* Tomo XLII, núm. 2, 1951.

D'AMATI, N.: "Premesse ad una classificazione giuridica delle imposte" *Archivio Finanziario,* XI, 1963.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: "Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos", R.A.P. núm. 12, 1953.

GARCÍA TREVIJANO, J. A.: "Tasas obligatorias" R.A.P., núm. 15, 1975.

GONZÁLEZ PÉREZ, J.: "La Jurisdicción en materia de tasas", R.D.F.H.P., número 49, 1963.

HESSE, M.ª D.: *Méthodes et moyens pour établir une nouvelle clasification des impôts en se basant sur les principes mis en lumière hors de l'harmonisation des systèmes fiscaux des Etats membres de la C.E.E.,* Publications de la C.E.E., Bruxelles, 1970.

LAUFENBURGER, H.: "La distinzione fra imposte dirette ed indirette" *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 1959.

LÓPEZ BERENGUER, J.: "Tasas fiscales", R.D.F.H.P., núm. 67, 1967.

LLAMAS LABELLA, M. A.: "La génesis de la obligación de contribuir en las contribuciones especiales" *Crónica Tributaria,* núm. 3, 1972.

LLAMAS LABELLA, M. A.: *Las contribuciones especiales,* Studia Albornotiana, Zaragoza, 1973.

MACON, J.: "Financiación pública por contribución de mejoras", *Terceras Jornadas de Finanzas Públicas,* Ed. Macchi, Buenos Aires, 1970.

MAFFEZZONI, F.: *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta,* Giuffrè Milano, 1969.

MARTÍN QUERALT, J.: "Contribuciones municipales especiales. Efectos jurídicos derivados de acuerdo de imposición radicalmente nulo" *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 5, 1975.

MORSELLI, E.: *La dottrina del tributo. I Presupposti scientifici della finanza pubblica,* Cedam, Padova, 1967.

ROMÁN ROMÁN, M.: "Algunas consideraciones sobre la idea de las contribuciones especiales en la Ley General Tributaria y su establecimiento en la Hacienda del Estado" *Estudios de Derecho Tributario,* Vol. I, I.E.F., 1979.

ROVIRA MOLA, A.: "El hecho imponible en las contribuciones especiales: problemática esencial y realidad normativa" *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 8, 1975.

ROVIRA MOLA, A.: "Los sujetos pasivos de las contribuciones especiales: problemática esencial y realidad normativa" *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 13, 1977.

ROVIRA MOLA, A.: "Los sujetos pasivos de las contribuciones especiales" *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 14, 1977.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "Impuestos Directos e Impuestos Indirectos" *Hacienda y Derecho,* Vol. II, I.E.F., Madrid, 1962.

SCHMOLDERS, G.: *Teoría General del impuesto,* Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1962.

SIMÓN ACOSTA, E.: "El nacimiento de la obligación de contribuir en la tasa municipal por licencia de obras" *Crónica Tributaria,* núm. 7, 1973.

SIMÓN ACOSTA, E.: "Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales", H.P.E., núm. 35, 1975.

SIMÓN ACOSTA, E.: "Tasas municipales", *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana,* Ed. Lex Nova, Valladolid, 1982.

VEGA HERRERO, M.: "Las contribuciones especiales en la Ley de 23 de julio de 1966", *El reparto de la carga fiscal,* Vol. II, C.E.S.V.C., Madrid, 1975.

VEGA HERRERO, M.: "Imposición simultánea de contribuciones especiales" *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 3, 1974.

VEGA HERRERO, M.: *Las contribuciones Especiales en España,* I.E.F., Madrid, 1975.

VEGA HERRERO, M.: "Las contribuciones especiales en la nueva Ley de Carreteras", *Crónica Tributaria,* núm. 13, 1975.

VEGA HERRERO, M.: "Las contribuciones especiales de la Hacienda municipal: Análisis crítico", *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana,* Ed. Lex Nova, Valladolid, 1982.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: "Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al Derecho español", *Revista Española de Derecho Financiero,* núm. 7, 1975.

c) *Otros ingresos.*

ATALIBA, G.: "Regime constitucional das parafiscalidades", *Revista de Direito Administrativo,* núm. 86, 1966.

BALEEIRO, A.: "Alcuni problemi politici e giudicidi della parafiscalità", *Archivio Finanziario,* Vol. IV, 1954.

BARRERA DE IRIMO, A.: "Revisión de la teoría de la parafiscalidad", *VII Semana de Est. de Derecho Financiero,* 1959.

BAYONA: *El Patrimonio del Estado,* I.E.F., Madrid, 1977.

BURGOS BELASCOAIN, G.: "Exacciones parafiscales: los derechos reguladores y los derechos compensatorios variables" H.P.E., núm. 46, 1977.

FERNÁNDEZ-BUGALLAL Y BARRÓN, J. R.: "Tasas y exacciones parafiscales", *X Semana de Est. de Derecho Financiero,* 1962.

GONZALO GONZÁLEZ, L.: "Naturaleza jurídico-económica de la imposición social", *El reparto de la carga fiscal,* Vol. II, C.E.S.V.C., Madrid, 1975.

INGROSSO, E.: "Parafiscalità e teoria giuridica dell'imposta", *Rassegna di finanza Pubblica,* 1956.

MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La Tributación parafiscal,* Colegio Universitario, León, 1978.

OLIART SAUSSOL, A.: "Tasas y exacciones parafiscales", R.D.F.H.P., núm. 41, 1961.

RODRÍGUEZ BOTI, F.: "La Seguridad Social. Cotización: Régimen y naturaleza jurídica", *Estudios de Derecho Tributario,* I.E.F., Vol. I, Madrid, 1979.

SÁNCHEZ ASIAIN, J. A.: "Apuntes sobre la parafiscalidad", *Boletín de Estudios Económicos,* núm. 44, 1958.

SIMÓN ACOSTA, E.: "Apuntes sobre el patrimonio regional", *Presupuesto y Gasto Público,* núm. 1.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Los Monopolios Fiscales,* I.E.F., Madrid, 1975.

TORRES LÓPEZ, V.: "Tributos parafiscales", R.D.F.H.P., núm. 67, 1967.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: "En torno a la naturaleza jurídico-tributaria de las cuotas de la Seguridad Social", R.D.F.H.P., núm. 44, 1961.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: "Notas de Derecho Financiero a la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26-XII-1958", R.A.P., núm. 29, 1959.

C) *Elementos estructurales de tributo.*

a) *Configuración dogmática.*

ALLORIO, E.: *Diritto processuale tributario,* U.T.E.T., Torino, 1969.

BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, A.: "La relación jurídica en la Ley General Tributaria", *XII Semana de Est. de Derecho Tributario,* 1964.

FANTOZZI, A.: *La solidarietà nel Diritto Tributario,* U.T.E.T., Torino, 1968.

FANTOZZI, A.: *Studi sul procedimento amministrativo tributario,* Giuffrè, Milano, 1971.

FEDELE: "A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.,* 1971.

MAFFEZZONI, *Il Procedimento di imposizione nell'Imposta Generale sull'entrata,* Morano editore, 1965.

MICHELI, G. A.: "Premesse per una Teoria della Potestà di Imposizione", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.,* 1967.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Potestad administrativa y relación jurídica (I): La concepción de la relación tributaria como relación de poder", R.D.F. H.P., núm. 79, 1969.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Potestad de imposición y relación tributaria (II): Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina", R.D.F.H.P., núm. 86, 1970.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "El procedimiento de gestión y sus efectos sobre la obligación tributaria material", *XV Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1967.

PERULLES BASSAS, J. J.: *La relación jurídica tributaria*, Ed. Bosch, Barcelona, 1957.

RODRÍGUEZ SANZ, A.: "Las categorías fundamentales del Derecho Tributario: relación jurídica v. potestad, función y procedimiento", R.D.F.H.P., número 153, 1981.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "El nacimiento de la obligación tributaria" *Hacienda y Derecho*, IV, I.E.F., Madrid, 1966.

SOARES MARTÍNEZ, P. M.: "La obligación de impuesto: concepto y encuadramiento jurídico" R.D.F.H.P., núm. 11, 1953.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: "Configuración jurídica de la obligación tributaria", R.D.F.H.P., núm. 25, 1957.

b) *Hecho imponible y exenciones.*

ACOSTA ESPAÑA, R.: "Exenciones, subvenciones y otros estímulos fiscales" *XI Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1963.

ALBIÑANA, C.: "Exención del Impuesto", *Nueva Enciclopedia jurídica*, Ed. Seix, Barcelona, 1958.

AMOROS RICA, N.: "La causa de la obligación tributaria", *XII Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1964.

ARAUJO FALÇAO, A.: *El hecho generador de la obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1964.

ATALIBA, G.: "Hipótesis de incidencia tributaria (hecho imponible)", R.D.F. H.P., núm. 104, 1973.

CALVO ORTEGA, R.: "Las exenciones tributarias en la jurisprudencia", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 3, 1974.

CONDE CONDE, M.: "El principio de calificación (análisis global del hecho imponible y de las técnicas para su calificación)", *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Vol. II, I.E.F., Madrid, 1977.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: "El objeto del tributo" *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 10, 1976.

JARACH, D.: *El hecho imponible. Teoría general del Derecho tributario sustantivo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1943.

JUAN PEÑALOSA y LUIS MONASTERIO: "Consideraciones sobre la teoría de las exenciones fiscales", *XI Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1963.

LÓPEZ BERENGUEZ, J.: "La teoría de la causa en el Derecho Tributario", *XII Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1964.

MARTÍN QUERALT, J.: "Las exenciones de tributos locales y los fines de la política económica", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 6, 1975.

MORAL MEDINA, F. J. del: "Exenciones tributarias: su problemática", *El reparto de la carga fiscal*. Vol. I, 1975.

NUEZ DE LA TORRE, P. de la: "Estudios jurídicos de las exenciones en el Derecho Tributario Español", *XI Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1963.

PIQUERAS BAUTISTA, J. A.: "Duración de las exenciones y derechos adquiridos; el art. 15 de la Ley General Tributaria", *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. I, I.E.F., Madrid, 1979.

RAMALLO MASSANET, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 20, 1978.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "Análisis jurídico del hecho imponible", *Hacienda y Derecho*, Vol. IV, I.E.P., Madrid, 1966.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "Teoría jurídica de la exención", *Hacienda y Derecho*, Vol. II, I.E.P., Madrid, 1962.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "La causa de los tributos", H. P. E., núm. 64, 1980.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: "Consideraciones sobre el hecho imponible", R.D.F.H.P., núm. 39, 1960.

c) *Sujetos.*

ALBIÑANA, C.: "Contribuyentes y sustitutos de contribuyentes en el Derecho tributario español", *Problemas Tributarios actuales*, I. E. F., Madrid, 1972.

ALBIÑANA, C.: *Responsabilidades patrimoniales tributarias*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1951.

AMATUCCI, A.: "Observaciones en torno a la subjetividad tributaria", R.D.F. H.P., núm. 159, 1982.

AMORÓS RICA, N.: "Los sujetos pasivos en la Ley General Tributaria", R.D. F.H.P., núm. 54, 1964.

AMORÓS RICA, N.: "Responsabilidades tributarias", R.D.F.H.P., núm. 86, 1970.

AMORÓS RICA, N.: "La responsabilidad de los órganos de los entes colectivos por deudas e ilícitos tributarios en situación de liquidación", M.A.E.D.F., 1967.

ARIAS VELASCO Y GARCÍA BERRO: "Relaciones jurídico privadas derivadas de la relación tributaria: el derecho de traslación entre sustituto y contribuyente", *Problemas tributarios actuales*, I.E.F., 1972.

ALLER, C.: *Responsables en el pago de los tributos.* Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1951.

BASANTA DE LA PEÑA: "El sujeto pasivo tributario", *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. I, I.E.F., Madrid, 1979.

BOTELLA GARCÍA, A.: "La capacidad en el orden tributario", *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. I, I.E.F., Madrid, 1979.

CALVO ORTEGA, R.: "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", H.P.E., núm. 5, 1970.

CALVO ORTEGA, R.: "La responsabilidad tributaria subsidiaria", H.P.E., número 10, 1971.

COMBARROS, V. E.: "La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria en el procedimiento de recaudación". *Civitas, R.E.D.F.*, 1979.

CORTES DOMINGUEZ, M.: "Los sujetos de la obligación tributaria", R.A.P., núm. 48, 1965.

DE ELIZALDE, P.: "Repercusión tributaria y función arbitral de la Administración", H.P.E., núm. 63.

GARCÍA TORRES, J.: "El domicilio fiscal como modulador del régimen de notificaciones tributarias", *Crónica Tributaria*, núm. 12, 1975.

GARCÍA TREVIJANO, J. A.: "Domicilio fiscal, empresas y sucursales", R.A.P., núm. 17, 1955.

GUTIÉRREZ DE ALAMO, J.: "Las responsabilidades tributarias", *XII Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1964.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: "Introducción al estudio de la representación en el Derecho tributario", R.D.F.H.P., núm. 115, 1975.

PÉREZ RUIZ, E.: "La doctrina de los obligados al pago en el Reglamento de Recaudación", *Crónica Tributaria*, núm. 25, 1978.

PÉREZ RUIZ, E.: "Estructura jurídica de la sustitución tributaria", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 5, 1975.

PÉREZ RUIZ, E.: Contribuyente y sustituto en el Reglamento de recaudación", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 6, 1975.

RODRÍGUEZ PÉREZ, H.: "Las responsabilidades tributarias", *XII Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1964.

ROMANÍ BIESCAS, A.: "Sujetos pasivos y responsables tributarios", *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, I.E.F., Madrid, 1975.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad", *Hacienda y Derecho*, Vol. V, I.E.P., Madrid.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "La responsabilidad de las personas jurídicas y de sus órganos por los ilícitos tributarios", *Hacienda y Derecho*, V, 1967.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad", *Hacienda y Derecho*, VI, 1973.

SÁNCHEZ BELLA CARSWELL, A.: "La repercusión en el Derecho Tributario Español", *Estudios de Derecho Tributario*, I.E.F., Vol. II.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "Las Comunidades de bienes como sujetos pasivos en los Impuestos de Sociedades y Transmisiones", *Crónica Tributaria*, número 5, 1972.

d) *Cuantificación de la obligación.*

ALVAREZ CORUGEDO, J.: "Situación estratégica de la base imponible en el proceso impositivo", R.D.F.H.P., núm. 94, 1971.

BANACLOCHE PÉREZ, J.: "Las estimaciones objetivas: la primera reforma urgente", R.D.F.H.P., núm. 135, 1978.

BREÑA CRUZ, F.: "Retorno al régimen de estimación directa de bases imponibles: supuestos de exclusión del régimen de estimación objetiva", *Crónica Tributaria*, núm. 12, 1975.

CALVO ORTEGA, R.: *La determinazione dell'aliquota tributaria*, Giuffrè, Milano, 1969.

CONDE CONDE, M.: "El Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1974 y el interés de demora", *Crónica Tributaria*, núm. 13, 1975.

CORTES DOMÍNGUEZ, M.: "Las estimaciones objetivas", R.R.F.H.P., núm. 54, 1964.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, I.: "Los intereses de demora en los expedientes de inspección" *Crónica Tributaria*, núm. 25, 1978.

GÓMEZ GUTIÉRREZ, A.: "Procedimiento de determinación de la base y de la cuota", *VII Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1959.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "El interés de demora en las relaciones tributarias" *Estudios de Derecho Tributario,* Vol. I, I.E.F.

PALAO TABOADA, C.: "La estimación objetiva singular", *Civitas, R.E.D.F.,* número 2, 1974.

RAMALLO MASSANET, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 20, 1978.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario", *Hacienda y Derecho,* IV, 1966.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", R.D.F.H.P., núm. 60, 1965.

e) *Extinción.*

ALBIÑANA, C.: "Formas especiales de extinción de la deuda tributaria", *Conferencias sobre Recaudación,* 1970.

ARENILLA DE LOS BUEIS, F.: "Prescripción y caducidad de créditos", *Memoria de la A.E.D.F.,* Madrid, 1963.

ALLER, C.: "De la prescripción del Derecho tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma" *Crónica Tributaria,* núm. 19, 1976.

DÍEZ-ALEGRÍA FRAX, M.: "La extinción de la deuda tributaria" R.D.F.H.P., núm. 68. 1967.

DÍEZ-PICAZO, L.: "La extinción de la deuda tributaria", R.D.F.H.P., núm. 59.

HUESO DE CHERCOLE, R.: "La actividad administrativa y la interrupción de la prescripción", *Crónica Tributaria,* núm. 26, 1978.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: "La extinción de la obligación tributaria, R.D.F.H.P., núm. 77, 1968.

MANTERO SAENZ, A.: "La prescripción en el Derecho tributario", H.P.E., núm. 52, 1978.

MARTÍN TIMÓN, M.: "La extinción de las deudas tributarias por compensación", *Estudios de Derecho Tributario,* vol. I, I.E.F., 1979.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "La prelación del artículo 73 de la Ley General Tributaria en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", *Crónica Tributaria,* núm. 24.

PÉREZ ROYO, F.: "El pago de la deuda tributaria por un tercero", *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 12, 1974.

PÉREZ ROYO, F.: "El pago de la deuda tributaria", *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 6, 1975.

PÉREZ ROYO, F.: "Sobre la prescripción del Derecho Tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma", *Crónica Tributaria,* núm. 19, 1976.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Las garantías del crédito tributario", *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 30, 1981.

ROSSY, H.: "El pago de la deuda tributaria", R.D.F.H.P., núm. 3.

ROSSY, H.: "La imputación de pago tributario", R.D.F.H.P., núm. 6, 1952.

SERRERA CONTRERAS, P. L.: "La prelación general de los créditos tributarios (El artículo 71 de la L.G.T.)", *Estudios de Derecho Tributario,* vol. II, I.E.F., 1979.

VALLE ALONSO, G.: "Aseguramiento de créditos tributarios", estudio preliminar a *Responsabilidades patrimoniales tributarias*, de C. Albiñana, R.D.P., Madrid, 1951.

ZANCADA PEINADO, F.: "Una consecuencia de la inactividad de la Administración: prescripción del Derecho para determinar la deuda tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 13, 1975.

D) *Procedimiento tributario.*

a) *Gestión y liquidación.*

ALBIÑANA, C.: "Comportamientos dilatorios en la gestión de los tributos", H.P.E., núm. 16, 1972.

ALBIÑANA, C.: "Los problemas de hecho en la aplicación de los tributos", estudio preliminar a Carral Larrauri y Arias Velasco, *Manual de procedimientos tributarios*, Ed. Santillana, Madrid, 1968.

ALEMANY SÁNCHEZ DE LEÓN, L. F.: "Gestión de tributos y relación jurídica tributaria en el Derecho español", R.D.F.H.P., núm. 114, 1974.

AMORÓS RICA, N.: "La función tributaria", R.D.F.H.P., núm. 120, 1975.

BANACLOCHE PÉREZ, J.: "Trascendencia fiscal de las consultas y circulares de régimen interior", *XIX Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1971.

BASANTA DE LA PEÑA, J.: "Consulta previa a las autoridades fiscales por los contribuyentes", *Memoria de la A.E.D.F.*, 1965.

BASANTA DE LA PEÑA, J.: "Una nueva regulación de las consultas vinculantes", R.D.F.H.P., núm. 97, 1972.

BASANTA DE LA PEÑA, J.: "Nueva regulación de las autoliquidaciones", R.D. F.H.P., núm. 85, 1970.

BELTRÁN MORAL y GIL BÉJAR: "El error de hecho en la devolución de impuestos", R.D.F.H.P., núm. 162, 1982.

CORTES DOMÍNGUEZ, M.: "La declaración tributaria, R.D.F.H.P., núm. 52, 1963.

CORRAL GUERRERO, L.: *El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos*, Edersa, 1977.

DRAKE, DRAKE, R.: "Incorporación a los Textos refundidos de las leyes de diversos impuestos del régimen de autoliquidación", R.D.F.H.P., núm. 87, 1970.

GARCÍA AÑOVEROS, J.: "La llamada revisión de oficio en materia tributaria", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 1, 1974.

GARCÍA-BRAGADO DALMAN, A.: "El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales", *Estudios de Derecho Tributario*, I.E.F., 1979.

GARCÍA ROMBU FLETA, J. E.: "Consulta vinculante para extranjeros", *XX Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1972.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: "Rectificación de errores de hecho, materiales y aritméticos", H.P.E., núm. 16, 1972.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: "Las declaraciones tributarias complementarias y la valoración de los bienes a efectos del artículo 25, 5 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", H.P.E., núm. 63, 1980.

GUTIÉRREZ DEL ALAMO MAHOU, J.: "Naturaleza jurídica de la autoliquidación", R.D.F.H.P., núm. 93, 1971.

MANTERO SAENZ, A.: "La declaración complementaria", *Crónica Tributaria*, núm. 29, 1979.

MANTERO SAENZ, A.: "La consulta vinculante", R.D.F.H.P., núm. 122, 1976.

MANTERO SAENZ, A.: "El acta de la inspección como prueba preconstituida", H.P.E., núm. 48, 1977.

MARTÍN DELGADO, J. M.: "El procedimiento de declaración de lesividad", H.P.E., núm. 16, 1972.

MEXÍA ALGAR, J.: "Las consultas tributarias", *Estudios de Derecho Tributario*, I.E.F., 1979.

MURRIA ARNAU, J.: "Notificaciones tributarias", *Crónica Tributaria*, núm. 1, 1975.

PALAO TABOADA, C.: "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español", estudio preliminar al vol. III de *Principios de Derecho Tributario*, de Berliri, Madrid, 1974.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "El procedimiento de gestión tributaria y sus efectos sobre la vida de la obligación tributaria material", *XV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, 1967.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Función Tributaria y procedimiento de gestión", R.D.F.H.P., núm. 114, 1974.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Función tributaria, procedimiento de gestión y expediente por fraude a la ley fiscal", *Memoria de la A.E.D.F.*, 1970.

PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L.: *La prueba en el Derecho Tributario*, I.E.F., Madrid, 1975.

PONT MESTRES, M.: "La prueba preconstituida del hecho imponible en la Ley General Tributaria", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 14, 1977.

SÁNCHEZ SERRANO, L.: "En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 3, 1974.

PRAENA REQUENA: "Los expedientes de devolución de ingresos indebidos", H.P.E., núm. 16, 1972.

RECUERO ASTRAY, J. R.: "Las consultas a la Administración en materia tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 18, 1976.

ROMANÍ BIESCAS, A.: "Efectos de las liquidaciones caucionales con nota registral de afección de bienes", *Crónica Tributaria*, núm. 12, 1975.

SABATER BAYLE, I.: "Ingresos indebidos y pago de intereses por el Estado: algunas aportaciones de doctrina civil", R.D.F.H.P., núm. 153, 1981.

SÁNCHEZ SERRANO, L.: "La declaración tributaria: vinculación de la Administración a su contenido", *El reparto de la carga fiscal*, vol. III, 1975.

SÁNCHEZ SERRANO, L.: "La declaración tributaria", I.E.F., 1977.

SÁNCHEZ SERRANO, L.: "Declaración de nulidad y anulación de oficio, de acto dictado en materia tributaria", H.P.E., núm. 16, 1972.

SERRERA CONTRERAS, P. L.: "La reclamación en queja dentro de la vía de gestión tributaria", H.P.E., núm. 16, 1972.

TURPÍN VARGAS, J.: "Las declaraciones-liquidaciones: su reclamación en la vía económico-administrativa", R.D.F.H.P., núm. 109, 1974.

TURPÍN VARGAS, J.: "Liquidaciones fiscales provisionales y complementarias", R.D.F.H.P., núm. 95, 1971.

TURPÍN VARGAS, J.: "La notificación de las liquidaciones en los tributos de cobro periódico", *Crónica Tributaria*, núm. 23.

ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "La declaración tributaria complementaria", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 26, 1980.

b) *Inspección y recaudación.*

ALBIÑANA, C.: "La inspección "técnica" de los tributos: sus orígenes", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 12, 1976.

ALBIÑANA, C.: "La inspección de los tributos: una evolución significativa", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 9, 1974.

AZORARENA POVES, R.: "Los registros públicos de bienes ante los procedimientos recaudatorios", *Crónica Tributaria*, núm. 17, 1976.

ALLER RODRÍGUEZ, C.: "Comentarios al Reglamento General de Recaudación", I.E.F., 1972.

ALLER RODRÍGUEZ, C.: "Aplazamiento y fraccionamiento del pago de deudas tributarias", *Conferencias sobre Recaudación*, 1970.

ALLER RODRÍGUEZ, C.: "Las entidades de Derecho público y el procedimiento de apremio", *Crónica Tributaria*, núm. 2, 1972.

ALLER RODRÍGUEZ, C.: "Requisitos en la notificación de la providencia de apremio", *Crónica Tributaria*, núm. 20, 1977.

ALLER RODRÍGUEZ, C.: "De la aplicación del recargo de apremio según las clases de deudas", *Crónica Tributaria*, núm. 3, 1972.

CALERO RODRÍGUEZ, J. R.: "La conformidad del sujeto pasivo con las actas de Inspección", *Estudios de Derecho Tributario*, vol. II, I.E.F.

CAZORLA PRIETO, L. M.ª: *El secreto bancario*, I.E.F., 1978.

CERVERA GONZÁLEZ, J.: "El recargo por aplazamiento o prórroga", *Crónica Tributaria*, núm. 12, 1975.

CERVERA TORREJÓN, F.: *La inspección de los tributos: garantías y procedimientos*, I.E.F., 1975.

CERVERA TORREJÓN, F.: "El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario", *Crónica Tributaria*, núm. 15, 1975.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el ordenamiento financiero español", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 15/16, 1977.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, F.: "Aplazamientos e intereses de demora", *Crónica Tributaria*, núm. 10, 1974.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los tributos", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 11, 1976.

FUENTES QUINTANA, E.: "Consecuencias de la recaudación y la contabilidad sobre los principios fundamentales de la imposición", *Conferencias sobre recaudación*, 1970.

GÓMEZ BELMAR, C.: "Los Organismos Autónomos como sujetos activos y pasivos de la función recaudatoria", *Crónica Tributaria*, núm. 15, 1975.

HARO CREMADES, M.: "Recaudación en período voluntario", *Conferencias sobre Recaudación*, 1970.

MANTERO SAENZ, A.: *Procedimiento de la inspección tributaria*, I.E.F., 1979.

MARTÍN QUERALT, J.: "La suspensión de los procedimientos recaudatorios", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 7, 1975.

MARTÍN QUERALT, J.: "La suspensión de los procedimientos recaudatorios (procedimiento de apremio)", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 13, 1977.

PALAO TABOADA, C.: "Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de Inspección", H.P.E., núm. 21, 1973.

ROSSY, H.: "El Reglamento General de Recaudación", R.D.F.H.P., núm. 79, 1969.

SALES GARGALLO, F.: "Naturaleza sancionadora del recargo de prórroga", *Crónica Tributaria*, núm. 17, 1976.

SÁNCHEZ SERRANO, L.: "La llamada "rehabilitación" de créditos declarados incobrables", *Crónica Tributaria*, núm. 17, 1976.

SENTCHORDI SÁNCHEZ, E.: "Líneas generaless de la reforma recaudatoria", *Conferencias sobre recaudación*, 1970.

SERRERA CONTRERAS, P. L.: "Apremios administrativos y procesos de ejecución", R.D.F.H.P., núm. 104, 1973.

SOLCHAGA LOITEGUI, J.: "La suspensión del procedimiento de apremio", H.P.E., núm. 47, 1977.

SOLER ROCH, M. T.: *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, I.E.F., 1974.

TOMÁS BIOSCA, J.: "Recaudación en vía de apremio", *Conferencias sobre recaudación*, 1970.

TRUJILLO GONZÁLEZ, E.: "Prelación de la Hacienda Pública en el cobro de los créditos tributarios y las tercerías de dominio", *Crónica Tributaria*, núm. 17, 1976.

URIARTE ZULUETA, M. M.: "Los sujetos pasivos en el procedimiento recaudatorio", H.P.E., núm. 2, 1970.

B) *Derecho represivo tributario.*

ALBIÑANA, C.: "Infracciones y sanciones tributarias", R.D.F.H.P., núm. 54, 1964.

ALBIÑANA, C.: "Comportamientos dilatorios en la gestión tributaria", H.P.E., núm. 16, 1972.

ALVAREZ GENDÍN, S.: "Sobre la naturaleza de la infracción tributaria", *X Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1962.

ARGILES Y GARCÉS DE MARCILLA, J. L.: "El delito fiscal, *Crónica Tributaria*, núm. 25, 1978.

CÓRDOBA RODA, J.: "El delito fiscal", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 15/16, 1977.

FERNÁNDEZ BRETAÑO, J.: "El delito fiscal", R.D.F.H.P., núm. 135, 1978.

FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: "El delito fiscal en la Ley 50/1977", *Medidas urgentes de reforma fiscal*, I.E.F., vol. I, 1978.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, E.: "La condonación automática de sanciones tributarias", *Crónica Tributaria*, núm. 9, 1974.

FERNÁNDEZ MONTES, M.: "Imputabilidad, culpabilidad y causas de justificación (de la infracción tributaria)" *X Semana de Est. de Derecho Financiero*, 1962.

GARCÍA-TORRALBA, E.: "El elemento intelectual de la infracción tributaria", *Crónica Tributaria,* núm. 25, 1978.

GÓMEZ-DEGANO Y CEBALLOS-ZÚÑIGA, J. L.: "El delito fiscal", *Medidas urgentes de reforma fiscal,* vol. I, 1978.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "El delito fiscal en la Ley de medidas urgentes de reforma fiscal", R.D.F.H.P., núm. 135, 1978.

LÓPEZ BERENGUER, J.: "Las infracciones tributarias: concepto, naturaleza, clases y consecuencias", *IX Semana de Est. de Derecho Financiero,* 1961.

MANTERO SAENZ, A.: "Rectificación de liquidaciones, graduación de sanciones e intereses de demora", *Crónica Tributaria,* núm. 21, 1976.

MARTÍN GONZÁLEZ, C.: "La condonación graciable de sanciones tributarias", *Estudios de Derecho Tributario,* I.E.F., vol. II, 1979.

MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: "La reincidencia en la Ley General Tributaria", R.D.F.H.P., núm. 124/125, 1976.

PÉREZ ROYO, F.: "Infracciones y sanciones tributarias", I.E.F., 1972.

PÉREZ ROYO, F.: "La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal", *Medidas urgentes de reforma fiscal,* vol. I, 1978.

POZO LÓPEZ Y ARNAU ZOROA: "La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal", *Medidas urgentes de reforma fiscal,* vol. I, 1978.

POZO LÓPEZ Y ARNAU ZOROA: "Anotaciones sobre el delito fiscal", *Medidas urgentes de reforma fiscal,* vol. I, 1978.

POZO LÓPEZ, J. DEL: "Forma de computar el plazo en la reincidencia", *Crónica Tributaria,* núm. 19, 1976.

POZO LÓPEZ, J. DEL: "Ideas para una reforma del régimen sancionador tributario", *XXV Semana de Est. de Derecho Financiero,* 1977.

RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: "El nuevo delito fiscal", *Civitas, R.E.D.F.,* número 15/16, 1977.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "Notas sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, *IX Semana de Est. de Derecho Financiero,* 1961.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "Naturaleza de la infracción tributaria", *Hacienda y Derecho,* II.

SOLCHAGA LOITEGUI, J.: "La transmisibilidad *mortis causa,* de las sanciones tributarias pecuniarias", *Crónica Tributaria,* núm. 7, 1973.

SOLER ROCH, M. T.: "Transmisión *mortis causa* de sanciones en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas", *Crónica Tributaria,* número 7, 1973.

SERNA MASÍA, J.: "Los criterios para la graduación de las sanciones tributarias", *Estudios de Derecho Tributario,* I.E.F., vol. II, 1979.

TORRES LÓPEZ, V.: "Las causas de las infracciones tributarias", *IX Semana de Est. de Derecho Financiero,* 1961.

F) *Recursos administrativos.*

ANTÓN PÉREZ, J.: "Justicia administrativa y sistema tributario", núm. 16, 1972.

ATALIBA, G.: "Recursos jurídicos del contribuyente", R.D.F.H.P., núm. 153, 1981.

BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F.: "Efectos de las reclamaciones económico-administrativas", R.D.F.H.P., núm. 159, 1982.

BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F.: "Requisitos objetivos en el recurso económico-administrativo", R.D.F.H.P., núm. 154/155, 1981.

BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F,. *El recurso de reposición previo al económico-administrativo,* I.E.F., 1980.

BREÑA CRUZ, F.: "Los recursos de inclusión y exclusión indebida de contribuyentes", H.P.E., núm. 16, 1972.

CALVO ORTEGA, R.: "La unidad de los tribunales fiscales", *Memoria de la A.E.D.F. de 1976,* vol. III, Madrid, 1979.

CARRAL LARRAURI y ARIAS VELASCO: *Manual de Procedimientos Tributarios,* Ed. Santillana, Madrid, 1968.

CERVERA TORREJÓN, F.: "Consideraciones sobre el sistema de recursos propios de las estimaciones objetivas", H.P.E., núm. 16, 1972.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "La revisión de los actos tributarios en vía administrativa", R.D.F.H.P., núm. 122, 1976.

GONZÁLEZ PAEZ, E.: *Recursos y garantías del contribuyente,* I.E.F. Madrid, 1977.

GONZÁLEZ PÉREZ, J.: "El recurso de reposición previo al Económico-Administrativo", H.P.E., núm. 16.

HERRERA CASTEJÓN, L.: *Las Juntas Arbitrales de Aduanas,* I.E.F., Madrid, 1977.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "Análisis de la nueva normativa reguladora del recurso de reposición previo al económico-administrativo", H.P.E., núm. 60.

MENÉNDEZ DURÁN Y BAJO: "Los plazos en el procedimiento económico-administrativo", R.D.F.H.P., núm. 154/155, 1981.

NIEVES BORREGO, J.: *El proceso económico-administrativo de suspensión en el Derecho español,* I.E.F., 1975.

RUFIÁN LIZANA, D.: "Ambito objetivo del recurso de reposición previo al económico-administrativo. Algunas cuestiones", *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 35, 1982.

SAINZ DE BUJANDA, F.: Presentación de H.P.E., núm. 16, 1972.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, A.: *Proceso económico administrativo,* I.E.F., Madrid, 1978.

SERRERAS CONTRERAS, P. L.: *Lo económico-administrativo: Historia y ámbito,* Ed. I.G.O., Sevilla, 1966.

SERRERA CONTRERAS, P. L.: "El actual oscurecimiento de la L.G.T. La nueva regulación de lo económico-administrativo", R.D.F.H.P., núm. 162, 1982.

TURPIN VARGAS, J.: "Centenario del primer reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas", R.D.F.H.P., núm. 159, 1982.

TURPIN VARGAS, J.: "La suspensión de la ejecución del acto administrativo-fiscal en el recurso de reposición", R.D.F.H.P., núm. 162, 1982.

VIBORAS, J. A.: Sobre la reforma del procedimiento tributario en España (notas a un proyecto de ley)", *Crónica Tributaria,* núm. 34, 1980.

G) *Tributos estatales.*

a) *Impuesto sobre la renta de las personas físicas.*

ALBIÑANA, C.: *Tributación de las ganancias de Capital en España,* Ed. Guadiana, 1970.

APARICIO PÉREZ y FERNÁNDEZ JUNQUERA: "Los rendimientos del capital inmobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", R.D.F. H.P., núm. 159, 1982.

ARGÜELLO REGUERA y CORTES MARTÍNEZ: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* Ed. Pirámide, 1980.

BANACLOCHE, J.: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* Ministerio de Hacienda, 1982.

BANACLOCHE, J.: "Los sujetos pasivos y sus obligaciones en el I.R.P.F.", *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 17/18, 1978.

CAZORLA PRIETO, L. M.: "Reflexiones sobre la tramitación parlamentaria de la Ley del Impuesto sobre la Renta", *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 17/18, 1978.

CIANI, A.: "Ancora sull'unità impositiva dell'I.R.P.E.F.", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.,* 1980.

CLAVIJO, F.: *Los rendimientos de capital en el I.R.P.F.,* Civitas, Madrid, 1980.

CORRAL GUERRERO, L.: "La unidad familiar como sujeto fiscal", R.D.F.H.P., núm. 158, 1982.

COSCIANI, C.: "La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", R.D.F.H.P., núm. 151, 1981.

DRAKE, R.: "Concepto y composición de la renta en el I.R.P.F.", *Crónica Tributaria,* núm. 26, 1978.

EL AZAZ MARTÍNEZ, M. A.: "Algunas reflexiones acerca del mínimo exento en el I.R.P.F., *Crónica Tributaria,* núm. 36, 1981.

GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta,* Edersa, 1972.

FALSITTA, G.: *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi,* Padova, Cedam, 1978.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, E.: "La deducción por inversiones en el I.R.P.F.", *Crónica Tributaria,* núm. 36, 1981.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "¿Es constitucional el tratamiento dispensado a las rentas familiares por el I.R.P.F.? *Memoria de la A.E.D.F. 1980,* Madrid, 1981.

LÓPEZ NUÑO, M.: "Tratamiento fiscal de los incrementos irregulares de patrimonio a título lucrativo", R.D.F.H.P., núm. 154/155, 1981.

MENÉNDEZ, J.: "Consideraciones en torno al incremento sobre el patrimonio", R.D.F.H.P., núm. 154/155, 1981.

MERINO, J. M.ª: "La Estimación Objetiva Singular y las empresas en régimen de comunidad de bienes", R.D.F.H.P., núm. 160/161, 1982.

PALAO TABOADA, C.: "La tributación de las ganancias de capital y la justicia tributaria", H.P.E., núm. 9.

PALAO TABOADA, C.: "La unidad familiar como sujeto fiscal", *Memoria de la A.E.D.F., 1980,* Madrid, 1981.

PONT MESTRES, M.: "Análisis y aplicación del nuevo I.R.P.F.", *Civitas, R.E.D.F.,* Madrid, 1980.

POVEDA BLANCO, F.: "La estimación objetiva singular: comentario a su aplicación", R.D.F.H.P., núm. 158, 1982.

RODRÍGUEZ CATIVIELA, E. J.: "El procedimiento de inspección en la E.O.S.", R.D.F.H.P., núm. 159, 1982.

RODRÍGUEZ MIRANDA y SEMPERE RODRÍGUEZ: *Régimen fiscal de los incrementos y disminuciones de patrimonio,* Ed. del Foro, 1980.

RODRÍGUEZ, H.: "La familia y el impuesto sobre la renta de las personas físicas", R.D.F.H.P., núm. 162, 1982.

SALVADOR BULLON, H.: *La transparencia de sociedades,* Ed. Cirde, 1981.

SÁNCHEZ PINILLA, F.: *Notas al I.R.P.F.,* Inst. de Empresa, Madrid, 1982.

SOLER ROCH, M. T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al I.R.P.F.,", *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 25, 1980.

STAMPA SÁNCHEZ, L.: *Estudios sistemáticos del Impuesto sobre la Renta,* Edersa, 1980.

YEBRA, P.: *La justicia fiscal y el Impuesto sobre la Renta,* Universidad de Santiago de Compostela, 1975.

b) *Impuesto sobre sociedades.*

ABELLA, R.: "La deducción por inversiones en el impuesto sobre sociedades", R.D.F.H.P., núm. 154/155, 1981.

ALBIÑANA, C.: "Las nuevas fronteras del Impuesto sobre Sociedades", *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 27/28, 1980.

AMORÓS RICA, N.: "Ingresos computables y partidas deducibles", R.D.F.H.P., núm. 147, 1980.

ARAEZ, A.: "Aplicación del Impuesto de Sociedades", R.D.F.H.P., núm. 147, 1980.

BUIREU GUARRO, J.: *Impuesto sobre Sociedades,* Ministerio de Hacienda, 1981.

BUIREU GUARRO, J.: *Tratamiento contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades,* Inst. de Empresa, 1981.

DE LA RICA, J. R.: "Sujeto pasivo", R.D.F.H.P., núm. 147, 1980.

DE LA LASTRA, J.: "Tipos y deducciones de la cuota", R.D.F.H.P., núm. 147, 1980.

DE LA PEÑA, C.: "El Impuesto sobre Sociedades y las sociedades no residentes que realizan negocios en España", R.D.F.H.P., núm. 147, 1980.

DÍAZ DE BUSTAMANTE, L. M.ª: "Hecho imponible", R.D.F.H.P., núm. 147, 1980.

GÓMEZ-APARICI, R.: "Nuevos extraños contribuyentes por el Impuesto de Sociedades", *Crónica Tributaria,* núm. 34, 1980.

GONZÁLEZ GARCÍA, A. L.: *El impuesto sobre sociedades y el Plan General de Contabilidad,* Ministerio de Hacienda, 1980.

GONZÁLEZ, J.: "Valoración de ingresos y gastos", R.D.F.H.P., núm. 147, 1980.

LAGARES CALVO, M.: *El impuesto sobre sociedades. Aspectos polémicos,* I.E.F., 1973.

MORENO CEREZO, F.: *El impuesto sobre sociedades. Régimen General,* Ed. Pirámide, 1981.

PEÑA ALVAREZ, I.: "El Impuesto sobre sociedades", *Civitas, R.E.D.F.*, número 27/28, 1980.

PÉREZ, F.: "Incrementos y disminuciones patrimoniales", R.D.F.H.P., número 147, 1980.

TEJERIZO LÓPEZ: "Las empresas conjuntas", *Memoria de la A.D.E.F., 1979*, vol. I, Madrid, 1980.

ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Las aportaciones no dinerarias en el Impuesto de Sociedades, nueva aplicación al principio de estanqueidad", *Crónica Tributaria*, núm. 34, 1980.

c) *Impuesto sobre el patrimonio.*

AMORÓS DORDA, N.: "Impuestos Extraordinarios sobre el Patrimonio", R.D. F.H.P., núm." 135, 1978.

ARNAU ZOROA, F.: "Explotaciones económicas individuales y las sociedades como materia del Impuesto sobre el Patrimonio en España", *XXVI Semana de Est. de Derecho Financiero*, Madrid, 1979.

BANACLOCHE, J.: "Impuesto sobre el Patrimonio", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 15/16, 1977.

BREÑA CRUZ, F.: "El Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas", *Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, vol. I, I.E.F., 1977.

BREÑA CRUZ y GARCÍA MARTÍN: *El impuesto sobre el Patrimonio*, I.E.F., Madrid, 1980.

ESTEVE SERRANO, T. A.: "Desigualdad, Política Fiscal e Impuesto sobre el Patrimonio", R.D.F.H.P., núm. 145, 1980.

GARCÍA MARTÍN, J. A.: "El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas: Características estructurales básicas", *Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, vol. I, I.E.F., 1977.

MATEO, L.: "Valoración de activos patrimoniales por determinación directa en el Impuesto sobre el Patrimonio", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 24, 1979.

MIJOLE, J.: "Valores catastrales en bienes de naturaleza urbana e Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio", *Crónica Tributaria*, núm. 24, 1978.

MUÑOZ BAÑOS, C.: "Los depósitos bancarios y los certificados de depósitos: su evolución desde el Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal hasta el Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Patrimonio Neto", *Crónica Tributaria*, núm. 25, 1978.

NÚÑEZ VILLAVEIRÁN, R.: "Aspectos jurídicos del Impuesto sobre el Patrimonio", *XXVI Semana de Est. de Derecho Financiero*, Madrid, 1979.

SARMIENTO CASTAÑÓN, BANACLOCHE y GONZÁLEZ GARCÍA: *Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*, Ed. CISS, Bilbao, 1979.

SEVILLA SEGURA, J. V.: "El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas", *Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, vol. I, I.E.F., 1977.

SIMÓN ACOSTA, E.: "Valoración de participaciones sociales no cotizadas en Bolsa en el I.E.P." *Crónica Tributaria*, núm. 27, 1978.

SOLER ROCH, M.ª T.: "La unidad contribuyente en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas", *Civitas, R.E.D.F.*, número 15/16, 1977.

VICENTE-ARCHE, F.: "Notas en torno al nuevo Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 15/16, 1977.

ZURDO, J.: "Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas", *Crónica Tributaria*, núm. 24, 1978.

d) *Impuesto sobre sucesiones y donaciones.*

BANACLOCHE y REBOLLO: "Impuesto sobre las personas jurídicas (comprobación de valores)", R.D.F.H.P., núm. 87, 1970.

BASANTA DE LA PEÑA, J.: "Impuesto General sobre las sucesiones", R.D.F.H.P., núm. 65/66, 1966.

BENÍTEZ DE LUGO, F.: "La renuncia de la herencia en relación con el Impuesto General sobre las Sucesiones", R.D.F.H.P., núm. 109, 1974.

BENÍTEZ DE LUGO, F.: "El usufructo y los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales" R.D.F.H.P., núm. 110, 1974.

BOTELLA GARCÍA, A.: "El impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas", *Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 1977.

D'ALESSIO, V.: *L'imposizione sulle successioni testamentarie (Introduzione critiche)*, Jovene, Napoli, 1976.

DE BONO, C.: *L'imposta sulle successioni*, Giuffrè, Milano, 1973.

DEL VALLE, G.: "Estudios sobre las tarifas del impuesto de sucesiones", R.D.F.H.P., núm. 105, 1973.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "El impuesto general sobre las sucesiones", *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Madrid, 1977.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "La prescripción en el impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas", *Crónica Tributaria*, núm. 3.

MASTROCINQUE, R.: *Le imposte di successione*, Roma, 1970.

RECUERO, J. R.: "Exenciones y bonificaciones en relación con el Impuesto General sobre las Sucesiones", *Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, I.E.F., 1977.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, A.: "La comprobación de valores en los Impuestos sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones", *Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados*, I.E.F., 1977.

SENA, E.: "El impuesto sobre las sucesiones: naturaleza, fundamento y fines", *Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados*, I.E.F., 1977.

SERRANO, F.: *Le imposte sulle successioni*, U.T.E.T., Torino, 1974.

SERRERA CONTRERAS, P. L.: "Los excesos de adjudicación y de aportación en los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales", *Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, I.E.F., Madrid, 1977.

URIARTE Y ZULUETA, M. M.: "Los impuestos sobre las Sucesiones en España y en la C.E.E.", H.P.E., núm. 6/7, 1970.

VELASCO ALONSO, A.: *El impuesto sobre sucesiones y transmisiones patrimoniales*, Edersa, 1977.

ZURDO RUIZ AYÚCAR, J.: *El impuesto sobre sucesiones y donaciones*, I. E. Económicos, 1981.

e) *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

CAZORLA PRIETO. L. M.ª: *Tributación de las operaciones societarias*, I.E.F., 1982.

BAS Y RIVAS, F.: *Derechos reales en las sociedades y valores mobiliarios*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1955.

BAS Y RIVAS, F.: *Impuesto de Derechos reales y de transmisiones de bienes*, Edersa, Madrid, 1960.

BENÍTEZ DE LUGO, F.: "Naturaleza y contenido del impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", *Crónica Tributaria*, núm. 36, 1981.

DORAVO, L.: "Tributación de los arrendamientos urbanos por los Impuestos Generales del Tráfico de Empresas y Transmisiones Patrimoniales", R.D.F.H.P., núm. 160/161, 1982.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y la regularización de balances", *Impuesto sobre Sucesiones, Trans. Patr. y A.J.D.*, I.E.F., vol. II, 1977.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Madrid, 1980.

MATEU-ROS, R.: "Interpretación conflictiva de la nueva legislación del Impuesto sobre Trans. Patr. y A. J. D.", *Crónica Tributaria*, núm. 36, 1981.

MENÉNDEZ, J.: "Del impuesto de transmisiones patrimoniales al ITE", R.D. F.H.P., núm. 158, 1982.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.: *Las sociedades en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, I.E.F., 1975.

NIEVES, J.: "Las subvenciones y los auxilios financieros de carácter privado ante el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales", I.E.F., vol. II, 1977.

RODRIGO RUIZ, M. A.: "La tradición como requisito del devengo en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales", H.P.E., núm. 60, 1979.

TEJERIZO, J. M.: "Principios que informan el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales", H.P.E., núm. 56, 1979.

TEJERIZO, J. M.: "La influencia de la forma documental en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 3, 1974.

VICENTE-ARCHE, F.: "Contribución al análisis de la imposición española sobre el tráfico patrimonial", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 2, 1974.

VEGA HERRERO: "Las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales", H.P.E., núm. 74, 1982.

f) *Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, Impuestos Especiales e Impuesto de Lujo.*

ARIAS VELASCO, J.: "Impuesto sobre el Lujo: La determinación de la base imponible", *Crónica Tributaria*, núm. 1.

ARIAS VELASCO, J.: "Impuesto sobre el Lujo: La legitimación para reclamar en la vía económico-administrativa", *Crónica Tributaria*, núm. 5.

ARIAS VELASCO, J.: "Impuesto sobre el Lujo: La legitimación para impugnar disposiciones de carácter general: Estimación de bases imponibles", *Crónica Tributaria,* núm. 14.

ARIAS VELASCO, J.: *Impuesto sobre el Lujo,* Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, I.E.F., 1974.

BANACLOCHE, J.: "Procedimientos de exacción y obligaciones formales en el I.G.T.E.", H.P.E., núm. 29.

BANACLOCHE, J.: "Los minoristas y el I.T.E.", *Crónica Tributaria,* núm. 36, 1981.

BANACLOCHE, J.: *Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas,* Ministerio de Hacienda, 1981.

BANACLOCHE, J.: *Manual del I.G.T.E.,* Escuela Inspección Financiera, 1977.

BANACLOCHE, J.: *Las exenciones en el Impuesto de Tráfico,* Edersa, 1974.

BRAVO LOZANO, M. A.: "Las operaciones de los fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas en el I.G.T.P.", H.P.E., núm. 29.

CORELLA AZNARES y BOSCH SINTES: "Impuestos especiales y monopolios fiscales en España y en el Mercado Común", H.P.E., núm. 6/7, 1970.

CORELLA, I.: "La imposición sobre el petróleo y la política energética", H.P.E., núm. 71, 1981.

DE LA LAMA, L. J.: "Impuesto sobre el Lujo", R.D.F.H.P., núm. 129, 1977.

DORAVO, L.: "Tributación de los arrendamientos urbanos por los Impuestos Generales del Tráfico de Empresas y Transmisiones Patrimoniales", R.D.F.H.P., núm. 160/161, 1982.

DUCK, L.: "Los impuestos especiales en las Comunidades Europeas", H.P.E., núm. 71, 1981.

DURA GÓMEZ, R.: "Impuesto sobre el Lujo: determinación del hecho imponible", *Crónica Tributaria,* núm. 7.

DURA GÓMEZ, R.: "Progresividad e impuesto de Lujo", *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 2, 1974.

ESEVERRI, E.: "El fabricante en el I.G.T.E.", *Civitas, R.E.D.F.* núm. 19, 1976.

ESEVERRI, E.: "El comerciante minorista y su significado en el I.G.T.E., *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 8 1975.

FERREIRO LAPATZA: "Los impuestos especiales en el ordenamiento jurídico de nuestro sistema tributario", H.P.E., núm. 71, 1981.

GONZÁLEZ GARCÍA: "Pasado, presente y futuro del impuesto sobre alcoholes", H.P.E., núm. 71, 1981.

HERNÁNDEZ DE LA TORRE, C.: "Los impuestos sobre el lujo en el marco de la C.E.E. y en España: situación actual y perspectivas", H.P.E., núm. 6/7, 1970.

LASARTE, J.: "Impuesto de Lujo: Efectos del incumplimiento de un plazo reglamentario de solicitud de exención", *Crónica Tributaria,* núm. 8.

LÓPEZ BERENGUER, J.: *Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas,* Deusto, 1968.

MENÉNDEZ, J.: "Del impuesto de transmisiones patrimoniales al ITE", R.D.F. H.P., núm. 158, 1982.

ORTIZ GUTIÉRREZ, R.: "La pequeña y mediana empresa ante el I.G.T.E.", R.D.F.H.P., núm. 110, 1974.

QUADRA SALCEDO, T.: "Posible inconstitucionalidad de la Ley de Impuestos especiales (inconstitucionalidad y principio de interpretación de la Ley conforme a la Constitución)", *Civitas, R.E.D.A.*, núm. 28, 1981.

SOLANA VILLAMOR, F.: "Análisis cuantitativo de los impuestos especiales", H.P.E., núm. 64.

VARELA SÁNCHEZ, H.: La progresividad en el Impuesto sobre el Lujo", *XIII Semana de Est. de Derecho Financiero.*

g) *Impuesto sobre el Valor Añadido.*

AMATUCCI, A.: "Struttura ed effetti della faltispecie contenuta nelle norme istitutive dell'IVA", *Riv., Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1976.

BERLIRI, A.: *L'imposta sul valore aggiunto. Studi e scritti vari*, Giuffrè, Milano, 1971.

BOSELLO, F.: "Il procedimento di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1977.

BOSELLO, F.: "Apunti sulla struttura giuridica dell'IVA", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1978.

BOSELLO, F.: *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici.* Ed. CLUEB, Bologna, ed. provvisoria.

CALLE SAIZ, R.: "Métodos para determinar el valor añadido", *XVII Semana de Est. de D. Financiero.*

CALLE SAIZ, R.: *El Impuesto sobre el valor añadido y la C.E.E.*, I.E.F., Madrid, 1968.

CALLE SAIZ, R.: "La empresa española ante el IVA", R.D.F.H.P., núm. 157/II, 1982.

COLMENAR VALDÉS, S.: "El derecho a la deducción en el Impuesto sobre el valor añadido", núm. 157/II, 1982.

COSCIANI, C.: "L'imposta sul valore aggiunto", Ed. Ricerche, Roma, 2.ª ed., 1968.

CROXATO, G. C.: "La configuración jurídica del IVA: algunos aspectos y problemas", R.D.F.H.P., núm. 162, 1982.

DE LUIS, F.: "Alternativas que ofrece el IVA", H.P.E., núm. 29.

DEROUIN, P.: *La taxe sur la valeur ajoutée dans la CEE.*, Ed. Júpiter, Ed. de Navane, París, 1977.

DORSA, A.: *L'imposizione sul valore aggiunto*, Cedam, Padova, 1967.

FANTOZZI, A.: "Presupposti e soggetti passivi dell'IVA", *Dir. Prat. Trib.*, 1972.

FANTOZZI, A: "Profili giuridici dell'IVA", *La riforma tributaria*, ISLE, Milano, 1971.

FANTOZZI, A.: "Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'IVA", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*

FEDELE, A.: "Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'IVA", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1973.

FIORILLO, A. M.: "Cessioni e prestazioni senza imposta sul valore aggiunto ad esportatori", Jovene, Napoli, 1980.

GARCÍA-MARGALLO MARFIL, J. M.: "Las pequeñas empresas y el IVA", H.P.E., núm. 63, 1980.

GARCÍA-MARGALLO MARFIL, J. M.: "El futuro de la imposición indirecta en España, El IVA", H.P.E., núm. 29, 1974.

INGROSSO, M.: "Le operazioni imponibili ai fini dell'IVA", *Dir. Prat. Trib.*, 1973.

MAFFEZZONI, F.: "Nozione di valore aggiunto imponibile e profili costituzionale della relativa imposta", *Dir. Prat. Trib.*, 1970.

MAÑAS LÓPEZ, J.: "La prorrata en el tiempo y en el espacio", *XVII Semana de Est. de Derecho Financiero.*

MINERVINI, G.: "Il presupposto soggettivo della obbligazione IVA (Annotazione di un cultore del diritto privato)", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1973.

NÚÑEZ-VILLAVEIRAN OVILO, R.: "Consideración general de las exenciones en el IVA", R.D.F.H.P., núm. 157/I, 1982.

ORTIZ GUTIÉRREZ, R.: "Los sujetos pasivos del IVA", R.D.F.H.P., núm. 157/I, 1982.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Razones de técnica fiscal para la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido en España", R.D.F.H.P., núm. 157/II, 1982.

PERRONE CAMPANO, R.: *L'IVA. Disciplina legislativa ed effecti. Spunti ricostruttivi*, Jovene, Napoli, 1977.

SANMARTINO, S.: "Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA", Giuffrè, Milano, 1975.

SESSA, G.: "Il problema delle esenzioni nell'IVA", *Riv. della Guardia di Finanza*, núm. 5, 1968.

SOTO GUINDA, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Sus efectos económicos*, I.E.F., 1978.

TABELLINI: *I professionisti e l'IVA*, Giuffrè, Milano, 1973.

h) *Renta de aduanas y contrabando.*

ANGUELLO BERMÚDEZ, L.: "Las infracciones de contrabando en la Ley General Tributaria", *Estudios de Derecho Tributario*, I.E.F., vol. II, 1979.

BONET MARCO, E.: "La nomenclatura de Bruselas", H.P.E., núm. 49, 1977.

BOTELLA LÓPEZ DEL CASTILLO e INGELMO PINILLA: "El tráfico de perfeccionamiento y su influencia en la competitividad de los productos españoles", H.P.E., núm. 49, 1977.

CASES, A.: "Derecho sancionador, contrabando; coautoría; aplicación indebida de circunstancia agravante; comiso improcedente", R.D.F.H.P., número 89, 1970.

CASES, A.: "Contrabando: sobre el cumplimiento doble de la misma condena; la regla "non bis in idem" y otras de observación expresa", R.D.F. H.P., núm. 96.

CORTES DOMÍNGUEZ, M.: "Aspectos de la relación aduanera", R.D.F.H.P., núm. 51.

CORRAL GUERRERO, L.: "El "draw-back" y el Derecho Financiero", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 14, 1974.

CORRAL GUERRERO, L.: "La desgravación fiscal a la exportación y el Derecho Financiero (I): Doctrina", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 6, 1975.

CORRAL GUERRERO, L.: "La desgravación fiscal a la exportación y el Derecho Financiero (II): Derecho positivo", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 7, 1975

DE AROCENA, F.: "Los delitos de contrabando en el Proyecto de Código Penal", *Crónica Tributaria*, núm. 32.

DE VICENTE, B.: "El proteccionismo aduanero español", H.P.E., núm. 49, 1977.

DE VICENTE, B.: "Exportación", *Estudios Aduaneros*, I.E.F., 1974.

FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, F. J.: "Un largo debate: los ajustes fiscales en frontera", *Boletín de Estudios Económicos*, Bilbao, núm. 77, 1969.

GARRE, F.: "Imputación, mercancía, territorio", *Estudios Aduaneros*, I.E.F., 1974.

GARCÍA ARANDA, M.: "La desgravación fiscal a la exportación", *Información Comercial Española*, núm. 45, 1971.

LAMPREAVE, J. L.: "Los sujetos de la relación aduanera", R.D.F.H.P., núm. 90, 1970.

MÁRQUEZ, A.: "La responsabilidad patrimonial del Estado en materia aduanera", *Crónica Tributaria*, núm. 32.

MÁRQUEZ, A.: "Importación temporal, admisión temporal, reposición, drawback", *Estudios Aduaneros*, I.E.F., 1974.

MÁRQUEZ, A.: *Renta de Aduanas*, Edersa, 1979.

MÁRQUEZ, A.: "El Derecho Aduanero español: su aproximación e integración en el Derecho Aduanero europeo", *Civitas, R.E.D.F.*, núm.10.

MÁRQUEZ, A.: "Naturaleza jurídica de las normas sobre modificaciones arancelarias", *Crónica Tributaria*, núm. 14.

MÁRQUEZ, A.: "Impuesto aduanero e Impuesto fiscal", *Crónica Tributaria*, núm. 8.

MUÑOZ, F.: "Los sujetos en el Derecho aduanero", *Estudios Aduaneros*, I.E.F., 1974.

PÉREZ DEL BRICIO, C.: "Exenciones y bonificaciones en el régimen arancelario español", *XI Semana de Est. de Derecho Financiero*, Madrid, 1964.

PÉREZ DEL BRICIO, C.: "Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y Desgravación Fiscal a la Exportación", *Economía Financiera*, núm. 2, 1964.

PÉREZ ROYO, F.: *La desgravación fiscal a la exportación*, Publicaciones de la Universidad de Sevilla, Sevilla, 1969.

RODRÍGUEZ DEVESA, J. M.: "Contrabando y defraudación", *Nueva Enciclopecia Jurídica*, Ed. Seix, Barcelona, 1953.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I.: "La problemática aduanera en la CEE.", H.P.E., núm. 49, 1977.

SAINZ MORENO, F.: "La "reformatio in peius" en materia de contrabando", R.A.P., núm. 96, 1975.

H) *Comunidades Autónomas.*

ALBIÑANA, C.: "La financiación de las Comunidades Autónomas Vasca y Catalana", *Rev. del Departamento de Derecho Político*, UNED. núm. 5, 1979-80.

ALBIÑANA, C.: "La armonización de las potestades tributarias regionales en España", D. A., núm. 181, 1979.

APARICIO PÉREZ, A.: "Fundamento constitucional de la Hacienda regional en el ordenamiento jurídico italiano", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 13, 1978.

CALVO ORTEGA, R.: "La financiación de las regiones", *Las autonomías regionales*, Instituto Nacional de Prospectiva, Madrid, 1977.

CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo de las C.C.A.A.*, Granada, 1981.

CASTELLO Y LLUCH: "La Hacienda de la Generalidad y la L.O.F.C.A.", R.E. H.L., núm. 33, 1981.

CAZORLA PRIETO, L. M.: "Incidencia de la nueva Constitución en la legislación territorial tributaria", *Hacienda y Constitución*, I.E.F., 1980.

CAZORLA PRIETO, L. M.: "La Hacienda de las Administraciones públicas españolas en la Constitución", H.P.E., núm. 59, 1979.

COLOM, J.: "La Hacienda de la Generalidad después del período transitorio", R.E.H.L., núm. 33, 1981.

CONDES ANGUITA, J. L.: "La cesión de impuestos estatales como fuente de financiación de las C.C.A.A.", R.E.H.L., núm. 30, 1980.

COCOZZA: *Autonomía finanziaria regionale e coordinamento*, Nápoles, 1979.

DE JUAN Y PEÑALOSA: "El principio de solidaridad interregional. El principio de solidaridad y la regionalización de los impuestos", *Doc. Administrativa*, núm. 181, 1979.

DEL POZO, J.: "La Hacienda de la Generalidad en el Estatuto de Cataluña", *Rev. Econ. H. Local*, 1980.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ y OTROS: "Los servicios públicos fundamentales en la L.O.F.C.A.", *Rev. Est. Regionales*, núm. 7, 1981.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: "La compensación interterritorial en la R.F.A", P. y G. P. núm. 3, 1979.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: "Hacienda Pública y Autonomía en la Ley Fundamental de Bonn", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 13, 1978.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: "La financiación de las Autonomías", *La España de las Autonomías*, Espasa-Calpe, Madrid, 1981.

IGLESIAS, A.: "El marco de la Hacienda Regional en España", *Crónica Tributaria*, núm. 32.

LASARTE, J.: "La financiación de las C.C.A.A.", *Doc. Adm.*, núm. 181, 1979,

LASARTE, J.: "La financiación de las Comunidades Autónomas", *Documentación Administrativa*, núm. 181, 1979.

LASARTE ALVAREZ, J.: "Potestad legislativa y poder tributario de las C.C.A.A.", *La constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II, I.E.F., 1979.

LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: "Comentarios a la L.O.F.C.A.", H.P.E., núm. 65, 1980.

LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: "La financiación de las C.C.A.A. mediante la participación en los impuestos estatales", *Crónica Tributaria*, núm. 36, 1981.

LÓPEZ NIETO y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ: "La solidaridad y el desarrollo regional en la Constitución y en la L.O.F.C.A.", *La España de las Autonomías*, Tomo II, Espasa-Calpe, 1981.

MARTÍN QUERALT, J.: "La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía", H.P.E., núm. 59, 1979.

MARTÍNEZ TOMÁS, A.: Consideraciones sobre Hacienda regional y nacional", P. y G. P., núm. 7, 1980.

MORETTI, G. C.: *La potestà finanziaria delle Regioni,* Nápoles, 1972.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.: "La financiación de las regiones en España", R.H.A. y L., núm. 35, 1982.

OLSON, M.: "Principios generales ilustrativos a la hora de descentralizar el Gobierno, con especial referencia a las Comunidades Autónomas en España", P. y G. P., núm. 10, 1981.

PALAO TABOADA, C.: *La Hacienda regional y el Proyecto de Constitución,* Zaragoza, 1978.

PEDRÓS, A.: "La Hacienda de la Generalidad en el período transitorio", R.E.H.L., núm. 33, 1981.

SIMÓN ACOSTA, E.: "La proyectada autonomía financiera regional", *Estudios sobre el Proyecto de Constitución,* Centro Estucios Constitucionales, 1978.

SIMÓN ACOSTA, E.: "La financiación de las regiones en función de los bienes y servicios de provisión regional", *Documentación Administrativa,* núm. 181, 1979.

SIMÓN ACOSTA, E.: *La autonomía financiera de las regiones,* Cáceres, 1978.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "La deuda pública de las Comunidades Autónomas", *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 23, 1979.

VEGA HERRERO, M.: "El reparto de las competencias financieras en Italia: La financiación de las regiones", *Documentación Administrativa,* número 181, 1979.

I) *Haciendas Locales.*

ALBIÑANA, C.: "Las Haciendas municipales en el Estado de las autonomías", *Autonomía y financiación de las Haciendas municipales,* I.E.F., 1982.

ALBIÑANA, C.: "Contribución Urbana: Plan de ordenación o realidad", *Crónica Tributaria,* núm. 7.

ALBIÑANA, C.: "La renta catastral urbana según el Tribunal Supremo", *Crónica Tributaria,* núm. 13.

ALBIÑANA, C.: "El contorno extratributario de la contribución rústica", *Tributación de las Rentas Agrarias,* Estudios de Hacienda Pública, I.E.F., Madrid, 1975.

ALBIÑANA, C.: "La cuota por beneficios del Impuesto Industrial", R.D.F.H.P., núm. 65/66, 1966.

ALBIÑANA, C.: "Historia y objeto imponible", Estudio preliminar a Drake, *Impuesto Industrial. Licencia Fiscal,* E.D.F., Madrid, 1975.

AMORÓS, N.: "Contribución Territorial Rústica y Pecuaria", R.D.F.H.P., número 89, 1970.

AMORÓS, N.: "El Impuesto municipal de radicación", R.E.H.L., núm. 17, 1976.

AMORÓS, N.: "Impuesto municipal sobre radicación", R.E.A.L., núm. 20, 1977.

AMORÓS, N.: "Impuesto Municipal sobre la publicidad", R.E.H.L., núm. 20. 1977.

ARANA ARRIETA, A.: "El arbitrio municipal de Plus Valía de los terrenos", R.E.V.L., núm. 3, 1942.

ARROYO GARCÍA, J. y OTROS: *La práctica de la plusvalía*, I.E.A.L., Madrid, 1975.

BANACLOCHE, J.: "Impuesto sobre gastos suntuarios", R.E.H.L., núm. 20, 1977.

BANACLOCHE, J.: "Algunos comentarios sobre autonomía local", R.E.H.L., núm. 32, 1981.

BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: "Impuesto Industrial. Licencia Fiscal. Administración y jurisdicción", *Crónica Tributaria*, núm. 13.

CALVO ORTEGA, R.: "Medio siglo de Hacienda municipal: del Estatuto al Proyecto de 1974", H.P.E., núm. 35, 1975.

CALVO ORTEGA, R.: "Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos", *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1972.

CALLE SAIZ, R.: "El sistema de tributación de los rendimientos de la tierra de España", M.A.E.D.F., 1970.

CAYÓN GALIARDO, A.: "Reflexiones sobre el Impuesto Municipal de Plusvalías y la reforma de las Haciendas Locales de 1975", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 31, 1981.

COLOM NAVAL, J.: "Tendencias en la evolución de la fiscalidad local europea como base para la reforma de la española". *Autonomía y financiación de las Haciendas municipales*, I.E.F., Madrid, 1982.

COSTA BERTA, M.: "Gasto Público y Haciendas Locales: situación actual y perspectivas de futuro", *Autonomía y financiación de las Haciendas municipales*, I.E.F., 1982.

COLOM NAVAL, J.: "La fiscalidad metropolitana", H.P.E., núm. 54, 1980.

CAÑADAS RIBES, L.: "Problemática actual de la recaudación tributaria local", *Autonomía y financiación de las Haciendas municipales*, I.E.F., 1982.

CORTES DOMÍNGUEZ, M.: "El concepto de explotación agrícola en la Ley de Reforma tributaria de 11 de junio de 1964", *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 97, 1965.

CORRAL GUERRERO, L.: "El impago del impuesto municipal de circulación", *Crónica Tributaria*, núm. 6.

DE ROVIRA MOLA, A.: "La coordinación de la gestión tributaria ante la autonomía financiera municipal: problemática y perspectivas", *Autonomía y financiación de las Haciendas municipales*, I.E.F., 1982.

DEL POZO, J.: El impuesto municipal sobre gastos suntuarios", Análisis de sus normas reguladoras, *Crónica Tributaria*, núm. 21, 1977.

DEL POZO, J.: "El impuesto municipal sobre gastos suntuarios en la Ley de Bases del Estatuto de Régimen Local", R.E.H.L., núm. 17, 1976.

DEL POZO, J.: "Las Haciendas Municipales en un régimen de autonomía o descentralización financiera", H.P.E., núm. 63.

D'OCON, J.: "La bonificación del noventa por ciento de la cuota del tributo sobre incremento de valor de los terrenos respecto a las viviendas de protección oficial", R.E.H.L., núm. 32, 1981.

D'OCON, J.: "Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos", R.E.H.L., núm. 21, 1977.

D'OCON, J.: "Consideración de los espacios dedicados a actividades de construcción en el Arbitrio de Radicación (especial referencia a Madrid)", R.E.H.L., núm. 13, 1975.

DOMÍNGUEZ DEL BRÍO, F.: "Selección de algunas dimensiones para el estudio del marco técnico de la reforma de las finanzas locales", *Autonomía y financiación de las Haciendas municipales*, I.E.F., 1982.

DOMINGO SOLANS, E.: "La reforma de la Hacienda municipal por Flores de Lemus", H.P.E., núm. 42/43, 1976.

DOMINGO SOLANS, E.: "Propuesta de Adolph Wagner sobre imposición municipal", *Autonomía y financiación de las Haciendas municipales*, I.E.F., 1982.

DRAKE DRAKE, R.: "Las actividades comerciales y de servicios de la cuota de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial", *Conferencias sobre licencia fiscal del impuesto industrial*, Madrid, 1962.

DE LA FUENTE RODRÍGUEZ, I.: "La licencia fiscal en la Industria del papel", *Conferencia sobre licencia fiscal del Impuesto industrial*, Madrid, 1962.

DRAKE, R.: *Impuesto Industrial. Licencia Fiscal*, Edersa, 1975.

DRAKE, R.: "La pequeña y mediana empresa en el Impuesto Industrial", R.D.F.H.P., núm. 110, 1974.

DRAKE, R.: *Impuesto Industrial. Licencia Fiscal*, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1975.

ENTRENA PALOMERO, C.: "El Impuesto municipal sobre la radicación", *Crónica Tributaria*, núm. 23, 1977.

ESPINO GRANADO, J.: "El sujeto pasivo del arbitrio de plusvalía en las transmisiones a título oneroso", R.E.V.L., núm. 196, 1977.

PANTOZZI, A.: "Ancora in tema di realizzazione delle plusvalenze", *Riv. Dir. Fin. e Sc. delle Fin.* vol. XXIV, Parte I, Milano, 1965.

FERNÁNDEZ ESCALERA, L.: "Contribución territorial urbana", *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana*, Lex Nova, 1982.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Cuota proporcional de la Contribución Rústica: Aparcería y financiación de terrenos", *Crónica Tributaria*, núm. 26, 1978.

FLETCHER Y FORTH: *Les finances locales*, París, 1977.

FLORES MICHO, R.: "La tasa de equivalencias de plusvalías y las sociedades mercantiles", *R. D. Privado*, año 1956.

FORNESA RIBÓ, R.: "Impuesto municipal sobre publicidad", R.E.H.L., núm. 17, 1976.

GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Contribución territorial, rústica y pecuaria", R.D.F. H.P., núm. 65/66, 1966.

GARCÍA AÑOVEROS, LASARTE y PÉREZ ROYO: *Las Haciendas locales en España (1940-1965)*, Madrid, 1967.

GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Sugerencias para un planteamiento general de las Haciendas locales en España", H.P.E., núm. 35.

GARCÍA MARTÍN, J. A.: *Contribución territorial rústica y pecuaria.* Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, 1976.

GERELLI, E. (a cura di): *Per la riforma della finanza locale*, Il Mulino, Bologna, 1981.

GONZÁLEZ, M.: "Revisión de la renta de los arrendamientos urbanos a la luz de la nueva reforma tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 35.

GONZÁLEZ PÁEZ, E.: "Los beneficios fiscales de las leyes del suelo y de los centros y zonas de interés turístico en la C.T.U.", *Crónica Tributaria*, núm. 34, 1980.

GONZÁLEZ PÉREZ, E.: Exención temporal en la contribución urbana de instalaciones para fomento del deporte en las empresas", *Crónica Tributaria*, núm. 36, 1981.

GONZÁLEZ PÉREZ, J.: "La liquidación de la tasa de equivalencia a las sociedades civiles y mercantiles", R.E.V.L., núm. 99, 1958.

HERCILLA TRILLA, J. M.: "El impuesto sobre solares", *Fiscalidad Municipal sobre la propiedad urbana*, Ed. Lex Nova, 1982.

JEREZ JUAN, M.: "La Licencia Fiscal en la Industria Química", *Conferencias sobre licencia fiscal del Impuesto industrial*, Madrid, 1962.

LÓPEZ DE ANDÚJAR Y GIL DE ARANA, J.: "La Licencia Fiscal en las actividades extractivas e industriales, con especial consideración de las de producción y distribución de energía", *Conferencias sobre licencia fiscal del Impuesto Industrial*, Madrid, 1962.

LOZANO SERRANO, C.: "Control de la Hacienda municipal por el Estado y las Comunidades Autónomas", *Autonomía y financiación de las Haciendas municipales*, I.E.F., 1982.

LOZANO SERRANO, C.: "La autonomía municipal en materia de gastos: tendencias del ordenamiento", P. y G. P., núm. 12, 1982.

LOZANO SERRANO, C.: *Las subvenciones del Estado a los municipios*, I.E.A.L., 1981.

MARTÍN, M.: "Algunas consideraciones sobre el régimen de autonomías locales", R.E.H.L., núm. 32/33, 1981.

MARTÍN MATEO, R.: "El Municipio y su Hacienda", R.A.P., núm. 40, 1963.

MARTÍN MATEO, R.: "La Plusvalía. Estudio de Derecho comparado", *R. Derecho Urbanístico*, núm. 68.

MARTÍN SAMPEDRO, J. M.: "El impuesto municipal sobre la circulación de vehículos", R.E.H.L., núm. 15, 1975.

MARTÍN SAMPEDRO, J. M.: "Impuesto municipal sobre gastos suntuarios y sobre publicidad", R.E.H.L., núm. 19, 1977.

MARTÍN SAMPEDRO, J. M.: *Haciendas Locales*, 2.ª Ed. Edersa, Madrid, 1980.

MARTÍN SAMPEDRO, J. M.: "Relaciones entre la L.R.L. y la Ley del suelo en cuanto se refiere al impuesto sobre solares", R.E.H.L., núm. 21, 1977.

MENÉNDEZ MORENO, A.: "El impuesto municipal sobre la radicación", *Fiscalidad Municipal sobre la propiedad urbana*. Ed. Lex Nova, 1982.

MEXÍA ALGAR, J.: "La Ley del Suelo y la Contribución urbana. Examen de las últimas disposiciones sobre este tributo", *Crónica Tributaria*, núm. 26, 1978.

MOLES Y ROCA, P.: "La licencia fiscal como tributo local", *Autonomía y financiación de las Haciendas municipales*, I.E.F., 1982.

MONTANÉ MARTÍNEZ, J. M.: "Financiación del déficit de los transportes públicos de superficie y otros servicios municipalizados", *Fiscalía municipal sobre la propiedad urbana*, Lex Nova, 1982.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.: "El impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos", *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana*, Ed. Lex Nova, 1982.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.: "La base imponible en el Arbitrio de Plusvalía", R.E.H.L., núm. 15, 1975.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.: "Licencia fiscal del Impuesto Industrial y Ley de Hidrocarburos", *Crónica Tributaria,* núm. 14.

MUÑOZ PALOMINO, R.: "La licencia fiscal en la industria del papel", *Conferencias sobre licencia fiscal del Impuesto Industrial,* Madrid, 1962.

NIEVES BORREGO: "La autonomía tributaria de las Corporaciones locales", *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 4, 1974.

OSCULATI Y SEGRE: "Proposta per la riforma della finanza locale", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.,* 1980.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Notas sobre el nuevo impuesto municipal sobre solares", R.E.H.L., núm. 18, 1976.

PERULLES BASSAS, J. J.: "Las actividades empresariales en el sistema tributario español", *Conferencias sobre licencia fiscal del Impuesto Industrial,* Madrid, 1962.

POLA Y REY (a cura di): *Finanza locale e finanza centrale,* Il Mulino, Bologna, 1978.

RAMALLO MASSANET, J.: *El sistema financiero de las Corporaciones locales en el Derecho Alemán,* Madrid, 1976.

REVUELTA GARCÍA, B.: "La Industria del Espectáculo en la Cuota de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial", *Conferencias sobre la licencia fiscal del Impuesto Industrial,* Madrid, 1962.

RODRÍGUEZ GARCÍA, PONS GONZÁLEZ y ESTEBAN RODRÍGUEZ: *Impuesto municipal de plusvalía,* Ed. Hesperia, Jaén, 1981.

RODRÍGUEZ MORO, N.: "La exención del apartado f) del art. 520 de la L.R.L. a efectos del arbitrio de Plusvalía", R.E.V.L., núm. 164, 1969.

RODRÍGUEZ MORO, N.: *Impuesto Municipal de Plusvalía,* Abella, Madrid, 1965.

ROSELLO BLANQUER, F.: "La Licencia Fiscal en la actividad minera", *Conferencias sobre licencia fiscal del Impuesto Industrial,* Madrid, 1962.

RUIZ-BEATO BRAVO, J.: "La Hacienda municipal en España", *Autonomía y financiación de las Haciendas municipales,* I.E.F., 1982.

RUIZ-BEATO BRAVO, J.: "Impuesto municipal sobre la radicación", *Crónica Tributaria,* núm. 17.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "Estructura legal de presupuesto objetivo de la licencia fiscal", *Conferencias sobre licencia fiscal del Impuesto Industrial,* Madrid, 1962.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "La imposición municipal", *Hacienda y Derecho,* VI, Madrid, 1973.

SÁNCHEZ MARTÍN, A.: "El arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos y la RENFE", R.E.V.L., núm. 203, 1979.

SEBASTIÁN HERRADOR, M.: "El impuesto de Licencia Fiscal como procedimiento de determinación de ingresos". *Conferencias sobre licencia fiscal del Impuesto Industrial,* Madrid, 1962.

SEGRE, G.: *Governo locale, autonomia, dipendenza finanziaria,* Milán, 1979.

SILVA, J.: *Tratado del Impuesto Municipal de Plusvalía,* Ed. Bosch, 1950.

SIMÓN ACOSTA, E.: "El principio de suficiencia en la Hacienda Local", *Autonomía y financiación de las Haciendas municipales,* I.E.F., 1982.

SIMÓN ACOSTA, E.: "Tasas municipales", *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana,* Lex Nova, 1982.

SIMÓN ACOSTA, E.: "El impuesto municipal sobre la radicación", H.P.E., número 54, 1978.

SPAVENTA-VINCENZO, V.: "Vecchia e nuova INVIM: Un'analisi critica e alcune proposte alternative", *Riv. Dir. Fin. e Sc delle Fin.* núm. 3, 1980.

SUBIRACH, J. M.: "El arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, exacciones y pruebas", R.E.V.L., núm. 23, 1978.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "Futuro de la fiscalidad municipal", *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana,* Lex Nova, 1982.

TRUJILLO GONZÁLEZ, E.: "Aspectos de apremio de la imposición de automóviles", *Crónica Tributaria,* núm. 8.

TURPIN VARGAS, J.: "La contribución urbana", R.D.F.H.P., núm. 41, 1961.

TURPIN VARGAS, J.: "La contribución urbana", R.D.F.H.P., núm. 65/66, 1966.

TURPIN VARGAS, J.: *Manual de Contribución Urbana,* Edersa, 1965.

VARIOS: *Conferencias sobre Licencia Fiscal del Impuesto Industrial.* Cámara Oficial de la Industria de Madrid, Madrid, 1962.

VEGA HERRERO, M.: "Las contribuciones especiales en España", I.E.F., Madrid, 1975.

VEGA HERRERO, M.: "Las contribuciones especiales de la Hacienda municipal: Análisis crítico", *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana,* Lex Nova, 1982.

VICENTE-ARCHE, F.: "La imposición rústica", R.D.F.H.P., núm. 41, 1961.

J) *Crédito Público.*

ATIENZA MENA, M.ª T.: "El mercado de la Deuda Pública española", P. y G. P. núm. 3, 1979.

BALEEIRO, A.: "Los empréstitos forzosos y la política fiscal", R.D.F.H.P., núm. 53, 1964.

CALLE SAIZ, R.: "Deuda pública versus impuestos. Una síntesis sobre los efectos diferenciales a corto y a largo plazo de la deuda pública", *Rev. Economía Política,* núm. 87, 1981.

FERNÁNDEZ GUIJANO y FERNÁNDEZ ACHA: "Deuda Pública", H.P.E., núm. 44, 1977.

FERREIRO LAPTAZA, J. J.: "Análisis jurídico de la Deuda Pública", R.A.P., núm. 53, 1967.

LÓPEZ OTERO, J. L.: *La deuda pública,* I.E.F., Madrid, 1982.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "Interrupción del plazo de prescripción de los intereses de la deuda pública", P. y G. P., núm. 1, 1979.

MARRÓN GÓMEZ, A.: "La Administración de la Deuda Pública en España", H.P.E., núm. 20, 1973.

MATEOS APARICIO, P.: "El mercado de deuda pública", *Papeles de Economía Española,* núm. 3, 1980.

SÁNCHEZ ASIAÍN, J. A.: "La revolucionaria tesis de Buchanan sobre la deuda pública", R.D.F.H.P., núm. 37, 1960.

SEBASTIÁN, M.: "La política presupuestaria y de deuda pública (1940-1980)", R.D.F.H.P., núm. 15, 1981.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "La deuda pública de las Comunidades Autónomas", *Civitas, R.E.D.F.,* núm. 23, 1979.

TORRES LÓPEZ y PÉREZ PRENDES: *Los juros (aportación documental para una historia de la deuda pública en España)*, I.E.F., 1963.

K) *Presupuestos.*

ALBIÑANA, C.: "La evolución histórica del presupuesto español", H.P.E., núm. 11, 1971.

ALBIÑANA, C.: "Técnicas presupuestarias y opciones políticas", P. y G. P., núm. 11, 1981.

AGUIRRE DE LA HOZ, J.: "La institución presupuestaria en el Derecho Comparado", P. y G. P., núm. 6, 1980.

ALESCH y NOVICK: "El presupuesto por programas: Los conceptos de sistemas en que se basan y la difusión internacional", H.P.E., núm. 11, 1971.

AMATUCCI, A.: "Bilanci regionali, bilancio estatale e coordinamento dell'indirizzo politico finanziario", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1971.

ANTÓN PÉREZ, J.: "Ley del plan y Ley de presupuestos", H.P.E., núm. 11, 1971.

ARDANT, G.: "Fondamentos économiques et sociaux des principes budgétaires", *Rev. Science et de Législation Financières*, T. XLI, 1949.

ARGÜELLO REGUERA, C.: "Planificación indicativa y Presupuesto del Sector Público", H.P.E., núm. 11, 1971.

BARCELÓ RICO-AVELLO, G.: "El Presupuesto Base Cero; Su implantación en la Administración norteamericana", P. y G. P., núm. 7, 1980.

BAYÓN MARINÉ, I.: *Aprobación y control del gasto público*, I.E.F., Madrid, 1972.

CALLE SAIZ, R.: "El principio de especialidad temporal en la Ley General Presupuestaria", P. y G. P., núm. 1, 1979.

CAYÓN, A.: "Las obligaciones económicas del Estado en la Ley General Presupuestaria", P. y G. P., núm. 3.

DE ROVIRA MOLA, A.: "Los presupuestos de las Comunidades Autónomas", P. y G. P., núm. 10, 1981.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Presupuesto del Estado y unidad de poder", *Civitas R.E.D.F.*, núm. 12, 1976.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "El presupuesto del Estado en el marco político", H.P.E., núm. 50, 1978.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *Presupuesto del Estado y Constitución*, I.E.F., 1981.

GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Naturaleza jurídica del Presupuesto", *Estudios-homenaje a Jordana de Pozas*, T. III, vol. 2.º.

GONZÁLEZ GARCÍA E.: "La Ley del Presupuesto en la Constitución Española de 1978", P. y G. P., núm. 3, 1979.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "Anualidad presupuestaria y planificación económica. El problema de los gastos plurianuales", R.D.F.H.P., núm. 64, 1966

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Introducción al Derecho Presupuestario*, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1973.

LARA Y GIL: "La planificación y el Presupuesto de las Corporaciones Locales", H.P.E., núm. 11, 1971.

LOZANO, J. M.: *Crisis del Presupuesto Tradicional*, Madrid, Ed. Guadiana, 1969.

MANTERO SAENZ, A.: "Las leyes de Presupuestos en su proyección tributaria", P. y G. P., núm. 5, 1980.

MARCOS SANZ, I.: "La reforma presupuestaria en España", P. y G. P., núm. 4, 1979.

MADARIAGA SANTAMARÍA, L. H.: "El programa y Presupuesto Base Cero como instrumento para la racionalización del gasto público", P. y G. P., núm. 8, 1980.

MARTÍN-CRESPO CABILDO, F.: "Un calendario para la implantación del Presupuesto Bace Cero en la Administración española", P. y G. P., núm. 6, 1980.

MARTÍN-CRESPO CABILDO, F.: "Planificación y presupuesto por programas: La experiencia iberoamericana", P. y G. P., núm. 7, 1980.

MARTÍN QUERALT, J.: "Ley de Presupuesto y reformas tributarias. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981", P. y G. P., núm. 11, 1981.

MARTÍNEZ A.: "Ley de Presupuestos e inconstitucionalidad", *Civitas, R.E.D.F.*, marzo, 1980.

PALAO TABOADA, C.: "Los presupuestos de los entes locales", H.P.E., núm. 11, 1971.

QUEROL BELLIDO, V.: "El presupuesto en la Constitución", P. y G. P. núm. 1, 1979.

QUEROL BELLIDO, V.: "Los Presupuestos Generales del Estado y la Constitución: Su prórroga", P. y G. P., núm. 2, 1979.

RECORDER DE CASSO, E.: "Principios legales para la elaboración, aprobación y ejecución de los presupuestos de las Comunidades Autónomas", P. y G. P., núm. 9, 1981.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *El Presupuesto del Estado*, Ed. Tecnos, Madrid, 1970.

RODRÍGUEZ BERBIJO, A.: "La Ley de Presupuestos en la Constitución Española de 1978", *Hacienda y Constitución*, I.E.F., 1979.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Deliberación del Proyecto de Ley General Presupuestaria", *Crónica Tributaria*, núm. 17, 1976.

RODRÍGUEZ BERBIJO, A.: "La limitación a la iniciativa parlamentaria en materia presupuestaria en el Derecho positivo español", *Rev. Facultad Derecho Universidad de Madrid*, núm. 33, 1970.

SOLER ROCH, M.ª T.: "Las funciones del Tesoro público en la ejecución de los Presupuestos Generales del Estado: el Plan anual sobre disposiciones de fondos", P. y G. P., núm. 2, 1979.

SOSA WAGNER, F.: "Control contable y presupuestario de las Corporaciones locales", P. y G. P., núm. 13, 1982.

INDICE DE AUTORES

(No incluye los mencionados en el capítulo sobre fuentes bibliográficas)

ABBAMONTE, 108.
ADRIANI, 227.
ALBIÑANA, 145, 146, 152, 153, 161, 162, 165, 186, 187, 200, 201, 203, 210, 214, 215, 216, 217, 339, 346, 370, 371.
ALESSI, 87, 88, 89, 94, 95, 97, 115, 133, 211, 226.
ALLEGRETTI, 109.
ALLORIO, 225.
ALVAREZ DE CIENFUEGOS, 191.
ALVAREZ GENDÍN, 129.
AMATUCCI, 365.
AMORÓS RICA, 215, 217, 218.
ARENA, 248.
ARISTÓTELES, 258.
ASCARELLI, 188.
AZEVEDO, 227.

BACON, 242, 243.
BALEEIRO, 175.
BALL, 178.
BALLBÉ, 66, 131, 134, 135, 136.
BARCELLONA, 289, 290, 292, 293, 294, 295.
BAREA TEJEIRO, 156.
BARJA, 53.
BARRERA DE IRIMO, 77.
BARRÈRE, 319.
BAYÓN MARINÉ, 162-192.
BAYONA DE PEROGORDO, 122, 123, 125, 160, 161, 162, 170, 171, 189, 190.
BECKER, 178.
BELTRÁN DE HEREDIA, 241.
BERLIRI, 71, 103, 113, 118, 120, 135, 136, 183, 212, 222, 225, 253, 326, 328, 330, 331, 368.
BERLIRI, LV., 235.
BETTI, 367.
BIELSA, 184.
BIERLING, 34.
BIGIAVI, 183.
BINDR, 362.
BLUMENSTEIN, 71, 225, 227.
BOBBIO, 364.
BOCHENSKI, 21, 181, 238, 240, 243, 283, 284, 296, 317, 332.
BODINO, 262.
BOLLO AROCENA, 99.
BONILLA ENCINA, 96.
BONNARD, 88.
BOQUERA OLIVER, 134.
BORGATTA, 92.
BROCHIER, 192.
BROSETA, 67.
BÜHLER, 178, 227.
BÜLOW, 279.

CAETANO, 129.
CALLE SAIZ, 307.
CALVO ORTEGA, 60, 61, 85, 86, 87, 88, 89, 106, 123, 124, 125, 144, 155, 164, 171, 172, 184, 185, 186, 190, 198, 199, 200, 201, 203, 207, 208, 209, 210, 211, 212, 213, 214, 217, 224, 225, 307, 354, 355, 356, 358, 359, 368.
CALVO SOTELO, 116, 179.
CAPELLA, 317.
CAPOGRASI, 20.
CARNAP, 35, 36.
CARNELUTTI, 19, 20, 30, 62, 180, 181, 237, 238, 250, 268, 269, 277, 280, 281, 302, 303, 314, 315.

CASARES, 65.
CASTÁN, 239, 240, 241, 259, 278, 318, 323, 340, 341, 360, 363.
CASTIGLIONE, 37.
CASTILLEJO, 259.
CATHREIN, 53.
CAZORLA PRIETO, 199.
CESARINI SFORZA, 275.
CHECA GONZÁLEZ, 153, 374.
CHICO ORTIZ, 96.
COCIVERA, 116, 223.
COLBERT, 29, 36.
COMTE, 34.
CORTÉS DOMÍNGUEZ, 118, 120, 147, 148, 149, 193, 329, 354, 357, 358, 368, 371.
COSCIANI, 92, 184, 187, 252.
COSSÍO, 49.
COTTA, 19.
COTTERET, 184, 223.
COTTURI, 293, 294, 295.
CRISAFULLI, 320.

D'ALESSIO, 184, 187, 223.
D'AMATI, 93, 94, 104, 140, 141, 142, 143, 167, 168, 169, 223, 231, 232, 233, 250, 251, 252, 305.
D'AMELIO, 144, 184, 189.
D'ORS, 373.
DE CASTRO, 42, 131, 132, 241.
DE LOS MOZOS, 301, 363.
DE VITI DE MARCO, 90, 92.
DEBBASCH, 66.
DEHOVE, 92.
DEL VECCHIO, 32, 33, 34, 52, 251, 252, 258, 261, 309.
DERUEL, 223.
DI PAOLO, 47.
DÍEZ-PICAZO, 23, 42, 48, 56, 125, 189, 316, 324, 333, 334, 335, 361, 366.
DONATI, 48.
DUGUIT, 88, 276.

ECO, 262.
EHRLICH, 34, 275, 279.
EINAUDI, 250.
EISEMAN, 130.
ENGELS, 284, 285, 286.
EPICURO, 261.
ESEVERRI, 99.
ESTAPE, 307.

FERNÁNDEZ, Josefina, 29.
FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, 66, 100, 101, 134, 135, 199.
FERRARA, 343.
FERRATER MORA, 17, 36, 144.
FERREIRO LAPATZA, 85, 103, 107, 114, 117, 118, 119, 120, 145, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 162, 164, 165, 170, 207, 208, 209.
FERRER ALEU, 113.
FERRI, 279.
FICHERA, 152.
FONTANA, 306.
FORTE, 71.
FRIEDMAN, 303.
FRIEDRICH, 258, 262, 287, 306, 307.
FRIEDRICHS, 178.
FUENTES QUINTANA, 194, 255, 307.

GALBRAITH, 113.
GARCÍA AÑOVEROS, 118, 119, 354, 367, 368.
GARCÍA DE ENTERRÍA, 66, 74, 75, 79, 82, 83, 100, 101, 134, 135, 183, 203, 240, 241, 257, 356.
GARCÍA GARCÍA, 199.
GARCÍA OVIEDO, 129.
GARCÍA PELAYO, 63.
GARCÍA PUENTE, 35.
GARCÍA TREVIJANO, 96.
GARRIDO FALLA, 66.
GARRIGUES, 64, 66, 96.
GARZÓN PAREJA, 307.
GASCÓN Y MARÍN, 129.
GENY, 323.
GEORGESCU, 223, 224.
GERBER, 74.
GIANNINI, AD., 71, 85, 107, 221, 225, 250, 251, 350, 368.
GIANNINI, MS., 87, 173, 365.
GIARDINA, 231.
GIMBERNAT, 34.
GIULIANI FONROUGE, 95, 156, 157, 166, 176.
GOMES DE SOUSA, 175.
GONZÁLEZ BESADA, 116.
GONZÁLEZ GARCÍA, 71, 160, 185, 209, 215, 216, 226, 304, 305, 325, 344, 346, 352, 365, 366, 369, 371.
GONZÁLEZ SÁNCHEZ, 194.
GONZÁLEZ VICÉN, 268.
GRIZIOTTI, 85, 90, 92, 110, 111, 220, 227, 231, 244, 245, 246, 247, 249, 250, 350, 351, 352.

GROZIO, 259.
GUAITA, 107.
GUASP, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 49, 53, 58.

HAGERSTROM, 37.
HARTMANN, 335.
HAURIOU, 61, 133, 138, 275.
HECK, 342, 362.
HENSEL, 71, 177, 178, 218, 219, 225.
HERNÁNDEZ GIL, 34, 259, 270, 271, 272, 273, 274, 276, 278, 283, 298, 299, 300.
HERNÁNDEZ GIL, F., 96.
HERNÁNDEZ LAVADO, 374.
HOBBES, 262.
HUGO, 272.

IGLESIAS, 76, 340.
IHERING, 49, 50, 51, 127, 263, 264, 265, 266, 267, 277, 309.
INGROSSO, 47, 85, 108.
IPAS, 35.
ITURMENDI, 38.
IZQUIERDO, 71, 219.

JAHN, 178.
JARACH, 71, 172, 218, 225, 249, 368.
JARDÓN, 53.
JELLINEK, 75, 128, 129.
JERUSALEM, 34.
JÈZE, 88.
JORDANA DE POZAS, 88.

KAMMARI, 296.
KANT, 18, 19, 44, 45, 49, 56.
KANTOROWICZ, 279, 280.
KELSEN, 19, 24, 25, 26, 27, 30, 31, 32, 34, 43, 50, 51, 52, 55, 57, 263.
KRUSE, 71, 219.

LABAND, 75.
LACRUZ BERDEJO, 143, 144.
LARENZ, 20, 34, 263, 264, 273, 275, 279, 281, 319, 344, 361, 362, 363.
LARRAZ, 354.
LASARTE ALVAREZ, 47, 48, 208, 306, 325, 327, 331, 332, 348.
LATORRE, 182.
LEGAZ LACAMBRA, 33.
LEGUINA VILLA, 66.
LENIN, 282.
LÉPAGE, 304.
LETELIER, 129.
LEVI, 321, 341.
LICCARDO, 174, 187, 223.
LIEBEG, 242.
LINDE PANIAGUA, 199.
LISTZ, 279.
LLAMAS LABELLA, 217, 328, 354.
LOEDEL, 287.
LOLINI, 47, 48, 92, 230.
LÓPEZ CALERA, 300.
LÓPEZ MENUDO, 99.
LOSANO, 318.
LUCIFREDI, 115.
LUKASIEWICZ, 28, 29.

MAFFEZZONI, 220, 221, 225, 231.
MANZONI, 231.
MAQUIAVELO, 56.
MARTÍN DELGADO, 118, 120, 147, 148, 149, 151, 193, 194, 195, 329, 354, 357, 358, 368, 371.
MARTÍN MATEO, 208.
MARTÍN NIÑO, 307.
MARTÍN QUERALT, 85, 105, 175, 178, 195, 196, 206, 230, 234, 305, 307, 308, 310, 342, 357.
MARTÍN RETORTILLO, 325, 345, 347, 367, 369, 371.
MARX, 282, 285, 286, 287, 288, 292, 298.
MATEO RODRÍGUEZ, 95, 96.
MEDINA ECHEVARRÍA, 63.
MELLADO, 129.
MENDIZÁBAL ALLENDE, 199.
MERCK, 178.
MESÍA, 301.
METZ, 178.
MICHELI, 85, 116, 223, 225.
MILLÁN PUELLES, 44, 254.
MIRBT, 178.
MODESTINO, 348, 349.
MONTESQUIEU, 323, 331.
MORSELLI, 248.
MORTATI, 45, 57, 58, 59, 98, 209, 210, 223, 333.
MOSCHETTI, 231.
MUSGRAVE, 92.
MYRBACH-RHEINFELD, 70, 71, 178, 219.

NAWIASKY, 178, 225.
NEUMARK, 17.

NEURATH, 36.
NIEVES BORREGO, 173.

OCKAM, 261.
OERTMAN, 34.
OLIVECRONA, 37, 38, 39, 40, 42, 43.
ORLANDO, 47, 87.
OSSORIO, 62.

PADUA, M. de, 261.
PALAO TABOADA, 150, 369, 371.
PARETO, 92.
PASTOR RIDRUEJO, 322, 323, 324, 326, 327, 328, 335, 336, 343.
PASUKANIS, 296, 297, 298, 299.
PATTARO, 38, 42.
PAULICK, 177.
PERA VERDAGUER, 353.
PÉREZ DE AYALA, 71, 116, 215, 216, 225, 226, 304, 305, 319, 344, 346, 348, 352, 353, 366, 369, 371.
PÉREZ MORENO, 99.
PÉREZ ROYO, 116, 208.
PERULLES, 346, 347.
PESENTI, 248, 249.
PIERNAS HURTADO, 205, 206.
PISTORIUS, 178.
PLATÓN, 22, 258.
POLEY, 301.
POMINI, 227.
POPPER, 22, 23, 286, 287, 288.
PUCHTA, 263, 264, 334.
PUFFENDORF, 44, 259.
PUGLIESE, 85.

RADBRUCH, 63, 309.
RAMÓN Y CAJAL, 242.
RASTELLO, 222, 223.
RECASENS SICHES, 35, 54.
REICHENBACH, 35.
RIVERO, 130, 131, 135, 137.
ROBBINS, 91.
ROCES, 76.
RODRÍGUEZ BEREIJO, 67, 77, 78, 85, 108, 109, 113, 114, 121, 127, 135, 160, 161, 162, 183, 184, 185, 188, 190, 193, 202, 204, 225, 226, 228, 229, 236, 256, 305, 374.
ROMANELLI-GRIMALDI, 251, 252, 253, 351.
ROMANO, S., 60, 68, 173, 357.
ROSS, 41, 316.
ROVERSI MONACO, 173.
ROYO VILLANOVA, 129.
RUBIO, 66.
RUGGIERO, 52.
RUSSELL, 35, 36, 288.

SAINZ DE BUJANDA, 17, 32, 33, 60, 68, 69, 71, 78, 80, 84, 91, 92, 101, 102, 107, 122, 136, 138, 144, 160, 170, 175, 176, 178, 179, 180. 182, 183, 185, 192, 203, 204, 205, 206, 208, 214, 218, 223, 227, 230, 235, 236, 248, 249, 254, 255, 256, 304, 306, 308, 311, 316, 337, 370, 371.
SAMARANCH, 22.
SAN AGUSTÍN, 227.
SAN ALBERTO MAGNO, 227.
SAN RAIMUNDO DE PEÑAFORT, 227.
SÁNCHEZ SERRANO, 126.
SANCHO REBULLIDA, 144.
SANDULLI, 87.
SANTACRUZ, 52.
SANTAMARÍA DE PAREDES, 77, 108.
SANTO TOMÁS, 55.
SANTORO-PASARELLI, 98.
SAUER, 279.
SAUSSURE, 331,
SAVIGNY, 272, 274, 301, 308, 321, 322, 332.
SAX, 90, 91.
SCHLICK, 35, 36.
SCHRANIL, 178.
SEBASTIÁN, 346.
SELIGMAN, 91.
SERRANO, 52.
SOHM, 76, 340.
SOLÉ VILLALONGA, 307.
SOLÍS, 23.
SOSA WAGNER, 208.
SPÍNOLA Y SUBIZA, 113.
STRUTZ, 178.
SUÁREZ, 227, 259.

TABATONI, 192.
TARELLO, 35.
TEJERIZO LÓPEZ, 156, 159, 209, 227.
TESAURO, 212, 213.
TESORO, 227.
THOMASIO, 44, 259.
TIMSIT, 130.
TIPKE, 151.

Toscanini, 281.
Treves, 19.
Trotabas, 184, 223.

Udina, 223.
Ulpiano, 93.
Uría, 66, 67.

Valiño del Río, 76.
Vanoni, 85, 105, 129, 130, 133, 135, 136, 176, 220, 326, 333, 334, 335, 336, 338, 339, 342, 343, 348, 349, 359, 364, 366, 368.
Vedel, 134.
Vicente-Arche, 67, 68, 69, 77, 78, 80, 81, 85, 102, 103, 105, 106, 107, 118, 120, 147, 165, 166, 170, 176, 201, 211, 229, 230, 235, 368.
Vico, 129.
Viehweg, 335, 356.
Villar Palasí, 88, 113, 183, 205.
Vishinskiy, 299, 300.

Wagner, 281.
Waldecker, 178.
Weisman, 35.
Welzel, 258, 261, 263, 299, 300.
Wicksell, 92.
Wittgenstein, 35.
Wolf, 200, 259.

Yarza, 258.
Yebra, 71, 150, 219.

Zanobini, 88, 89, 90, 108.
Zapatero, 297.
Zingali, 176.
Zitelmann, 34.
Zubiri, 182.

INDICE ALFABETICO DE MATERIAS

Actividad de fomento, 88, 134.
Actividad de policía, 87.
Actividad dineraria, 106.
Actividad financiera, 84, 85, 88, 89, 90, 91, 92, 104, 106, 143, 144, 185.
Actividad industrial del Estado, 173.
Actividad mercantil del Estado, 172.
Acuñación de moneda, 164.
Alteridad, 47.
Analogía, 280, 281, 364, 365, 366, 367, 368, 369.
Antinomias, 319, 320.
Aplicación del Derecho, 302, 317.
Aranceles, 94, 95.
Arbitrio judicial, 20.
Autoimposición, 262.
Autoliquidación, 103.
Autonomía, 173, 174.
Autonomía científica, 174, 180, 183, 184, 214, 216.
Autonomía del Derecho Tributario, 216, 221, 224.
Autonomía didáctica, 235.
Autonomía dogmática, 177.
Autonomía legislativa, 174.
Autoridad, 46, 48.
Axiomática legal, 257.

Behaviorismo, 35.
Bienes patrimoniales, 121, 123.

Caja única, 205.
Calificación, 318, 319, 370.
Capacidad económica, 150, 151, 152, 195.
Carácter medial de la actividad financiera, 106.
Categorías jurídicas, 290, 291.
Causalidad, 26.
Ciencia, 19.
Ciencia de la Hacienda, 247, 250, 255.
Ciencia jurídica, 19, 20, 242, 278, 297.
Circulación fiduciaria, 164.
Coactividad, 27.
Codificación, 176, 177, 179.
Coercibilidad, 49, 50, 51.
Concepción marxista del Derecho, 285.
Concepción sustancial del Derecho Financiero, 256.
Conceptos jurídicos, 269, 297 303, 329.
Conceptualismo, 296.
Concesionarios de servicios públicos, 95.
Conductismo, 35.
Conflictos de intereses, 23, 48, 132, 295, 309.
Contribuciones especiales, 229.
Controles, 137, 138, 145, 162, 197, 198.
Corporaciones de Derecho público, 100, 101, 102, 103.
Crédito público, 155.

Deber ser, 23, 24, 26, 27, 28, 36, 43.
Deontología, 33.
Derecho, 19.
Derecho Administrativo Económico, 105.
Derecho como ciencia aporética, 335.
Derecho como lenguaje, 37.
Derecho como norma, 20.
Derecho consuetudinario, 25.
Derecho de la sociedad, 276.
Derecho del gasto público, 160, 196, 201.

Derecho económico del Estado, 105.
Derecho estatutario, 75, 81, 83.
Derecho exorbitante, 133, 137, 138, 139, 145, 153, 157, 158.
Derecho Financiero, 65, 84.
Derecho judicial, 276, 279.
Derecho libre, 279.
Derecho público, 132, 133, 136.
Derecho presupuestario, 160, 201.
Derecho privado, 132, 133, 136.
Derecho tributario, 145.
Determinismo, 43.
Deuda pública, 155, 158, 159, 166.
Dialéctica, 283.
Discrecionalidad, 211, 212.
División del Derecho, 61.

Dogmatismo, 263, 270, 289, 303.

Economía financiera, 254, 255.
Eficacia, 54, 59, 313.
Emisión de Deuda, 157, 158.
Empirismo, 34, 273, 274.
Enciclopedia Internacional de la Ciencia Unificada, 35.
Enfoque funcional del Derecho financiero 84.
Enfoque objetivo del Derecho financiero, 67.
Enfoque subjetivo del Derecho financiero, 74.
Equidad, 340.
Escuela histórica, 272, 273.
Exégesis, 323.
Experiencia jurídica, 23.

Fenómeno financiero, 246, 248, 250, 251, 252, 254.
Fenómeno jurídico, 21, 39, 45.
Finalidad del tributo, 147, 148, 150, 152.
Finalidad recaudatoria, 149, 168.
Fomento, 88, 134.
Formalismo, 27, 55, 263, 270, 289, 299, 309, 352.
Fuentes de conocimiento, 372, 374.
Funciones del jurista, 301.

Gasto público, 120, 139.
Hacienda Pública, 66.
Historicismo, 273.

Idealismo, 35.
Imperativo independiente, 39.
Imputación, 26.
In dubio contra fiscum, 347, 354.
In dubio pro fisco, 349.
Indisponibilidad, 200, 201, 202.
Ingresos patrimoniales, 122, 123, 140, 142, 166, 169, 170, 171, 233, 234.
Ingresos públicos, 142.
Institución jurídica, 60, 272, 274, 275.
Institucionalismo, 60.
Instrumentalidad de la actividad financiera, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 124, 125, 146, 171.
Integración, 318, 359.
Integralismo, 244, 246, 247, 249, 250, 251, 254, 256.
Interés general, 129.
Interés público, 128, 130, 131, 139, 153, 161, 197.
Interés privado, 128.
Interés tutelado por el Derecho financiero, 84, 127, 139, 147, 148.
Interés, 46, 71, 278.
Interpretación, 183, 302, 320.
Interpretación del término equívocos, 324.
Interpretación declarativa, 354.
Interpretación económica, 342, 346, 352.
Interpretación en la Ley general tributaria, 345.
Interpretación estricta, 353, 354, 358.
Interpretación extensiva, 364, 365, 366, 369.
Interpretación funcional, 349, 350, 351.
Interpretación gramatical, 323.
Interpretación histórica, 335.
Interpretación histórico-evolutiva, 335.
Interpreación lógica, 332, 333, 334.
Interpretación principialista, 344, 355.
Interpretación restrictiva 353, 358.
Interpretación sintáctica, 324.
Interpretación sistemática, 342.
Interpretación teleológica, 327, 343, 351, 353.
Investigación deontológica 309.
Investigación histórica 306.

Investigación sociológica, 308.
Iusnaturalismo, 258, 259.

Jurisprudencia libre, 279.
Jurisprudencia tópica, 356.
Justicia, 27, 32, 54, 58, 309, 356.
Justicia del gasto público, 193, 194.
Justicia financiera, 191, 197, 230.

Lagunas de Derecho, 360, 361, 362, 363, 366.
Legalidad, 203, 204, 206.
Lenguaje, 314, 316.
Lenguaje jurídico, 41.
Ley de Causalidad, 27.
Ley Deontológica, 45.
Ley Fenomenológica, 45.
Ley Natural, 26, 27, 30.
Leyes Causales, 42, 43, 314, 315.
Leyes Económicas, 315.
Libertad, 45.

Mandato, 24, 25.
Materialismo dialéctico, 283.
Materialismo histórico, 282, 298, 305.
Método conceptual, 265, 270, 289, 291, 295, 296, 303, 304, 305, 306.
Método de elaboración científica, 244.
Método de historia natural, 164.
Método dogmático, 260, 263, 269.
Método fenenomenológico, 243.
Método formalista, 260.
Método gramatical, 322.
Método histórico, 274, 305, 307, 335, 339.
Método histórico evolutivo, 335, 340, 342.
Método iusnaturalista, 258.
Método jurídico, 240, 241, 257, 277, 278, 304.
Método jurídico marxista, 289.
Método lógico, 291, 305, 307, 332, 333.
Método lógico-formal, 270.
Método operativo, 257.
Método principialista, 311, 344, 355, 356, 358, 359.
Método sistemático, 342.
Método sociológico, 274, 277, 278.
Método teleológico, 327, 343, 344.
Metodología, 238, 239, 242, 243.
Metodología aplicativa, 317.
Metodología científica, 240.
Metodología de elaboración científica, 301.
Metodología interpretativa, 319.
Métodos aplicativos, 239, 302.
Métodos de integración, 363.
Métodos de interpretación, 321.
Métodos de pensamiento, 239, 240, 302.
Métodos del obrar instrumental, 240, 302.
Métodos operativos, 302.
Métodos prácticos, 239.
Monopolio fiscal, 169.

Naturaleza de la Ley Tributaria, 348.
Necesariedad del Derecho, 28.
Necesidades, 46.
Nominalismo, 261.
Norma, 24, 25.
Norma deontológica, 30.
Norma ética, 44.
Norma jurídica, 25, 26, 31, 39, 40, 41, 42, 47, 318.
Norma moral, 25, 45, 47.
Normas generales, 24.
Normas singulares, 24.

Objeto de la actividad financiera, 111, 112.
Objeto de la ciencia jurídica, 241.
Objeto de la interpretación, 321.
Objeto del Derecho financiero, 252, 253.
Objeto dinerario de la actividad financiera, 112, 113, 114, 115, 120, 142, 146.
Objeto formal del Derecho financiero 254.
Objeto material del Derecho financiero 253.
Orden público económico, 89.
Ordenamiento, 59, 312.
Ordenamiento ético, 312.
Ordenamiento jurídico, 57.
Ordenamiento moral, 312, 313.

Patrimonio público, 121, 122, 123, 124, 125, 141, 167, 170, 172.
Personificación de la Hacienda, 75, 77.
Poder de imperio, 135.

Poder económico, 286, 295.
Policía, 87.
Positivismo lógico, 35, 36, 41.
Preferencia de ley, 209.
Prerrogativas de la Administración, 133.
Prestación de transportes, 116.
Prestación in natura, 117.
Prestación personal, 115, 116.
Presunción de legalidad, 154.
Principialismo, 257, 244, 355.
Principios generales, 280, 304, 310, 357, 359.
Principios jurídicos, 137, 355, 356, 363.
Principios propios, 184, 186, 188, 190, 217, 357.
Psicologismo jurídico, 37.

Racionalidad, 45.
Ramas jurídicas, 62, 63, 127.
Realidad social, 59.
Realidad suprasensible, 29.
Realismo jurídico, 27, 34, 36, 38, 40, 41, 42, 43.
Regla jurídica, 27.
Relaciones económicas, 282.
Repercusión, 98, 99.
Reserva de ley, 203, 206, 207.
Retención, 98.

Sanción, 27, 46, 49.
Sanción pecuniaria, 123, 142, 153, 164, 233.
Seguridad jurídica, 41.
Sentencia judicial, 41, 43, 44, 276, 279, 280.
Servicio público, 87.
Sincretismo metodológico, 244, 250.
Soberanía, 262.
Sociedad capitalista, 284.
Sociedad comunista, 285.
Sociología jurídica, 274, 275, 276.
Sujeto de la actividad financiera, 90.
Supremacía, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 153, 154, 245.
Sustitución, 97.

Teoría marxista del Derecho, 285, 287.
Teoría organicista, 74.
Tesoro público, 165.
Tributos no fiscales, 148, 149.

Unidad del Derecho, 61.
Unidad dialéctica del Derecho financiero, 248.
Unidad funcional del Derecho financiero, 235.
Unidad funcional de ingresos y gastos, 233.
Unidad sustancial del Derecho financiero, 139, 140, 226, 231.
Unidad teleológica del Derecho financiero, 70.
Uso alternativo del Derecho, 282, 293, 294, 295, 300.
Uso social, 53, 54.
Utilidad objetiva, 72, 112, 293, 294, 295, 300.

Validez, 56, 312, 313.
Valores, 32, 46, 58, 59, 84, 309.
Verdad científica, 21.