

# VI Semana de Estudios de Derecho Financiero

AÑO 1958

EL DERECHO, INSTRUMENTO DE POLITICA TRIBUTARIA

**«La seguridad se esfuma casi por completo cuando, en defecto de normas legales estrictas, claras, rigurosas, las simples decisiones administrativas pueden alterar el rumbo de las empresas, echando sobre ellas, en cualquier momento del ciclo productivo, cargas tributarias imprevistas y de borrosos contornos. En tales circunstancias, la tributación, lejos de constituir un incentivo, se transforma en un elemento de perturbación de consecuencias económicas altamente desfavorables»**

Conferencia pronunciada el día 12 de enero de 1958 en el Salón de Actos de la  
Cámara de Comercio de Madrid

Por

D. FERNANDO SAINZ MARTINEZ DE BUJANDA

*Inspector Técnico de Timbre del Estado*

*Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Universidad de Madrid*

## NUEVA DEFENSA· DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

### A) Consideraciones preliminares

Hace cuatro años, al celebrarse la II Semana de Estudios de Derecho Financiero, el que os habla creyó de interés ocuparse, en el pórtico de su disertación, del plan de estas Semanas, o más concretamente, del plan de los temas que en ellas habían de tratarse. Pensaba yo en la ocasión a que me estoy refiriendo, que nuestros estudios debían planificarse en cierta medida, de modo que, de no decaer nuestros bríos e ilusiones, el conjunto de los temas abordados ofreciera, al cabo de los años, un cuadro orgánico y homogéneo de la disciplina a que estas Semanas se consagran. Pero esa planificación -decía también entonces- ha de ser tan sólo parcial, porque nada hay tan estéril y perturbador como ahogar las inquietudes individuales -aquello que en cada momento nos atrae y sobre lo que tal vez podamos decir algo interesante, o al menos auténticamente sentido- para forzar la atención sobre problemas que acaso nos sean ajenos y que hemos de abordar tan sólo para dar satisfacción a exigencias sistemáticas.

La cuestión planteada quedaba así resuelta, en mi sentir, con una solución ecléctica. En efecto, en las Semanas habría de tratarse un núcleo de temas sólidamente engarzados, para formar con ellos algo así como la columna vertebral de la disciplina; y al propio tiempo, tendrían cabida algunos temas inconexos, tratados por razones de pura actualidad o por estrictas preferencias personales.

Ese afán de clasificar los temas y de planificar su desarrollo, que entonces sentía, no acertó, sin embargo, a prever un supuesto, el más apasionante y sugestivo de todos, que es justamente el que se ha producido al tiempo de celebrarse esta VI Semana, correspondiente al año 1958. El supuesto a que me refiero es el siguiente: la presencia

de un tema vivo, actual, que al propio tiempo lleva encerrados en sus entrañas todos los problemas básicos del Derecho financiero moderno. Es decir, un tema que exige ser tratado en esta Semana tanto por razón de su actualidad, como por las exigencias sistemáticas a que antes me refería. Se trata, bien pueden ustedes suponerlo, de la Ley de 26 de diciembre de 1957 por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico de 1958-59 y se introducen determinadas reformas tributarias.

Al referirse a este texto positivo en su intervención del día de ayer, mi querido e ilustre compañero, el profesor Antonio Poro, decía que aún está fresca la tinta de su inserción en el "Boletín Oficial del Estado", hasta el punto de que, en el momento en que nos encontramos, no han transcurrido aún los veinte días de su publicación en dicho periódico oficial, es decir, no se ha consumido el plazo normal de vacatio legis previsto en el art. 1.º de nuestro Código Civil, siquiera en el caso que nos ocupa ese plazo haya sido suprimido por haberse decretado la entrada en vigor en 1.º de enero de este año.

Además de reciente, la Ley es actual en el sentido más preciso de la palabra: nada hay en el 'momento presente que atraiga con más fuerza el interés y la curiosidad de los contribuyentes españoles -que es tanto como decir de todos los españoles- como la ley a que vengo refiriéndome. Y no se trata esto lo reputo importante- de un interés puramente especulativo o teórico, ni tampoco de una preocupación exclusivamente crematística. Por el contrario, junto a ese interés y a esa preocupación, que no pueden desconocerse, existen en el texto que nos ocupa razones más que sobradas para suscitar otro tipo de inquietudes, de carácter político y social, por poca que sea la sensibilidad que se tenga para los problemas de la vida colectiva.

Estas consideraciones preliminares muestran la riqueza de aspectos que la nueva Ley ofrece y, consiguientemente, la necesidad de acotar aquellos que han de constituir el objeto de este trabajo.

## B) DELIMITACIÓN DEL TEMA

**a) La Ley, considerada en su conjunto.**

La Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1957, tiene una considerable extensión, tanto por lo que se refiere al preámbulo como a la parte dispositiva. El preámbulo constituye, en realidad, un breve compendio de política financiera y de técnica tributaria; la parte dispositiva consta de ciento treinta y cinco extensos artículos (divididos en párrafos y apartados, en los que se contienen amplias enumeraciones), de seis disposiciones transitorias, de cuatro disposiciones finales y de los tradicionales estados de gastos (letra A) y de ingresos (letra B), a los que ahora se añade uno nuevo (letra C), con las "dotaciones para la financiación de organismos de la Administración del Estado".

En la Ley se reforman sustancialmente las dos partes fundamentales, estructurales, del Derecho financiero: la ordenación del presupuesto y la del sistema tributario. Por otra parte, dentro ya de este segundo ámbito, la Ley contiene un abundante repertorio de normas que afectan tanto a la ordenación jurídico-tributaria material (creación de nuevos actos sujetos a gravamen, modificación de ciertos actos exentos, establecimiento de nuevos sistemas para la delimitación y evaluación de las bases imponibles) como a la ordenación jurídico-tributaria formal (procedimientos administrativos de gestión y de resolución).

La primera cuestión que hemos de plantearnos es, por consiguiente, ésta: ¿cuál de esas materias ha de ser objeto de este estudio? A esa interrogante he de contestar enseguida, advirtiendo que no me propongo de ninguna de las cuestiones particulares que acabo de enunciar. El tema que he de tratar es el de la significación que la Ley, en su conjunto, tiene para nuestro Derecho público y para nuestra política económica y financiera.

Al considerar así, en bloque, la nueva Ley, encontramos ciertos elementos que provocan una adhesión sin reservas, porque son el índice de un afán de superación en el planteamiento de los problemas financieros por parte del Ministerio de Hacienda y

de perfeccionamiento de los instrumentos puestos al servicio de su política. Pero junto a esos elementos hay otros muchos, muchísimos, que nos inquietan profundamente como juristas. Debo aclarar rápidamente estas consideraciones para llegar cuanto antes al meollo de la cuestión, que es -como antes decía- la significación que realmente la Ley pueda tener para nuestra política económica, a través de lo que aquella representa para nuestro Derecho financiero o, mejor aún, para nuestro Derecho, sin calificativos.

**b) Elementos que suscitan un movimiento de adhesión; la preocupación económica de la Ley.**

Considerada la Ley en su conjunto, hay algo en ella que alienta y conforta a toda persona que se preocupe por los problemas económicos y financieros de España. Me refiero a los criterios que en el nuevo texto se invocan al abordar los problemas básicos objeto de su regulación. La Ley no alude de soslayo a las cuestiones económicas y financieras, no se enfrenta con ellas de modo incidental y fragmentario, sino que nos ofrece una visión panorámica, desde lo alto. El ciclo financiero, indisolublemente ligado a la vida económica nacional, se concibe como algo orgánico, como un todo unitario, por lo que la regulación parcial de cada uno de sus aspectos ha de inspirarse en los criterios que se sustenten respecto al fenómeno considerado en su integridad.

Esta preocupación se refleja explícitamente en muchas ocasiones a lo largo del preámbulo y de la parte dispositiva. Así, por ejemplo, cuando se enuncian los dos fines fundamentales de la actividad financiera: elevar al máximo posible el producto nacional (objetivo económico) y lograr que ese producto se reparta del modo que queden mejor cumplidos los postulados de justicia (objetivo social) ; cuando se indica que el momento más oportuno para realizar un examen de la actividad económica y financiera del Estado es el de confección de la Ley de Presupuestos; cuando se enuncian los objetivos concretos que se persiguen mediante las modificaciones que la Ley introduce en nuestro régimen tributario -dotarle de mayor agilidad, incrementar la cifra global de recaudación, estimular la formación del ahorro privado y fomentar la

inversión en determinados sectores de nuestra economía-; cuando tratan de justificarse teóricamente los nuevos métodos de evaluación global de las bases imponibles, y en otras varias ocasiones. ·

Siguiendo en esta misma línea, es decir, en la consideración de lo que la ley tiene de positivo para nuestra política fiscal, es laudable el hecho de que en su Exposición de motivos se señalen los criterios económicos que sirven de premisa teórica a las normas fiscales. Son muchos los ejemplos reveladores de este propósito. Así, cuando se exponen las razones por las que el tipo de gravamen progresivo de nuestra Tarifa III de Utilidades se sustituye por una alícuota proporcional, sin perjuicio del mantenimiento de un trato fiscal diferencial para un cierto tipo de realidades económicas; cuando se examinan los efectos económicos del impuesto. sobre el gasto -efecto recaudatorio, efecto social, efecto compensatorio-; y en otros muchos casos, cuya enumeración alargaría innecesariamente este trabajo.

Si abandonando la enumeración de ejemplos tratara ahora de resumir, con una fórmula muy condensada, aquello que en el nuevo texto, considerado en bloque, motiva nuestra adhesión, diría que es la preocupación económica que lo inspira.

En su preámbulo y en la parte dispositiva se advierte claramente que el Ministerio de Hacienda tiene plena conciencia de la integración de la actividad financiera en los cuadros de la economía nacional, y esto constituye un elemento muy valioso y positivo para que nuestro Derecho financiero se vigorice y cumpla una de las misiones más trascendentales que le incumbe en nuestro tiempo: institucionalizar la Hacienda Pública, basándola en postulados políticos cardinales y orientándola hacia la consecución de objetivos económicos, sin menoscabo de las insoslayables exigencias de la técnica jurídica.

**c) Elementos que producen inquietud: la quiebra del principio de legalidad y sus posibles consecuencias para nuestra política económica.**

Con lo que antecede pienso que queda claramente subrayado el lado positivo de la ley. Pero cuando se enjuicia un texto legal con el afán de que la labor crítica que se hace pueda contribuir al mejoramiento de los métodos de elaboración del Derecho positivo, es indispensable la sinceridad. Sin la sinceridad podrán conseguirse muchas cosas, pero no podrá llegar a conocerse nunca la verdad de las cosas. La verdad sólo puede ser fruto de un estudio sereno, de una preocupación seria por los problemas de nuestro Derecho y de nuestra Economía y de un deseo vehemente de encontrar para esos problemas soluciones acordes con el nivel actual de la técnica y con nuestras peculiares formas de vida.

Pues bien, este irrenunciable propósito de sinceridad me obliga a decir en la ocasión presente que la ley que vengo ~ examinando lleva en su seno ciertos elementos que producen honda inquietud porque, si se administran con poca cautela, pueden llegar a aniquilar uno de los principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico (el principio de legalidad tributaria) y a arrastrar en su caída muchos factores indispensables para el desarrollo de la vida económica.

Tal vez pueda parecer que lo que acabo de indicar no concuerda bien con la referencia que antes he hecho a la extensión de la ley. Pero no hay contradicción alguna, porque si bien esta ley es extensa, pienso que ella ofrece posibilidades bastantes para que el Ministerio de Hacienda, amparado en sus preceptos, dirija un adiós a la Ley. Me refiero, claro está, a la Ley en singular y con mayúscula, es decir, lisa y llanamente a la forma en que las normas de nuestro Derecho financiero y tributario deben producirse por imperativo de una tradición secular, de convicciones sociales muy hondas y de preceptos contenidos en nuestros textos políticos fundamentales. Efectivamente, no es necesaria mucha perspicacia para comprobar que el texto que nos ocupa instaura un nuevo y complicado mecanismo de producción de normas financieras y de definición de concretas situaciones jurídico-tributarias, que nada tienen que ver con el venerable principio de legalidad fiscal a que antes me refería. Frente a éste principio, la ley que nos ocupa abre el camino para que en el futuro nuestro Derecho financiero

se vea configurado por un volumen ingente de disposiciones de inferior rango y por negocios jurídicos, de difícil filiación jurídica, celebrados entre la Administración y los contribuyentes. Acuerdos de Gobierno, decisiones unipersonales del ministro del Ramo, órdenes aprobatorias de convenios, acuerdos de Juntas evaluatorias y negociaciones de toda índole van a constituir las fuentes de las obligaciones tributarias de los españoles. Todo, en una palabra, menos leyes, en el sentido formal y material que el vocablo tiene en el ordenamiento jurídico español.

Me apresuro a señalar, al llegar a este punto, que no estoy descubriendo ningún propósito oculto de la ley; por el contrario, en ella se declara explícitamente, tanto en el preámbulo como en el articulado -con lo que nos da el primer ejemplo de sinceridad- que para dar agilidad a la gestión financiera y tributaria va a ser necesario prescindir en el futuro del establecimiento de ciertos tributos por medio de leyes. Me voy a limitar a recoger aquí un ejemplo contundente de lo que acabo de señalar. Me refiero a la ordenación jurídica del impuesto sobre el gasto. Mediante esta modalidad impositiva tratan de alcanzarse tres objetivos: el primero, recaudatorio; el segundo, de tipo social; el tercero, de carácter estrictamente económico. Este último objetivo va a consistir fundamentalmente en absorber, en beneficio del Estado, por la vía tributaria, el enriquecimiento que puede producirse en favor de determinados sujetos, por la política económica de mantenimiento de precios altos de ciertos bienes de origen nacional o extranjero que el Gobierno puede verse decidido a desarrollar por diversas circunstancias de tipo económico y social. Pues bien, esa función compensatoria del impuesto sobre el gasto exige -según se declara en el preámbulo-, *"una libertad de movimientos incompatibles con su autorización por ley en cada caso, debido a las continuas alteraciones que sufren los mercados"*. Y no sólo se hace esta declaración, sino que, además, el propio preámbulo sale al paso de cualquier objeción que pudiera formularse respecto a la legitimidad de semejante proceder, cuando afirma que nada se opone a que se faculte a los Gobiernos para que actúen de manera genérica en este campo, si se considera que la regulación de precios la vienen ejerciendo desde hace muchos años y que en este caso el impuesto, en definitiva, en nada afecta ni a las tasas

ni a los costes". Es decir, que se parte de la premisa de que el establecimiento del impuesto no necesita someterse a más solemnidades y requisitos que los que se requieren para la determinación coactiva de los precios por la autoridad pública, por lo que la política tributaria-se piensa-puede quedar liberada, como lo está la política comercial, de los trámites inherentes a la elaboración y aprobación de los textos legales. Recordaré, por fin, que el artículo 80 de la ley no deja lugar a dudas de ninguna especie sobre el punto que nos ocupa, toda vez que, después de reiterar en su párrafo primero la autorización al Gobierno \*para que establezca, modifique o suprima gravámenes de compensación sobre materiales, productos o servicios\*\*, se establece en el párrafo segundo que "los decretos\*" que se dicten para aplicación de tales impuestos determinarán expresamente las actividades o ramas industriales afectadas por el tributo, separa cada caso las bases, los tipos imponibles y las demás características de la imposición. No ofrece, por tanto, duda que en el ejemplo a que acabo de referirme -es decir, en los impuestos sobre el gasto de naturaleza compensatoria él principio de legalidad se abandona por completo, confiando íntegramente al Gobierno la configuración de la relación jurídico - tributaria en todos sus aspectos. Y algo semejante acontece en otros sectores de nuestro ordenamiento tributario.

Con lo dicho creo que queda claramente demostrada la quiebra del principio de legalidad a que inevitablemente conduce la aplicación del texto que venimos estudiando. Ahora bien, el tema de este estudio alude al Derecho como instrumento de política económica, y lo primero que podría pensarse, en una consideración apresurada y superficial del problema, es que la crisis de ese principio se ha producido precisamente en aras de la política financiera y económica. Dicho en otros términos: podría alegarse que el' abandono de los cauces legales para el desenvolvimiento de la política financiera, lejos de ser un obstáculo para esa política, constituye un requisito indispensable para su éxito, por ir éste ligado a una "agilidad" de movimientos incompatible con la lentitud que suele acompañar a la formación y a la aplicación de la Ley.

Lo que sigue va dirigido a mostrar precisamente la contrario. Es decir, a poner de relieve que el Derecho, en su dimensión normativa, sirve a la Economía de instrumento técnico insustituible y, por este motivo, realiza una función económica; y, a la inversa, que cuando la ley -concebida como expresión de normas jurídicas emanadas del órgano al que específicamente incumbe la función de legislar con arreglo a la Constitución de cada Estado- se abandona y se sustituye por un obrar de la Administración ajeno a normas de esa naturaleza y de ese origen, los objetivos de la política económica pueden naufragar tanto por razones jurídico-políticas, como por razones estrictamente económicas, según indicaré en el apartado III de este trabajo.

**d) Conclusiones sobre la naturaleza del tema propuesto**

Con lo expuesto queda, a mi juicio, bien delimitado el tema. Se trata de señalar' que el principio de legalidad tributaria, que tantas y tan importantes misiones ha cumplido a lo largo de los siglos, no puede desdeñarse en el actual momento histórico, invocando razones de tipo económico para explicar su abandono. Por el contrario, son razones de este tipo las que en la hora presente vienen a unirse a otras, siempre vivas, de índole político-jurídica, para justificar el mantenimiento del principio en la órbita tributaria e incluso su extensión a otros sectores de la vida económica de los que ha estado hasta ahora ausente casi por completo -tales como el de la seguridad social, la ordenación de la Industria y el Comercio Exterior.

Para que esta tesis pueda apoyarse en sólidas consideraciones, parece indispensable recordar, en forma de esquema, las causas fundamentales que han provocado la crisis del Estado de Derecho y, con ella, la del principio de legalidad tributaria, señalando después los fundamentos en que se apoya la rehabilitación del principio que nos ocupa. Cerraremos nuestro estudio poniendo en conexión todas estas consideraciones con la Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1957 y mostrando los caminos que se ofrecen para que dicha ley no dé muerte, en nuestro sistema jurídico, al principio de legalidad al que ella misma debe su existencia.

II

LA CRISIS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

Lo primero que hay que reconocer al iniciar el examen de la crisis del principio de legalidad en nuestro sistema tributario, es que la administración financiera española tiene a su alcance amplios argumentos para justificar -o para intentar justificar, al menos-, el abandono de ese principio en forma tan explícita como revela la Ley de 26 de diciembre de 1957. Este texto positivo se apoya, en efecto, al proceder de ese modo, en un tipo de consideraciones que han sido lanzadas a los cuatro vientos por un amplio sector de la doctrina y por muchos hombres de gobierno, en diversas latitudes, durante los tres decenios que siguieron a la primera guerra mundial; consideraciones que giran fundamentalmente en torno a la necesidad de hacer efectivas las características de "agilidad" y de "comodidad" que debe reunir todo sistema tributario moderno no solo en beneficio del contribuyente sino de la propia Administración, que puede de tal modo "hacer un uso adecuado y ponderado del impuesto" al servicio de los más altos fines de la política económica.

Pero la sinceridad que nos mueve al escribir este trabajo -y nuestro más vehemente deseo de que el Ministerio de Hacienda acierte, para bien de España, en su delicada y trascendental misión-, nos obliga inmediatamente a señalar: 1.º, que muchas de esas consideraciones a que antes me he referido, se apoyan en el grave error de identificar al Estado demo-liberal con el Estado de Derecho, lo que les lleva a pensar que, al fenecer o declinar aquel tipo de organización política, han de darse simultáneamente por muertos e ineficaces algunos de sus más sólidos principios jurídicos, como acontece precisamente con el de la legalidad tributaria que ahora examinamos; 2.º, que el manejo "adecuado" y "ponderado" del impuesto mal puede conseguirse cuando se confía exclusivamente a equipos reducidos -por muy expertos que éstos sean- de funcionarios del Departamento, cuya visión de los problemas políticos, jurídicos y sociales -a los que la vida financiera y, especialmente, la tributación van indisolublemente unidas-, es, como no puede menos de serlo, parcial y fragmentaria,

lo que aconseja la participación decisiva, en tales manejos impositivos, de los órganos supremos rectores de la vida política, y 3.º, que la propia vida económica del país, aun aislada de esos otros factores a que antes me he referido -supuesto que esa operación cesárea fuese posible-, se resiente en sus propios fundamentos cuando las normas jurídicas generales, dictadas por el órgano legislativo, a las que la economía debe en gran parte las notas de "seguridad" y de "plan" en que modernamente ha de basarse, se sustituyen por decisiones concretas de la Administración, o por convenios con grupos de interesados, cuya arbitrariedad es inevitable cuando no asentarse en normas abstractas fundamentales inspiradas en exigencias del interés general. Esta triple réplica va abriéndose amplio camino en el pensamiento más reciente, incluso entre los propios economistas, que han captado con buen sentido la fundamental misión que a] Derecho corresponde como instrumento de la Economía. De tal suerte que, en mi sentir, las ideas cardinales del texto positivo que venimos examinando, en la parte que se refiere a las fuentes del Derecho financiero y tributario, se apoyan, más que en los últimos puntos de vista de la doctrina y de la técnica, en los penúltimos puntos de vista. Confiamos en que el Ministerio de Hacienda no llevará a sus últimas consecuencias el abandono del principio de legalidad tributaria, tan arraigado en la conciencia jurídico-política de los españoles, y seguirá en lo futuro, como lo ha hecho durante siglos, dando forma de ley a cuantas reformas fundamentales se produzcan en nuestra vida financiera y tributaria. Pero he estimado útil, al abrirse la nueva etapa de nuestro Derecho financiero, cuyo punto inicial es la Ley de Presupuestos y reforma tributaria de 26 de diciembre de 1957, hacer este balance de argumentos en pro y en contra del principio de legalidad para mostrar la mayor actualidad y eficacia de los argumentos que postulan su mantenimiento, con lo que no se hace otra cosa sino reforzar algunos mandatos contundentes de nuestros textos políticos fundamentales, a los que más adelante he de referirme.

Examinaré pues, en este apartado los argumentos que pue alegarse en contra del principio de legalidad tributaria, para enumerar en el apartado siguiente los que, a mi juicio, aconsejan su plena rehabilitación.

## A) CAUSAS POLÍTICAS: LA QUIEBRA DEL ESTADO DEMO-LIBERAL

Como es bien sabido, el hundimiento de la Monarquía absoluta -acontecimiento político que tiene lugar en el Occidente europeo en distintas fechas, según los países, pero que alcanza su plenitud con la Revolución francesa- da paso a un nuevo tipo de organización política: el Estado constitucional, característico de la pasada centuria. Uno de los principios en que se inspira esa nueva organización es el de la división de poderes, sin la que -se piensa- no es posible la existencia de la libertad política. La división de poderes tiene, entre otras consecuencias, el sometimiento del ejecutivo al legislativo. La sumisión de la Administración a la ley se produce, como ha observado GARRIDO FALLA en dos supuestos diversos: a) se da el primero, cuando el legislador dicta normas delimitando las esferas jurídicas subjetivas de la Administración y de los particulares; b) se da el segundo, cuando el legislador dicta normas en las que señala los fines propios de la Administración y el modo cómo ésta ha de actuar para conseguirlos. De ambos grupos de normas he de ocuparme en los apartados siguientes. Lo único que importa ahora destacar es que el tipo de organización política que sucede a la Monarquía absoluta tiene como característica fundamental ~ la entronización del dogma de la división de poderes, lo que provoca el sometimiento del poder ejecutivo -que se presenta como un poder de carácter residuario- al poder legislativo, al que corresponde señalar a aquél las normas a que ha de ajustar la actividad administrativa. Trasladando estas ideas a la órbita financiera y tributaria, diremos que la Administración queda sometida a la ley en un doble sentido: a) en cuanto que los ingresos de carácter tributario han de obtenerse por la Administración en los casos, en la cuantía y por los procedimientos que señalan las normas jurídicas de carácter general dictadas por el poder legislativo, y b) en cuanto que los gastos que la Administración ha de realizar para el cumplimiento de los servicios públicos, han de ser previamente aprobados por el poder político al que incumbe la función de legislar, es decir, por el Parlamento o por la Asamblea a la que esa función esté encomendada en el texto constitucional.

Si se ahonda un poco más en el análisis del tipo de organización política a que vengo refiriéndome, encontramos otros dos elementos fundamentales: uno, relativo al principio de legitimación para el ejercicio del poder: concepto de la soberanía popular, que conduce al establecimiento de las formas democráticas de gobierno; otro, relativo al repertorio de fines estatales y, consiguientemente, al contenido de las actividades administrativas : concepción liberal del poder y de la economía que conduce al estrechamiento de la acción administrativa y a la proclamación de una serie de derechos y de garantías del particular, frente a posibles extralimitaciones del poder público. La combinación de ambos principios da origen, precisamente, a la fórmula política conocida bajo el nombre de Estado demoliberal.

Ahora bien, esta forma de organización política ha quedado ya definitivamente inscrita en la Historia. El Estado demoliberal ha sido un sistema de organización del poder político. Pero la realidad política contemporánea muestra que de ese sistema no quedan sino algunos residuos en países muy contados del mundo. Juzgo totalmente innecesario recoger aquí las causas que han provocado la desaparición de este tipo de Estado y las consecuencias que de ella se han derivado en todos los órdenes de la vida política, jurídica y económica. Baste señalar la crisis en que se encuentran las fórmulas democráticas de gobierno acuñadas en el siglo XIX; el intervencionismo o el dirigismo que ha sustituido a las fórmulas liberales surgidas en la misma centuria; el conocido robustecimiento del poder ejecutivo, no sólo en su función política o de gobierno, sino también en el despliegue de su actividad netamente administrativa; la crisis del sistema parlamentario, provocada, entre otras causas, por la necesidad de dar mayor eficacia a las asambleas como órganos legislativos que como órganos de control político. Todas estas causas -podrían citarse muchísimas más- han dado al traste, repito, con el Estado demoliberal, y de la crisis de este tipo de organización política se ha deducido precipitadamente que ha de reputarse también en crisis el principio de legalidad, tanto en su dimensión genérica -es decir, en cuanto supone el sometimiento de la Administración a la ley- en como su dimensión específica tributaria, es decir, en lo que se refiere al establecimiento de los impuestos por medio

de leyes y a la autorización y clasificación de los gastos públicos por ese mismo cauce jurídico. Bastará, por consiguiente, con demostrar que la crisis del Estado demoliberal no puede identificarse con la desaparición del Estado de derecho para que quede cumplidamente probado que el principio de legalidad tributaria ha de mantener todo su vigor en un tipo de organización política, en la que el Derecho -con o sin democracia, con o sin liberalismo- constituya el más firme asidero para los valores de la persona humana.

#### B) CAUSAS JURÍDICAS: PREDOMINIO DE LAS NORMAS DE ACCIÓN SOBRE LAS NORMAS DE RELACIÓN

Una de las causas que han provocado la crisis del Estado demoliberal ha sido, según se ha indicado tantas veces, el ensanchamiento de los fines estatales y, consiguientemente, el despliegue de la acción administrativa en ámbitos de la vida social en los que hasta entonces habían actuado los particulares con plena libertad. Ahora bien, este fenómeno, conocido con el nombre de actividad social de la Administración y, posteriormente, con el de planificación centralizada del sector económico, ha producido una modificación fundamental en la estructura y contenido de las normas jurídico-administrativas. Así como el liberalismo político dió origen, sobre todo, a normas dirigidas a limitar la actividad administrativa, señalando las esferas jurídicas subjetivas de la Administración y de los particulares (normas de relación), las nuevas formas de intervencionismo han traído consigo el crecimiento, a veces hipertrófico, de otro tipo de normas dictadas para señalar los modos a que la Administración debe ajustar su actividad para la consecución de los nuevos fines que se le encomiendan (normas de acción).

Pues bien, casi todas las normas del Derecho financiero clásico, surgido en la etapa liberal, eran normas de relación, toda vez que la misión de las leyes tributarias, sobre todo en la primera etapa del constitucionalismo, consistió en limitar los gastos públicos y en restringir el repertorio de los hechos imposables, de tal suerte que la amputación fiscal de las rentas de los particulares quedara reducida al mínimo. Esto

explica que el ensanchamiento del ámbito de las normas de acción, en detrimento, en ocasiones, de las normas de relación, haya podido interpretarse, con notoria superficialidad, como un indicio de la quiebra del principio de legalidad. La confusión se produce por estimar que las normas de acción pueden ser elaboradas por la propia Administración y que, por consiguiente, al ampliarse el número de tales normas se ensanchan paralelamente las atribuciones de la Administración, con merma de las que correspondan al órgano al que constitucionalmente incumba la elaboración de las normas jurídicas de carácter general. Pero tan craso error se desvanece con estas elementales observaciones: 1.", la naturaleza y el contenido de las normas jurídicas - es decir, en el caso que nos ocupa, la circunstancia de que se trate de normas de relación o de normas de acción- no significa que tales normas hayan de ser elaboradas por poderes distintos o, si se prefiere, por órganos estatales diversos. Por el contrario, las normas jurídicas de carácter general han de ser obra del órgano supremo al que corresponda tal misión con arreglo a la Constitución del grupo político de que se trate, quedando obligada, en todo caso, la Administración -tanto si se trata de normas de relación como de normas de acción- a obedecer tales normas y a hacer que se cumplan y obedezcan por los particulares, y 2.<sup>a</sup>, el sometimiento de la Administración a la Ley se justifica en ambos grupos de normas: en las de relación, por respecto a la esfera jurídica subjetiva de los particulares; en las de acción, por respeto al interés general tutelado por tales normas y a cuya satisfacción debe tender, en todo instante, la actividad administrativa. Más adelante -apartado III, A), b)-indicaré el tipo de consideraciones que conducen a una rehabilitación del principio de legalidad financiera precisamente como consecuencia del ensanchamiento de las normas de acción y de la fiscalización de la actividad financiera que dicho fenómeno debe llevar lógicamente. aparejada.

### C) CAUSAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS: EL PLENO EMPLEO Y LA "FISCAL POLICY"

La crisis de la ley como método de producción de normas jurídicas de carácter general y abstracto se intenta también justificar con razones de estricta política económica. Se

invoca, con tal designio, el ideal de pleno empleo como objetivo indeclinable de aquella política y se señala de paso que la "agilidad" y la "libertad de movimientos", indispensables para que la acción administrativa en el campo económico y financiero se adapte a la coyuntura, son incompatibles con la rigidez de las normas legales - incapaces de prever la infinita variedad de aspectos que la mudable realidad económica va ofreciendo con el transcurso del tiempo y con la lentitud que preside la elaboración y aplicación de esas norias. De tal suerte -ésta parece ser una de las conclusiones de semejante razonamiento- que las normas que hayan de dictarse -si es que no se confía todo a decisiones administrativas de tipo concreto- para dar ejecución a la política de pleno empleo, serán obra de la propia Administración, la que tendrá, por tanto, completa libertad para suprimirlas o modificarlas cuando lo repute conveniente para la buena marcha de su política económica.

Esta concepción del Derecho y de la Economía conduce, además, por otra vía, a la quiebra del principio de legalidad financiera y tributaria. En efecto, aun en la hipótesis de que el pleno empleo dé origen a medidas de tipo económico incorporadas a textos jurídicos de rango legal, estos textos no harán otra cosa -se alega- que poner en práctica el programa económico del Gobierno, que es, por tanto, previo a la legislación, con lo que resulta que queda en cierto modo invertido el esquema clásico de la división de poderes: lejos de ser el Gobierno quien, en materia de producción de normas, se supedita al órgano legislativo, es éste quien ha de plegar su actividad a las decisiones normativas adoptadas previamente por aquél.

Esta reflexión ha de aceptarse si lo que se quiere es poner con ella de manifiesto un fenómeno real de la vida política contemporánea: la autonomía casi absoluta que muchos Gobiernos han alcanzado -o se afanan por alcanzar- en materia económica y financiera. Pero carece, en cambio, de todo valor, si a lo que aspira es a situarnos intelectualmente en el amargo trance de elegir entre el principio de legalidad o la política de pleno empleo, vista la incompatibilidad entre aquél y ésta. Afirmo que esa aspiración carece de valor porque el principio de legalidad, rectamente entendido, es

perfectamente compatible -más aún, es imprescindible- para llevar adelante cualquier plan racional y orgánico de política económica. Ciertamente, cada Gobierno puede y hasta debe en ocasiones adoptar y dar a conocer un objetivo de pleno empleo que sirva para definir en términos prácticos lo que el poder público entiende por pleno empleo en el país de que se trate. Es obvio, por otra parte, que cada Gobierno habrá de elaborar un programa completo destinado a orientar su política tributaria y monetaria, sus planes en materia de inversiones y de producción, su política en materia de salarios y de precios, y su sistema de medidas financieras compensatorias destinadas a incrementar, en su caso, la demanda efectiva. Todo esto, repito, está perfectamente justificado dentro de la línea de pensamiento que postula el desarrollo de una política de pleno empleo y aparece incluso explícitamente dicho en el informe sobre tal política, redactado en 1949 por el Comité de Expertos designado con ese fin por el Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas. Pero nada de esto pone en quiebra por sí mismo el principio de legalidad. La quiebra se produce únicamente en el caso de que el "programa de pleno empleo" sea pura obra de Gobierno, es decir, en el supuesto de que en su elaboración y aprobación esté por completo ausente el órgano legislativo. Si esto ocurre, la legislación se convertirá, efectivamente, en un mero instrumento de ejecución de semejante programa y habrá que reconocer, en el país en que tal evento se produzca, que el principio de legalidad habrá sufrido una quiebra sustancial. Pero no es indispensable que tal fenómeno ocurra por imperativos económicos -esto es lo importante-, por lo que, en todo caso, cuando se presente habrá que atribuirlo a estrictas exigencias de la vida política del Estado en que tenga lugar. La prueba más clara de lo que acabo de indicar es que los "\*programas" y los "planes" pueden incorporarse, en sus líneas esenciales, a textos jurídicos de rango legal, y que de ello existen ejemplos abundantísimos en países de muy diversa organización política. En España, por ejemplo, semejante proceder no sólo es posible, sino que incluso viene impuesto por textos políticos fundamentales, según veremos al final de este estudio (cfr. ap. IV).

Con lo que acabo de indicar creo suficientemente explicado que la política de pleno empleo no es incompatible con el principio de legalidad financiera. Más adelante señalaré, en concreto, las positivas ventajas que para la propia política de pleno empleo ofrece el mantenimiento del expresado principio.

### III.

#### REHABILITACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

Al examinar en el apartado II la crisis del principio de legalidad tributaria y las causas de diversa índole a las que esa crisis se atribuye, he tenido ya ocasión de apuntar el tipo de consideraciones que pueden invalidar la actitud de quienes, desde el campo de la Administración, postulan el abandono del repetido principio. Corresponde ahora ahondar en tales consideraciones y rehabilitar con ellas el principio que nos ocupa, mostrando que su mantenimiento no sólo está justificado por causas jurídico-políticas -cosa que, en verdad, pocas veces puede discutirse de buena fe-, sino, incluso, por causas económicas y financieras, materia ésta en la que reina mayor confusión por la circunstancia, bien conocida, del escaso desarrollo doctrinal alcanzado hasta el presente por las disciplinas que se ocupan del ordenamiento jurídico de la Economía y de la Hacienda.

#### A) CAUSAS JURÍDICO-POLÍTICAS

##### a) La subsistencia del Estado de Derecho

Si se considera que el principio de legalidad no puede vivir separado del Estado demoliberal, habrá que reconocer que el hundimiento de este tipo de organización política -al menos, tal como fué configurado en los textos constitucionales del pasado siglo- produce la desaparición simultánea de aquel principio. Por el contrario, si se demuestra que el Estado de Derecho no se identifica con el Estado demoliberal y que la producción de normas jurídicas de carácter general por órganos que no sean los específicamente administrativos constituye un atributo fundamental de todo Estado

de Derecho, habrá que reconocer que el principio de legalidad tributaria puede y debe subsistir, por muy honda que sea la crisis de las instituciones democráticas o por muy lejos que el intervencionismo estatal en materia económica nos sitúen del liberalismo decimonónico en la materia. Pienso que ambas demostraciones son bien sencillas, tanto si nos situamos en la perspectiva que nos brinda la filosofía del Derecho, como si el problema se aborda en el terreno del Derecho político-positivo.

Es obvio, como ha señalado LEGAZ LACAMBRA, que si el Estado liberal puede realizarse como Estado de Derecho, el Estado de Derecho no se ha realizado ni puede realizarse sólo en la forma histórica del Estado liberal. El Estado de Derecho es, en efecto, una forma de estructuración del Estado histórico que se da con una cierta constancia en distintos períodos frente a otras formas que no revisten las características propias de aquél. Por tanto, no todo Estado es Estado de Derecho, sino que éste es el Estado cuyo derecho dota de una específica estructura y contenido a una comunidad política. Efectivamente, el Estado de Derecho es sólo aquella forma histórica de Estado que sirve a una determinada concepción histórica del ethos, a la concepción personalista, que por esencia exige una organización concreta, una determinada técnica de organización jurídica de ciertos aspectos de la vida política.

De lo expuesto se deduce que la nota fundamental del Estado de Derecho consiste en que la juridicidad que es consustancial al mismo, para servir a una concepción personalista, se extiende a cierto ámbito y se institucionaliza según ciertos contenidos que le confieren una fisonomía histórica concreta. Por ello prosigue el profesor LEGÁZ en el Estado de Derecho se cumple una concepción de la justicia objetivamente válida, a saber, la que cree en el valor y dignidad de la persona humana y sus derechos fundamentales, sin perjuicio de las exigencias del bien común que derivan del hecho de que la vida de la persona es, desde su raíz, coexistencia en formas sociales y comunitarias. Los derechos humanos son derechos del hombre que vive en esas sociedades y comunidades, y el Estado de Derecho no puede significar la adscripción exclusiva a una interpretación individualista y liberal del hombre.

Si del terreno de la filosofía del Derecho pasamos al de la teoría del Derecho público y al que nos brindan los textos políticos positivos de la hora presente, habrá que llegar a la misma conclusión, a saber: no obstante la quiebra del sistema demo-liberal -cosa sobre la que no es necesario insistir más- el respeto a los derechos fundamentales de la persona humana sigue siendo uno de los postulados fundamentales sobre los que se asienta la organización de las comunidades políticas en casi todo el mundo.

Ahora bien, es evidente que esa fe en los atributos esenciales de la personalidad, proclamada en el campo filosófico y en el del Derecho positivo, se convertiría en ideal utópico, carente de toda efectividad, si la Administración pública no tuviera que ajustar sus actos a un esquema normativo previo, de carácter general y abstracto, elaborado por órganos a los que específicamente corresponda la función legislativa con arreglo a la constitución de cada grupo político. El puro "decisionismo" administrativo constituye una amenaza fundamental para los derechos de la persona humana, entre los que figuran, sin duda alguna, el de poseer y disfrutar de los bienes propios para la satisfacción de los fines individuales, sin más limitaciones que las impuestas por la ley y no por los criterios mudables y antojadizos de la Administración pública. Es sumamente delicado -ha escrito el profesor GARRIDO FALLA- llegar a una situación en que la Administración adquiera el hábito mental de pensar que cualquier Orden ministerial es omnipotente. El mayor peligro que ello entraña estriba, a mi juicio, en que ese hábito mental conduce inevitablemente a la renuncia por parte de los individuos a defender, por los cauces legales, los derechos fundamentales de la persona frente a extralimitaciones o abusos de la Administración.

b) La fiscalización de oficio de la legalidad objetiva de la Administración.

Para enriquecerse el repertorio de los fines estatales y al dilatarse la acción administrativa ha surgido en todos los países, según expuse anteriormente-cfr. ap. II, B)-, un núcleo importante de normas jurídico-administrativas a las que se ha denominado normas de acción. El propósito fundamental de estas normas es, como he tenido también ocasión de indicar, la tutela del interés público. La razón es obvia. A

medida que la Administración invade con su actividad esferas en las que antes imperaba la libre iniciativa jurídica y económica de los particulares, se agudiza la necesidad de que esa sustitución del principio de libertad por el principio de autoridad en tales ámbitos de la vida social se produzca para bien de la comunidad política. Ahora bien, una garantía indispensable para el logro de ese propósito es obligar a la Administración a acomodar sus actos y decisiones a unas normas que regulen en forma general y abstracta situaciones concretas que aún no se han presentado. De ahí el crecimiento extraordinario de las normas de acción a que vengo refiriéndome.

Con lo dicho se justifica de paso el carácter legal que tales normas deben revestir. Si lo que con ellas se pretende es asegurar un desenvolvimiento de la actividad administrativa que conduzca a la realización del interés general, esto significa que las fuerzas políticas y sociales que actúan en el Estado desean fiscalizar de algún modo el desenvolvimiento de tal actividad. Por ello, carecería de sentido que fueran los órganos específicamente administrativos los que en forma exclusiva o predominante elaborasen sus propias normas de acción, eliminando así toda posibilidad de control por otros órganos del Estado tan interesados como ella en el cumplimiento de los fines de interés general. Carece de toda justificación que los órganos administrativos se atribuyan la exclusiva en la defensa del interés público. Es legítimo que la Administración robustezca sus poderes y atribuciones para hacer efectivo el interés general y para que éste prevalezca sobre los intereses particulares, a veces antagónicos entre sí y contradictorios con el interés público. **Pero es evidente que también la Administración puede servir mal el interés público, bien sea por torpeza, bien por incapacidad, bien por negligencia, bien por el deseo de dar soluciones rápidas y cómodas a los problemas de la vida pública, aun a costa de la seguridad jurídica o del bienestar económico de los súbditos.** El único método que los hombres han inventado hasta ahora para eliminar o reducir estos inconvenientes es que las leyes, en las que se contienen las normas jurídicas de carácter general, sean elaboradas por los órganos supremos del Estado, rectores de

su vida política y situados, por tanto, a un nivel superior a la Administración. Si estos órganos elaboran la ley, justo es que fiscalicen también su observancia.

De ahí que el principio de legalidad financiera ofrezca la ventaja de que pueda, en torno a él, organizarse un completo sistema de fiscalización de oficio ante organismos adecuados -Cortes, asambleas legislativas...- de la legalidad objetiva, es decir, de la que plasma en normas de acción de la actividad administrativa.

## B) CAUSAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS

a) La ley, instrumento de seguridad económica.

Cuando la Administración pública busca fórmulas que la emancipen de la sumisión a la ley en el desarrollo de su actividad, especialmente en el campo económico y financiero, suele hacerlo, como he indicado repetidas veces, dando explicaciones de su proceder. El peso de una larga tradición jurídico-política le impide prescindir de las normas elaboradas por el órgano legislativo sin dar cuenta de las razones que la inducen a dar tan grave paso. Y en ese trance es cuando suelen surgir los tópicos de la "flexibilidad", de la "agilidad" y de la "libertad de movimientos" de la acción administrativa como supuestos imprescindibles de una buena política económica. En rigor, no se acierta bien a comprender por qué la acción administrativa ha de ser más rápida cuando se desenvuelve a espaldas de la ley que cuando se ajusta a sus mandatos-sin contar con que, en la práctica, la liberación de las trabas legales no se traduce casi nunca en una mayor rapidez de gestión-; no se adivina tampoco por qué una decisión ultrarrápida, pero mal orientada, ha de ser mejor que otra revestida de mayores garantías de acierto, aunque haya de adoptarse con algo más de parsimonia; no se concibe, por fin, cómo al considerar lo que conviene a la vida económica del país se prescinde de algo que es, sin duda, tanto o más importante que la rapidez: la seguridad.

Por regla general, suele hablarse de seguridad jurídica, y de algún tiempo a esta parte ha tomado carta de naturaleza la expresión de seguridad social. Pero se habla menos de seguridad económica. Sin embargo, es evidente que este tipo de seguridad es fundamental para el aumento de la renta nacional y que pueda lograrse, sin graves perturbaciones, una distribución socialmente justa de aquélla. Cuando se medita en, el proceso de expansión del capital y de industrialización de Europa que se desarrolla a lo largo del siglo pasado, y cuando se observan los resortes decisivos que permitieron en esa centuria la creación de las grandes sociedades industriales, de transportes, de seguros y de crédito, no puede desconocerse el alto influjo que ejerció en ese proceso la sensación de seguridad experimentada por las empresas y por los particulares. ·Los sujetos económicos-individuales o colectivos-sabían a qué atenerse al invertir sus capitales, al concebir unas expectativas de renta, al movilizar sus recursos de toda índole. Y uno de los elementos que más contribuyeron crear ese clima de confianza fueron las leyes mercantiles e industriales de la época a que vengo refiriéndome. El movimiento codificador característico del último tercio del siglo XIX fué uno de los grandes artífices de esa atmósfera de seguridad. **La seguridad se esfuma casi por completo cuando, en defecto de normas legales estrictas, claras, rigurosas, las simples decisiones administrativas pueden alterar el rumbo de las empresas, echando sobre ellas, en cualquier momento del ciclo productivo, cargas tributarias imprevistas y de borrosos contornos. En tales circunstancias, la tributación, lejos de constituir un incentivo, se transforma en un elemento de perturbación de consecuencias económicas altamente desfavorables.**

b) La ley, instrumento de acción económica coordinada y planificada.

La puesta en marcha de una política económica de pleno empleo exige que el Gobierno pueda intervenir con eficacia y oportunidad, teniendo a la vista los objetivos propuestos, en los distintos procesos que conducen a la creación, la disponibilidad y el uso de la renta nacional. Esto supone que la autoridad pública ha de intervenir en una u otra medida, en la demanda u oferta total de bienes de una comunidad

económica, en la formación del ahorro, en el volumen y en la índole de las inversiones y en la relación existente entre las inversiones y el consumo. Pero nada de esto puede hacerse si en los procesos económicos que acaban de mencionarse, los individuos y las empresas operan a impulsos de estímulos propios, desconectados del conjunto, formando, en la medida en que ello sea posible, compartimientos estancos dentro del complejo económico nacional. A la misma conclusión negativa ha de llegarse si es la propia Administración la que destruye la unidad de su política, confiando a una pluralidad de organismos la puesta en práctica de las medidas intervencionistas que esa política exige. Si los mencionados organismos actúan coordinadamente, habrá posibilidad de alcanzar el objetivo previsto; si actúan desconectados la realidad muestra que, en ocasiones, esa actuación es, incluso, antagónica-, puede darse por seguro el fracaso. Esto nos lleva a la idea fundamental de coordinación. Precisamente en estos días ha salido a la luz una obra altamente interesante, del profesor VITORIO BACHELET, de la Universidad de Roma, sobre la actividad de coordinación de la Economía en el seno de la Administración pública. Y en este libro, claro y sencillo, se pone de relieve que esa actividad coordinadora ha de ser fundamentalmente obra de la ley. Es necesario, en efecto, para que la coordinación se produzca, que venga impuesta a los particulares por la autoridad del Estado, "el cual limita, por tanto, de diversos modos legalmente la autonomía de los particulares, y la encauza, además, hacia los fines sociales previamente fijados".

La función coordinadora de la ley no sólo se explica por razones técnicas, sino también -esto es decisivo- por razones políticas. Es obvio que el Estado es quien ha de coordinar los intereses antagónicos de los individuos, de las empresas y de los grupos sociales hacia el bienestar económico máximo de la colectividad, y es evidente también que es el propio Estado quien puede reducir a unidad y a sistema las actividades de los distintos órganos que componen la Administración pública y, en particular, las iniciativas tantas veces contradictorias de los distintos departamentos ministeriales en el campo económico. Ahora bien, la forma fundamental que el Estado tiene para expresar su voluntad unitaria e integradora es la ley. Esta debe imponerse,

por tanto, a la Administración y por ese camino será posible coordinar la acción que los diversos órganos administrativos ejercen en el campo de la política económica.

Pero no es sólo la idea coordinadora la que viene así a poner de relieve la eficacia actual del principio de legalidad. A resaltarla contribuye también, de modo decisivo, la idea planificadora. La idea de plan no sólo implica la coordinación de un determinado tipo de actividades, sino, además, la consecución de ciertos objetivos en un período de tiempo.

Pues bien, justamente las dimensiones del factor tiempo son uno de los elementos que ponen de relieve el valor instrumental insustituible de la ley en la política económica. En efecto, cuando se dice que la actividad planificadora acaba por convertirse siempre, de modo inevitable, en una mera actividad de la Administración, al margen de la actividad legislativa, se olvida que la misión de la ley no consiste, en modo alguno, en sustituir a la actividad administrativa, que día tras día ha de considerar las cambiantes circunstancias económicas para acomodar a ella sus decisiones, sino en encauzar y dirigir esa actividad con arreglo a determinados criterios orientadores y en imponer a la misma algunos modos de obrar o ciertas limitaciones fundamentales. Dicho en otros términos, la ley contempla el plan en su conjunto, en tanto que la actividad administrativa tiene presente, sobre todo, la realidad cotidiana o, en todo caso, la que se ofrece en períodos más reducidos de tiempo. Tal es el sentido que cabe atribuir, por ejemplo, al artículo 41 de la vigente Constitución italiana en el que se establece que "la ley determina los programas y los controles oportunos para que la actividad económica, pública y privada pueda ser encauzada y coordinada hacia los fines sociales". He ahí un ejemplo claro e inequívoco de cuanto acaba de exponerse respecto a la misión coordinadora y planificadora de la ley en el campo económico.

c) La Ley, instrumento de ordenación financiera y de estabilidad tributaria.

Nos queda, por fin, el aspecto estrictamente financiero y tributario. Si la ley es instrumento imprescindible y fundamental de la política económica en general, lo es

aun más de la que el Ministerio de Hacienda desarrolla por medio de los ingresos y los gastos públicos. Cuando en este terreno se invoca la "agilidad" y la "flexibilidad" para que la actividad financiera pueda, sin trabas legales, desarrollar una terapéutica de coyuntura, inspirada en los principios de la "fiscal policy", se está, en verdad, invocando un tipo de consideraciones que empiezan a estar superados en la doctrina más moderna y autorizada. No es exagerado afirmar que existe ya, entre los hombres de ciencia, un movimiento importante de repulsa frente a las tesis de la "hacienda funcional" y, en general, de cuantas doctrinas postulan la primacía del aspecto puramente económico del impuesto frente a su significación estrictamente financiera. Dar cuenta de ese movimiento científico sería tanto como describir el estado de la ciencia de la Hacienda en el momento presente, cosa notoriamente inadecuada en la ocasión presente. Bastará recordar, por vía puramente ejemplificadora, las duras críticas de Celestino Arena, profesor de la Universidad de Roma, a la llamada "política fiscal keynesiana\*"; las limitaciones a la "política de pleno empleo", señaladas por Jacques E. Mertens, de la Universidad de Lovaina, con ocasión de su Informe al Congreso de Economistas de Lengua Francesa, celebrado en mayo de 1951; las advertencias de F. K. MANN (Die Staatswirtschaftlehre unserer Zeit, en Finanzarchiv, T. XV, pág. 232) respecto a la insuficiencia de los métodos de cantidades globales para orientar la política financiera; los peligros de "rebelión" del contribuyente frente a impuestos que no sean fundamentalmente financieros y que "se manejen" con fines preferentes de política económica o social, que ha señalado certeramente H. LAUFENBURGER; y tantos otros trabajos recientes cuya simple enumeración llenaría docenas de páginas. Lo fundamental --en esto todos coinciden- es que en el fenómeno financiero concurren múltiples factores técnicos, sociológicos y psicológicos de los que no se puede prescindir. Como certeramente ha señalado el profesor G. SCHMOLDERS, de la Universidad de Colonia, tales factores "*imprimen al presupuesto público una especie de ley propia que le hacen inapto para que con él se proceda a manipulaciones a corto plazo y para que se adopten medidas de índole puramente cuantitativa*". Y en el mismo trabajo (Fiscal Policy, en Rev. Sc. Fin., París, 1957, página

34) se demuestra que la concepción financiera del impuesto es incompatible con una política fiscal flexible orientada por preocupaciones coyunturales. "Bastará escribir que se tengan en cuenta los supuestos extremadamente fluctuantes de la disciplina del contribuyente (Steuer-moral) para poner en evidencia que el objetivo del impuesto es a fin de cuentas cubrir los gastos y no obedecer a las preocupaciones de una política arbitraria, sometida a consideraciones con frecuencia efímeras y dominada por objetivos diversos, especialmente el de dirigir el poder adquisitivo de la moneda. Desde el instante en que el Gobierno se aleja de los objetivos puramente financieros fijados por el Parlamento y que manipula el impuesto al compás de sus preocupaciones políticas (especialmente la de confiscar elementos de una renta honradamente ganada o la de esterilizar el poder de compra), la moral del contribuyente, su disposición a cumplir escrupulosamente su deber no puede menos de quebrarse". De este estudio, del máximo interés, se extraen, en opinión del docente de Colonia, dos conclusiones fundamentales

1.<sup>a</sup> La quiebra de los métodos globales, que operan sobre datos puramente cuantitativos y a corto plazo invita al economista a prestar ante todo atención al efecto que ejerce la actividad financiera del Estado sobre el crecimiento de la Economía a largo plazo y a la evolución de la estructura, sin descuidar por ello los factores técnicos, sociológicos y de psicología social inherentes a la formación de la voluntad financiera. La ciencia financiera del continente se honra en permanecer fiel en esta materia a las teorías de Adolfo Wagner y de Lorenz von Stein. Los sabios anglosajones no perderían nada de su prestigio si prestaran atención a cuestiones que han cometido la equivocación de ignorar o de descuidar;

2.<sup>a</sup> Corresponde a la doctrina de la política financiera dirigir una solemne advertencia al Estado. Los mecanismos presupuestarios son pesados y no se prestan a remediar rápidamente las fluctuaciones económicas. Por esta razón, el objetivo financiero del impuesto debe prevalecer sobre consideraciones cíclicas o estructurales. La manipulación de la moneda y del crédito ofrece más flexibilidad que la "Fiscal Policy".

Esta entraña además muy graves riesgos: una intervención de índole financiero trae otras consigo; el Estado no podría intentar dominar los reflejos de orden social y psicológico, extremadamente cambiantes. La exageración de las intervenciones del Estado desembocaría finalmente en el hundimiento del orden económico y social que la política financiera bien comprendida debería, por el contrario, proteger y defender."

He juzgado oportuno reproducir literalmente las conclusiones a que llega en su notable trabajo el profesor alemán, porque representan un estado de opinión fuertemente desarrollado en el Continente y que ha surgido, sobre todo, frente a las deformaciones del fenómeno financiero que se producen al aplicar a la Hacienda Pública ciertos métodos de la teoría económica anglosajona. Esto no supone, naturalmente, que se desconozca la importancia que los gastos y los ingresos públicos tienen en el complejo económico nacional. Desconocer el papel de la Hacienda pública en el marco de la economía nacional, sería un retroceso incomprensible en el desarrollo de la ciencia financiera y, desde luego, un desconocimiento fundamental de uno de los aspectos esenciales del fenómeno financiero, cual es su significación como instrumento de la política económica general. Pero el reconocimiento de esta significación no puede conducir al extremo opuesto, cual es ignorar los restantes factores que intervienen decisivamente en la génesis y desarrollo de los fenómenos financieros; factores que son, en gran medida, de índole política, administrativa y social. Es necesario, en efecto, observar las operaciones financieras de la autoridad pública tal como éstas se ofrecen en su dimensión política y administrativa (Government fiscal operations in political and administrative terms, como ha escrito STRAYER (P.) en su trabajo: An appraisal of Current Fiscal Theory, en "American Economic Review", volumen 42 (1952), p. 139) y, al propio tiempo, en sus aspectos éticos y psicológicos. Prescindir de estos últimos aspectos supone tanto como deshumanizar la Hacienda, es decir, como desconocer la raíz espiritual en que el fenómeno financiero se apoya.

Pues bien, el único camino que existe para que la Administración pública no dé la espalda al conjunto de factores que integran el fenómeno financiero y para que sus manejos de los gastos y los ingresos públicos no se traduzcan en puro arbitrio y, consiguientemente, en pura arbitrariedad, consiste en que la actividad financiera discurre por cauces legales. La ley es, en último término, expresión de la autoridad del Estado y no fruto del decisionismo administrativo. Aun en la hipótesis de organizaciones políticas en las que la creación de normas jurídicas de carácter general pueda corresponder, en principio, con arreglo a principios constitucionales, al propio jefe del poder ejecutivo o a órganos supremos de la Administración, es obvio que cuando aquellos ejercitan la función legislativa, lo hacen como órganos legislativos y no como órganos de la Administración. Esta simple consideración basta para poner de relieve cómo, en todo tipo de Estados, la producción de normas jurídicas de carácter general se ha reputado siempre expresión del poder supremo de la organización política.

Si la ley tiene la indiscutible ventaja a que acabo de referirme en la ordenación del ciclo financiero -es decir, la contemplación de todos los aspectos espirituales y materiales del fenómeno hacendístico, dado el plano en que aparece situado el órgano del que la ley emana, lo que le permite tener una visión panorámica de todos esos factores - son también evidentes sus virtudes como instrumento de estabilidad tributaria. En la ley cristalizan los sistemas fiscales, tras una elaboración cuidadosa- al menos, infinitamente más cuidadosa que la que permite el puro decisionismo administrativo. La ley es instrumento delicado que necesita emplearse con suma cautela y que requiere una terminología precisa y una depuración de conceptos. Todo ello permite que la ordenación del tributo sea más estable y ofrezca mayores posibilidades de permanencia cuando se sustenta en textos legales. Ventaja ésta de la estabilidad que se traduce en innegable beneficio para la vida económica, ya que permite a los sujetos económicos saber a qué atenerse respecto a uno de los elementos que han de intervenir forzosamente en sus cálculos: la cuantía y la índole de las cargas tributarias.

#### IV. CONCLUSIONES

Para que el Gobierno pueda desenvolver su política económica con el auxilio de la herramienta tributaria no es necesario, en modo alguno, que se cambien a cada instante las figuras del sistema fiscal, que se arrumben los principios jurídicos-laboriosamente elaborados, que se sustituya el sistema de fuentes, que se arrasen las garantías jurídicas de los contribuyentes. Por el contrario, tantos los ingresos como los gastos públicos pueden manejarse eficazmente como instrumentos de política económica, mediante un dispositivo jurídico que separe las normas fundamentales del Derecho tributario material-delimitación de objetos impositivos, fijación de bases, determinación del devengo, prescripción de créditos y obligaciones-de las normas que integran el Derecho tributario formal o administrativo. Por otra parte, dentro del Derecho tributario material es posible hacer una política fiscal que se apoye fundamentalmente en el manejo de las tarifas, dejando inalterados los restantes elementos de la relación jurídico-tributaria. Las elevaciones o reducciones de los tipos de gravamen, en unos u otros impuestos, permiten que la política financiera se acomode a las fluctuaciones económicas y a las cambiantes exigencias que esos cambios traen aparejadas, sin necesidad de destruir un sistema jurídico tributario elaborado penosamente a lo largo de años o de siglos, y en cuya gestación y perfeccionamiento han estado presentes todas las fuerzas culturales del país.

Con lo dicho he de poner punto final a este trabajo. Al hacerlo, quiero recordar las palabras llenas de emoción, cálidas, vibrantes, con que el actual ministro de Hacienda, al dirigirse a los procuradores en Cortes, en la sesión plenaria que aprobó la Ley de 26 de diciembre de 1957, llamaba la atención sobre el hecho de encontrarse España en momentos creadores. Ha superado el país-decía-una fase emocional,

característica de momentos revolucionarios, en los que muchas inquietudes se aglutinan para adoptar fórmulas sólidas y estables, para institucionalizarse, en una palabra. Y hablaba de cómo esos momentos creadores están presididos por afanes de integración en lo político, en lo social, en lo económico, en todas las realidades vivas

del país. Alentado por esas palabras, yo me permito sugerir que en este proceso de integración no se olvide el valor fundamental del Derecho como instrumento de cohesión de todas las realidades del país. La cohesión, la institucionalización de la vida financiera, no puede ser exclusiva ni fundamentalmente obra de la Administración pública. Con ser importante que ésta actúe eficazmente, con cierta libertad, para dar soluciones ágiles y oportunas, es infinitamente más importante que la gestión financiera dirigida a hacer efectivos los gastos y los ingresos públicos se acomode rigurosamente a normas jurídicas de rango legal, a las que todos-administradores y administrados- deban estrictamente obediencia. Tal vez sea más arduo lograr las metas deseadas por ese cauce riguroso que traza el Derecho legal que por el fácil camino de las decisiones ministeriales. Pero, en cambio, se dará de aquel modo cima a una obra sólida, firme, capaz de dar estabilidad a la Hacienda pública y de infundir confianza y seguridad en la vida económica del país. No olvidemos aquella fundamental advertencia de RIPERT: "Tras el tumulto de las revoluciones, sólo perdura, la obra del jurista." Obra lenta, difícil, solemne, pero justa y segura.