



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

# La necesaria sistematización del Derecho financiero y tributario. Algunas consideraciones sobre los retos y los criterios <sup>1</sup>

Del puro conocimiento empírico al científico se pasa sólo a través de un sistema. Se ha afirmado que la ciencia del Derecho o es sistemática o no es tal ciencia, sino un simple agregado de reglas, leyes y normas jurídicas dispersas, de imposible comprensión al no incardinarse en un conjunto ordenado <sup>2</sup>. Si entendemos por sistema todo un conjunto de elementos de cualquier orden relacionados entre sí y armónicamente conjugados, unidad y coherencia han de ser los elementos internos del ordenamiento jurídico <sup>3</sup>.

En la búsqueda de un concepto unitario de Derecho financiero ha de distinguirse en primer lugar la forma de abordarlo, si como parte de la *ciencia jurídica* o como parte del *ordenamiento jurídico*, como proponía hace ya tiempo SAINZ DE BUJANDA, y posteriormente otros han reivindicado <sup>4</sup>. En otras palabras, el Derecho financiero puede ser conceptuado bien como disciplina científica bien como rama del Derecho <sup>5</sup>. No es ésta una distinción estética, con valor puramente metodológico.

<sup>1</sup> El presente trabajo tiene su origen en el capítulo segundo de la Memoria sobre concepto, método y fuentes del Derecho financiero y tributario, dedicado a la metodología científica, que se presentó como primer ejercicio para la promoción a la categoría de Profesor Agregado en la Universidad San Pablo-CEU en mayo de 2000.

<sup>2</sup> Cfr. H. J. WOLFF, *Typen im Recht und der Rechtswissenschaft*, en «Studium Generale», 1952, pág. 195 y sigs., 205 y sigs.; *Rechtswissenschaft ist systematisch oder sie es nicht*.

<sup>3</sup> J. L. VILLAR PALASÍ, *Consideraciones sobre el sistema jurídico*, «RAP», núms. 100-102, 1983, págs. 509 y 555.

<sup>4</sup> E. SIMÓN ACOSTA, al distinguir entre el Derecho financiero como fenómeno real y como ciencia, cfr. *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, pág. 17; *vid.* también, J. J. FERREIRO LAPATZA, *Derecho Financiero*, en «La enseñanza del Derecho en España», Tecnos, Madrid, 1987, pág. 110; R. CALVO ORTEGA, se refiere a la agrupación de principios y normas en torno a un *concepto científico*, que sirve como un mecanismo de delimitación que permite su consideración, estudio y enseñanza científicos, cfr. *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario, Parte General*, Civitas, Madrid, 1998, pág. 33. Esta distinción entre ciencia y ordenamiento jurídico supone la superación de pretéritas reivindicaciones científicas y metodológicas.

<sup>5</sup> Al frecuente olvido de esta distinción se refiere F. SAINZ DE BUJANDA, en *Sistema de Derecho Financiero I*, vol. 1.º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1977, pág. 318.

Al contrario, si la sistemática de las ciencias contribuye notablemente al progreso de los estudios que con ella se relacionan, es cuestión fundamental determinar si el Derecho financiero como disciplina jurídica tiene propia autonomía o constituye parte integrante de otra ciencia<sup>6</sup>.

Esta distinción permite afirmar que como disciplina científica, el Derecho financiero es aquella «*parte de la ciencia del Derecho que se ocupa del estudio de la actividad financiera de los entes públicos en cuanto ésta aparece clasificada por las notas conceptuales de lo jurídico, es decir, en la medida en que se muestra constituida por un haz de relaciones que una cierta sociedad establece como necesarias y cuya normación se inspira en un cierto criterio de justicia*»<sup>7</sup>.

Como parte del ordenamiento jurídico, el Derecho financiero se define como «*la rama del Derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda Pública y de las restantes entidades públicas territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines*»<sup>8</sup>. De esta definición se infieren las dos notas características del Derecho financiero. En primer lugar, se encuadra en el *Derecho público*, y como tal regula relaciones en las que

<sup>6</sup> En estos términos plantea la cuestión A. D. GIANNINI, *Instituciones de Derecho Tributario*, traducción y estudio preliminar por F. SAINZ DE BUJANDA, 7.ª edición italiana, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1957, cfr. pág. 5. Llega a la conclusión de que el Derecho financiero se descompone en varias partes cada una de las cuales tiene un carácter jurídico propio, destacando el Derecho tributario del que sí puede predicarse a diferencia de las otras partes, la posibilidad de un sistema científico.

<sup>7</sup> F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema... I*, vol. 1.º, cit., págs. 322-323. Desde una perspectiva más general, J. VALLET DE GOYTISOLO considera la ciencia del Derecho en sentido moderno como «la exposición sistemática del Derecho ya hecho, examinado como las ciencias descriptivas examinan y exponen sus observaciones y clasifican las especies en géneros, y éstos sucesivamente más amplios, hasta constituir el sistema y observarlo, después, en su dinámica», *Metodología de las Leyes*, Edersa, Madrid, 1991, pág. 1. Y, aunque con estilo anecdótico, resulta oportuno recordar lo que se cuenta del maestro CASTÁN que, solicitado de una definición del ordenamiento jurídico respondió: es «una galaxia». Explicando la anécdota, VALLET DE GOYTISOLO comentaba que toda galaxia tiene estrellas que son soles, cometas, planetas con su diferente composición y climas, y con sus satélites; tiene sus órbitas ordenadas en diversos movimientos, acompasados entre sí y en relación con las órbitas de las otras galaxias, en un orden cósmico preestablecido, pero en constante movimiento y evolución, formando un conjunto abierto pero dinámicamente coordinado» para afirmar que lo universal es inabarcable y lo total no es científicamente comprobable y sistematizable, por lo que propone un punto de partida real desde la comprobación de F. DE CASTRO: «Cada norma o grupo de normas adquieren sentido dentro del conjunto total de normas de la organización; cada una supone y, en cierto sentido está condicionada por las otras, cada cambio o sustitución repercute sobre las demás». *Metodología...*, cit., págs. 252 y 253. En torno al concepto del Derecho, A. HERNÁNDEZ GIL ha dado un giro a la inicial concepción normativa del Derecho a través de los valores supralegales y supraconstitucionales, reconocidos en la Constitución, y, además, por la puesta en relación del ordenamiento jurídico con los hechos, efectuada desde el mismo inicio del razonamiento jurídico, cfr. J. VALLET DE GOYTISOLO, *Reflexiones de Antonio Hernández Gil en torno al concepto del Derecho*, «Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación», núm. 29, Madrid, 1999, pág. 31.

<sup>8</sup> *Sistema I...*, cit., pág. 476. Otras definiciones como rama del Derecho pueden encontrarse en F. MYRBACH-REINFELD, *Précis de Droit Financier*, París, 1910; E. VANONI, *Naturalaleza e interpretación de las leyes tributarias*, trad. J. MARTÍN QUERALT, IEF, Madrid, 1973; E. SIMÓN ACOSTA: *El Derecho financiero...*, cit., pág. 109, A. D. GIANNINI, *Instituciones de Derecho tributario*, trad. de F. SAINZ DE BUJANDA, EDF, Madrid, 1957, pág. 5, entre otros muchos.

prima el interés comunitario sobre el individual, aunque hay una «indiferenciación en la finalidad de interés general» que se mueve en el conjunto de las instituciones financieras, sea a través de los sistemas clásicos de obtención de ingresos y erogación de recursos, sea a través de las empresas públicas y en general de la actuación económica del sector público<sup>9</sup>. En segundo término, es un *ordenamiento instrumental*, puesto que ni el ingreso ni el gasto son finalidades en sí mismas, sino que cobran sentido cuando se aplican al logro de finalidades públicas<sup>10</sup>.

El punto de partida real a la par que explicativo de cualquier concepción de ordenamiento jurídico es el que comprueba DE CASTRO cuando afirma que «cada norma o grupo de normas adquieren sentido dentro del conjunto total de normas de la organización; cada una supone y, en cierto sentido está condicionada por las otras, cada cambio o sustitución repercute sobre las demás»<sup>11</sup>. Sin perder de vista este dato, el ordenamiento jurídico ha venido siendo observado bajo tres perspectivas, que no deben separarse: como *conjunto de normas* (Ordenamiento de Alcalá, Ordenamiento Real), como *orden jurídico* o «realidad de la reglamentación organizadora, en su multiplicidad de relaciones jurídicas y en la jerarquía de poderes y deberes reguladores de la vida social» y también, como *sistema jurídico* o «construcción teórica instrumental»<sup>12</sup>.

Como se ha afirmado, sin sistema no hay ciencia, y por ello la última finalidad del sistema jurídico es el intento de que la totalidad de lo jurídico esté determinado en función de una cierta forma de vida social, a través de una suma de principios racionales. Tales principios racionales, si son exclusivamente lógicos, pueden ser en cierto modo más permanentes que el mudable ordenamiento jurídico, pero serán en cuanto más lógicos más apartados de la realidad que intentan comprender y por lo tanto, más vacíos de sentido<sup>13</sup>. La unidad sistemática del Derecho funciona así como elemento integrador de la ciencia del Derecho y lo tendrá como postulado del mismo o, si se prefiere, como su canon y medida. Los corolarios de tal postulado surgen inmediatamente: la interpretación a través del sistema, la aparición prevalente de los principios generales, la analogía jurídica y la terminología hermenéutica de todo sistema real<sup>14</sup>.

*El ordenamiento jurídico entendido como sistema* ha suscitado varios intentos que han tratado de dotarlo de plenitud y autosuficiencia, a pesar de su inmanencia. Tal es el caso de las construcciones teóricas de KELSEN, SANTI ROMANO, HART y BOBBIO. Ciertamente es que los juristas, como ha comentado RIPERT, se han refugiado en el estudio de *la técnica*, expulsados de la política e incluso de la filosofía. Pero al margen del alto valor, la finura de análisis y el progreso que ha aportado en la aplicación del Derecho la doctrina moderna desde comienzos del siglo XX, también es

<sup>9</sup> Cfr. C. LOZANO SERRANO, *Intervencionismo y Derecho financiero*, «Civitas, REDF», núm. 55, 1987, pág. 377.

<sup>10</sup> Estas notas se aceptan sin importantes discusiones por la doctrina. Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, voz «Derecho Financiero», *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. II, Civitas, Madrid, 1995, pág. 2300.

<sup>11</sup> F. DE CASTRO Y BRAVO, *Derecho Civil de España, Parte general*, vol. I, parte I, Civitas, Madrid, 3.ª ed., pág. 62.

<sup>12</sup> *Ibidem*.

<sup>13</sup> Cfr. Gilbert RYLE, *Formal and Informal Logic*. Dilemas, Cambridge Univ. Press, 1956.

<sup>14</sup> Vid. J. L. VILLAR PALASÍ, *Consideraciones sobre el sistema jurídico*, cit., págs. 516 y 517.

verdad que, preocupándose tan sólo por la técnica en ocasiones, el jurista renuncia a dirigir, a crear el Derecho <sup>15</sup>.

Se han sucedido en el tiempo construcciones de sistemas de concepto jurídico puro (STAMMLER, KELSEN, NAWIASKY) <sup>16</sup>, lógico-formales (WRIGTH, PERELMANN) <sup>17</sup>, axiomático-deductivos (CARNAP) <sup>18</sup>, o como propuesta sociológica de relaciones vitales en sociedad (DURKHEIM, EHRLICH, DUGUIT) <sup>19</sup>. KELSEN, construyó un sistema que se ha considerado positivista, piramidal y cerrado <sup>20</sup>. SANTI ROMANO propuso el modelo contrapuesto al concebir el sistema no integrado sólo de normas coactivas, sino como una entidad que se mueve en parte según sus normas, pero que sobre todo se dirige a las propias normas como si fueran piezas de un tablero de ajedrez, dinámico y vital, construido por una compleja y variada *organización*, con numerosos mecanismos y engranajes, que se refiere y se refleja sobre normas, pero arranca siempre de un momento lógico y materialmente anterior a las mismas, que son o pueden ser una parte del ordenamiento jurídico, pero que, sin embargo, están muy lejos de agotar en su totalidad la integridad del mismo <sup>21</sup>.

HART y BOBBIO centran en las normas, como KELSEN, su concepción del ordenamiento jurídico, pero abandonando el formalismo de éste. A juicio de HART, un sistema jurídico precisa de dos condiciones: las reglas de conducta, válidas según el criterio de validez último del sistema, tienen que ser obedecidas; y por otra parte, sus reglas de reconocimiento que especifican los criterios de validez jurídica y sus reglas de cambio y adjudicación, efectivamente aceptadas por sus funcionarios como pautas o modelos comunes de conducta oficial.

<sup>15</sup> G. RIPPERT, *Le régime démocratique et le droit civil moderne*, Libr. Gral. de Dr. et Juri., 2.ª ed., 1948, París, pág. 5 y sigs.

<sup>16</sup> Una ciencia jurídica pura crea categorías formales que por ello mismo son aptas para cualquier sistema jurídico, para cualquier país, pese a las profundas diferencias de composición y de escala de valores que domine. Cfr. J. L. VILLAR PALASÍ, *Consideraciones...*, cit., págs. 556-557.

<sup>17</sup> Existen intentos de lógica deóntica que se vienen trabajando desde Inglaterra, Estados Unidos, Bélgica, Polonia y Australia. Reducir el Derecho a la pura lógica es el ideal de la matemática, pero tal camino fracasará al faltar unidad interna de sentido del Derecho. Los resultados contradictorios de la distinción entre lógica de las normas y lógica de las conductas han provocado escepticismo. La lógica es necesaria, sólo importa saber con qué límites es válido el razonamiento deductivo. *Ibidem*, págs. 558-560.

<sup>18</sup> Este sistema de axiomatización del Derecho que se denominó por CARNAP la logística, trata de incluir en las premisas de lógica jurídica el sentido finalista de las normas. A esta construcción se ha criticado el prescindir de la complejidad del sentido del Derecho, de su intrínseca variabilidad, y de contradecir la esencia del Derecho como regulador social. *Ibidem*, págs. 561 y 562.

<sup>19</sup> Esta idea de sistema no es estrictamente jurídica, sin perjuicio de la interacción entre sistema interno y sistema exterior sociológico. Hay problemas que están en el lindero de lo jurídico y lo sociológico, como el de la creación de nuevos tipos «son considerables desde perspectivas sociológicas que no suplantán sino que son previos (evitadores de conflictos) o posteriores (evaluativos) y desmitificadores del Derecho». *Vid.* L. CABOARA, GURVICHT, WUESTMAN, etc., considerados por J. L. VILLAR PALASÍ, *ibidem*, págs. 566 y 567.

<sup>20</sup> *Vid.* al respecto, J. B. VALLET DE GOYTISOLO, *Metodología de las Leyes*, cit., págs. 254-258.

<sup>21</sup> SANTI ROMANO, *El ordenamiento jurídico*, trad. S. MARTÍN-RETORTILLO, Madrid, IEP, 1963, págs. 96 y sigs. La versión italiana apareció por primera vez en 1917.

Por tanto, la concepción de HART es unitaria y uniformista, abstracta y generalizadora, positivista y, como tal, cerrada a todo cuanto le trascienda<sup>22</sup>. La teoría jurídica de BOBBIO se mantiene dentro del positivismo y del normativismo, al concebir el ordenamiento como una «entidad unitaria constituida por el complejo sistemático de todas las normas»<sup>23</sup>. Distingue los ordenamientos simples, con una sola fuente de Derecho, de los complejos, con varias pero jerárquicamente estructuradas, y las fuentes reconocidas o recibidas de las delegadas, pero sólo admite que de la fuente principal dimanen reglas de estructura o de organización que se distingan de las de conducta. Su consideración a las fuentes subordinadas y su acepción de la complementación a través de la interpretación<sup>24</sup> constituye rasgo singular de su teoría, que «atiende más a la resolución de problemas concretos que a la elaboración de un sistema al estilo de teorías del Derecho»<sup>25</sup>.

Tras estas consideraciones de teoría general, tratamos ahora del método expositivo en el Derecho financiero que se traduce como en otras disciplinas jurídicas en la necesidad de explicar sus contenidos en forma científica, como *sistema* de conocimientos, al servicio de una mejor y más completa explicación del alcance y naturaleza de las instituciones jurídicas. Conviene avanzar que la teoría de SANTI ROMANO ha sido muy considerada para la construcción del Derecho financiero al igual que para el Derecho público en general.

La sistematización científica del Derecho financiero en España alcanza propiamente categoría de tal a partir de la obra del profesor SAINZ DE BUJANDA<sup>26</sup>, sin perjuicio de las valiosas aportaciones de autores anteriores que, sin embargo, y en el terreno de la ordenación jurídica de la Hacienda Pública, no consiguieron elaborar ese cuerpo doctrinal que constituye el punto de partida, por lo general, de toda la construcción jurisprudencial.

Tomamos, pues, como referencia sus consideraciones sobre sistematización que comienzan con la afirmación de que «los diversos institutos financieros ofrecen una configuración sistemática, o, dicho con palabras de GUASP, no se muestran como entes disgregados, sino como seres que mantienen entre sí una indiscutible

<sup>22</sup> J. B. VALLET DE GOYTISOLO, *Metodología de las Leyes*, cit., pág. 261.

<sup>23</sup> N. BOBBIO, *Il positivismo giuridico*, pág. 253.

<sup>24</sup> J. B. VALLET DE GOYTISOLO, *Metodología de las Leyes*, cit., págs. 262-265.

<sup>25</sup> Para A. RUIZ MIGUEL, *El método de la teoría jurídica de Bobbio*, en «La teoría generale del diritto. Problemi e tendenze attuali. Studi dedicati a Norberto Bobbio», Edizioni di Comunità, Milan, 1983, pág. 392.

<sup>26</sup> Es punto de referencia para todos, F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero I*, vols. 1.º (1977) y 2.º (1985), Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid; aunque mucho antes expuso sus reflexiones sobre la sistematización del Derecho financiero. Así, en 1963, tuvo ocasión de fundamentar el mantenimiento del sistema propuesto en la segunda edición de su Programa (octubre 1960) con las siguientes palabras: «la exposición ordenada de los conceptos y de las normas del Derecho financiero, esto es, la indicación de los engarces y conexiones que entre unos y otras existen, vistos en una perspectiva jerarquizada, así como la terminología y los recursos expresivos de toda índole que con esa finalidad se utilicen, dependen, en ésta como en cualquier otra rama del Derecho, de dos elementos básicos para la construcción jurídica, a saber: los datos que la realidad ofrezca —incluidos claro está, bajo esta expresión, los textos positivos— y el esquema lógico que permita estructurarlos, en armonía con unas determinadas exigencias metodológicas», cfr. *Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español*, Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, Sección de Publicaciones, Madrid, 1963, págs. 14 y 15.

comunidad. El Derecho financiero es, efectivamente, un «conjunto» de relaciones, como lo es el Derecho en general, lo que no impide que en él puedan descubrirse «subconjuntos» de relaciones o ramas»<sup>27</sup>.

La individualización del Derecho financiero lleva consigo la demostración de que las instituciones que lo constituyen aparecen armónicamente integradas en un sistema, que resulta «precisamente vertebrado, no ya sólo por la unidad de materia, sino por la *organicidad y homogeneidad de las relaciones* que se contemplan, derivada, a su vez, del criterio lógico-jurídico de deslinde que hemos adoptado»<sup>28</sup>, y es necesario que quede demostrado pues hay autores que defienden, como lo hizo GIANNINI, la descomposición de cada una de sus instituciones reconociendo sólo autonomía al Derecho tributario y no reconocen la sistematización del Derecho financiero, aduciendo que éste no está constituido por un «conjunto orgánico» de relaciones jurídicas, que las relaciones que se integran en el Derecho financiero no son «homogéneas» y que carece de principios propios.

SAINZ DE BUJANDA supera estas tres objeciones y explica, en primer lugar, que el Derecho financiero no pierde su unidad sistemática como consecuencia de la presencia en el campo que le es propio de relaciones y normas heterogéneas. El entrecruzamiento que puede producirse en su ámbito entre normas de diversa naturaleza, públicas y privadas, no es un fenómeno que le afecte en exclusiva y que impida su reconocimiento como sector del ordenamiento, sino que se manifiesta en todas las ramas jurídicas y constituye una consecuencia lógica y plausible de la unidad del Derecho. Además, analizar el fenómeno hacendístico en su doble manifestación de ingresos y de gastos es el único camino que confiere sentido a todas sus instituciones y que permite captar su fundamento y escudriñar con acierto su específica problemática. En segundo lugar, argumenta que *todas las relaciones jurídicas* que surgen de la aplicación de normas tributarias y presupuestarias integran en cadena la actividad financiera, esto es *una actividad pública de signo instrumental*. Y por último, respecto a la inexistencia de principios propios, afirma que una visión escalonada de los principios generales del Derecho ayuda a zanjar las dificultades que suscita la problemática.

Pues bien, al igual que existen principios de idéntica validez para el Derecho público y el privado, los hay específicos de cada uno de los dos sectores y nuevas especificaciones para cada una de sus parcelas, y aún más de cada una de sus ramas. Por ello coincidimos con CALVO ORTEGA<sup>29</sup> cuando considera que los principios jurídicos propios del Derecho financiero no son extensión de los del Derecho tributario toda vez que estos últimos sólo pueden determinar la autonomía de

<sup>27</sup> F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema...I*, vol. 1.º, cit., pág. 476. También J. J. FERREIRO LAPATZA explica la diferencia entre categorías tributarias en estos términos: «la relación que se establece, así, entre las tasas y contribuciones especiales, de un lado, e impuestos, de otro, es la que, de acuerdo con las nociones más elementales y generalizadas de la teoría de los conjuntos, se establece entre el conjunto tributario y los subconjuntos tasas y contribuciones especiales (subconjuntos propios) e impuestos (subconjunto impropio)», en *La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales*, «Civitas, REDF», núm. 100, pág. 556. Esta teoría quizás sirva para dar cabida al concepto de prestaciones patrimoniales públicas deducido de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que arranca de la Sentencia 185/1995, y que ha creado tanta polémica respecto a la categoría de tributo.

<sup>28</sup> Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema... I*, vol. 1.º, cit., págs. 476 y 485.

<sup>29</sup> R. CALVO ORTEGA, *Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero*, «HPE», núm. 1, 1970, pág. 138.

la parte, que es el Derecho tributario, pero no del todo, es decir, del Derecho financiero <sup>30</sup>.

El Derecho positivo y las complejas relaciones del entramado jurídico dificultan, sin embargo las tareas de sistematización. Al respecto, RAMALLO ha puesto de manifiesto y se ha denunciado también por la doctrina, la jurisprudencia e incluso por el propio legislador la dificultad que representa «la multiplicidad, variabilidad y deficiencia técnica de las normas fiscales» que provocan en la labor de la doctrina dos tipos de consecuencias. «Por un lado que tengan que dirigir la mayoría de sus esfuerzos a encajar en el sistema institucional y conceptual ese tejer y destejer de medidas. Por otro lado, impide que ese *sistema* pase en muchas ocasiones de conformarse como una simple *tópica*, debiéndose renunciar a la construcción de conceptos básicos y sólidos del mismo, o a que los construidos lo sean a sabiendas (...) de que son conceptos que no son válidos para todas las realidades normativas que pretenden abarcar» <sup>31</sup>, lo que hace que la doctrina se sienta insegura.

Pensemos que si la Ley General Tributaria de 1963 fue fruto de un penetrante influjo doctrinal, las sucesivas reformas han respondido a exigencias que poco tenían que ver con la doctrina. Y ni que decir tienen las que se incorporan todos los años en las Leyes de Presupuestos y en las de Acompañamiento, llamadas ya coloquialmente «leyes ómnibus» <sup>32</sup>, cuya constitucionalidad ha sido ya puesta en entredicho <sup>33</sup>.

También RAMALLO constata cómo han aparecido dos zonas en el ordenamiento financiero de los últimos años, cuyas peculiaridades han influido de modo profundo a que la evolución doctrinal haya sido también más de sentido *tópico* que *sistemático*. De un lado, las distintas piezas de la *financiación autonómica* que obligan a la doctrina a interpretar y completar normas no sencillas ni suficientes, en ocasiones contemplando conjuntamente el valor jurídico y político de las normas. Y en segundo lugar, la *internacionalización de la vida económica española* y singularmente la *incorporación de España al proceso de integración de la Unión Europea* que si bien cuenta «con excelentes resultados en cuanto a su comprensión, análisis y transmisión» presenta una «insatisfactoria sistematización de ese nuevo Derecho tributario, en el que más que en ninguna otra zona la doctrina es *tópica*». La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, su minu-

<sup>30</sup> Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema... I*, vol. 1.º, cit., págs. 485-499.

<sup>31</sup> J. RAMALLO MASSANET, 1974/1998: *La evolución doctrinal del Derecho financiero en España*, «Civitas, REDF», núm. 100, 1998, pág. 729.

<sup>32</sup> Porque en ellas caben «un sinfín de materias distintas de la ordenación de los ingresos y de los gastos públicos», cfr. J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO y J. M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10.ª ed., Tecnos, Madrid, 1999, pág. 702.

<sup>33</sup> El tema ha suscitado el planteamiento de la inconstitucionalidad de las llamadas Leyes de Acompañamiento, con ocasión del recurso de inconstitucionalidad de la Ley 50/1998, que está pendiente de decisión ante el Tribunal Constitucional, respecto al que nos aventuramos a predecir que habrá de hacer algunas consideraciones no sólo sobre el defecto de técnica legislativa de este tipo de leyes, sino de infracción al principio de seguridad jurídica entre otros principios que cuentan con amparo constitucional. Piénsese que en no pocas ocasiones, estas leyes de Acompañamiento hasta llegan a derogar normas que ni siquiera han entrado en vigor por contar éstas con una *vacatio legis*, provocando verdaderas quiebras al sistema jurídico. Sobre esta cuestión, *vid. L. M.ª CAZORLA PRIETO, Las llamadas Leyes de Acompañamiento presupuestario*, Marcial Pons, Madrid, 1998.



cioso casuismo, dificulta enormemente la tarea. «En este sentido, el Derecho nacional dentro de los países de la Unión Europea no sólo está dejando de ser nacional (...) pero sí está dejando de ser científico, lógico-jurídico, sin que de momento tengamos todavía los esquemas conceptuales sustitutorios. Desde el sistema de fuentes hasta temas tan concretos como el lugar de realización del hecho imponible están huérfanos de explicación lógica por parte de la doctrina, cuyas explicaciones nacionales no sirven»<sup>34</sup>.

Nuestro ingreso en la Unión Europea y el fenómeno de recepción de ese ordenamiento jurídico en el ordenamiento interno «modifica extremos fundamentales del Derecho financiero y tributario»<sup>35</sup>. No sólo «por la irrupción de un nuevo ente público dotado de Hacienda propia<sup>36</sup>, sujeto activo, pues, de su propia actividad financiera, sino también por los efectos, especialmente limitativos, que se proyectan sobre el poder financiero del Estado y demás entes públicos territoriales». Debe tenerse en cuenta que «el Derecho financiero presenta una vertiente comunitaria que permite hablar de un Derecho financiero comunitario, al igual que puede hablarse de un Derecho financiero estatal, autonómico o local». El «Derecho financiero comunitario, pues, será el que ordenará jurídicamente la actividad financiera de las Comunidades Europeas, y dentro de esa ordenación jurídica (...) la incidencia que tiene sobre el poder financiero de los Estados miembros en cualquiera de sus niveles territoriales»<sup>37</sup>.

La sistemática que propone ORÓN MORATAL consiste en exponer la correlación de las instituciones comunitarias con los titulares del poder financiero en el ámbito interno, y después las relaciones entre las normas de Derecho comunitario y de Derecho interno<sup>38</sup>.

Entendemos conveniente<sup>39</sup> sistematizar la incidencia del Derecho comunitario en el sistema tributario español fundamentalmente por las siguientes razones: las implicaciones de la integración de España en la Unión Europea afectan a materias fundamentales del Derecho financiero y tributario; existe una cesión parcial de competencias tributarias materiales, aspecto esencial de la potestad tributaria; el «Derecho financiero comunitario»<sup>40</sup> y los principios jurídicos comunitarios cons-

<sup>34</sup> J. RAMALLO MASSANET, 1974/1988..., cit. pág. 731.

<sup>35</sup> F. ESCRIBANO LÓPEZ, presentación a la «Revista Civitas REDF», núm. 100, pág. 507.

<sup>36</sup> Como afirma G. CASADO OLLERO, el establecimiento de la Sexta Directiva de IVA con miras a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros al Presupuesto de la Comunidad, por un sistema de recursos propios procedentes del IVA, contribuyó a la autonomía financiera de la Comunidad, cfr. *El IVA en los negocios internacionales*, «Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo», Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1996, pág. 27.

<sup>37</sup> G. ORÓN MORATAL, *Consecuencias de la integración en las Comunidades sobre el Derecho Financiero*, «Civitas, REDF», núm. 97, 1998, págs. 58-60.

<sup>38</sup> *Ibidem*, pág. 60.

<sup>39</sup> Como hemos puesto de manifiesto en otro lugar, *vid.* J. L. PÉREZ DE AYALA y M. PÉREZ DE AYALA, *Fundamentos del Derecho Tributario*, 3.ª ed., Edersa, Madrid, 1999, págs. 385-420.

<sup>40</sup> Cabe referirse al Derecho comunitario financiero «en cuanto rama del Derecho comunitario que se proyecta sobre la materia financiera, esto es, sobre el sistema de ingresos y gastos o, si se prefiere, sobre el conjunto de institutos jurídico-financieros que integran la Hacienda de las Comunidades Europeas». Cfr. J. MARTÍN QUERALT, J., *et al.*, *Curso...*

tituyen fuente del Derecho interno; y finalmente porque la aplicación de los tributos españoles no puede desconocer los criterios emanados de las normas comunitarias que les afectan en la interpretación dada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Precisamente, los tributos españoles afectados por normas comunitarias —impuestos indirectos y en menor medida los impuestos sobre la renta— requieren tenerlas en cuenta para entender su fundamento, su objeto o a menudo su complejidad.

Nuestro sistema, en definitiva, ha de poder dar hoy respuesta a un entorno socio-lógico, jurídico y económico internacionalizado más allá del ámbito de la Unión Europea, que pone en crisis alguno de los principios comúnmente aceptados<sup>41</sup> como el de territorialidad en la aplicación de los impuestos, premisa de la fiscalidad internacional o el mismo principio de capacidad económica corregido drásticamente por las tendencias liberalizadoras.

A estos retos, explicar un Derecho positivo que no siempre cuenta su encaje dogmático, el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y en particular el régimen de tributos cedidos, y las incidencias del Derecho comunitario europeo en nuestro sistema de fuentes, principios e incluso de interpretación, se unen otros muchos entre los que destacamos la necesidad de dar otro encaje al sistema absolutamente generalizado de autoliquidaciones que hace recaer en los administrados anteriores «funciones administrativas»<sup>42</sup>, de contar con la práctica de la planificación fiscal «según la cual los hechos, actos o negocios jurídicos serán unos u otros en función de las consecuencias que en ellos produzca la variable fiscal» y finalmente de conjugar la incidencia de principios jurídicos de Derecho comunitario —no-discriminación, proporcionalidad, etc.—<sup>43</sup> y Convencional tributario —reciprocidad— con los principios jurídicos tributarios materiales y formales deducidos de nuestra Constitución o desde los generales del Derecho.

Estos retos que son parte de las exigencias que se plantean para dar cabida a nuevas realidades muchas de las cuales son ya Derecho vigente, requieren respuesta

pág. 237; CASADO OLLERO, G., *Voz armonización fiscal*, en «Enciclopedia Jurídica Básica», cit., pág. 551.

<sup>41</sup> Los principios de tributación internacional y los principios del Derecho comunitario proyectados en materia tributaria deben conjugarse con los principios constitucionales del Derecho financiero, aunque sea tarea difícil y en ocasiones produzca distorsiones en los esquemas dogmáticos que nos sirven de guía. En el ámbito del Derecho Internacional ya se ha dicho que éste «no podrá enfrentarse con las nuevas exigencias de nuestra época y sobre todo del futuro que se esboza, sin transformarse en lo que, por otra parte, ya comienza a ser: un Derecho mundial, ya se le llame con este nombre (K. Tanaka, B.V.A. Röling), ya se le designe como «derecho transnacional» (*transnational law*) con P. C. Jessup, o como «derecho común de la humanidad» (*common law of mankind*) con C. W. Jenks», A. TRUYOL Y SERRA, *La sociedad internacional*, Alianza Universidad, 2.ª ed., Madrid, 1977, pág. 98.

<sup>42</sup> RAMALLO propone la explicación de las autoliquidaciones como extinción de la obligación y no como función administrativa, *ibidem*, págs. 732 y 733, entendiendo que «con la autoliquidación sólo podríamos decir que la obligación nace de la existencia de una potestad de investigación y comprobación administrativa, aunque no se ejercite, y que sería la única manera de fundamentar el pago hecho a través de una autoliquidación no comprobada», pág. 741.

<sup>43</sup> *Vid.* las consideraciones que hicimos en M. VILLAR EZCURRA y P. M. HERRERA MOLINA, *Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del Contribuyente*, «Quincena Fiscal», núm. 10, mayo 1999, págs. 9-30.

sistematizadora, que incluya referencias específicas sobre la incidencia del Derecho comunitario en el ordenamiento abierto que es el que constituye el sistema tributario español.

Expuestos ya tanto los puntos de partida como los retos y dificultades que se presentan a la tarea de sistematización, pasamos a exponer nuestro criterio y los fundamentos científicos del mismo, sin perjuicio de lo que ya hemos anticipado.

La labor de la determinación de los *institutos jurídico-financieros* es la que permite distinguir el nuestro, de otros problemas y normas que no son genuinamente *financieros*. SANTI ROMANO<sup>44</sup> entiende que el Derecho antes de ser norma, relaciones o regulaciones sociales, es sobre todo *organización*, estructura, posición de la sociedad misma en la que se desarrolla, y que precisamente el Derecho constituye como unidad. Por ello, el concepto de institución resulta el más adecuado para expresar en términos exactos el concepto de Derecho como ordenamiento jurídico, considerado global y unitariamente. Ambos conceptos se corresponden e identifican con «*todo ente o cuerpo social*». La institución es un ordenamiento jurídico, una unidad independiente de Derecho objetivo, más o menos completa. Es para SANTI ROMANO el *problema* y no el *sistema* en sentido racional, lo que constituye el centro del pensamiento jurídico. La técnica del caso concreto es más adecuada, incluso para fundamentar no sólo la validez de unos *principios jurídicos* de carácter material, sino también la efectividad misma del propio Derecho natural. Lo particular deviene sólo comprensible visto desde lo general, pero edificado por un sistema de extracción lógica, sobre lo minucioso, lo pequeño, lo singular. «Es este incesante y dinámico *corso e ricorso* lo que puede permitir la subsistencia del saber jurídico como ciencia y su apego a la realidad de la normación positiva simultáneamente. Desde otra perspectiva, la sistematización lógica del Derecho, la anatomía del mismo en categorías lógicas, se traduce en un factor de petrificación, de detención de la dinámica del Derecho. El sistema llega siempre demasiado tarde para que pueda servir de estimativa total»<sup>45</sup>.

En el fondo el planteamiento es el mismo en todas las culturas jurídicas: descubrimiento del problema, formación de principios y articulación de un sistema. Se trata de optar, por una parte, entre un pensar abierto y problemático o, por otra, en un pensar cerrado, conceptual, deductivo y dogmático.

Han sido numerosas las aplicaciones de la doctrina ordinamental, que se ofrece no como una tesis completa, sino como una verdadera *técnica* de validez general con un campo insospechado en cuanto a las consecuencias que pueden derivarse de su aplicación. Por ejemplo, en el Derecho administrativo el concepto jurídico en su sentido institucional tiene, frente al concepto de órgano, una realidad *in se*, una realidad objetivada, no creada, de la que aquél, sin embargo carece<sup>46</sup>.

<sup>44</sup> SANTI ROMANO, *El ordenamiento jurídico*, trad. S. MARTÍN-RETORTILLO, Madrid, IEP, 1963. La versión italiana apareció por primera vez en 1917.

<sup>45</sup> J. L. VILLAR PALASÍ, *Derecho administrativo*, t. I, «Introducción a la teoría de las normas», Facultad de Derecho de la UCM., 1968, pág. 31.

<sup>46</sup> Cfr. S. MARTÍN-RETORTILLO, estudio preliminar a la obra de SANTI ROMANO, *El ordenamiento jurídico*, cit. pág. 69, que pone ejemplos concretos de la bondad de la tesis ordinamental como base para la explicación plena de los problemas de concentración y des-concentración administrativa, descentralización territorial o funcional, pág. 71.

Para el campo del Derecho financiero, SAINZ DE BUJANDA acoge esta doctrina aportando un matiz crítico al entender frente al criterio de SANTI ROMANO que el poder no está al margen sino que precisamente se justifica en la medida en que aparece estructurado por el ordenamiento positivo<sup>47</sup>. El paso del ordenamiento jurídico al sistema financiero se basa para SAINZ DE BUJANDA en la *construcción teórica instrumental* del ordenamiento jurídico financiero<sup>48</sup>. Siendo importantes las aplicaciones señaladas, lo es más aquella que sirve a la determinación de la intrínseca juridicidad de todo lo organizativo al margen incluso de cualquier configuración relacional. Piénsese en las relaciones entre los distintos órganos de la Administración tributaria general, autonómica o local, independientemente de que se dé o no la circunstancia de una alteridad subjetiva como pretendida base de carácter necesario para establecer cualquier calificación jurídica.

Como decía IHERING, el sistema construido ha de ser *simple, claro, transparente y natural*. Producto de la aplicación de un método jurídico que simplifique cuantitativa y cualitativamente la masa de materiales jurídicos que se posean. 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 de modo en que se obtengan la mayor utilidad<sup>49</sup>.

Creemos que el Derecho financiero es susceptible de ser estudiado y sistematizado desde los institutos jurídicos generadores de ingresos y gastos (como defiende algún autor<sup>50</sup>), que sintetizan esas «regularidades» transformables en «leyes» y que en su *dinámica* permiten explicar su realidad, el conjunto de derechos y obligaciones que se generan y las situaciones jurídicas que nacen de las actuaciones administrativas encaminadas a hacer efectivo el interés público, más allá de la infructuosa teoría de la relación jurídica<sup>51</sup>.

También en el esfuerzo hacia la sistematización debemos estar abiertos a fuertes innovaciones, tanto de las nuevas realidades que han de ser juridificadas y tipificadas (internet, comercio electrónico, etc.) como la penetración cada vez más fuerte de *concepciones analíticas* de nuestras categorías y en nuestras normas frente a la perspectiva sintética a que estábamos acostumbrados y que hasta ahora venía predominando en torno a conceptos básicos de nuestra disciplina como son el hecho imponible, el sujeto activo y pasivo, la base imponible o la deuda tributaria, sin que ello venga a suponer un abandono de esta última sino sólo su superación<sup>52</sup>.

<sup>47</sup> Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema... I*, vol. 1.º, cit. pág. 405.

<sup>48</sup> *Ibidem*, pág. 407.

<sup>49</sup> Cfr. E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero...*, cit. pág. 265.

<sup>50</sup> Cfr. BAYONA DE PEROGORDO, *El Derecho de los gastos públicos*, IEF, Madrid, 1991, pág. 262.

<sup>51</sup> «Mientras la institución, además, y precisamente como ente jurídico, es también, al mismo tiempo un ordenamiento, la relación no es tal sino que depende del ordenamiento que, por así decirlo, constituye la atmósfera en que ella vive», SANTI ROMANO, *El ordenamiento jurídico...*, cit., pág. 162.

<sup>52</sup> Tomo la idea de J. L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario I*, Edersa, Madrid, 1978, pág. 9. En la doctrina italiana, F. FICHERA entiende oportuna en el momento actual una visión analítica del tributo en *Le Agevolazioni Fiscali*, Cedam, Milán, 1992, pág. 35. Según estos planteamientos, la existencia y la medida de la prestación tributaria depende de una secuencia de tratamientos parciales, así ocurre en el

Los sistemas tributarios están en permanente evolución y transformación y el movimiento tiene sus leyes, sus razones y sus limitaciones. Su descubrimiento nos permitirá explicar las causas últimas de este proceso, en lo que SAINZ DE BUJANDA ha denominado «historicidad y racionalidad», presentes en la formación de todo sistema y mezcladas en diferentes dosis <sup>53</sup>.

Como ha recordado SIMÓN ACOSTA, «en las instituciones jurídico-financieras los antecedentes juegan un papel importantísimo» <sup>54</sup>. La consideración a los antecedentes ha permitido a PALAO TABOADA, aludiendo a la «gestación histórica común de ingreso y gasto», justificar la conveniencia de que el Derecho financiero abarque el estudio de ambas facetas <sup>55</sup>, aunque también las circunstancias históricas han servido para explicar las razones que han propiciado el tratamiento separado de los distintos institutos financieros. Igual importancia otorga a la investigación histórica el profesor PÉREZ DE AYALA para aportar novedosos aspectos dogmáticos a la teoría de la potestad administrativa y la relación jurídico-tributaria <sup>56</sup>, aunque en alguna ocasión la investigación histórica haya sido también causa de que algún autor concibiera el Derecho financiero como un tercer género entre el Derecho público y el Derecho privado <sup>57</sup>.

IRPF o en el IVA impuestos en los que sólo a través de una larga y compleja secuencia de las disciplinas positivas y negativas que la norma establece se llega a determinar el impuesto a pagar.

<sup>53</sup> Vid. A. CAYÓN GALIARDO, *El sistema fiscal. Fundamentos y estructura*, «Civitas REDF», núm. 104, 1999, pág. 692.

<sup>54</sup> Afirma también que no se le ha dado suficiente importancia por parte de la doctrina, cfr. E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, cit. pág. 306. Aunque cita como excepción los estudios de J. LASARTE ALVAREZ, *Economía y Hacienda al final del antiguo régimen*, IEF, Madrid, 1977; *La Hacienda en la bibliografía de 1700 a 1845*, IEF, Madrid, 1980; FONTANA, *Hacienda y Estado en la crisis final del antiguo régimen español*, IEF, Madrid, 1973; *La Revolución Liberal (Política y Hacienda 1823-45)*, IEF, Madrid, 1977; R. CALLE SAIZ, *La Hacienda en la II República Española*, IEF, Madrid, 1981; MARTÍN NIÑO, *La Hacienda Española y la Revolución de 1868*, IEF, Madrid, 1972; GARZÓN PAREJA, *La Hacienda de Carlos II*, IEF, Madrid, 1981, y el de J. MARTÍN QUERALT, *La Constitución española y el Derecho Financiero*, «HIPE», núm. 63, 1980, pág. 111, artículo del que extracta algunas conclusiones sobre el método histórico en la elaboración científica del Derecho financiero.

<sup>55</sup> Cfr. C. PALAO TABOADA, *La enseñanza...*, cit. pág. 500.

<sup>56</sup> Así, afirma al exponer las pretensiones de su trabajo que «precisamente la investigación histórica (...) permitirá poner de manifiesto cuáles, entre los elementos actuales de la teoría de la relación jurídica doctrinal tributaria, son imprescindibles para esa construcción jurídica doctrinal del Tributo, y de cuáles puede prescindirse, sin que esta construcción se haga, por ello, menos aceptable ni menos perfecta», cfr. J. L. PÉREZ DE AYALA, *Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder*, «RDFHP», núm. 79, pág. 15 (las cursivas son nuestras).

<sup>57</sup> Me refiero a D'AMATI, para el que desde el punto de vista histórico sirve de fundamento. Así, se basa en el Derecho Romano que no distinguía la propiedad de la soberanía, de modo que el Fisco imperial se entendía regido por el Derecho privado. Sólo con la llegada del constitucionalismo y el auge del Derecho Administrativo, el ordenamiento financiero recibe la distinción entre normas privadas (recursos patrimoniales) y públicas (recursos tributarios). *Unità e sistematicità del Diritto finanziario*, en «DPT», I, 1988, pág. 8. Alude D'AMATI a la «hábil manipulación» por parte de O. MAYER, que desinteresándose de la cuestión jurídica de fondo para cubrir un objetivo político, mantiene al Fisco en sentido originario en el seno del Derecho privado, cuando las bases de división habían sufrido una mutación sustancial con respecto a los períodos históricos anteriores. De ahí que desde entonces se relegue la disciplina del patrimonio del ente público al campo del Derecho pri-

El estudio del pasado no supone la conservación de lo existente sino simplemente la exigencia de no ignorarlo. Por ejemplo, si nos preguntásemos si los plazos de las normas tributarias son caprichosos, la respuesta obviamente es negativa. Pero el que sean seis meses y no sea otro el plazo previsto legalmente para la resolución de los procedimientos de gestión tributaria<sup>58</sup>, se remonta al mismo Derecho Romano imperial que ya lo había previsto (*omnis publica actio intra sex menses post litis contestationes peragatur*). Los glosadores fueron los que pasaron el plazo a las causas fiscales<sup>59</sup>. Es demasiada casualidad que la Ley de Procedimiento Administrativo<sup>60</sup> recoja esta tradición secular al fijar el plazo máximo para la resolución de los expedientes administrativos, común al de los procedimientos tributarios<sup>61</sup>.

Además, en el orden metodológico, el dato histórico enriquece sensiblemente el análisis lógico y conceptual, ayudando a desentrañar el contenido de los institutos financieros y a decidir sobre la necesidad de estudiar unitaria o aisladamente los fenómenos. En definitiva ayuda a la dogmática jurídica y a las técnicas<sup>62</sup>. Las cosas han cambiado, la realidad normada es otra bien distinta a la que tuvo en cuenta la doctrina en el momento de elaboración de los esquemas dogmáticos sobre los que se ha construido nuestra disciplina y algún texto esencial del Derecho positivo. Los decalajes constatados entre el sentido de origen y el actual de un concepto jurídico o de una técnica juridificada, permitirán adaptar la norma antigua a la realidad nueva, y determinar que aquélla devenga inaplicable o que caiga en desuso.

En palabras de GUASP, «los fenómenos jurídicos se revelan externamente, cualquiera que sea su última índole, como reacciones que se imponen a los individuos a quienes afectan, que no dependen de ellos. Antes al contrario, que los sujetan a su dependencia»<sup>63</sup>. El Derecho, como «conjunto de relaciones entre hombres que una cierta sociedad establece como necesarias»<sup>64</sup> es concebible como *ratio*, pero

vado, a cambio de edificar una potestad financiera dirigida a obtener los tributos con toda la autoridad del aparato estatal. Cfr. C. LOZANO SERRANO, *Intervencionismo y Derecho Financiero*, «Civitas REDF», núm.55, 1987, pág. 344.

<sup>58</sup> Así lo dispone el artículo 23 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes. Este plazo de seis meses será de aplicación en defecto de previsión de otro distinto por la normativa específica aplicable.

<sup>59</sup> Así, GODOFREDO: *Omnis causa fiscalis post eam contestatam, finienda est intra sex menses*.

<sup>60</sup> Artículo 42.2 de la Ley 30/1992, reformada por la Ley 4/1999, matiza que este plazo es el máximo para resolver y notificar la resolución, planteando algunos problemas a la acreditación debida (art. 58.4) del intento de notificación a efectos de conexión con la institución del silencio administrativo.

<sup>61</sup> La Exposición de Motivos de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, declara recoger en el capítulo IV los «derechos de los contribuyentes enunciados en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, con su adaptación a las peculiaridades de los procedimientos tributarios, así como con los demás derechos generales de los contribuyentes en dichos procedimientos».

<sup>62</sup> Desde un cierto punto de vista, el Derecho financiero no ha sido otra cosa sino una ingestión de ideas políticas y una progresiva tecnificación jurídica. Los conceptos básicos son jurídicos cuando políticamente el siglo en el que se gestaron ha agostado su potencialidad. Por otra parte, es la finalidad política perseguida lo que enmarca y caracteriza la mayor parte de las técnicas financieras.

<sup>63</sup> J. GUASP, *Derecho*, Gráficas Hergón, S. L., Madrid, 1971, pág. 29.

<sup>64</sup> *Ibidem*, pág. 7.

su *positivización* se produce en una *circunstancia concreta*. De ahí la recurrente alternativa de la filosofía jurídica entre el racionalismo y el historicismo.

Todas las cosas humanas y más aún las formas colectivas han de ser enjuiciadas desde lejos, porque la calificación *inictu oculi*, sobre el presente, nos priva de la necesaria perspectiva y elimina el factor de arrastre, de inercia. La experiencia histórica es consustancial a todo fenómeno colectivo y su comprensión es el único método para separar la luz de las sombras <sup>65</sup>, sin que ello suponga admitir el determinismo histórico.

Desgajar de la sucesión de los hechos una conexión explicativa puede ayudar a dar una visión acertada del Derecho financiero, y tanto más cuando el mismo Derecho financiero no es una creación pacífica de la razón o un producto de usos y costumbres juridizados (como sucede con gran parte del Derecho Mercantil) sino el resultado de la incesante y eterna polémica del Poder en la Sociedad, como un subproducto de la Política, a modo de epifenómeno de la misma. De ahí sus avatares pendulares, su difícil aunque imprescindible sistematización y tecnificación jurídicas, su esclavitud de la política y la economía.

La actual estructura de la Hacienda Pública, que es el objeto sobre el que se proyecta el Derecho financiero, es producto de una larga y compleja evolución histórica, ligada a las transformaciones de la organización política <sup>66</sup>. Por ello, sin duda, el dato histórico ayuda a la sistematización científica y a la elección de las técnicas más adecuadas.

La sistematización jurídica es un factor de igualdad —los casos semejantes son tratados de manera semejante— y un factor de economía —como los formularios facilitan la redacción de actos notariales, o como la fórmula de la raíz cuadrada aligera el trabajo del calculador—. Las técnicas jurídicas, llevadas al más alto grado de abstracción conceptual, se han constituido habitualmente con ocasión de una aplicación concreta, desde la cual se han extendido cada vez más cerca hasta alcanzar su presente estado de generalidad, «*conservan con frecuencia la marca de este origen*, y han de explicarse por tal razón, ciertas de sus originalidades o aun anomalías» <sup>67</sup>.

En el plano metodológico, se ha advertido contra el riesgo de la *fosilización* de las categorías dogmáticas, que puede venir de la mano tanto de la creación arbitraria de categorías nuevas no demandadas por el propio sistema normativo, como de quedar rezagadas éstas respecto al esquema normativo en el que deberían sustentarse. De ahí que se haya afirmado, como premisa de la versatilidad de los esquemas y mecanismos de los que puede valerse el legislador, «*la conciencia de la historicidad*, y, por lo tanto, de la esencial relatividad de los esquemas y conceptos

<sup>65</sup> Nur durch die verschiedene Vertheilung von nicht und Schatten unterschieden seyn kann, palabras de SAVIGNY en una recensión de 1806 a HUGO, *Lehrbuch des Geschbhte des römischen Rechts*, incluida en los «Vermischte Schriften», 1850, pág. 2.

<sup>66</sup> Cfr. C. PALAO TABOADA, *Derecho Financiero y Tributario I*, 2.ª ed., Colex, Madrid, 1989, pág. 30. En igual sentido, afirma J. GARCÍA ANOVEROS que una reforma tributaria es siempre una referencia política y reivindica de los antecedentes históricos los que son operativos para explicar el sistema vigente. Cfr. *Las reformas fiscales*, «Civitas, REDF», núm. 100, págs. 511 y 513.

<sup>67</sup> G. RENARD, *Introducción filosófica al Estudio del Derecho*, tomo III, «El Derecho, el Bien y la Razón», ed. Desclée de Brouwer, Buenos Aires, 1947, pág. 105.

jurídicos cuya validez se extiende hasta el punto en que alcance su utilidad para la explicación y sistematización del elemento normativo que debe servir de base», pues «la esencial historicidad de las categorías jurídicas y de las formulaciones dogmáticas hace que unas y otras (...) deban atemperarse a las circunstancias de lugar y tiempo en que se encuentran llamadas a desplegar sus efectos»<sup>68</sup>.

Sin embargo, la continuidad de las técnicas e instituciones jurídicas sólo se produce allí donde la materia social es más reacia a la transformación, lo que no ocurre con el fenómeno financiero que sufre cambios inevitables y rápidos. Creo que es bueno reproducir aquí unas palabras de CASSIRER: «Lo que hemos aprendido en la dura escuela de nuestra vida política es el hecho de que la cultura humana no es en modo alguno esa cosa que firmemente creíamos. Los grandes pensadores, los hombres de ciencia, los poetas y los artistas que establecieron los cimientos de nuestra civilización occidental, estuvieron convencidos muchas veces de que habían construido para la eternidad (...) Parece, sin embargo, que tenemos que considerar las grandes obras de un modo más humilde. No son eternas ni inexpugnables. Nuestra ciencia como nuestra poesía, nuestro arte (...) constituye sólo la capa superior de un estrato mucho más antiguo, que llega hasta una gran profundidad»<sup>69</sup>.

Desde estas premisas, el Derecho financiero como ordenamiento de la actividad financiera responde a unas necesidades y problemas que pueden presentarse en similares términos en todos los países civilizados<sup>70</sup>, pero que sin duda presentan las singularidades propias de la cultura, la sociedad y la estructura económica a las que sirve. Las apariencias de identidad estructural pueden encerrar realidades diversas que responden a determinadas maneras políticas, jurídicas y economi-

<sup>68</sup> G. CASADO OLLERO, *Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario: evolución y estado actual*, «Estudios de Derecho y Hacienda, Libro Homenaje al profesor César Albiñana», Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, t. II, págs. 720 y 721. Sobre estos temas el profesor CASADO remite a E. PARECE, J. J. FERREIRO y J. MARTÍN QUERALT, cfr. notas 152 y 154 en las páginas indicadas. F. PÉREZ ROYO cree conveniente «destacar la conexión entre la elaboración teórica del Derecho tributario (como, por otra parte, sucede con cualquier rama jurídica) y las vicisitudes políticas y económicas, es decir, *el marco histórico dentro del cual se produce la elaboración*», cfr. *La influencia del Derecho Tributario sobre la construcción de los conceptos del Derecho Público (documentos A. Hensel y O. Bühler)*, «HPE», núm. 22, 1973, pág. 174 (las cursivas son nuestras).

<sup>69</sup> Cfr. Ernst CASSIRER, *El mito del Estado*, ed. México, Fondo de Cultura Económica (FCE), 1947, pág. 351.

<sup>70</sup> Se comparten incluso las *tendencias*, como ponen de relieve los profesores PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, al afirmar que «sí es común a todas las Haciendas Públicas del mundo la tendencia de potenciar los aspectos procedimentales del tributo y unificarlos en la medida de lo posible» como ha destacado también el prof. W. SCHICK, cfr. *Derecho tributario I*, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994, pág. 8. El *incremento de los gastos públicos* acorde con el progresivo *ensanchamiento de los fines públicos* es un fenómeno generalizado, que se produce, con carácter general, con independencia de la forma de gobierno, de la estructura social y de las circunstancias naturales e históricas, cfr. J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO y J. M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 29. También es común la «transformación de las relaciones entre la Administración económica y el sector privado» que han de formalizarse en términos distintos a los que habían sido tradicionales, cfr. S. MARTÍN-RETORTILLO, *Reflexiones sobre la nueva Administración económica*, en la obra colectiva «Las estructuras del bienestar en Europa», Civitas-Escuela Libre Editorial, Madrid, 2000, pág. 454



cas<sup>71</sup>, que hacen «no exportables» las soluciones aunque se hayan manifestado eficaces y operativas.

En definitiva, entendemos que sólo con un planteamiento abierto a la realidad y un constante estudio histórico de la evolución normativa y jurisprudencial en toda su extensión (jurisprudencia constitucional, del Tribunal Supremo, seguimiento de las resoluciones de los Tribunales administrativos y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas) podrá darse encaje y reajustar los esquemas conceptuales que sirven a la sistematización de una realidad cada vez más compleja<sup>72</sup>.

<sup>71</sup> Cfr. J. GARCÍA AÑOVEROS, *Las reformas fiscales...*, cit., pág. 513.

<sup>72</sup> Exigencias éstas que se deducen también en otras áreas del Derecho, pues siguiendo a VALLET DE GOYTISOLO, «no hay duda de que *el derecho tiene lugar en este mundo, en las relaciones entre los hombres*», y es necesario el estudio estructural del hombre, de la naturaleza de las cosas, del tejido social, de las concreciones del sentido de la justicia, de los principios mediadores ético-jurídicos, tradicionales y políticos, de las instituciones-cauce, de las instituciones-dique, de las instituciones formales y procesales y en fin, el estudio funcional del orden dinámico; centrado en la realización del derecho, mediante los hechos jurídicos; es decir, por la concreción del derecho en la realidad viva. Cfr. *Esquema introductorio para una metodología de la ciencia expositiva y explicativa del Derecho*, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1999, págs. 80 a 84.