

EL CONTROL JUDICIAL DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA, FINANCIERA Y TRIBUTARIA. UNA NOTA CODIFICADORA

José María LAGO MONTERO*

RESUMEN: El presente trabajo resume el proceso de sometimiento de la actividad financiera a la regulación jurídica. Contiene además un análisis de las principales corrientes doctrinarias surgidas en torno a la relación jurídico-tributaria que permite inferir la necesidad de construir las relaciones entre el ciudadano contribuyente y la administración financiera y tributaria como relaciones jurídico-administrativas, en régimen de derecho público. Asimismo, el artículo demuestra la lógica inserción del derecho financiero y tributario en el derecho administrativo, y justifica la jurisdicción contencioso-administrativa española como cauce común para el control judicial de la actividad administrativa, financiera y tributaria. Por último, se argumenta a favor del acceso ágil al juez de lo contencioso-administrativo, como requisito indispensable para un adecuado equilibrio entre las prerrogativas de la administración y las garantías del administrado, a cuyo propósito se opone la dependencia de los tribunales contencioso-administrativos del Ministerio de Hacienda.

Palabras clave: derecho financiero, jurisdicción de lo contencioso-administrativo, finanzas públicas.

ABSTRACT: *This essay sums up the process by which the financial activities of the state have been put under legal regulation. It also includes an analysis of the different doctrinal currents that have emerged to explain the relationship between the state and tax payers, which allow to infer the need to construct such relationship in terms of administrative law. Moreover, the essay shows the logical belonging of financial and tax law to the broader area of administrative law, and justifies the Spanish "contentious-administrative" jurisdiction, as a common mechanism to achieve the judicial control of administrative, financial and tax activities. Lastly, it is argued in favor of an easy access to the administrative judge, as a necessary requirement to achieve an adequate balance between the administrations prerogatives and the rights of the citizens, a balance that is disrupted by the actual dependence of the "contentious-administrative" tribunals on the Ministry of Finance.*

Descriptors: *financial law, "contentious-administrative" jurisdiction, public finances.*

* Profesor titular de derecho financiero y tributario, Universidad de Salamanca.

SUMARIO: I. *Breve reseña histórica sobre el proceso de juridificación de la actividad administrativa, financiera y tributaria.* II. *La relación jurídica obligacional de derecho público frente a la relación de poder.* III. *La incardinación del derecho financiero y tributario en el derecho público, y más concretamente en el derecho administrativo.* IV. *La jurisdicción contencioso-administrativa española, cauce común para el control judicial de la actividad administrativa, financiera y tributaria.* V. *La codificación conjunta en el derecho administrativo y en el derecho financiero y tributario, de acuerdo con el control judicial de la actividad administrativa, financiera y tributaria.* VI. *Bibliografía.*

I. BREVE RESEÑA HISTÓRICA SOBRE EL PROCESO DE JURIDIFICACIÓN DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA, FINANCIERA Y TRIBUTARIA

Como es sobradamente conocido, la Constitución española dedica no pocos preceptos a tratar de asegurar que la actividad de la administración se someta a derecho. Así, el artículo 106.1 establece que los tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican. El artículo 117.1 proclama que la justicia emana del pueblo y se administra en nombre del rey por jueces y magistrados integrantes del Poder Judicial, independientes, inamovibles, responsables y sometidos únicamente al imperio de la ley. El artículo 117.3 de la Constitución española (CE) complementa lo anterior disponiendo que el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los juzgados y tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan. Preceptos todos los cuales ilustran y acompañan al derecho a la tutela judicial efectiva que nuestro artículo 24 CE garantiza.

La atención que el texto constitucional presta al problema del control de legalidad de la actividad administrativa no es casual. Como explica González Pérez, “la historia de la justicia adminis-

trativa ha sido una continuada lucha por reducir las inmunidades del poder y eliminar cualquier tipo de exclusiones del control jurisdiccional de la administración”.¹ A esta historia no son ajenas la materia financiera y tributaria ni la administración financiera y tributaria; materia y administración, como se verá, sensiblemente huidizas en todo tiempo y lugar de cualquier forma de juridificación y de cualquier medio de control de legalidad.

Al decir de Berliri,

el derecho tributario puede vanagloriarse de una tradición plurisecular, ciertamente no inferior a la de otras muchas ramas de derecho público. En casi todos los glosadores y comentaristas se encuentran, efectivamente, alusiones a cuestiones de derecho tributario, tratadas con notable originalidad y autonomía. Típico es el caso de Bartolo. Y en escala menor puede también afirmarse de Baldo, de Alciato, de Ansaldo, de Borelo, de Francesco de Anania, de Jasona, de Luca de Penne, de Paolo de Castro y, en general, de todos los comentaristas del *Corpus Iuris*.²

Sin discrepar del ilustre maestro italiano, sí que cabe, sin embargo, añadir, que la ordenación jurídica rigurosa de la actividad financiera es fruto de un proceso histórico que sólo recientemente ha alcanzado frutos palpables, con la consiguiente construcción de una disciplina jurídico-financiera y plasmación en los textos legales de medidas de sometimiento de la actividad administrativo financiera al derecho.

Tanto en la *Antigüedad* como en la *Edad Media* nos encontramos ante una actividad financiera de escasa entidad. Ello es el claro reflejo de la parquedad de cometidos asumidos como fines públicos por las organizaciones públicas territoriales vigentes en aquel momento. Nos encontramos ante unos poderes públicos ocupados esencialmente en tareas bélicas, que se muestran ajenos al cumplimiento de

¹ Cfr. González Pérez, J., *Comentarios a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, 3a. ed., Madrid, Civitas, 1998, p. 18.

² Cfr. Berliri, A., *Principios de derecho tributario*, trad. y notas de F. Vicente-Arche, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, vol. I, 1974, pp. 16 y ss.; *id.*, “Per lo studio della storia del diritto tributario”, *Riv. It. Dir. Fin.*, 1940; y “Evoluzione dello studio del Diritto Tributario”, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1949.

labores de asistencia sanitaria, docente, etcétera, que, por lo general, son realizadas por entidades distintas, como las órdenes religiosas. Ello justifica la ausencia de una actividad financiera estable y explica que sólo con ocasión de acontecimientos singulares —campañas bélicas, coronaciones, fiestas populares, etcétera— se realizaran gastos públicos y se exigiera su financiación mediante detracciones coactivas de ingresos que, en no pocas ocasiones, tenían carácter sancionador. No existía un sistema de ingresos estable y permanente, porque no existía una serie de fines a cumplir por los poderes públicos.³

La juridificación plena de la actividad financiera no es, pues, un fenómeno antiguo. Actividad financiera habrá existido siempre, allí donde haya existido una comunidad medianamente organizada con necesidades comunes a sus miembros. Y en ese lugar habrá existido un remedo del derecho financiero tal y como hoy lo entendemos. Pero la actividad financiera adquiere relevancia a través de un proceso histórico, a nuestro entender, lento y no concluido, caracteres ambos, lentitud y no conclusión, de los que participa el proceso de juridificación de esa actividad. Al poder político de todo tiempo y lugar no le interesa especialmente la juridificación de la actividad administrativa y financiera, por lo que supone de

³ Cfr. Martín Queralt, J. *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, 11a. ed., Madrid, Tecnos, 2000, pp. 31 y 32, donde añaden: “A partir del siglo XV, un poderoso fenómeno cultural, el *Renacimiento*, produce un cambio esencial en las pautas de comportamiento de las distintas organizaciones sociales. El retorno a los ideales de la *Antigüedad* clásica, con la consiguiente reafirmación de la personalidad individual, determina en el aspecto socio-político la afirmación y el robustecimiento de las distintas comunidades étnicas, políticas y culturales. Surge así el *Estado moderno*, y con él, de forma incipiente, va a surgir también una actividad financiera, que deja de ser espasmódica e intermitente para gozar de una cierta continuidad... El declinar de las instituciones feudales, y su sustitución por nuevas fórmulas de organización política, tiene un reflejo muy claro en la aparición de dos instituciones que hasta entonces sólo habían actuado de manera esporádica: el *ejército permanente* y la *burocracia*. La necesidad de superar la organización feudal se puso de relieve, sobre todo, cuando se vio la imposibilidad de que los monarcas hicieran frente a sus necesidades militares con las aportaciones personales o materiales que hasta el momento les venían ofreciendo los distintos señores feudales sobre los cuales ejercían su poder. Se hacía preciso que el monarca dispusiera, de manera permanente, de un ejército dispuesto a actuar en cualquier momento y de un aparato burocrático también estable. Lógicamente, la financiación de estas dos instituciones debía hacerse con los ingresos que, de manera permanente, pudieran derivarse de la aplicación de ciertas categorías impositivas. Es así como aparecen, de forma muy rudimentaria, los primeros sistemas tributarios”.

corsé al libre actuar al que aspira, naturalmente, todo administrador de dinero público. Éste huye como puede, y generalmente huye muy bien, de cualquier fórmula de juridificación de la actividad administrativa financiera de su responsabilidad, por lo que supone de indeseado control de esa actividad, control que, por *natura*, a ningún ser humano gusta soportar.⁴

La doctrina relativiza, incluso, la influencia que la aparición del Estado moderno haya podido tener en el proceso de juridificación de la actividad financiera.

La aparición del *Estado moderno*, si bien representa la existencia de una actividad financiera permanente, no supone que la misma tenga una gran importancia, ni que se generalice la convicción de que los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en proporción a su capacidad económica. Antes al contrario, las necesidades financieras que el Estado puede tener son consideradas como algo ajeno a los súbditos, que el Estado debe resolver con su propio patrimonio o recurriendo a préstamos. El Estado no ha asumido funciones —enseñanza o sanidad, por ejemplo— cuya importancia contribuya a generalizar la convicción de que las necesidades que satisface son una ‘exigencia común’, a cuya financiación deben concurrir los particulares. Buena prueba de ello es que acontecimientos como el descubrimiento de América son financiados en gran medida mediante préstamos convenidos por la Corona.⁵

Los profesores González García y Lejeune Valcárcel han explicado que la ordenación jurídica de la hacienda era aún muy rudimentaria a finales del siglo XVIII. “Hasta la época de la revolución francesa la literatura continental no conectó los principios financieros con los conceptos de la ciencia política, mejor dicho, la conexión había sido hecha (‘pedida’) en un plano teórico por los ilustrados, pero en la Europa continental hasta la revolución

4 Del máximo interés al respecto son las obras de González Pérez, J., *La ética en la administración pública*, Madrid, Civitas, 2000; García de Enterría, E., *Democracia, jueces y control de la administración*, 5a. ed., Madrid, Civitas, 2000; Nieto García, A., *La organización del desgobierno*, Barcelona, Ariel, 1984 (relaborada en 1996 y titulada *La “nueva” organización del desgobierno*); *id.*, *Corrupción en la España democrática*, Barcelona, Ariel, 1997; y Díez-Picazo, L., *La criminalidad de los gobernantes*, 2a. ed., Madrid, Crítica, 2000.

5 *Cfr.* Martín Queralt, J. *et al.*, *op. cit.*, nota 3, p. 32.

francesa no se traducen en textos positivos esos deseos".⁶ En esta primera etapa precientífica no existe, en rigor, derecho financiero. La relación tributaria es una relación de poder de tal manera que el soberano exige al súbdito la contribución en virtud de su poder y no al amparo de normas jurídicas. El fenómeno financiero, que es un fenómeno eminentemente económico, es abordado desde los puntos de vista económico y político con notables recelos por lo que al impuesto se refiere: los tratadistas de la hacienda clásica entienden que el mejor impuesto es el que no existe. A partir de la revolución francesa parece comenzar, al decir de los autores recién citados, una segunda etapa en la que hay atisbos de juridificación verdadera de la actividad financiera. Crece la atención hacia el presupuesto y los impuestos a lo largo del siglo XIX, que serán estudiados desde el punto de vista económico en la sección de hacienda pública de los tratados de economía política; y desde el punto de vista jurídico en la sección de derecho tributario de los tratados de derecho administrativo.

No se piense, no obstante, que podemos hablar ya de la existencia de una actividad financiera consolidada y disciplinada jurídicamente.

Ni siquiera con el constitucionalismo decimonónico, que representa indudablemente un robustecimiento del protagonismo del Estado en la vida pública, se consolida una actividad financiera que vaya más allá de los gastos ocasionados por acontecimientos bélicos, aunque ya se van ejerciendo labores en los campos de la enseñanza, de la sanidad y demás funciones asistenciales o benéficas. No se olvide que el siglo XIX contempla el apogeo del liberalismo como filosofía política, cuya protección constriñe el campo de la actividad del Estado en los sectores en que tradicionalmente había actuado, básicamente justicia, defensa exterior y seguridad.⁷

⁶ Cfr. González García, E. y Lejeune Valcárcel, E., *Derecho tributario*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2000, pp. 20-29.

⁷ Cfr. Martín Queralt, J. *et al.*, *op. cit.*, nota 3, pp. 32 y 33.

Tanto desde el punto de vista científico-jurídico como desde el punto de vista económico-político, el fenómeno financiero experimenta notables cambios en el tránsito del siglo XIX al siglo XX.

Ya en 1898, con la aparición de la que puede estimarse primera monografía científico-jurídica sobre el impuesto,⁸ y al examinar la relación de derecho público entre Estado y contribuyente, se afirma que el fundamento jurídico del derecho del Estado al impuesto deriva de su obligación de satisfacer el interés colectivo, de una parte, y, de otra, que el reparto de la carga tributaria debe hacerse según la capacidad contributiva de cada sujeto. Se destaca, pues, la existencia de unos criterios jurídicos supremos, a los cuales debe ajustarse toda la acción legislativa del Estado en materia fiscal...⁹

Y en este repaso histórico que estamos realizando, de la mano de la doctrina más atenta a la historia, nos metemos ya, de hoz y coz, en el siglo XX, siglo de la juridificación auténtica, progresiva, aunque no completa, de la actividad financiera.

⁸ Raneletti, *Natura Giuridica dell'Imposta*, Municipio italiano, 1898.

⁹ Así, González García, E. y Lejeune Valcárcel, E., *Derecho...*, cit., nota 6, p. 22; Martín Queralt, J. et al., *Curso de derecho financiero y tributario*, 10a. ed., Madrid, Tecnos, 1999, p. 38, explican así la evolución del derecho financiero de principios de siglo: "De un parte, en 1906 se publica por Myrbach-Rheinfeld uno de los primeros tratados sistemáticos de la materia jurídico financiera —*Grundriss des Finanzrechts*, traducida al francés en 1910—, en donde ya se formula una definición del derecho financiero, entendido como rama del derecho público positivo que tiene por objeto la regulación de las haciendas de las colectividades públicas (el Estado y los demás cuerpos de administración propia que existen en el seno de aquél). Aún cuando en dicha obra el derecho financiero no se concibe como un ordenamiento autónomo, sino que se diluye en una serie de normas formuladas por distintos sectores del ordenamiento —especialmente por el constitucional y por el administrativo— y, en consecuencia, no debe atribuírsele una importancia de la que en rigor, y pese al nombre de la obra, carece; es lo cierto que se inicia ya el camino por el que iría con paso firme la doctrina alemana de los años inmediatos siguientes. En efecto, en 1919 se aprueba la Ordenanza Tributaria Alemana, que constituye un sistemático cuerpo normativo sobre el impuesto. Un año más tarde se crea el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, cuyas resoluciones se asientan sobre el cuerpo dogmático que constituye la propia Ordenanza Tributaria. Estos dos hechos, unidos a la consolidación de una importante corriente doctrinal encabezada por Enno Becker 'autor del proyecto de Ordenanza', representan la base de partida para el despegue científico del derecho tributario en Alemania, en la que siempre se ha prestado una singular atención a los aspectos constitucionales y administrativos, fruto, seguramente, del riquísimo legado histórico de los autores clásicos. Las obras posteriores han continuado esa tradición y en ella se inscriben los nombres de Hensel, Paulick, Bühler, Spitaler, Kruse, Tipke Y Vogel, entre otros muchos".

Sólo a partir de 1919, con motivo de la crisis subsiguiente a la Primera Guerra Mundial, y con mayor intensidad a partir de la gran *crisis económica* de 1929, con el respaldo teórico de los postulados keynesianos, el Estado abandona la concepción de Estado-policía y adquiere un obligado protagonismo en la vida pública económica, que no ha hecho sino acentuarse en los años posteriores. La actividad financiera adquiere así la fisonomía propia del Estado intervencionista.¹⁰

Estado, añadimos nosotros, que disciplina la potestad financiera relativa a los ingresos públicos con carácter marcadamente reglado, sobre todo si se compara con los precedentes históricos, pero subsistiendo aún demasiadas zonas para la discrecionalidad, demasiado próximas, a nuestro entender, a su vez, a la zona de peligro de la arbitrariedad. Y si esto ocurre en el campo del ingreso, en el campo del gasto la discrecionalidad y el peligro de arbitrariedad campean por sus fueros, limitándose prácticamente el derecho financiero a la regulación de los aspectos formales, procedimentales del gasto público y a la enunciación de unos principios constitucionales de justicia en el gasto, ayunos de desarrollo legislativo. El control jurisdiccional de la actividad financiera se hace, obviamente, difícil y no muy efectivo cuando ésta se desenvuelve en el ámbito de la discrecionalidad.

¹⁰ Cfr. Martín Queralt, J. *et al.*, *op. cit.*, nota 3, p. 29, donde añaden: De esta manera, el *progresivo ensanchamiento de los fines públicos* determina un correlativo incremento de los gastos públicos y de los ingresos con los cuales poder financiar aquéllos. Así se ha hecho realidad lo que Adolfo Wagner calificó como *ley del aumento progresivo de los gastos públicos*. Este incremento de los gastos 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. A su vez, ello determina un *progresivo ensanchamiento de las fuentes de ingresos* a los que el Estado y los gobiernos locales acuden en búsqueda de recursos financieros. Así se han ido produciendo algunos fenómenos de los que hay que dejar constancia. De una parte, los ingresos patrimoniales van perdiendo cada vez mayor importancia y correlativamente los ingresos tributarios adquieren carta de ciudadanía en los Estados contemporáneos, erigiéndose en el principal medio de financiación de los gastos públicos. De otra parte, la actividad financiera, especialmente a través del sistema tributario, ha pasado a convertirse en un instrumento de política económica de capital importancia. El Estado no se limita a financiar gastos públicos, sino que interviene en la economía, protege la industria nacional mediante la aplicación de gravámenes a la importación de productos, fomenta la exportación de productos nacionales mediante la adopción de medidas desgravatorias, interviene en la fijación de precios de productos alimenticios, etcétera.

La Ordenanza Tributaria Alemana de 1919 representa un gran paso adelante en la construcción del derecho financiero, tanto por el esfuerzo codificador de la parte general del derecho tributario que incorpora, como por sus planteamientos respecto al derecho civil. La relación derecho tributario-derecho civil ha sido (y sigue siendo) polémica en el terreno interpretativo

en la medida en que habiendo utilizado el legislador fiscal conceptos elaborados en el ámbito del derecho privado y referidos a situaciones jurídicas reguladas por el mismo, se plantea el problema del alcance de la interpretación, frente al cual Trotabas entiende que se debe realizar una interpretación propia, de contenido tributario, sin condicionamientos de derecho privado, en tanto que para Geny no existe duda de que debe realizarse una interpretación acorde con el derecho civil.¹¹

11 Cfr. Bayona de Perogordo, J. J. y Soler Roch, M. T., *Curso de derecho financiero español*, Alicante, Librería Compas, 1989, p. 94. Véase Ramallo Massanet, J., “Derecho fiscal frente a derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny”, *RFUDC*, núm. 46, 1973; Geny, F., *Método de interpretación y fuentes en derecho privado positivo*, Madrid, Reus, 1925; Martín Queralt, J. *et al.*, *op. cit.*, nota 9, pp. 38 y 39, explican que en Francia “el derecho financiero, más concretamente el derecho tributario, ha debido abrirse camino entre cánones que, conceptualmente, lo ahorraban, curiosamente, en el ámbito del ordenamiento privado, especialmente del derecho civil. No se trata tanto de un problema escolástico, sino de una cuestión con trascendencia marcadamente pragmática. En los esquemas de pensamiento jurídico francés prima, tradicionalmente, la necesidad de garantizar los derechos del contribuyente frente a una pretendida acción opresora del fisco. En la doctrina francesa del pasado siglo, de conformidad con las concepciones liberales e individualistas dominantes en su cultura, se resalta el aspecto individualista del derecho, concebido como un conjunto de instituciones aptas para la salvaguardia de los derechos individuales —propiedad, libertad, libre iniciativa en el campo económico— y escasamente sensible a las necesidades colectivas. Todo este movimiento doctrinal, que erige la salvaguardia de los derechos individuales como *principium individuationis* del derecho, encuentra una clara proyección en los diversos códigos de la época y, de manera muy especial, en el código civil napoleónico, cuyo influjo en el derecho de otros Estados es evidente. Ello explica que sean muchos los autores que afirman que el derecho tributario no es más que un mero apéndice del derecho civil. La razón de ello es clara. Unos institutos como los acuciados en el ordenamiento civil constituyen la mejor garantía contra los intereses de la hacienda pública. Si al legislador tributario se le reconociera capacidad para innovar sustancialmente el ordenamiento jurídico —se piensa—, podría llegarse a una minusvaloración de los conceptos tradicionales civilistas, y ello supondría dejar abierto el portillo para la presunta rapacidad del fisco, que podría actuar sin las cortapisas ínsitas en un ordenamiento tan conservador, tradicional y respetuoso con los derechos individuales como el contenido en el Código Civil”. Como veremos enseguida, este problema no es solo francés ni del siglo pasado. Autoradísimos sectores doctrinales sostienen hoy que es necesario un acoplamiento del derecho tributario al derecho civil, lo que fortalece, sin duda, la posición del abogado defensor del contribuyente.

El artículo 9o. de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919 se inclina decididamente por la autonomía calificadora del derecho tributario frente al derecho civil, al prescribir que en la interpretación de las normas fiscales se tenga en cuenta su fin, su significado económico y desenvolvimiento de las circunstancias que las acompañan.

Como puede observarse tras este breve recorrido histórico, el sometimiento a derecho de la actividad financiera ha librado —y sigue librando— importantes batallas, en las que se alcanzan victorias solo parciales. El poder político de todo tiempo, lugar y filiación ideológica huye del corsé que supone el disciplinar mediante normas el manejo del dinero público. Si bien en el ámbito del ingreso la juridificación ha alcanzado, hoy por hoy, cuotas notables en gran parte de los países; en el ámbito del gasto, y al margen de la regulación de los aspectos formales o procedimentales, el libre albedrío de los gobiernos de turno, sean estatales, autonómicos o locales, sigue siendo la regla general.

Como también ha podido colegirse de la breve descripción del proceso histórico de juridificación de la actividad financiera, sólo recientemente se plasma éste en el desarrollo de una disciplina jurídica autónoma, el derecho financiero, que tiene, como todas las disciplinas jurídicas en sus primeros siglos de vida, problemas de incardinación en el seno del ordenamiento jurídico a los que nos referiremos más adelante.

II. LA RELACIÓN JURÍDICA OBLIGACIONAL DE DERECHO PÚBLICO FRENTE A LA RELACIÓN DE PODER

Pese a los avatares descritos en el apartado anterior, actualmente se aprecia ya con claridad que el derecho financiero, siendo una disciplina jurídica autónoma, es un derecho público, y a juicio de no pocos, un derecho administrativo especial. A ratificarlo dedicaremos aún algunas páginas, no sin antes anunciar ya que tanto el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID de 1967 como el Modelo CIAT de 1997 participan de ésta incardinación.

Y es que, como explica el profesor Ferreiro, todos los Estados de América Latina “responden en su ordenamiento a los esquemas del ‘régimen de derecho administrativo’ que se gesta y consolida en el siglo XIX en la Europa continental y Latinoamérica, en contraposición al régimen del *common law* propio de Inglaterra y los Estados Unidos de Norteamérica”.¹² En el régimen de derecho administrativo —prosigue— éste se concibe como un derecho que excepciona o exorbita el derecho que rige entre particulares.

Como explican García de Enterría y Fernández Rodríguez, la administración pública, al servicio objetivo de los intereses generales, dispone “de un elenco de potestades exorbitantes del derecho común, de un cuadro de poderes de actuación de los que no disfrutan los sujetos privados”.¹³

Y es que, tal y como señala González Pérez, “hoy parece fuera de duda la imposibilidad de que la administración pública pueda realizar los fines que tiene encomendados dentro del marco de derecho común. De aquí la aparición de un derecho privilegiado al que se sujeta un sector más o menos amplio, según los sistemas de la actividad de las administraciones públicas”.¹⁴

Ahora bien, en mi modesta opinión, las preguntas que hay que plantearse y procurar resolver, en los umbrales del siglo XXI, una vez alcanzada la anterior conclusión son éstas: ¿Hasta qué punto es necesaria la excepcionalidad del derecho administrativo respecto del derecho civil? ¿Dónde ha de comenzar y dónde ha de terminar el régimen de prerrogativa?

Lo anterior porque cuando la administración actúa en régimen de prerrogativa, la relación con el administrado se aproxima a los caracteres de la denostada y superada relación de poder. Y máxime cuando el propio derecho tributario, excepciona a su vez al derecho administrativo, casi siempre inclinando la balanza en favor de la administración. Lo que plantea a su vez el interrogante acerca de si son necesarias, en aras al interés público, esas excepciones

¹² Cfr. Ferreiro Lapatza, J. J., “Directrices al tema de la codificación en América Latina”, *XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Bahía, 2000.

¹³ Cfr. García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T. R., *Curso de derecho administrativo*, Madrid, Civitas, 1995, t. I, pp. 44-46.

¹⁴ González Pérez, J., *Comentarios...*, *cit.*, nota 1, p. 89.

en favor de la administración tributaria, mayores de las que ya disfruta el resto de la administración. Y en caso de respuesta afirmativa, cuáles han de ser éstas, por qué, para qué, cómo han de disciplinarse.

Que el peligro de la relación de poder pervive entre nosotros, es una constante en el pensamiento del profesor Ferreiro. La última muestra que ha encontrado de esta denostada resurrección es el Modelo de Código Tributario para América Latina del Centro Iberoamericano de Administradores Tributarios.¹⁵ A verificar esta opinión dedicaremos luego algunas páginas, para lo cual parece necesario recordar primero en que consistía (o consiste) esa relación de poder que nos acecha.

Los primeros intentos de explicación sistemática del fenómeno tributario son obra de la doctrina jurídico-pública alemana, de finales del siglo XIX, para la cual la relación que se origina con ocasión de la aplicación de los tributos es una relación de poder. El soberano, en una posición de supremacía, impone la prestación tributaria y la exige al súbdito, situado en una posición de sometimiento y subordinación. La relación tributaria no es, pues, una relación jurídica entre las partes intervinientes, disciplinada en términos de respeto a los principios de igualdad y legalidad. El profesor Pérez de Ayala ha sintetizado la doctrina de la relación de poder en los siguientes puntos:

- a) El derecho positivo no concede al Estado poder alguno que antes no tuviera. Luego la administración no actúa en virtud de un poder concedido por la ley positiva, sino en virtud de poderes que le son inherentes;
- b) Por otro lado, en materia tributaria, la administración goza de poderes ejecutivos y sancionadores propios en la aplicación de las normas;
- c) Adicionalmente, y partiendo, unos, del formalismo jurídico; otros, de un historicismo, se mantiene una postura escéptica sobre la existencia de derechos públicos subjetivos de los administrados en materia tributaria, sin los cuales la relación se estima relación de poder y no jurídico obligacional;
- d) Se señala que los

¹⁵ Cfr. Ferreiro Lapatza, J. J., "Directrices...", *cit.*, nota 12; con anterioridad, diversos trabajos contenidos en su obra: *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1998. Vehementes e interesantes reflexiones en Sánchez Serrano, L., "Los españoles: ¿súbditos fiscales?", *Impuestos*, 1992, t. I.

poderes y deberes (en sentido amplio) de la administración y de los administrados en las actuaciones de gestión y liquidación tributarias, no están totalmente determinados por la ley, sino que, en gran medida, quedan al arbitrio y discrecionalidad de la primera, característica típica de las relaciones de supremacía o sujeción; e) Por último, se concibe a la relación tributaria como una relación compleja y se la califica destacando aquellas actividades administrativas.¹⁶

La tesis de la relación de poder encontró fuerte oposición ya dentro de la doctrina germana de principios del siglo XX, de la mano de Hensel,¹⁷ Blumenstein¹⁸ y Nawiasky,¹⁹ que se esmeran en construir la relación tributaria como una relación jurídico-obligacional en el marco de un Estado de derecho. El Estado, que detenta la soberanía, puede imponer prestaciones tributarias a los súbditos mediante ley. Pero una vez promulgada ésta, su posición ya no es de poder, de supremacía sino que se crea una relación jurídico-obligacional, *ex lege*, de derecho público, análoga a la relación deudor-acreedor de derecho privado.²⁰

Se sigue reconociendo, no obstante, aún ya dentro de la doctrina de la relación jurídica obligacional, por los detractores de la relación de poder, la existencia de cierta posición de supremacía de la administración frente al ciudadano en el ámbito de los deberes formales, pues la administración aparece dotada de prerrogativas que no son propias de una relación obligacional de derecho privado.

16 Cfr. Pérez de Ayala, J. L., "Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder", *RDFHP*, núm. 79, 1969, p. 74.

17 Véase Hensel, A., *Steuerrecht*, Berlín, Springer, 1933 (*Diritto tributario*, trad. al italiano por Dino Jarach, Milán, Giuffrè, 1956).

18 Véase Blumenstein, E., *System des Steuerrechts (Sistema de Diritto delle imposte*, trad. al italiano por F. Forte, Milán, Giuffrè, 1954).

19 Nawiasky, H., *Steuerrechtliche Grundfragen*, München, Pfeiffer, 1926 (*Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, trad. al español por Ramallo Massanet, Madrid, IEF, 1982).

20 Como ha explicado Escribano López, F., "Notas para un análisis de la evolución del concepto de derecho tributario", *CREDF*, núm. 14, 1977, p. 212, "toda la teorización del fenómeno tributario cambia de sentido en el marco de un régimen donde el Parlamento deviene el órgano supremo. Ello determina que la ley no sólo sea un límite, sino el fundamento de la actividad administrativa, o más exactamente, el fundamento de toda la organización estatal. Aquí se verifica, pues, un proceso de juridización de la actividad administrativa que irá plasmándose posteriormente en el control objetivo de todas sus manifestaciones".

La superioridad, en cuanto autoridad, del acreedor sobre el deudor tributario no aparece hasta la ejecución del procedimiento tributario (propio del orden jurídico público y rodeado de todas las garantías de tutela judicial). De todas formas, se podría ver una relación de poder en la configuración de algunas obligaciones jurídico tributarias accesorias (obligación de tolerar la inspección tributaria, obligación de declarar sin previa comprobación de que existe en rigor la obligación tributaria, etcétera).²¹

Este párrafo del maestro de maestros permite plantearnos, a nuestro modesto entender: si es que cualquier potestad otorgada a la administración acreedora que le confiera una posición mejor que las que disfruta el acreedor de derecho privado permite ya catalogar a la relación jurídica establecida como una relación de poder. Según nuestro juicio no. Volveremos más adelante sobre ésta que es una cuestión nuclear, no sin antes advertir que la doctrina alemana de principios de siglo ideó la división de la disciplina en derecho tributario material y derecho tributario formal, comprendiendo el primero el estudio de la obligación tributaria material, sus titulares, objeto y configuración, y el segundo el estudio de las formas y procedimientos para hacerla efectiva. El primero sería ajeno por completo a los patrones de la relación de poder, pero no así el segundo.

La doctrina italiana inmediatamente posterior en el tiempo rechaza tanto los patrones de la relación de poder como la distinción entre derecho tributario material y formal,²² tratando de reconducir al esquema de la relación jurídica obligacional todo el mecanismo aplicativo del tributo. Así, para Giannini:

21 *Cfr.* Hensel, A., "La influencia del derecho tributario sobre la construcción de los conceptos de derecho público", *HPE*, núm. 22, 1973, p. 175.

22 Como explica González García, E., "Derecho tributario material y formal", *HPE*, núm. 94, 1985, pp. 275 y 276, la distinción tiene valor didáctico, pero en otros planos "no se ve la utilidad de semejante división, se hace imprecisa en muchas ocasiones la línea divisoria y se puede llegar a trazar un abismo insalvable entre las dos partes de un todo... la distinción entre el derecho tributario material y formal prestó en su momento un servicio inestable a nuestra ciencia, pues al negarse a admitir que la relación tributaria fuera una relación de poder... y tratar de superar los defectos inherentes a la construcción de la relación jurídica tributaria compleja, contribuyó poderosamente a potenciar los aspectos administrativos ocultos bajo el brillo de la relación obligacional... facilitando así un ulterior proceso automático del derecho tributario más equilibrado".

la relación jurídico impositiva tiene un contenido complejo, puesto que de ella se derivan, de un lado, poderes, y derechos así como obligaciones, de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad; y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente, importe del impuesto debido en cada caso. Esta última obligación, que constituye la parte esencial y fundamental de la relación, así como el fin último al que tiende el instituto jurídico del impuesto, puede ser más concretamente indicada con el término de deuda impositiva, a la que corresponde un crédito del ente público, mientras que con la expresión más genérica de derechos y obligaciones tributarios se designan todos los otros derechos y deberes que también dimanan de la relación impositiva.²³

En el pensamiento del maestro italiano recién citado, la relación jurídico-tributaria tiene un contenido sumamente complejo, pues abarca no solamente a la obligación principal, nacida del hecho imponible, sino a todo el conjunto de obligaciones accesorias a ésta, así como a las potestades administrativas necesarias para hacerlas valer. Entramado de situaciones jurídico subjetivas activas y pasivas que conformarían una única relación jurídica obligacional. El profesor Berliri sale al paso de la anterior construcción a la que tilda, razonadamente, de simplista, pues entiende imposible reconducir al esquema de una única obligación todo el conjunto de situaciones jurídicas, activas y pasivas, que se generan con ocasión de la aplicación de los tributos. Entiende el insigne profesor de Bolonia que la obligación tributaria material no puede ser el único centro de atención del derecho tributario, relegándose a un segundo plano todas las demás obligaciones, deberes, derechos y potestades. El conjunto de situaciones jurídicas subjetivas que derivan de la aplicación de los tributos debe ser sistematizado distinguiendo, en primer término, la obligación tributaria de la relación jurídica tributaria. Ésta sería “una relación compleja producto de la unión de diversas obligaciones tributarias, actuales o even-

23 Cfr. Giannini, A. D., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milán, Giuffrè, 1956, pp. 68 y 69.

tuales, a favor de un mismo sujeto activo, que derivan directa o indirectamente de una determinada situación base o de los distintos derechos, potestades o prohibiciones ligados a las mismas”.²⁴

Entiende Berliri que a la situación general de sujeción en que se encuentra todo ciudadano frente al Estado corresponden a éste potestades para la aplicación de los tributos. Realizado el presupuesto de hecho de la norma, el ciudadano se encuentra ya en situación de deber correspondiendo al Estado un derecho potestativo que, ejercido, convierte al Estado en titular de un derecho de crédito y al ciudadano en deudor de una obligación. La construcción de Berliri, aunque no pierda de vista el esquema de la relación jurídica obligacional, al fijar su atención en los aspectos distintos de ésta, supone un tránsito, un puente hacia las concepciones dinámicas o funcionalistas de la aplicación de los tributos.²⁵ Pero deducir de ello que se regresa a la teoría de la relación de poder es, en nuestra opinión, francamente desacertado. Una cosa es que se postule una mayor atención de la disciplina hacia los aspectos ineludiblemente administrativos que ésta tiene y otra bien distinta deducir de ello un regreso a las concepciones de la relación de poder. Lo primero es ser respetuosos con el estatuto jurídico del ciudadano en un Estado de derecho. Lo segundo no.

En la década de los años sesenta buena parte de la doctrina italiana, y a su influjo en la española, sometió a revisión el esquema de la relación jurídica obligacional, que sigue resultando estrecho para explicar el cúmulo de situaciones jurídico subjetivas que se producen con ocasión de la aplicación de los tributos. Se acude así, en demanda de auxilio conceptual a categorías propias del derecho administrativo, tales como las de potestad, función o pro-

²⁴ Cfr. Berliri, A., *Principios de derecho tributario*, trad. y notas de N. Amorós y E. González, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1971, t. III, pp. 75 y ss.

²⁵ En este sentido, Pérez de Ayala, J. L., “Potestad de imposición y relación tributaria (II). Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la doctrina”, *RDFHP*, núm. 86, 1970; y Fedele, A., “Diritto tributario e Diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra y soggetti passivi del tributo”, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, núm. 1, marzo de 1969, p. 22.

cedimiento.²⁶ La obra de Alessi hace hincapié en el concepto de función tributaria, que define como “aquella dirigida a la adquisición coactiva de los medios pecuniarios necesarios para el Estado y otros entes públicos para el desarrollo de sus funciones, es decir, dirigida a conseguir la exacción coactiva de la parte de la riqueza privada necesario a los entes públicos para subvenir a las necesidades públicas y cumplir sus finalidades propias”.²⁷ Utiliza también este autor el concepto de potestad en dos planos. Distingue una potestad tributaria primaria, en virtud de la cual el Estado produce normas jurídicas establecedoras de los tributos, y una potestad tributaria complementaria, en virtud de la cual se desarrollan las actuaciones administrativas necesarias para la aplicación de los tributos. Ambas son objeto de su estudio pero se preocupa de resaltar que el ejercicio de las potestades antes expuestas no siempre surgen obligaciones tributarias principales sino que coexisten con éstas deberes y obligaciones accesorios e instrumentales respecto de ellas.

En el decir de Saínz de Bujanda, la construcción de Alessi no es

demoleadora de nociones perfectamente válidas, fruto de largos esfuerzos teóricos, y ansiosa, sobre todo, de ganar notoriedad, a través de un espectacular y estéril ‘*renversement*’ de los conceptos basilares de la disciplina. Aspira, por el contrario, a enlazar con las concepciones elaboradas a partir de la ordenanza tributaria alemana, recogiendo casi todos sus elementos valiosos —por ejemplo el rico muestrario de deberes surgidos del ordenamiento tributario—, pero los enriquece insertando agudamente en ellas las nociones, antes mencionadas, de potestad y de función, y poniendo de relieve su eficacia para ofrecer una explicación científica de la actuación administrativa dirigida a la aplicación del tributo, desde el momento

26 Como explica J. L. Pérez de Ayala: “En una primera fase se pretende una construcción dogmática que revalorice los aspectos administrativos y del poder que los mismos comportan en el marco de la relación jurídico tributaria, sin caer en los defectos de las teorías anteriores ni en los excesos de la doctrina germánica sobre la relación de poder”. En una segunda fase, añade, “se propugna una construcción dogmática de los aspectos administrativos de la aplicación del tributo y del poder que los mismos comportan a través de conceptos como los de función tributaria, potestad (administrativa) de imposición y procedimiento de imposición, que se sitúan, analizan y consideran fuera de la relación jurídico tributaria”. *Ibidem*, p. 157.

27 Cfr. Alessi, R. y Stamatii, G., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Turín, UTET, 1965, p. 28.

de su creación, por obra de las normas, hasta el de su plena efectividad, en cada aplicación concreta.²⁸

La obra de Michelli²⁹ se centra, aún más si cabe, en el concepto de potestad tributaria, que desglosa en dos niveles: potestad tributaria normativa y potestad tributaria administrativa a la que denomina potestad de imposición. La primera no es más que una manifestación del poder normativo del Estado, ejercido ahora en materia tributaria, por medio del cual se crean y regulan las prestaciones tributarias. La segunda, también regulada y atribuida por la ley, consiste en el conjunto de potestades que el ordenamiento jurídico concede a la administración para hacer efectivas tales prestaciones tributarias, que exceden con mucho de una única y omnicomprensiva obligación tributaria. En la concepción de Michelli, el centro de estudio del derecho tributario debe situarse en la potestad de imposición, de cuyo ejercicio surgen situaciones jurídico subjetivas que hay que sistematizar en un marco más amplio que el de la relación jurídico tributaria.³⁰ La potestad de imposi-

²⁸ Cfr. Saínz de Bujanda, F., *Sistema de derecho financiero*, t. I: *Introducción*, Madrid, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, 1977, p. 85. Hemos realizado un intento de sistematización de los múltiples deberes y obligaciones tributarias, irreconducibles al esquema de una única relación obligacional, en Lago Montero, J. M., *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Madrid, Marcial Pons, 1998.

²⁹ Véase Michelli, G. A., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milán, Giuffrè, 1971; e *id.*, *Corso di Diritto Tributario*, Torino, UTET, 1984, pp. 106 y ss.

³⁰ A juicio de García Añoveros, J., "Recensión al curso de derecho administrativo de E. García de Enterría y T. R. Fernández Rodríguez", *CREDF*, núm. 5, 1975, p. 200, el concepto de potestad administrativa es insuficiente para explicar la situación jurídica de la administración tributaria, "al considerar los conceptos administrativos con ojos de especialista en materia financiera o tributaria, se echa de menos la contemplación de la administración como titular de derechos subjetivos, y no sólo de potestades, ya que esta titularidad de derechos es esencial para la explicación de la relación jurídico-tributaria". En el mismo sentido, D'Amati, N., "Nozione critica del Diritto Finanziario", *Dir. e Prat. Trib.*, 1957, t. 1, p. 214, apunta que "mientras la actividad administrativa se realiza a través de una serie de poderes y potestades públicas, la actividad financiera se realiza a su vez a través de múltiples pretensiones de variada naturaleza que, aunque asuman modos y aspectos característicos, son siempre reconocibles como derechos subjetivos (derechos de crédito, patrimonio de los entes públicos) que derivan de la propia definición del derecho común". A nuestro juicio, la noción de derecho subjetivo no está ausente en modo alguno en el derecho administrativo que conocemos. Antes bien, está presente y convive pacíficamente con otras nociones esenciales del derecho público, comunes al derecho administrativo y al derecho financiero (potestad, función, procedimiento, demanio) con las cuales es absolutamente compatible, como, según acabamos de ver en el texto, reconoció el propio Saínz de Bujanda.

ción es configurada por este autor como reglada, indisponible, imprescriptible e irrenunciable, como poder-deber que se expresa a través de una pluralidad de actos que conforman un procedimiento.³¹

Por su parte, Federico Maffezzoni³² adopta precisamente la noción de procedimiento como alternativa a la de relación jurídico tributaria en la explicación global del fenómeno tributario. Entiende este autor que las normas tributarias sólo crean de un lado, deberes a cargo de los particulares, y del otro, poderes de imposición en favor de los entes públicos. Del desarrollo de tales poderes, a través del correspondiente procedimiento administrativo, surgirán, en su caso, derechos subjetivos de crédito del ente impositor a los que corresponderán auténticos deberes jurídicos obligacionales. El procedimiento tiene eficacia constitutiva de los derechos de crédito del ente impositor, que no nacen automáticamente de la realización de los hechos imponibles. Las distintas situaciones jurídico subjetivas no forman parte, necesariamente, de una misma relación jurídica, aún cuando están unidas por una relación necesaria de sucesión cronológica en cuanto a su desenvolvimiento, idónea para dar lugar a una serie de actos que constituyen un procedimiento administrativo, el procedimiento de imposición. El procedimiento de imposición aparece así como un instituto esencialmente diverso de la relación jurídica tributaria, pues ésta es una relación entre dos o más situaciones jurídicas subjetivas de contenido correspondiente, en tanto que la noción de procedimiento es un instrumento de unión entre situaciones jurídicas no correspondientes. El procedimiento de imposición desarrolla la función de conectar, armonizar y unificar al poder de imperio del ente público impositor y los deberes jurídicos de los sujetos pasivos. El procedimiento de

31 Como explica González García, E., *Los esquemas fundamentales...*, p. 1562, la potestad de imposición es “la potestad administrativa de carácter instrumental a través de cuyo ejercicio (procedimiento) se determina si existe y qué dimensiones tiene el presupuesto de hecho del tributo, si el sujeto pasivo ha cumplido correctamente, si junto a él se colocan otros sujetos obligados, etcétera”.

32 Véase Maffezzoni, F., *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Nápoles, Morano, 1965; *id.*, *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milán, Giuffrè, 1969.

imposición constituye a favor del ente público derechos subjetivos a las prestaciones tributarias, exigibles coactivamente.³³

A nuestro juicio, las tesis recién expuestas, que toman como referencia los conceptos de potestad, función y procedimiento, realizan un valiosísimo esfuerzo por explicar de forma global y convincente el fenómeno tributario, en una construcción que vaya más allá del clásico y estrecho molde de la obligación tributaria. Pero en modo alguno pueden entenderse como sustitutivas de éste. Por otra parte, y como ha señalado Fedele, “el esquema procedimental (al igual que el obligacional) no es más que uno entre los muchos esquemas lógico-jurídicos que el jurista puede utilizar para reconstruir y sistematizar el fenómeno tributario, pero no puede agotar toda la compleja problemática que la dinámica del tributo entraña”.³⁴ Ni significa un regreso, añadimos nosotros, a las concepciones de la relación de poder. Es una explicación técnica del fenómeno tributario con conceptos propios del sector del ordenamiento jurídico al que pertenece, el derecho público, del cual es derecho troncal el derecho administrativo.

El profesor Saínz de Bujanda rechazó el enfrentamiento entre la concepción clásica de la relación jurídico tributaria y los enfoques recientes de la función tributaria, con sus variantes de la potestad de imposición y del procedimiento tributario. “El repudio deriva de nuestra convicción de que esos diversos esquemas, lejos de ser excluyentes, se integran entre sí, sin más requisito que la eliminación, en cada uno de ellos, de sus deficiencias, de sus deformaciones o de sus excesos”, por lo que entiende conveniente

que el estudio de la disciplina se siga centrandó en la obligación tributaria principal o material, según se prefiera, y que, al propio tiempo, se ilumine —en vez de dejarla en la sombra— esa serie de situaciones jurídicas subjetivas a que se alude. En suma, el estudio

33 Como resume Escribano López, F., “Notas para un análisis...”, *cit.*, nota 20: la teoría del procedimiento constituye “un intento de apartar del centro de atención y de su carácter de condicionante metodológica la obligación tributaria, presentando otros momentos de la vida del tributo y, sobre todo, su hilo conductor, el procedimiento, como la clave de bóveda para una construcción más satisfactoria de la teoría del fenómeno tributario”.

34 *Cfr.* Fedele, A., “La teoría del procedimiento de imposición y la denominada ‘anticipación’ del tributo”, *RDFHP*, núm. 114, 1974, p. 1745.

de las potestades tributarias puede ser, de ahora en adelante, más profundo y esclarecedor —radiante si fuere posible— sin necesidad de desalojar a la obligación tributaria de la posición central que, por la propia naturaleza de las cosas, le corresponde.³⁵

Para el profesor Casado Ollero, el profesor Saínz de Bujanda se ha quedado corto en su visión integradora de los esquemas doctrinales no contrapuestos, pues nos ofrece en realidad una versión actualizada de su clásica concepción de la relación jurídica tributaria, a la que sigue erigiendo en primer centro de atención, siendo así que se deben “colocar en el mismo plano de análisis el conjunto de situaciones jurídicas activas y pasivas, del administrado y de la administración fiscal, generadas con la actuación de la norma tributaria. No se trata, pues, de jerarquizar las categorías y los esquemas conceptuales, sino de analizarlos todos ellos como dogmas tributarios inter pares”.³⁶ Los esquemas conceptuales utilizados hasta la fecha son, a juicio de este autor, fungibles, es decir, intercambiables, de tal manera que el legislador puede valerse de unos u otros en la regulación de la materia tributaria. Y esa fungibilidad se demuestra en un triple plano: metodológico, sustantivo y didáctico.³⁷

Del breve recorrido histórico que acabamos de realizar se deducen, en nuestra opinión, varias importantes conclusiones para el tema que nos ocupa. La primera, que la doctrina, o buena parte de ella, desde luego muy autorizada, considera el debate relación de poder-relación jurídica obligacional-potestades administrativas un debate antiguo y en buena medida superado, vista la fácil convivencia que, si no se exaltan los ánimos, alcanzan todos estos esquemas explicativos del fenómeno tributario. La segunda conclusión que cabe extraer en este momento histórico es la de que el referido debate, si es que existe y tiene algún contenido, es un debate técnico, más concretamente un debate técnico-jurídico y

35 *Cfr.* Saínz de Bujanda, F., *op. cit.*, nota 28, pp. 141 y 142.

36 *Cfr.* Casado Ollero, G., “Los esquemas conceptuales y dogmáticos del derecho tributario. Evolución y estado actual”, *CREDF*, núm. 59, 1988, p. 370.

37 También Rodríguez Bereijo, A., *Introducción al estudio del derecho financiero*, Madrid, IEF, 1976, p. 291, advirtió de la fungibilidad de los esquemas explicativos de la aplicación de los tributos, que no deben ser objeto de contraposición sino de armonización.

no un debate ideológico o político, como a veces parece presentarse en algunos foros. El ser más o menos partidario de una u otra opción técnico-jurídica no tiene nada que ver con que se asuma con ella una u otra opción ideológico-política. En particular, resulta sencillamente insufrible identificar a los partidarios del estudio detenido de los aspectos administrativos del tributo con los partidarios de la relación de poder y del Estado totalitario, arbitrario y ajurídico. Tamaña insensatez es sólo comparable a la de monopolizar para los partidarios de la relación jurídica obligacional la condición de demócratas de pura cepa. Por este camino, científicamente, se llega poco lejos.

Lo que interesa al derecho financiero y tributario del tiempo presente, en el que nadie en su sano juicio postula posiciones ajenas al Estado constitucional democrático de derecho, es que éste, en sus normas reguladoras, llámense códigos o no, discipline en términos de equilibrio y respeto a los principios constitucionales, los derechos del contribuyente como ciudadano y los derechos de la administración financiera y tributaria como veladora del interés público.

Ese equilibrio y respeto a los principios constitucionales no se alcanza ni cuando se resucitan posiciones favorables a la caduca relación de poder ni cuando se resucita el también caduco sometimiento del derecho tributario al derecho civil como solución de todos los problemas. Ni una ni otra alternativa están en consonancia con lo que demanda el Estado social y democrático de derecho en el que pretendemos vivir como ciudadanos y como contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos que lo hacen posible.

Para el profesor Ferreiro, “admitida ya sin reservas en nuestras democracias la necesidad de que todo poder se someta al derecho emanado del pueblo parece razonable pensar que tanto el derecho administrativo como el derecho tributario deberían reducir el mínimo su carácter excepcional o exorbitante”.³⁸ A nuestro entender, si se admite alguna matización, no se trata tanto de reducir al mínimo ese carácter excepcional o exorbitante como de reducirlo *a lo im-*

38 Ferreiro Lapatza, J. J., “Directrices...”, *cit.*, nota 12.

prescindible, a lo necesario para que la administración actúe el interés público, que está llamado a actuar sin colisionar con los derechos fundamentales de los ciudadanos-contribuyentes. Alcanzar ese punto de equilibrio es el reto, uno de los retos, del derecho financiero y tributario de nuestro tiempo.

Y aquí retomamos los interrogantes planteados al comienzo de este epígrafe. Las preguntas que hay que plantearse y procurar resolver, en los umbrales del siglo XXI, una vez alcanzadas las anteriores conclusiones son: hasta qué punto es necesaria la excepcionalidad del derecho administrativo respecto del derecho civil; dónde ha de comenzar y dónde ha de terminar el régimen de prerrogativa para que éste no desemboque en la denostada y superada relación de poder; la de si puede, a su vez, el derecho tributario, excepcionar al derecho administrativo, casi siempre inclinando la balanza en favor de la administración; la de si es que son necesarias, en aras al interés público, esas excepciones en favor de la administración tributaria, mayores de las que ya disfruta el resto de la administración. Y en caso de respuesta afirmativa, cuáles han de ser éstas, por qué, cómo han de disciplinarse.

No podemos responder a todos estos interrogantes en un trabajo como éste, pues precisan de respuestas singulares, que contemplan cada conflicto de intereses en su particular contexto. Pero sí podemos partir de una premisa metodológica. El derecho financiero y tributario debe construir las relaciones ciudadano contribuyente-administración financiera y tributaria como relaciones jurídicas y jurídico-administrativas, en régimen de derecho público, que es un derecho de prerrogativas, en aras al interés público que acciona la administración actuante, prerrogativas que hay que circunscribir a lo imprescindible, a lo estrictamente necesario para que no se conviertan en inmunidades arbitrarias. Y prerrogativas en cuyo control ha de jugar un papel decisivo la jurisdicción contencioso administrativa.

III. LA INCARDINACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO EN EL DERECHO PÚBLICO, Y MÁS CONCRETAMENTE EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO

Que el derecho financiero y tributario es un derecho administrativo especial, es algo que sólo se puede negar desde el prurito doctrinal del sostenimiento de la autonomía científica de la primera de las disciplinas. Autonomía que nadie niega hoy, y precisamente por eso, porque ya es “cosa juzgada”, se puede decir sin alarma, ya calmados los furores absorcionistas y los autonomistas, que el derecho financiero y tributario siendo una disciplina autónoma forma parte de otra más amplia aún, el derecho administrativo. Autonomía no quiere decir independencia. Ambas forman parte a su vez del ordenamiento jurídico, que es uno y es un todo unitario. Ambas tienen relaciones fraternales que han atravesado, como todas las de esta naturaleza, momentos difíciles a lo largo de la historia, que brevemente repasamos.

En sentido subjetivo, la hacienda pública es un ente o conjunto de entes públicos fácilmente identificables en las relaciones jurídico-económicas por ser quienes ocupan de la recaudación y administración del dinero público. Ahora bien, tal acepción, que es muy utilizada en términos coloquiales, no puede llevar a la confusión de entender que la hacienda pública tenga personalidad jurídica propia. La hacienda pública es el Estado. La hacienda pública es la administración pública, en cuanto ésta se identifica con la personalidad estatal desde el punto de vista del ordenamiento interno.³⁹

La concepción subjetiva del derecho financiero guarda un innegable paralelismo con la concepción subjetiva que para el derecho administrativo ha defendido en España el profesor García de Enterría,⁴⁰ de tal manera que el derecho financiero sería defi-

³⁹ Véase García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T. R., *Curso...*, *cit.*, nota 13, p. 23. En el mismo sentido, Saínz de Bujanda, F., *op. cit.*, nota 28.

⁴⁰ *Cf.* García de Enterría, E., “Verso un concetto di Diritto Amministrativo come diritto statutario”, *Revista Trimestrale di Diritto Pubblico*, núm. 23, 1960, pp. 333 y ss. En parecidos términos se pronuncia Leguina Villa, J., “La concepción subjetiva del derecho administrativo”, *Anuario de Ciencia Jurídica*, núm. 2, p. 72, donde apunta: “En términos políticos, el Estado es la expresión sintética de un vasto conjunto de organismos y de entidades colectivas que

nible como el derecho de la administración financiera. Como explica este prestigioso maestro,

para el derecho administrativo la administración pública es una persona jurídica... Este dato de la personificación es el único factor que permanece siempre y que no cambia como cambian los órganos y las funciones, y por él se hace posible el derecho administrativo. De tal suerte que la personificación de la administración pública aparece en esta construcción subjetiva como el dato primario y *sine qua non* del derecho administrativo, debiendo tenerse en cuenta que desde el punto de vista interno, del ordenamiento interno, la personalidad del Estado no existe sino tan sólo la de uno de sus elementos: la administración pública.

La doctrina ha puesto de manifiesto, sin embargo, que tal concepción subjetiva puede conducir a entender que la hacienda pública sea un mero segmento de la administración pública, algo que no puede aceptarse. Como señala el profesor Vicente-Arche, la hacienda pública “es una organización de recursos o medios destinados de modo permanente a un fin determinado. El Estado tiene su hacienda. Y en esta consideración jurídica, primaria e insoslayable, la hacienda pública *no es* la administración pública, aunque se relacione con ésta”.⁴¹ Existe, entonces,

participan en el proceso de creación, diversificación y consolidación del poder dentro de una comunidad política. Pero en términos jurídicos, esto es, en su relación con el ordenamiento, el Estado actúa como sujeto jurídico diferenciado solamente a través de la administración pública... De otra parte, cabe afirmar que, en la medida en que los entes administrativos encarnan al Estado en cuanto realidad colectiva, se personifican en sus relaciones con el ordenamiento según los modos propios del derecho público o, en otras palabras, según el sistema institucional del derecho administrativo.

⁴¹ *Cfr.* Vicente-Arche Domingo, F., “Hacienda pública y administración pública”, *HPE*, núm. 26, 1974, pp. 102 y 103, donde desarrolla su concepción ordinal de la hacienda pública, inspirada en Santi Romano, *El ordenamiento jurídico*, trad. de Sebastián Martín-Retortillo, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963; y añade: “El Estado, institución u ordenamiento jurídico superior y complejo, se puede considerar integrado por diversas instituciones u ordenamientos jurídicos que se encuadran en él... por la misma razón que la administración pública resulta ser un ordenamiento jurídico encuadrado en el Estado, otro tanto sucede con la hacienda pública, sin perjuicio de las relaciones que, en el seno de ese ordenamiento jurídico complejo que es el Estado, se establecen entre la institución financiera y la institución administrativa, entre el ordenamiento jurídico financiero y el ordenamiento jurídico administrativo, o, en fin, entre la hacienda pública o hacienda *del Estado* y la ad-

una forma de ser, de estar organizado, de manifestación del Estado que sería el Estado-hacienda o hacienda pública, sin más, a la que se refiere constantemente el derecho estatal, de la misma manera que existe una forma de manifestación jurídica del Estado que es la administración pública, prescindiendo ahora del problema que presentan las relaciones entre ambos ordenamientos jurídicos, y que a mi juicio se resuelve en el sentido de que la administración pública gestiona la hacienda pública, aunque desde luego no se confunde —y nunca se ha confundido— con ella.⁴²

Como explica el profesor Ferreiro, es muy conveniente que en los códigos tributarios se incluya una norma que ubique correctamente al código en el ordenamiento al modo en que lo hace el artículo 9.2 de la Ley General Tributaria española, según el cual: “Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”.⁴³ A nuestro juicio, está llena de sentido esta declaración de supletoriedad del derecho administrativo general respecto del derecho administrativo especial que es el derecho financiero y tributario, supletoriedad que en la práctica se revela como cláusula llena de vigor. Las especificidades del derecho tributario respecto del derecho administrativo no son tantas como a veces parece. Son y deben ser mínimas.

Como señalan los profesores García de Enterría y Fernández Rodríguez, el derecho administrativo es el derecho común de las

ministración *del Estado*. La hacienda pública, en cuanto ordenamiento jurídico, constituye una unidad independiente de derecho objetivo a la que se denomina *derecho financiero*, que se integra en el ordenamiento jurídico complejo que es el Estado. A su vez, la hacienda pública utiliza otro ordenamiento jurídico, asimismo integrado en el Estado, la administración pública como instrumento de gestión, como medio de actuación, por lo que ambos ordenamientos —el financiero y el administrativo— aparecen coordinados en el sentido de que la hacienda pública actúa a través de órganos y procedimientos administrativos”. A nuestro juicio, en sentido subjetivo la hacienda pública es el sujeto titular de los derechos y obligaciones públicos, el sujeto titular de las funciones públicas encaminadas a la actuación de dichos derechos y obligaciones, expresiones ambas de Pérez Royo, F., *Derecho financiero y tributario*, 11a. ed., Madrid, Civitas, 2000, p. 26.

⁴² Cfr. Vicente-Arche Domingo, F., *op. cit.*, nota 41, p. 103.

⁴³ Así, Ferreiro Lapatzka, J. J., “Directrices...”, *cit.*, nota 12: donde califica a este precepto de “modélico” y piensa que falta uno semejante en los Modelos de Código Tributario para América Latina, artículo 7o. MCTAL y artículo 3o. MCIAT.

administraciones públicas, de tal manera que “cuando en él hay una laguna, ésta se integra con sus propios principios, sin necesidad de acudir a otros derechos. Así lo viene declarando sistemáticamente el Tribunal Supremo”.⁴⁴ La actividad financiera es una actividad jurídica, “sometida a normas y principios jurídicos, cuyo análisis constituye precisamente el objeto de nuestra disciplina”.⁴⁵ En el decir de Giannini, “la actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y, por lo tanto, está regulada también por el derecho objetivo”.⁴⁶

Tipificada así la actividad financiera, no debe ser problemática la incardinación de las normas que la regulan en el ordenamiento jurídico. Como explica el profesor Ferreiro, “el derecho financiero no es un conjunto de normas aisladas, sino un conjunto de normas que se funden con la totalidad de un ordenamiento, forzosamente uno, inescindible como la realidad social que regula”.⁴⁷ De la anterior afirmación se derivan consecuencias importantes en orden a la aplicación e interpretación de las normas financieras que, sin perjuicio de su especificidad, deben acomodarse a los principios generales del ordenamiento en el que se insertan, normalmente recogidos en la Constitución y desarrollados en las leyes administrativas, como tendremos ocasión de comentar más adelante.

El derecho financiero es una rama del ordenamiento jurídico integrante del denominado derecho público. Como explica el profesor Saínz de Bujanda,

...el ordenamiento jurídico nacional es uno... dentro de ese ordenamiento, es decir, como componente suyo, el derecho financiero no pasa de ser un sector o parcela, acotado por criterios delimitadores que nos esforzamos por definir. Llamamos en suma ordenamiento jurídico al derecho objetivo global de una comunidad política, y llamamos derecho financiero a ‘una parte’ de ese derecho... ¿en cuál de los grandes hemisferios queda encuadrado?, ¿en el derecho

44 Cfr. García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T. R., *Curso...*, cit., nota 13, pp. 40 y 41.

45 Cfr. Pérez Royo, F., *op. cit.*, nota 41, p. 26.

46 Cfr. Giannini, A. D., *Istituzioni...*, cit., nota 23, pp. 2 y ss.

47 Cfr. Ferreiro Lapatz, J. J., *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1999, p. 38.

público o en el privado? La respuesta, sin lugar a dudas, en los momentos presentes ha de ser en el área de derecho público. Pues cualquiera que sea el criterio que se adopte para deslindar el derecho público del privado, la respuesta ha de ser la misma: el derecho financiero se circunscribe en el área del derecho público.⁴⁸

Si tomamos como criterio delimitador del derecho público y derecho privado el interés protegido por las normas, parece evidente que las normas del derecho financiero tutelan intereses públicos, como es propio de las normas de derecho público, mientras que las normas de derecho privado tutelan con mayor frecuencia intereses particulares.

El proceso de gastos e ingresos públicos aspira a hacer posible el cumplimiento de los fines políticos, que necesariamente se identifiquen con intereses colectivos, salvo hipótesis de despotismo personal o de encubrimiento político de un grupo minoritario, atento tan sólo al empleo de la herramienta financiera para la satisfacción de sus intereses egoístas; con lo que queda fundamentada la pertenencia del derecho financiero al derecho público.⁴⁹

Si se atiende al criterio de los sujetos intervinientes en las relaciones financieras, es también claro que el derecho financiero es derecho público, pues una parte de la relación es siempre un ente público actuando como tal, investido de las potestades administrativas que le son propias. Y si atendemos al criterio del carácter dispositivo o imperativo de sus normas (*ius dispositum-ius cogens*) llegamos a la misma conclusión acerca del carácter público del derecho financiero, pues sus normas son de derecho necesario, inalterables por la voluntad de las partes. En resumen, el derecho financiero pertenece al ámbito del derecho público porque, amén de tutelar y proteger intereses colectivos, “las relaciones jurídicas que genera tienen como uno de sus elementos personales la administración pública. Además, sus normas son derecho necesario, en el sentido de que ni la voluntad de la administración pública

48 Cfr. Sainz de Bujanda, F., *op. cit.*, nota 28, pp. 403 y 404.

49 Cfr. *ibidem*, p. 417.

(en un plano administrativo) ni la voluntad de los particulares pueden modificar sus preceptos ni sustraerse a ellos”.⁵⁰

El profesor Saínz de Bujanda, aunando las acepciones objetiva, subjetiva y funcional, encuadra el derecho financiero en el seno del ordenamiento jurídico en estos términos: “rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de organización de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines”.⁵¹

Admitida con la prudencia debida la distinción entre derecho público y derecho privado, el derecho financiero forma parte, sin duda, del primero. Las vinculaciones entre nuestra disciplina y otras disciplinas jurídico-públicas son evidentes tanto en el caso del derecho constitucional como en el caso del derecho administrativo. “Por la específica referencia del derecho financiero a los entes públicos y de entre ellos singularmente al Estado, plasmados en su mayor parte en los textos jurídicos-constitucionales y cuyo análisis corresponde con mayor fundamento a los especialistas del derecho constitucional”.⁵² En sede constitucional se recogen los principios básicos del derecho financiero otorgándoseles el grado de protección y eficacia que cada ordenamiento jurídico entiende pertinente y que la jurisprudencia constitucional precisa.⁵³ Tam-

⁵⁰ Cfr. Calvo Ortega, R., “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del derecho financiero”, *Hacienda pública española*, núm. 1, 1970, p. 148.

⁵¹ Cfr. Saínz de Bujanda, F., *op. cit.*, nota 28, p. 476. Simón Acosta, E., *El derecho financiero y la ciencia jurídica*, Bolonia, Real Colegio de España, 1985, p. 145, nos define el derecho financiero como “el conjunto de normas reguladoras de la actividad de los entes públicos, de contenido dinerario, a través de la cual aquéllos hacen efectivo el interés público de obtener los medios económicos que necesitan y el de que esos medios sean empleados en la mejor forma de acuerdo con el ordenamiento, tratándose de un sector del derecho en que existen situaciones de poder o de control exorbitantes respecto de las que se dan en las relaciones jurídicas en las que se tutelan intereses concurrentes en pie de igualdad, o intereses respecto de los que su titular tiene un poder de disposición sólo limitado por la prohibición de ejercerlo con daño de terceros”.

⁵² Cfr. Bayona de Perogordo, J. J. y Soler Roch, M. T., *op. cit.*, nota 11, p. 118.

⁵³ Martín Queralt, J. *et al.*, *op. cit.*, nota 9, p. 42, explican: “El hecho de que la vigente Constitución haya incorporado a su texto los principios de justicia financiera y les haya dotado de fuerza normativa y, de otra parte, el hecho de que se haya previsto la existencia de una instancia jurisdiccional —el Tribunal Constitucional— competente para juzgar acerca de la educación o no a tales principios por parte del legislador ordinario, confieren un renovado

bién se procede en sede constitucional a la distribución del poder financiero en el triple plano normativo, aplicativo y sobre el producto, en aquellos Estados que disfrutaban de una estructura descentralizada. Asimismo se disciplinan constitucionalmente las funciones financieras de los parlamentos en orden a la aprobación y control del presupuesto, institución ésta tan ligada al derecho parlamentario y, por ende, constitucional.

Las interrelaciones del derecho financiero con el derecho administrativo son evidentes, más aún que con el derecho constitucional. Tanto la actividad administrativa como la actividad financiera tienen como sujeto activo a la administración pública. La administración financiera, como toda la administración pública, ejerce potestades administrativas, es decir, poderes-deberes que el ordenamiento le confiere para el desarrollo de funciones públicas. Las funciones administrativas tributarias —liquidar, recaudar, inspeccionar, revisar, sancionar— son actividades jurídicamente relevantes en su conjunto, que persiguen un interés público y se exteriorizan a través de procedimientos administrativos. Tales procedimientos administrativos tributarios participan, como no puede ser de otra manera, de los principios generales propios del procedimiento administrativo, a cuya legislación reguladora hay que acudir como derecho supletorio.

El derecho administrativo es el derecho común del derecho público, de la administración pública.⁵⁴ Los artículos 1, 2o. de la

interés por estos aspectos. La jurisprudencia constitucional es el elemento idóneo para decantar el contenido y la eficacia real de los principios financieros recogidos en la propia Constitución y puede colmar una importante laguna en nuestro ordenamiento de la que se había resentido la doctrina, ayuna en este campo de los puntos de referencia constituidos por los pronunciamientos jurisdiccionales, que tan fecundo se han mostrado en Estados como Italia y Alemania”.

54 Para Guasp, J., *Derecho*, Madrid, Gráficas Hergón, 1970, pp. 492 y 498, el derecho administrativo es “aquél conjunto jurídico que, una vez dados por la Dirección estatal los fines que se quieren alcanzar, establece y hace funcionar los medios cuyo rendimiento se entienden indispensables para la obtención de aquellos fines” medios personales, procedimentales y materiales, que dan lugar al derecho de los funcionarios, al derecho de los procedimientos administrativos y al derecho fiscal, siendo éste “*importantísima especialidad del derecho administrativo, verdadero derecho autónomo en la actualidad* que contiene el régimen jurídico de la obtención y empleo de los medios dinerarios de que la administración necesita valer...” (subrayados míos).

Ley General Presupuestaria y 9, 2o. de la Ley General Tributaria son terminantes en este sentido y, como señala el profesor Ferreiro, “tienen el valor incontestable de afirmar el encuadramiento del derecho financiero en el marco más amplio del derecho administrativo y, por tanto, la validez dentro de él, con carácter general y excluyente, de los principios generales que se consideran vigentes dentro de esta rama del derecho”.⁵⁵

Esto no significa en modo alguno que el derecho financiero pueda diluirse en el vasto campo del derecho administrativo con pérdida de su autonomía científica. Como explicara Pugliese,

ciertamente, los principios fundamentales que rigen todas las relaciones de derecho público valen también para las relaciones financieras y tributarias, ciertamente no cambiará la noción de ‘Estado’, de ‘ente público’, etcétera. tal como viene elaborada por el derecho público, pero ello no impide que la esfera vastísima de relaciones jurídicas abarcada por esta parte del derecho se escinda en esferas menores, que tiene su propia autonomía científica, por cuanto comprenden grupos de relaciones agrupadas por una unidad de expresión y de fines que las distingue de modo clarísimo de las demás relaciones de derecho público reguladas y expresadas porque están dirigidas a fines de otra naturaleza. La identidad del sujeto activo de la relación jurídica (el Estado) no trae consigo necesariamente la identidad de la relación: las relaciones jurídicas financieras y tributarias pertenecen lo mismo que las administrativas, al *genus* de las relaciones de derecho público pero se distinguen de las puramente administrativas por características peculiares que forman una categoría propia de las relaciones regida por normas legislativas y constitucionales, por principios materiales y procesales propios.⁵⁶

55 Cfr. Ferreiro Lapatz, J. J., *Curso...*, cit., nota 47, p. 40.

56 Cfr. Pugliese, M., *Istituzioni di Diritto Finanziario*, Padova, Cedam, 1937, p. 7. Y añade: “Que el derecho financiero considerado como sistema autónomo de normas jurídicas, pertenencia o no al derecho administrativo, no importa: las normas jurídicas referentes a los sujetos y a los presupuestos, al nacimiento y a la extinción de la obligación tributaria, los rasgos característicos a los institutos financieros, no dejan de tener, desde el punto de vista científico, fisonomía propia por el hecho de que a su tratamiento se le ponga ésta o aquella etiqueta. La controversia, en torno a la autonomía del derecho financiero, resulta prácticamente vacía y científicamente estéril. Puede resolverse en sentido positivo o negativo con idéntica legitimidad, según el contenido más o menos amplio que se dé al estudio del derecho administrativo... Lo que importa es sacar las consecuencias necesarias de la reconocida autonomía sistemática y científica —al menos dentro de los límites expuestos— de las normas

Por otra parte, tal y como se ha evidenciado tantas veces, la actividad financiera es una actividad instrumental, medial para la realización de las actividades administrativas. El ordenamiento financiero legitima la actividad administrativa cuyo desenvolvimiento requiere de las consignaciones presupuestarias oportunas. Lo anterior, no obstante:

a pesar de la función legitimadora que el ordenamiento financiero cumple respecto de la acción administrativa, sería improcedente otorgar a aquél la primacia... Por el hecho de que el ordenamiento financiero actúe a través de órganos y procedimientos que son de naturaleza administrativa, sería improcedente también reducir la atribución de sustantividad al ordenamiento administrativo. La autonomía de ambas ramas del derecho es, pues, compatible con su recíproca interdependencia: ninguna es suficiente en sí misma, sino en relación a la otra, adquiriendo así todo su valor la afirmación del incuestionable carácter unitario que el derecho presenta.⁵⁷

De cuanto ya va expuesto se deduce que aceptamos, sin matices, la idea del profesor Ferreiro vertida en las directrices tantas veces citadas en cuya virtud “el derecho tributario debería excepcionar al mínimo el derecho administrativo general”. Nuestro

jurídico financieras, para emprender por fin la construcción de una teoría científica del derecho financiero que satisfaga las exigencias esenciales teóricas y prácticas” (p. 64).

57 Lejeune Valcárcel, E., “El concepto y el método del derecho financiero”, *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, núm. 2, 1986, pp. 255 y 256. Para Saíenz de Bujanda, F., *op. cit.*, nota 28, pp. 468-475, el derecho financiero no es la consecuencia de un proceso de desarrollo del derecho administrativo sino que, históricamente, el ordenamiento financiero le precede en varios siglos. A su juicio, “cualquier intento de insertar las instituciones financieras en el marco expositivo del derecho administrativo produce un fenómeno de rechazo... que cabe atribuir a tres causas principales: 1a. El esquema del derecho administrativo parece, con esa pretendida incorporación, una acusada hipertrofia en alguno de sus sectores; 2a. Los institutos financieros se encuentran, por el contrario, asfixiados en un marco conceptual que no les brinda adecuadas posibilidades de expansión; 3a. La estructura de cada uno de los expresados ordenamientos sectoriales... no se presta a un armónico acoplamiento, por dilatados que sean los confines de una anhelada exposición unitaria”. Ello no obstante, encuentra este autor una “zona secante” entre ambas ramas del ordenamiento: “...‘lo administrativo’ ofrece una zona secante con ‘lo financiero’. Se trata del núcleo de procedimientos —de gestión y de resolución— a través de los cuales el ordenamiento financiero material —integrado por institutos jurídicos propios, con entidad conceptual irreductible a la que es propia de los institutos administrativos— se traduce en actos y resoluciones productores de efectos jurídicos individualizados”.

respetuoso matiz, que ya quedó enunciado más arriba, se refiere sólo a la segunda parte de su aserto, en el sentido de que el derecho administrativo deba excepcionar al mínimo al derecho civil —ilustre maestro gallego y barcelonés— o que deba excepcionarlo en lo necesario, en lo imprescindible para que la administración actúe el interés público —modesta opinión del que suscribe—.

Y ello porque la aceptación “de modo expreso y sin duda el espíritu democrático de nuestras constituciones que hace incuestionable la ecuación ciudadano-administrado-contribuyente”, de la que participamos tanto como el maestro de Barcelona, no tiene por qué llevar aparejada su preconizada igualdad bajo la ley de los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria, igualdad de todo punto imposible cuando se actúan de un lado intereses públicos y de otro intereses particulares. En el régimen de derecho administrativo en el que nos encontramos y que, como ha quedado evidenciado a lo largo de estas páginas, aceptamos todos, no pueden plantearse en términos de igualdad las situaciones jurídico subjetivas activas y pasivas. Sería una contradicción con el régimen de derecho administrativo que todos decimos aceptar. Y en el que es consustancial que una de las partes, la administración, por razón del interés público que actúa, disfrute de prerrogativas de las que no disfruta el acreedor de derecho privado y que desequilibran cualquier pretendida igualdad entre las partes, propia de la relación obligacional de derecho civil más no de la relación obligacional de derecho público.

Hacemos nuestras las palabras de autores nada sospechosos de pretender sacrificar los derechos constitucionales de los ciudadanos al interés público patrocinado por la administración, que ya hemos transcrito en otro lugar de este pequeño comentario. Como explican García de Enterría y Fernández Rodríguez, la administración pública, al servicio objetivo de los intereses generales, dispone “de un elenco de potestades exorbitantes del derecho común, de un cuadro de poderes de actuación de los que no disfrutaban los sujetos privados”.⁵⁸ Y es que, tal y como señala González Pérez, “hoy

58 *Cf.* García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T. R., *Curso...*, *cit.*, nota 13, pp. 44-46.

parece fuera de duda la imposibilidad de que la administración pública pueda realizar los fines que tiene encomendados dentro del marco del derecho común. De aquí la aparición de un derecho privilegiado al que se sujeta un sector más o menos amplio, según los sistemas de la actividad de las administraciones públicas”.⁵⁹

Ni puede ni debe el MCTAL hacer suya la igualdad de los sujetos activos y pasivos de las obligaciones tributarias ni suprimirla el MCIAT, obsesionado, al parecer, por robustecer los poderes administrativos de normación, interpretación y actuación, cuando ambos modelos están incardinados, según hemos dicho antes, en el régimen de derecho administrativo, que juridifica las relaciones tributarias con patrones tan ajenos a la denostada relación de poder como al insuficiente derecho civil. Ni uno ni otro modelo deben caer en los excesos —y retrocesos históricos— que supondrían disciplinar las relaciones tributarias en términos de igualdad acreedor-deudor, pero tampoco en términos de supremacía autoritaria del primero sobre el segundo. Uno de los retos del derecho financiero y tributario de nuestro tiempo es el de encontrar en la regulación de las relaciones tributarias el equilibrio necesario entre prerrogativas de la administración fundamentadas en el interés público que actúa y respeto inexcusable a los derechos constitucionales de los ciudadanos. En esa tensión entre derechos, como en todo conflicto de intereses, no pueden acogerse, como recuerda constantemente nuestro Tribunal Constitucional, interpretaciones maximalistas ni de unos ni de otros, pues la defensa a ultranza de una posición ahoga a la contraria, también legítima y respetable. Una regulación e interpretación conjunta, armónica y equilibrada de los derechos y garantías de los contribuyentes, de un lado, y de las prerrogativas de la administración, de otro, es condición inexcusable para el desenvolvimiento pacífico de las relaciones tributarias.⁶⁰

59 González Pérez, J., *Comentarios...*, cit., nota 1, p. 89.

60 Una muestra de esta tensión en Lago Montero, J. M., “Procedimiento de liquidación separado del procedimiento sancionador. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”, comunicación presentada a las *XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Lisboa, 1998; *Impuestos*, núms. 15-16, 1999, y bibliografía allí citada.

Sí que es enteramente asumible, sin embargo, la siguiente tesis del profesor Ferreiro, enunciada en las directrices tantas veces citadas:

El código tributario no debería, en este sentido, contener normas repetitivas —repetidas especialmente para fisco y contribuyentes— ni de la Constitución (sistema de fuentes, principios constitucionales) ni del derecho administrativo general (requisitos del acto administrativo, notificaciones, etcétera), ni de preceptos del derecho común (interpretación, plazos, vigencia, espacio temporal)... El código tributario debería disciplinar únicamente las relaciones tributarias, es decir, las relaciones sociales derivadas del tributo sólo en cuanto estas relaciones —por su especificidad— se vieran necesitadas de una disciplina especial. Y, en consecuencia, su título preliminar debería limitarse a señalar su ámbito material de aplicación (todos los tributos) y su situación dentro del ordenamiento. Pues la inclusión en él de normas de derecho constitucional, administrativo, civil o penal no hace más de dificultar su aplicación a los distintos ordenamientos nacionales.

IV. LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA ESPAÑOLA, CAUCE COMÚN PARA EL CONTROL JUDICIAL DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA, FINANCIERA Y TRIBUTARIA

Los instrumentos para asegurar que la administración financiera y tributaria no abuse de su posición de privilegio en las relaciones jurídico tributarias pueden resumirse en dos. El primero, la regulación precisa y por ley de las prerrogativas administrativas, circunscritas a las imprescindibles para actuar el interés público que representa, y limitadas por los derechos constitucionales de los ciudadanos. El segundo, un diseño de la jurisdicción contencioso administrativa ágil, eficaz, y no costosa, como freno inmediato a los posibles excesos de la administración respecto de sus atribuciones legales.

Dentro del primer grupo de instrumentos presenta singular relieve alcanzar una regulación legal de los procedimientos administrativos de recaudación e inspección respetuosa de los derechos

constitucionales de los ciudadanos. Particularmente es necesario dar con un sistema equilibrado de coactividad-suspensión de los actos administrativos tributarios.⁶¹ En la ponderación de los intereses en conflicto juega un papel trascendente el segundo instrumento recién citado. Compete a los jueces moderar los rigores de los privilegios de ejecutividad y ejecutoriedad de las decisiones administrativas, y sólo pueden hacerlo sobre la base de unas normas claras y de una organización jurisdiccional ágil, aspectos ambos en los que ha de mejorarse mucho todavía, al menos en España.

Para el profesor Ferreiro

la marcada diferencia derecho público-derecho privado típica del régimen administrativo tiene su origen, fundamentalmente, en la necesidad de juridificar los restos o secuelas de un poder absoluto que pervive en el continente europeo más largamente que en Inglaterra donde las bases de la democracia —tal y como hoy la entendemos— aparecen ya sentadas en la segunda mitad del siglo XVII.

Siendo aquéllo cierto, también lo es, sin embargo, que el régimen de derecho administrativo se desarrolla y perfecciona para dotar de poder suficiente a los revolucionarios franceses, para arrumbar el antiguo régimen y echar por tierra los privilegios de la clase aristocrática dominante en la monarquía absoluta. Instrumento para esto es una administración fuerte, al servicio de los postulados revolucionarios “liberté, égalité, fraternité”, y no al servicio de las escuelas del poder absoluto, que es precisamente lo que se trataba de combatir.⁶²

Por la misma razón, para servir al interés público, se sintió la necesidad de disciplinar un proceso administrativo propio y distinto del proceso civil, tal y como explica el profesor González Pérez:

Pero si en principio el derecho administrativo no postula necesariamente un proceso especial, sus orígenes demuestran justamente lo contrario: asegurar el funcionamiento de los servicios públicos, evitar

61 Hemos ofrecido alguna idea en Lago Montero, J. M., *La suspensión de las liquidaciones tributarias en la reposición y en la vía económico-administrativa*, Madrid, Tecnos, 1994.

62 Véase García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, R. T., *Curso...*, *cit.*, nota 13, pp. 25-58 y 469-515.

que el interés general pueda verse amenazado por los intereses particulares, condujo a una peculiar interpretación del principio de división de poderes y a sustraer del proceso común, de la competencia de los jueces comunes, una serie de litigios en que era parte la administración pública.⁶³

La común naturaleza jurídico pública de las relaciones disciplinadas por el derecho administrativo y por el derecho financiero y tributario juega a favor de una regulación conjunta del régimen de recursos jurisdiccionales contra los actos y disposiciones administrativos, financieros y tributarios. Así lo entienden frecuentemente nuestros códigos tributarios, que apenas destinan unas líneas a la regulación del régimen de recursos jurisdiccionales, remitiéndose a la legislación general administrativa y procesal. Se entiende innecesaria una regulación separada y propia del control jurisdiccional de los actos y disposiciones administrativas tributarias. Basta la regulación del derecho administrativo y procesal administrativo, en aras de la simplificación del ordenamiento jurídico, y vista la común naturaleza de las relaciones jurídico-administrativas y tributarias.⁶⁴

La Ley General Tributaria española participa de este planteamiento y apenas dedica una línea a la mención de la jurisdicción contencioso-administrativa como cauce común y natural para el

63 Véase González Pérez, J., *Comentarios...*, cit., nota 1, p. 89.

64 El artículo 1o. de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, da por sabida esta solución y no se molesta en precisar que el control de legalidad de los actos tributarios corresponde a los órganos judiciales del orden contencioso-administrativo. Entre las pretensiones en relación con las actuaciones de las administraciones públicas sometidas al derecho administrativo hay que incluir también por lógica las tributarias. “Ya que el derecho tributario es un derecho de las administraciones públicas especializado”. *Cfr.* Chamorro González, J. M., “El control jurisdiccional de actuaciones administrativas en materia tributaria local; incidencia de la Ley 29/1998”, *Tributos locales*, núm. 1, 2000, p. 38, donde este magistrado añade que esto hay que entenderlo “con independencia del carácter autónomo del derecho tributario con principios y formas de autocomposición propias... Parece que se disipan así algunas dudas sostenidas por quienes preconizaban que habría de existir una instancia judicial, o cuasijudicial, propia y específica, para las cuestiones relacionadas con el derecho tributario, instancia judicial, propia y específica, para las cuestiones relacionadas con el derecho tributario, instancia distinta de la vía contencioso administrativa ordinaria, todo ello dentro de una línea de buscar la descongestión de este orden jurisdiccional contencioso administrativo, que como ya adelantábamos más arriba se encuentra ciertamente colapsado”.

control judicial de la legalidad administrativa y tributaria. No debe extrañar tampoco que los Modelos de Códigos Tributarios de América Latina dediquen escasa atención a la cuestión. El MCTAL contempla los recursos en el título IV —Procedimientos administrativos—, título que, al decir del profesor Ferreiro, obedece a una estructura que “se basa en una división normativa (derecho sustantivo y procedimental) tan tradicional como universalmente aceptada, y cuyo respeto no hace sino propiciar la coherencia e integración del derecho tributario en el resto del ordenamiento, reconociendo y respetando plenamente la ecuación ciudadano-administrado-contribuyente”.⁶⁵ Según el profesor citado, el MCIAT degüella esta estructura “en aras de la potenciación de las facultades de la administración. La duplicidad de facultades y procedimientos desdibuja los límites a la acción administrativa y hace más imprecisas sus normas”. A nuestro modesto entender, una mayor atención en el modelo citado a los aspectos administrativos y procedimentales inherentes a la aplicación de los tributos no tiene por qué significar necesariamente una pretendida potenciación de las facultades administrativas ni menos aún una anunciada resurrección de la relación de poder. Será el detenido del contenido de las potestades disciplinadas, de las prerrogativas establecidas, de los derechos y deberes instituidos, etcétera, el que nos permita llegar a una y otra conclusión.

Las evidentes interrelaciones entre derecho administrativo y derecho tributario que han quedado expuestas en epígrafes procedentes no se plasman, sin embargo, a la hora de disciplinar el régimen de recursos administrativos previos a la vía judicial que hay que consumir insoslayablemente contra los actos administrativos de una y otra parcela del ordenamiento. Siendo imprescindible en todo caso el agotamiento de la vía administrativa como requisito de admisibilidad del recurso contencioso, no son sin embargo idénticas las vías administrativas previas que hay que seguir hasta el agotamiento —y nunca mejor la redundancia— en la materia tributaria y en el resto de la materia administrativa. Cierto es también que ni siquiera en esta última se da la añorada homo-

65 Así, Ferreiro Lapatza, J. J., “Directrices...”, *cit.*, nota 12.

geneidad, pues el régimen de recursos previos, hoy por hoy de alzada o reposición, varía sustancialmente en función de que el órgano que dictó el acto tenga o no superior jerárquico.

Pero en la materia tributaria es frecuente la existencia en los distintos ordenamientos, y desde luego en el español, de unos órganos administrativos especializados en la revisión administrativa previa a la vía judicial, cuya justificación, en los umbrales del siglo XXI, ni siquiera se vislumbra. Como señala el profesor González Pérez, “no tiene sentido establecer un sistema de recursos sometidos a distinto régimen jurídico, con las consiguientes dudas y dificultades a la hora de tener que agorar la vía administrativa. Un único recurso administrativo y potestativo”.⁶⁶ El privilegio de la decisión previa, la conveniencia de que la administración conozca la pretensión antes del proceso para poder evitar éste, es de constitucionalidad menos que dudosa, por mucho que la sentencia constitucional núm. 60/1989 se esforzara en justificarlo. Este privilegio sí que es una reliquia de los tiempos autoritarios. Cuando se aduce que el recurso administrativo previo y obligatorio no es más que una garantía del administrado no se sabe muy bien si se está haciendo uso del cinismo, de una bondadosa ingenuidad o de un gran desconocimiento del funcionamiento real de la revisión administrativa.

El recurso administrativo previo no tiene sentido como requisito procesal. Sí tiene sentido como posibilidad al alcance del interesado, si lo desea,

lo que dependerá de la confianza que tenga en obtener por esta vía plena satisfacción de las pretensiones. Si el administrado, en razón a la naturaleza del asunto, evidencia de la infracción del ordenamiento jurídico en que el acto incurre o circunstancias personales del titular del órgano competente para resolver, considera posible una resolución estimatoria por esta vía, sin tener que acudir al proceso, siempre más lento, complicado y costoso, ha de admitirse

66 Cfr. González Pérez, J., *Comentarios...*, cit., nota 1, p. 23; Cobo Olvera, T., “La revisión de los actos y disposiciones generales en materia de tributos locales: algunas cuestiones de interés”, *Tributos locales*, núm. 1, 2000, pp. 91-93, aboga por la codificación y la unificación en un solo texto en materia de revisión de los actos administrativos, para evitar la ardua tarea de “búsqueda del régimen jurídico que se necesite conocer”.

la posibilidad del recurso. Pero si tiene la convicción de que nada logrará en esta vía, no tiene sentido demorar el momento de acudir al proceso, con la exigencia de un recurso que constituirá un trámite inútil.⁶⁷

Y no sólo es que sea un trámite inútil, que lo es en la generalidad de los casos. Es que demora extraordinaria e injustificadamente el acceso al control judicial de la legalidad del acto o disposición cuestionados. El acceso ágil al juez de lo contencioso es requisito *sine qua non* para sostener un sistema equilibrado de prerrogativas administrativas y garantías del administrado. La jurificación plena de la actividad administrativa tributaria es imposible sin esta pieza esencial del sistema, que es el control judicial inmediato. Un régimen de recursos administrativos previos, obligatorios y de lentitud desesperante en su tramitación y resolución, que es el que rige en España en la llamada vía económico-administrativa, es un valladar en favor de las inmunidades de los poderes públicos, incompatible con las exigencias del Estado de derecho.⁶⁸

Menos sentido todavía, si cabe, tiene la existencia del recurso administrativo previo desde la perspectiva de los órganos administrativos encargados de su resolución. Como explica el profesor González Pérez, “no es posible hablar de función jurisdiccional sin la existencia de un órgano del Estado imparcial e independiente. La independencia no es un atributo accidental o secundario del órgano jurisdiccional, sino consustancial al mismo”.⁶⁹

67 Cfr. González Pérez, J., *Comentarios...*, cit., nota 1, p. 23. En el mismo sentido, García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T. R., *Curso...*, cit., nota 13, pp. 505-512.

68 Como explica Chamorro González, J. M., *op. cit.*, nota 63, p. 46, la nueva ley 20/1998 de la jurisdicción contenciosa introduce muchas previsiones en busca de agilidad procedimental, especialmente en materia tributaria, en la que se aprecia con mayor vigor, si cabe, que en ningún otro proceso administrativo, la necesidad de que el órgano judicial asegure el equilibrio entre potestades exorbitantes de las administraciones públicas y derechos de los ciudadanos. “La justicia administrativa trata de que se hagan efectivas estas premisas y de esta manera unas y otros, administraciones públicas y contribuyentes, se sometan a derecho en su actuar. No existen, o al menos no deben existir, órganos judiciales con posicionamientos más o menos próximos a una de estas posturas, sino órganos judiciales que aplican derecho”.

69 Cfr. González Pérez, J., *Comentarios...*, cit., nota 1, p. 92. En el mismo sentido, García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T. R., *Curso...*, cit., nota 13, pp. 505-512.

La dependencia de los tribunales económico-administrativos del Ministerio de Hacienda y su composición por funcionarios de carrera del mismo ministerio imposibilitan la creencia en la imparcialidad de su actuación, por muy buenas que sean, que lo son generalmente, las intenciones de sus componentes. Cada cual tiene la formación y la mentalidad inexorablemente condicionada por la incardinación del órgano al que sirve. Buena parte de los funcionarios hoy adscritos a los llamados “Tribunales Económico-Administrativos” serían espléndidos jueces de lo contencioso administrativo-tributario si se les libera de la dependencia orgánica que padecen y se les transformara en jueces independientes, inamovibles, incardinados en el Poder Judicial.

El sistema de control jurisdiccional de la legalidad administrativa y financiera debe ser común, y debe de enraizarse en el proceso.⁷⁰ Un Estado de derecho no puede encomendar *prima facie* el control de la legalidad administrativa a la propia administración encargada de aplicarla. Y no es porque haga mío, con carácter general, el símil de la zorra en el gallinero... por más que en ocasiones venga muy certero. Es que el vigilante no puede ser dependiente del vigilado. El vigilante sólo puede ser juez, imparcial, independiente.⁷¹

V. LA CODIFICACIÓN CONJUNTA EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO Y EN EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, DE ACUERDO CON EL CONTROL JUDICIAL DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA, FINANCIERA Y TRIBUTARIA

De cuanto ha quedado expuesto se infieren las ventajas de proceder a una codificación conjunta del sistema de control judicial de la

⁷⁰ Por lo que respecta al derecho procesal, “también las categorías dogmáticas elaboradas por los procesalistas deberán tenerse en consideración en la aplicación de determinados institutos financieros, con el fin de enriquecerlos y propiciar una decantación conceptual que no siempre se ha caracterizado en este punto por su rigor”. *Cfr.* Martín Queralt, J. *et al.*, *op. cit.*, nota 9, p. 42.

⁷¹ *Cfr.* García de Enterría, E., *Democracia...*, *cit.*, nota 4, p. 194, quien no se resiste a la tentación de usar el símil.

actividad administrativa, financiera y tributaria. Transcribimos un resumen de las ideas clave expuestas en este modesto trabajo.

1a.) La ordenación jurídica rigurosa de la actividad financiera es fruto de un proceso histórico que sólo recientemente ha alcanzado frutos palpables, con las consiguientes construcción de una disciplina jurídico-financiera y plasmación en los textos legales de medidas de sometimiento de la actividad administrativa financiera al derecho. La juridificación plena de la actividad financiera no es un fenómeno antiguo. Actividad financiera habrá existido siempre, allí donde haya existido una comunidad medianamente organizada con necesidades comunes a sus miembros. Y en ese lugar habrá existido un remedo del derecho financiero tal y como hoy lo entendemos. Pero la actividad financiera adquiere relevancia a través de un proceso histórico, a nuestro entender, lento y no concluido, caracteres ambos, lentitud y no conclusión, de los que participa el proceso de juridificación de esa actividad. Al poder político de todo tiempo, lugar y filiación ideológica no le interesa especialmente la juridificación de la actividad administrativa financiera de su responsabilidad, por lo que supone de indeseado control de esa actividad, control que, por *natura*, a ningún ser humano gusta soportar.

2a.) El Estado de nuestro tiempo disciplina la potestad financiera relativa a los ingresos públicos con carácter marcadamente reglado, sobre todo si se compara con los precedentes históricos, pero subsistiendo aún demasiadas zonas para la discrecionalidad, demasiado próximas, a nuestro entender, a su vez, a la zona de peligro de la arbitrariedad. Y si esto ocurre en el campo del ingreso, en el campo del gasto la discrecionalidad, y el peligro de arbitrariedad, campean por su fueros, limitándose prácticamente el derecho financiero a la regulación de los aspectos formales, procedimentales del gasto público y a la enunciación de unos principios constitucionales de justicia en el gasto, ayunos de desarrollo legislativo. El control jurisdiccional de la actividad financiera se hace, obviamente, difícil y no muy efectivo cuando ésta se desenvuelve en el ámbito de la discrecionalidad. El sometimiento a derecho de la actividad financiera ha librado —y sigue librando—

importantes batallas, en las que se alcanzan victorias sólo parciales. Si bien en el hábito del gasto, y al margen de la regulación de los aspectos formales o procedimentales, el libre albedrío de los gobiernos de turno, sean estatales, autonómicos o locales, sigue siendo la regla general. Como también ha podido colegirse de la breve descripción del proceso histórico de juridificación de la actividad financiera, sólo recientemente se plasma éste en el desarrollo de una disciplina jurídica autónoma, el derecho financiero, que tiene, como todas las disciplinas jurídicas en sus primeros siglos de vida, problemas de incardinación en el seno del ordenamiento jurídico.

3a.) Que el derecho financiero y tributario es un derecho administrativo especial, es algo que sólo se puede negar desde el prurito doctrinal del sostenimiento de la autonomía científica de la primera de las disciplinas. Autonomía que nadie niega hoy, y precisamente por eso, porque es ya “cosa juzgada”, se puede decir sin alarma, ya calmados los furores absorcionistas y los autonomistas, que el derecho financiero y tributario, siendo una disciplina autónoma, forma parte de otra más amplia aún, el derecho administrativo. Autonomía no quiere decir independencia. Ambas forman parte a su vez del ordenamiento jurídico, que es uno y es un todo unitario. Ambas tienen, deben tener, relaciones fraternales, que han atravesado, como todas las de esta naturaleza, momentos difíciles a lo largo de la historia.

4a.) En nuestra modesta opinión, las preguntas que hay que plantearse y procurar resolver, en los umbrales del siglo XXI, una vez aclarada la ubicación de las relaciones tributarias en el derecho público son: ¿Hasta qué punto es necesario para la regulación de las relaciones tributarias la excepcionalidad del derecho administrativo respecto del derecho civil? ¿Dónde ha de comenzar y dónde ha de terminar el régimen de prerrogativa? Y ello porque cuando la administración actúa en régimen de prerrogativa, la relación con el administrado se aproxima a los caracteres de la denostada y superada relación de poder. Y máxime cuando el propio derecho tributario, excepciona a su vez al derecho administrativo, casi siempre inclinando la balanza en favor de la administración.

Lo que plantea a su vez el interrogante de si es que son necesarias, en aras al interés público, esas excepciones en favor de la administración tributaria, más de las que ya disfruta el resto de la administración. Y en caso de respuesta afirmativa, cuáles, han de ser éstas, por qué, para qué, cómo han de disciplinarse.

5a.) No cualquier potestad conferida a la administración acreedora que le otorgue una posición mejor que la que disfruta el acreedor de derecho privado, permite ya catalogar a la relación jurídica establecida como una relación de poder. Una cosa es que se postule una mayor atención del derecho financiero y tributario hacia los aspectos ineludiblemente administrativos que tiene y otra bien distinta deducir de ello un regreso a las concepciones de la relación de poder. Lo primero es respetuoso con el estatuto jurídico del ciudadano-contribuyente en un Estado de derecho. Lo segundo no.

6a.) A nuestro juicio, las tesis que toman como referencia los conceptos de potestad, función y procedimiento, realizan un valiosísimo esfuerzo por explicar de forma global y convincente el fenómeno tributario, es una construcción que va más allá del clásico y estrecho molde de la obligación tributaria. Pero en modo alguno pueden entenderse como sustitutivas de éste. Como se ha dicho con indudable acierto en la doctrina, el esquema procedimental (al igual que el obligacional) no es más que uno entre los muchos esquemas lógico-jurídicos que el jurista puede utilizar para reconstruir y sistematizar el fenómeno tributario, pero no puede agotar toda la compleja problemática que la dinámica del tributo entraña. Ni significa un regreso, añadimos nosotros, a las concepciones de la relación de poder. Es una explicación técnica del fenómeno tributario con conceptos propios del sector del ordenamiento jurídico al que pertenece, el derecho público, del cual es derecho troncal el derecho administrativo.

7a.) Del breve recorrido histórico que acabamos de realizar se deducen, en nuestra opinión, varias importantes conclusiones para el tema que nos ocupa. La primera, que la doctrina, o buena parte de ella, desde luego muy autorizada, considera el debate relación jurídica obligacional-potestades administrativas un debate

antiguo y en buena medida superado, vista la fácil convivencia que, si no se exaltan los ánimos, alcanzan todos estos esquemas explicativos del fenómeno tributario. La segunda conclusión que cabe extraer en este momento histórico es la de que el referido debate, si es que existe y tiene algún contenido, es un debate técnico, más concretamente un debate técnico-jurídico y no un debate ideológico o político, como a veces parece presentarse en algunos foros. El ser más o menos partidario de una u otra opción técnico-jurídica no tiene nada que ver con que se asuma con ella una u otra opción ideológico-política. En particular, resulta sencillamente insufrible identificar a los partidarios del estudio detenido de los aspectos administrativos del tributo con los partidarios de la relación de poder y del Estado totalitario, arbitrario y ajurídico. Tamaña insensatez es sólo comparable a la de monopolizar para los partidarios de la relación jurídica obligacional la condición de demócratas de pura cepa. Por este camino, científicamente, se llega poco lejos.

8a.) Lo que interesa al derecho financiero y tributario del tiempo presente, en el que nadie en su sano juicio postula posiciones ajenas al Estado constitucional, democrático, de derecho, es que éste, en sus normas reguladoras, llámense códigos o no, discipline en términos de equilibrio y respeto a los principios constitucionales, los derechos del contribuyente como ciudadano y los derechos de la administración financiera y tributaria como veladora del interés público. Ese equilibrio y respeto a los principios constitucionales no se alcanza ni cuando se resucitan posiciones favorables a la caduca relación de poder ni cuando se resucita el también caduco sometimiento del derecho tributario al derecho civil como solución de todos los problemas. Ni una ni otra alternativa están en consonancia con lo que demanda el Estado social y democrático de derecho en el que pretendemos vivir como ciudadanos y como contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos que lo hacen posible.

9a.) Compartimos la necesidad de que en un Estado democrático todo poder se someta al derecho emanado del pueblo. Pero matizamos la hipotética necesidad de que tanto el derecho admi-

nistrativo como el derecho tributario deberían reducir al mínimo su carácter excepcional o exorbitante. A nuestro entender, si se admite alguna matización, no se trata tanto de reducir al mínimo ese carácter excepcional o exorbitante como de reducirlo *a lo imprescindible, a lo necesario* para que la administración actúe el interés público que está llamada a actuar sin colisionar con los derechos fundamentales de los ciudadanos-contribuyentes. Alcanzar ese punto de equilibrio es el reto, uno de los retos, del derecho financiero y tributario de nuestro tiempo.

10a.) El derecho financiero y tributario debe construir las relaciones ciudadano contribuyente-administración financiera y tributaria como relaciones jurídicas y jurídico-administrativas, en régimen de derecho público, que es un derecho de prerrogativas, en aras al interés público que acciona la administración actuante; prerrogativas que hay que circunscribir a lo imprescindible, a lo estrictamente necesario para que no se conviertan en inmunidades arbitrarias. Y prerrogativas en cuyo control ha de jugar un papel decisivo la jurisdicción contencioso administrativa.

11a.) La vigencia efectiva del Estado social y democrático de derecho no tiene por qué llevar aparejada la preconizada igualdad bajo la ley de los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria, igualdad de todo punto imposible cuando se actúan de un lado intereses públicos y de otro intereses particulares. En el régimen de derecho administrativo en el que nos encontramos y que, como ha quedado evidenciado a lo largo de estas páginas, aceptamos todos, no pueden plantearse en términos de igualdad las situaciones jurídico subjetivas activas y pasivas. Sería una contradicción con el régimen de derecho administrativo que todos decimos aceptar. Y en el que es consustancial que una de las partes, la administración, por razón del interés público que actúa, disfrute de prerrogativas de las que no disfruta el acreedor de derecho privado y que desequilibran cualquier pretendida igualdad entre las partes, propia de la relación obligacional de derecho civil, más no de la relación obligacional de derecho público.

12a.) Ni puede ni debe, entonces, el MCTAL hacer suya la igualdad de los sujetos activos y pasivos de las obligaciones tribu-

tarias, y suprimirla el MCIAT, obsesionado, al parecer, por robustecer los poderes administrativos de normación, interpretación y actuación, cuando ambos modelos están incardinados, según hemos dicho antes, en el régimen de derecho administrativo, que juridifica las relaciones tributarias con patrones tan ajenos a la denostada relación de poder como al insuficiente derecho común. Ni uno ni otro modelo deben caer en los excesos —y retrocesos históricos— que supondrían disciplinar las relaciones tributarias en términos de igualdad acreedor-deudor pero tampoco en términos de supremacía autoritaria del primero sobre el segundo. Uno de los retos del derecho financiero y tributario de nuestro tiempo es el de encontrar en la regulación de las relaciones tributarias el equilibrio necesario entre prerrogativas de la administración, fundamentadas en el interés público que actúa y respeto inexcusable a los derechos constitucionales de los ciudadanos. En esa tensión entre derechos, como en todo conflicto de intereses, no pueden acogerse interpretaciones maximalistas ni de unos ni de otros, pues la defensa a ultranza de una posición ahoga la contraria, también legítima y respetable. Una regulación e interpretación conjunta, armónica y equilibrada de los derechos y garantías de los contribuyentes, de un lado, y de las prerrogativas de la administración, de otro, es condición inexcusable para el desenvolvimiento pacífico de las relaciones tributarias.

13a.) Los instrumentos para asegurar que la administración financiera y tributaria no abuse de su posición de privilegio en las relaciones jurídico tributarias pueden resumirse en dos. El primero, la regulación precisa y por ley de las prerrogativas administrativas, circunscritas a las imprescindibles para actuar el interés público que representa, y limitadas por los derechos constitucionales de los ciudadanos. El segundo, un diseño de la jurisdicción contencioso administrativa ágil, eficaz, y no costosa, como freno inmediato a los posibles excesos de la administración respecto de sus atribuciones legales. Dentro del primer grupo de instrumentos presenta singular relieve alcanzar un regulación legal de los procedimientos administrativos de recaudación e inspección respetuosa de los derechos constitucionales de los ciudadanos. Particularmente es

necesario dar con un sistema equilibrado de coactividad-suspensión de los actos administrativos tributarios. En la ponderación de los intereses en conflicto juega un papel trascendente el segundo instrumento recién citado. Compete a los jueces moderar los rigores de los privilegios de ejecutividad y ejecutoriedad de las decisiones administrativas, y sólo pueden hacerlo sobre la base de unas normas claras y de una organización jurisdiccional ágil, aspectos en los que ha de mejorarse mucho todavía, al menos en España.

14a.) El acceso ágil al juez de lo contencioso es requisito *sine qua non* para sostener un sistema equilibrado de prerrogativas administrativas y garantías del administrado. La juridificación plena de la actividad administrativa tributaria es imposible sin esta pieza esencial del sistema, que es el control judicial inmediato. Un régimen de recursos administrativos previos, obligatorios y de lentitud desesperante en su tramitación y resolución, como el que rige en España con la llamada vía económico-administrativa, es un valladar en favor de las inmunidades de los poderes públicos, incompatible con las exigencias del Estado de derecho. El privilegio de la decisión previa, la conveniencia de que la administración conozca la pretensión antes del proceso para poder evitar éste, es de constitucionalidad menos que dudosa, por mucho que la sentencia constitucional núm. 60/1989 se esforzara en justificarlo. Este privilegio sí que es una reliquia de los tiempos autoritarios. Cuando se aduce que el recurso administrativo previo y obligatorio no es más que una garantía del administrado no se sabe muy bien si se está haciendo uso del cinismo, de una bondadosa ingenuidad o de un gran desconocimiento del funcionamiento real de la revisión administrativa.

15a.) La dependencia de los Tribunales Económico-Administrativos del Ministerio de Hacienda y su composición por funcionarios de carrera del mismo ministerio hacen imposible la creencia en la imparcialidad en su actuación, por muy buenas que sean, que lo son generalmente, las intenciones de sus componentes. El sistema de control jurisdiccional de la legalidad administrativa y financiera debe ser común, y debe de enraizarse en el proceso. Un Estado de derecho no puede encomendar *prima facie* el control de

la legalidad administrativa a la propia administración encargada de aplicarla. Y no es que haga mío, con carácter general, el símil de la zorra en el gallinero... por más que en ocasiones éste sea certero. Es que el vigilante no puede ser dependiente del vigilado. El vigilante sólo puede ser juez, imparcial, independiente.

16a.) La común naturaleza jurídico pública de las relaciones disciplinadas por el derecho administrativo y por el derecho financiero y tributario juega a favor de una regulación conjunta del régimen de recursos jurisdiccionales contra los actos y disposiciones administrativos, financieros y tributarios. Así lo entienden frecuentemente nuestros códigos tributarios, que apenas destinan unas líneas a la regulación del régimen de recursos jurisdiccionales, remitiéndose a la legislación general administrativa y procesal. Se entiende innecesaria una regulación separada y propia del control jurisdiccional de los actos y disposiciones administrativas tributarias. Basta la regulación del derecho administrativo y procesal administrativo, en aras a la simplificación del ordenamiento jurídico, y vista la común naturaleza de las relaciones jurídico-administrativas y tributarias.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- ALESSI, R. y STAMMATI, G., *Instituzioni di Diritto Tributario*, Turín, UTET, 1965.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T., *Curso de derecho financiero*, Alicante, Librería Compas, 1989.
- BERLIRI, A., *Principios de derecho tributario*, trad. y notas de F. Vicente Arche, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, vol. I; trad. y notas de N. Amoros y E. Gonzáles, Madrid, 1971, vol. III.
- , “Per lo studio della storia del diritto tributario”, *Riv. It. Dir. Fin.*, 1940; y “Evoluzione dello studio del Diritto Tributario”, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1949.
- BLUMENSTEIN, E., *Sistema de Diritto delle imposte (System des Steuerrechts)*, trad. al italiano por F. Forte, Milán, Giuffrè, 1954.

- CALVO ORTEGA, R., “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del derecho financiero”, *Hacienda pública española*, núm. 1, 1970.
- CASADO OLLERO, G., “Los esquemas conceptuales y dogmáticos del derecho tributario. Evolución y estado actual”, *CREDF*, núm. 59, 1988.
- COBO OLVERA, T., “La revisión de los actos y disposiciones generales en materia de tributos locales: algunas cuestiones de interés”, *Tributos locales*, núm. 1, 2000.
- CHAMORRO GONZÁLEZ, J. M., “El control jurisdiccional de actuaciones administrativas en materia tributaria local: incidencia de la Ley 29/1998”, *Tributos locales*, núm. 1, 2000.
- D’AMATI, N., “Nozione critica del Diritto Finanziario”, *Dir. e Prat. Trib.*, 1957, t. I.
- DÍEZ-PICAZO, L., *La criminalidad de los gobernantes*, 2a. ed., Madrid, Crítica, 2000.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Notas para un análisis de la evolución del concepto de derecho tributario”, *CREDF*, núm. 14, 1977.
- FEDELE, A., “Diritto tributario e Diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra y soggetti passivi del tributo”, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, núm. 1, marzo de 1969.
- , “La teoría del procedimiento de imposición y la denominada ‘anticipación’ del tributo”, *RDFHP*, núm. 114, 1974.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1999.
- , *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1998.
- , “Directrices al tema de la codificación en América Latina”, *XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Bahía, 2000.
- GARCÍA AÑOVEROS, J., “Recensión al curso de derecho administrativo de E. García de Enterría y T. R. Fernández Rodríguez”, *CREDF*, núm. 5, 1975.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Verso un concetto di Diritto Amministrativo come diritto statutario”, *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, núm. 23, 1960.
- , *Democracia, jueces y control de la administración*, 5a. ed., Madrid, Civitas, 2000.

- y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de derecho administrativo*, Madrid, Civitas, 1995, t. I.
- GIANNINI, A. D., *Instituzioni di Diritto Tributario*, Milán, Giuffrè, 1956.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Derecho tributario material y formal”, *HPE*, núm. 94, 1985.
- y LEJEUNE VALCÁRCCEL, E., *Derecho tributario*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2000, t. I.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, 3a. ed., Madrid, Civitas, 1998, t. I.
- , *La ética en la administración pública*, Madrid, Civitas, 2000.
- GUASP, J., *Derecho*, Madrid, Gráficas Hergón, 1970.
- HENSEL, A., *Steuerrrecht*, Berlín, Springer, 1933 (HENSEL, A., *Diritto tributario*, trad. al italiano por Dino Jarach, Milán, Giuffrè, 1956).
- , “La influencia del derecho tributario sobre la construcción de los conceptos de derecho público”, *HPE*, núm. 22, 1973.
- LAGO MONTERO, J. M., *La suspensión de las liquidaciones tributarias en la reposición y en la vía económico-administrativa*, Madrid, Tecnos, 1994.
- , *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Madrid, Marcial Pons, 1998.
- , “Procedimiento de la liquidación separado del procedimiento sancionador. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”, comunicación presentada a las *XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Lisboa, 1998; *Impuestos*, núms. 15-16, 1999.
- LEGUINA VILLA, J., “La concepción subjetiva del derecho administrativo”, *Anuario de Ciencia Jurídica*, núm. 2.
- LEJEUNE VALCÁRCCEL, E., “El concepto y el método del derecho financiero”, *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, núm. 2, 1986.
- MAFFEZZONI, F., *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Nápoles, Morano, 1965.
- , *Profili di una teoria giuridica generale dell' imposta*, Milán, Giuffrè, 1969.
- MARTÍN QUERALT, J. et al., *Curso de derecho financiero y tributario*, 10a. ed. Madrid, Tecnos, 1999 (11a. ed. de 2000).
- MICHELLI, G. A., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milán, Giuffrè, 1971.

- , *Corso di Diritto Tributario*, Turín, UTET, 1984.
- NAWIASKY, H., *Steuerrechtliche Grundfragen*, München, Pfeiffer, 1926 (NAWIASKY, H., *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, trad. al español por Ramallo Massanet Madrid, IEF, 1982).
- NIETO GARCÍA, A., *La organización del desgobierno*, Barcelona, Ariel, 1984 (obra reelaborada en 1996 y titulada: *La “nueva” organización del desgobierno*).
- , *Corrupción en la España democrática*, Barcelona, Ariel, 1997.
- PÉREZ DE AYALA, J. L., “Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder”, *RDFHP*, núm. 79, 1969.
- , “Potestad de imposición y relación tributaria (II). Las teorías sobre la relación jurídico tributaria y su revisión en la doctrina”, *RDFHP*, núm. 86, 1970.
- PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario*, 11a. ed., Madrid, Civitas, 2000.
- PUGLIESE, M., *Instituzioni di Diritto Finanziario*, Padova, Cedam, 1937.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio del derecho financiero*, Madrid, IEF, 1976.
- SAÍNZ DE BUJANDA, F., *Sistema de derecho financiero*, t. I: *Introducción*, Madrid, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, 1977.
- SÁNCHEZ SERRANO, L., “Los españoles: ¿súbditos fiscales?”, *Impuestos*, 1992, t. I.
- SANTI ROMANO, *El ordenamiento jurídico*, trad. de Sebastián y Lorenzo Martín-Retortillo, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963.
- SIMÓN ACOSTA, E., *El derecho financiero y la ciencia jurídica*, Bolonia, Real Colegio de España, 1985.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Hacienda pública y administración pública”, *HPE*, núm. 26, 1974.