

MANESCO - ADVOCACIA
TOMBO: 528
CDU:
PHA:
EX: 1 vol 23/1981

revista de direito público

MANESCO,
RAMIRES,
PEREZ,
AZEVEDO
MARQUES
SOCIEDADE DE ADVOGADOS

edição da **RT** EDITORA
REVISTA DOS
TRIBUNAIS

AÇÃO DISTR. LIVROS
R. Tabatinguera, 140-15. and. conj. 1618
Fone: 35-0392
São Paulo - CEP 01020

**EDITORA
REVISTA DOS
TRIBUNAIS**



Redação e administração: Rua Conde do Pinhal, 78
Tels. 37-8689 e 37-9772.

Os colaboradores da RDP gozam de inteira liberdade de opinião,
respondendo pelos conceitos emitidos em trabalhos assinados.

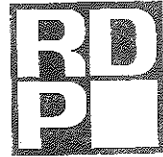
ASSINATURAS

Rua Conde do Pinhal, 78 (Livraria Revista dos Tribunais) —
Tel. 37-8689.

Valores e correspondência devem ser enviados à

**EDITORA
REVISTA DOS
TRIBUNAIS**





DERECHO FINANCIERO Y ORDENAMIENTO JURÍDICO

Una aproximación metodológica al estudio del Derecho Financiero.

JOSÉ FERREIRO LAPATZA

Professor de Direito Financeiro da Faculdade de
Direito de La Laguna (Espanha) — Doutor por
Bolonha

SUMÁRIO: I — *Introducción. El aspecto jurídico de la Hacienda Pública: el derecho financiero: 1) Concepto y contenido; 2) Derecho financiero y derecho tributario.* II — *El método en el estudio de la Hacienda Pública: 1) Ciencia y ciencias de la Hacienda; 2) El método integral; 3) Disciplinas autónomas y disciplinas informativas; 4) La pureza metodológica: economía financiera y derecho financiero; 5) La pureza metodológica: la economía financiera.* Reenvío. III — *El método en el derecho financiero: 1) La unidad del método jurídico; 2) Las funciones del método; 3) La sistemática; 4) La determinación del material normativo — Su integración, interpretación y aplicación: a) Introducción; b) Derecho público y derecho privado; c) La unidad del ordenamiento jurídico; c') Un ejemplo de integración normativa: derecho civil y derecho financiero; d) Conclusión. El art. 16 del Código Civil español y el art. 9.2 de la Ley General Tributaria.*

I — INTRODUCCIÓN. EL ASPECTO JURÍDICO DE LA HACIENDA PÚBLICA: EL DERECHO FINANCIERO

1) Concepto y contenido del derecho financiero

A. D. Giannini inserta, al iniciar sus magistrales "Istituzioni di Diritto tributario", las siguientes palabras que ponen de relieve la singular importancia que en nuestro tiempo ha adquirido el aspecto jurídico del fenómeno financiero

y, por consiguiente, la necesidad de un examen científico del mismo: "Constituye, dice, una reconocida exigencia del Estado moderno, que precisamente en cuanto la pone en práctica recibe el nombre de Estado de derecho, la de que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo administrativo y los consiguientes vínculos jurídicos con los particulares encuentren en la ley su disciplina fundamental."¹

1. A. D. Giannini, "Istituzioni di Diritto Tributario", Giuffrè, Milán, 1960, p. 2.

A tal exigencia debe responder con absoluta necesidad el desarrollo de la actividad financiera, continúa. Ya sea porque se trata de la administración del dinero público, del dinero que se sustrae a las economías privadas para la satisfacción de las necesidades públicas; ya sea porque la enorme masa de riqueza que anualmente se destina a estas finalidades de lugar a una complejidad de relaciones cuyo ordenado desarrollo hace indispensable un sistema de normas imperativas que las discipline.

"Aquella parte del derecho objetivo, concluye, que regula la actividad financiera del Estado (y de los otros entes públicos) constituye el derecho financiero, que puede definirse como "el conjunto de las normas que disciplinan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos."

La actividad financiera, como cualquier realidad, ofrece al estudioso múltiples aspectos susceptibles de una consideración científica. La idea del Estado intervencionista, la idea del Estado como máximo responsable de la marcha de la economía toda de un país ha sido uno de los motores fundamentales que han impulsado los estudios económicos de la actividad financiera. La idea del Estado de derecho justifica sobradamente e impulsa de forma decisiva el estudio científico del aspecto jurídico de tal actividad.

En una primera aproximación podemos convenir en que la ciencia del Derecho estudia el Derecho considerado objetivamente, en su forma definitoria más sencilla, como el conjunto de normas jurídicas que regulan la vida social del hombre en sus múltiples y diferentes manifestaciones.

La fórmula más sencilla de delimitar la rama del derecho que estudia el aspecto jurídico de la Hacienda Pública consistirá, de este modo, en decir que el derecho financiero estudia el conjunto de normas jurídicas que regula el sector de esta realidad que podemos encerrar en la expresión "actividad financiera".

Y de este modo define, por ejemplo, Giuliani Fonrouge el derecho financiero

como "el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina".² Y de la misma forma Ingrosso lo identifica con "el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado y de los entes menores de derecho público, considerada en la composición de los órganos que la ejercitan, en el ordenamiento formal de sus procedimientos y de sus actos, y en el conjunto de relaciones jurídicas que ocasiona".³

Definir el derecho financiero como el conjunto de normas que regulan la actividad financiera no es demasiado. Es necesario precisar y explicar más ampliamente este concepto.

Para ello puede seguirse un primer camino: describir la realidad regulada.

Los ejemplos de definiciones de este tipo podrían multiplicarse; Giannini nos ha ofrecido el primero. "El derecho financiero, escribe Pugliese,⁴ es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas."

Refiriendo un conjunto de normas a la realidad financiera, estas definiciones se ocupan más de describir esta última que de poner de relieve en su singularidad específica el aspecto que tratan de resaltar.

Sin embargo constituyen una útil guía para determinar el contenido del derecho financiero.

En cuanto a los ingresos, el derecho financiero se ocupa de las normas jur-

2. G. Fonrouge, "Derecho Financiero", Depalma, Buenos Aires, 1965, p. 30.

3. G. Ingrosso, "Diritto Finanziario", Joven, Napoli, 1956, pp. 7, 8.

4. "Instituciones de Derecho Financiero", FCE, México, 1939, p. 22.

dicas que regulan el patrimonio del Estado (ingresos patrimoniales); del crédito público (dicción que no debe ser confundida, al menos en el Derecho español con la de deuda pública)⁵ y sobre todo, dada su importancia relativa dentro de los ingresos de los Estados contemporáneos del régimen jurídico de los ingresos tributarios.

En cuanto a la gestión el derecho financiero debe ocuparse, en primer lugar, de la ordenación jurídica del presupuesto como previsión de ingresos y ordenación de gastos del Estado. El derecho presupuestario constituye así otra de las partes esenciales del derecho financiero.

Pero, naturalmente, la actividad financiera del Estado no se detiene en la determinación por medio de la ley presupuestaria de las finalidades a cubrir y de los destinos de los medios dinerarios con que la autoridad política cuenta para cada ejercicio. Es necesario regular jurídicamente la actividad administrativa de gasto y controlar la ejecución de los presupuestos y esta regulación debe formar parte también, de aquel "conjunto de normas" con el que identificamos el derecho financiero.

Pero las definiciones descriptivas, aunque señalen de forma clara el contenido del derecho financiero pecan quizás, como ya hemos dicho, de cargar el acento sobre el hecho real que se regula sin destacar suficientemente su aspecto jurídico.

Por ello preferimos aceptar una definición que, como la propuesta por Sainz de Bujanda, se refiere si a la actividad financiera pero resaltando, trayendo a un primer plano, los momentos esenciales de hacer financiero en cuanto disciplinado por normas jurídicas. De acuerdo con estas premisas define el citado autor el derecho financiero como "la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento

5. V. mi trabajo "Análisis jurídico de la deuda pública", RAP, n. 53.

jurídico de percepción de los ingresos y de la ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos"⁶.

2) Derecho financiero y derecho tributario

Ya dentro de las normas que disciplinan la actividad financiera se ha defendido la idea de que las normas que regulan instituciones tan dispares como el tributo, el presupuesto y la deuda pública, por citar tres ejemplos característicos, carecen de la coherencia necesaria para ordenarlas unitariamente dentro de una rama del Derecho.

"Precisamente por la diversa naturaleza de los temas que forman la vasta trama del derecho financiero, escribe Giannini,⁷ parece más conforme a un exacto criterio sistemático asumir como objeto de una disciplina jurídica solamente aquella parte del derecho financiero que se ocupa del establecimiento y recaudación de los tributos, cuyas normas, efectivamente, se prestan para ser coordinadas en un sistema científico.. "

Del mismo parecer es Berliri para quien, dada la heterogeneidad de los institutos y normas que se encuadran en el derecho financiero "es lógico dudar de la oportunidad o incluso de la posibilidad de aislar en el ordenamiento jurídico un grupo de normas suficientemente homogéneas y coordinadas, regidas por principios comunes, que puedan formar el objeto de una disciplina separada: el derecho financiero"⁸.

Como es bien sabido, Berliri y Giannini, a partir de esta crítica de incoherencia interna del derecho financiero, han dedicado sus mejores esfuerzos al estudio de una de sus partes, el derecho tributario, que en su sentir es inmune a los defectos señalados a la rama

6. F. Sainz de Bujanda, "Hacienda Pública" cit., p. 32.

7. A. D. Giannini, "Istituzioni" cit., p. 4.

8. A. Berliri, "Principi di Diritto Tributario", vol. I, 2ª ed., Milano, Giuffrè, 1967, p. 3. V. sobre esto, Liccardo, "Introduzione allo Studio del Diritto Tributario", 1962, p. 41; N. Amorós, "Estudio preliminar al "Derecho Tributario", de Pérez de Ayala, J. L., E. D. F., Madrid, 1968, p. XXVI.

jurídica financiera y que Giannini define como "aquella rama del derecho administrativo que expone los principios y las normas relativas al establecimiento y recaudación de los tributos y analiza las relaciones jurídicas que de ello resultan entre los entes públicos y los ciudadanos" (p. 5).

En esta línea, es bien sabido igualmente que la importancia que los ingresos tributarios han adquirido para el Estado contemporáneo ha atraído la atención de los estudiosos sobre ellos. De tal forma que la elaboración científica de aquella parte del derecho financiero que a ellos se refiere ha superado con mucho a las aportaciones hechas en otras parcelas del saber jurídico financiero.

La elaboración "autónoma" del derecho tributario continúa ciertamente en nuestros días una brillante tradición científica. Los nombres de Bañ, Bühler, Hensel, Nawiaski, Pistorius, Giannini o Berliri no son más que hitos fundamentales en una larga tradición de juristas que, dentro del aspecto jurídico del fenómeno financiero, han dedicado especialmente su atención a la regulación jurídica de los tributos. La labor de estos juristas no podía sino reflejarse en el desarrollo científico "desproporcionado" del derecho tributario en relación con el resto de los estudios jurídicos financieros.

A esta evolución no son extrañas desde luego las ideas de la Hacienda clásica fijada sobre todo en el "mal necesario" que, representado principalmente por los ingresos realizados coactivamente en las arcas del Estado, tenían que suportar las economías particulares. El cambio del Estado liberal al Estado intervencionista de nuestros días debía haber supuesto un cambio paralelo en la atención de los juristas preocupados por el aspecto jurídico de la Hacienda Pública. En nuestros días el estudio jurídico del gasto público es quizás, por su crecimiento y por las consiguientes múltiples y distintas relaciones jurídicas que engendra, el mayor reto al que deban responder los cultivadores del derecho financiero.

Tampoco, creemos, es demasiado consistente, a nuestro juicio, la acusación de heterogeneidad de las instituciones financieras. Aunque ésta existiera, como ha puesto de relieve Ingresso,⁹ no sería ciertamente exclusiva del derecho financiero. Basta pensar en la tutela y el contrato de arrendamiento si nos referimos al derecho civil; los ejemplos podrían repetirse sin duda en cualquier rama del Derecho.

Ni la evolución de los estudios tributarios, ni la heterogeneidad de las instituciones financieras justifican, por tanto, la negativa ante los intentos de construir el derecho financiero como disciplina unitaria.

Por el contrario creemos que la actividad financiera resulta incomprensible si prescindimos de alguna de sus partes esenciales. La adecuación de los medios de que el Estado dispone a la satisfacción de sus necesidades debe ser contemplada unitariamente.

Y esta contemplación unitaria, en su totalidad, de la actividad financiera es absolutamente necesaria al legislador si quiere que la norma plasme su criterio de justicia. Fines y medios deben estar presentes siempre en la mente de quien actúa "económicamente". Fines y medios deben estar presentes en la actividad económica del estado y fines y medios deben informar al legislador cuando regula esta actividad. De la unidad real "actividad financiera" se desprende naturalmente no sólo la posibilidad sino la oportunidad de un tratamiento unitario de su aspecto jurídico.

"Ciertos ámbitos de la realidad social exigen una normación jurídica sustancialmente diversa a la de los otros, y esta exigencia vital, dice Sainz de Bujanda,¹⁰ produce la consecuencia de que las normas jurídicas se polaricen en torno a esas realidades que constituyen supuestos objetivos de polarización".

"El derecho financiero, continúa, tiene por objeto la ordenación jurídica de la actividad financiera, que constituye

9. G. Ingresso, "Diritto" cit., p. 15.

10. F. Sainz de Bujanda, "Hacienda Pública" cit., p. 43.

una manifestación de la acción administrativa profundamente diferenciada de las demás no sólo por el contenido especial de las relaciones que engendran sino porque da origen a institutos jurídicos que viven en cierto aislamiento del resto de los actos jurídicos de la Administración Pública.”

La evolución de los estudios tributarios ha favorecido la postura aislacionista pero el tributo tiene un entronque evidente con el presupuesto, en el que está inserto y con las demás instituciones financieras.¹¹ Las normas que regulan el ciclo ingreso — gasto — presupuesto tienen sus indudables elementos unificadores en el fin que persiguen, en los principios a los que obedecen, en las relaciones que disciplinan y en los medios de tutela que regulan. El tributo como institución jurídica es inescindible e incomprensible si lo desgajamos del ciclo total de la actividad financiera.¹²

El “derecho tributario” debe así, a nuestro juicio ser considerado como una rama de una disciplina jurídica más amplia, el derecho financiero. Con esto naturalmente, como en cualquier disciplina, no se niega la posibilidad de un estudio separado y particularizado del aspecto jurídico de los tributos, ni se niegan tampoco las ventajas que siempre derivan de la especialización, pero siempre que este estudio tenga presente en todo momento la idea del fenómeno tributario como parte inescindible de un mas amplio fenómeno financiero.

En este sentido se ha expresado muy recientemente uno de los más ilustres “tributaristas” italianos. “Sin negar la utilidad, ha dicho Micheli,¹³ de un estudio que comprenda todos los ingresos del Estado, la gestión del dinero público y el gasto de este, puede ser oportuno, tanto en el plano del conocimiento

científico como en el didáctico, afrontar separadamente... el estudio de las normas que disciplinan los tributos...”

II — EL METODO EN EL ESTUDIO DE LA HACIENDA PÚBLICA

1) Ciencia y ciencias de la Hacienda

Un objeto real no puede ser estudiado en su “totalidad” por una ciencia. La pretendida ciencia “única” se resolvería necesariamente en una aproximación filosófica a la realidad. La ciencia, toda ciencia, es una “manera de ver”, un “punto de vista” que resalta y aísla un aspecto de la realidad.

De ello se desprende naturalmente una primera consideración metodológica en torno al estudio de la Hacienda Pública. Si la actividad financiera es un fenómeno de la vida real, no podemos pretender el conocimiento científico de este “hecho”, de este objeto real” en todos sus aspectos y manifestaciones.

Por el contrario la aproximación científica a la realidad financiera tiene que hacerse siguiendo distintas “líneas argumentales” que arranquen, cada una de ellas, de un “aspecto problemático” de tal actividad, de un “punto de vista científico que aisle cada una de las múltiples facetas que la Hacienda Pública como cualquier objeto de la realidad, puede ofrecer a nuestra consideración. Mantener la posibilidad de una ciencia de la Hacienda es confundir el objeto real con el objeto de conocimiento.

Estas premisas metodológicas tan simples como evidentes no se han tenido siempre presentes en todas sus exigencias operativas. Objeto real y objeto de conocimiento se confunden cuando se afirma que la actividad financiera “es” actividad económica, o “es” actividad política. El encuadramiento de la ciencia de la Hacienda en esquemas económicos, políticos, o sociológicos, con pretensiones de exclusividad científica sobre el objeto real estudiado no son más que manifestaciones de esta confusión.

La ciencia de la Hacienda se entendió durante un largo período como ciencia

11. F. Vicente — Arche, “Notas a la traducción española del vol. I de los “Principii di Diritto Tributario” de Berliri, E. D. F. Madrid, 1964, pp. 19 y ss.

12. E. Vanoni, “Natura ed interpretazione delle leggi tributarie”, en “Opere Giuridiche”. Giufrè, Milán, 1961, pp. 272 y ss.

13. G. A. Micheli, “Lezioni di Diritto Tributario”, Bulzoni, Roma, 1968, p. 3.

económica. Esta unilateralidad y exclusividad en la consideración científica de la actividad financiera tuvo su reflejo posterior, aun reconociendo los diversos aspectos del hecho y, por tanto, la posibilidad de observarlo desde distintos puntos de vista, en el intento de construir una ciencia de la Hacienda que integrara y fundiera las diversas "líneas argumentales" para lograr una comprensión "total" del fenómeno financiero.

Quizás el intento más maduro e importante en esta dirección haya sido el llevado a cabo por Benvenuto Grizziotti y su escuela.

2) El método integral

El "método integral" que Grizziotti defendió a lo largo de toda su vida¹⁴ parte de un claro reconocimiento de los diversos aspectos del fenómeno financiero y de la consiguiente posibilidad de distintas aproximaciones científicas al mismo. Grizziotti inicia, en 1929, sus "Principii di Política, Diritto e Scienza delle Finanze"¹⁵ con las siguientes palabras: "Tres disciplinas estudian la actividad financiera del Estado desde diferentes puntos de vista; la ciencia de la Hacienda (económica), la política financiera y el derecho financiero.

"La ciencia (económica) de la Hacienda estudia los principios del reparto de los gastos públicos, e indica las condiciones en que estos encuentran aplicación.

"La política financiera enseña cuales son los fines que la Hacienda pública puede o debe alcanzar, y los medios que deben ser escogidos para ello.

"El derecho financiero expone las normas jurídicas de las leyes que determinan el reparto de los gastos públicos con el fin de indicar su exacta interpretación.

"Nosotros nos proponemos estudiar los impuestos directos desde los tres

14. Su aportación al tema se halla recogida, en lo fundamental, en "Saggi sul Rinascimento dello Studio della Scienza delle Finanze e del Diritto Finanziario", Milán, 1953, y en "Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario", Milán, 1956.

15. B. Grizziotti, "Principii di Política, Diritto e Scienza delle Finanze", Cedam, Padova, 1929, p. II.

puntos de vista de la ciencia (económica) de la Hacienda, de la política financiera y del derecho financiero."

Más tarde añadiría Grizziotti el aspecto técnico como necesario en un estudio integral del fenómeno financiero.

En principio nada puede oponerse al estudio de dicho fenómeno bajo estos cuatro puntos de vista que suponen otras tantas disciplinas financieras.

Pero Grizziotti no se detiene en este punto. El elemento político, económico, jurídico y técnico influye en cada institución financiera y éstas no se pueden comprender sin comprender las recíprocas influencias de cada uno de ellos. De lo que resulta que un análisis del fenómeno realizado desde el punto de vista económico o jurídico, hecha abstracción de los otros aspectos de la realidad financiera no puede dar un resultado que no sea forzosamente "vago, imparcial, confuso, impreciso, si no completamente errónea".¹⁶

Por tanto el análisis por separado de cada uno de los aspectos indicados no es más que un momento de la elaboración de una ciencia de la Hacienda superior y distinta a cada uno de estos análisis parciales.

La ciencia de la Hacienda sería precisamente la síntesis de estos conocimientos parciales. "La claridad de la investigación pura, nos dice, se obtiene aislando y elaborando mediante análisis los cuatro elementos constitutivos del fenómeno financiero; la plenitud y profundidad del conocimiento se obtiene mediante la síntesis de estos elementos, que es la única que puede dar la real calificación de lo financiero."¹⁷ El conocimiento científico de la actividad financiera está así constituido por esta "síntesis superior".

La ciencia de la Hacienda deja así de ser un "punto de vista" sobre el fenómeno financiero para pasar a ser un estudio con pretensiones de saber "total" sobre un fenómeno de la vida real.

16. V. "Studi" cit., vol. II/119-120.

17. B. Grizziotti, "Per la unità della cattedra di diritto finanziario e scienza delle finanze e per il prestigio degli studi finanziari in Italia", en "Studi" cit., vol. II.

Las pretensiones de "totalidad" no se centran, según Grizzioti, solamente en la construcción de la ciencia de la Hacienda sino también en la "persona" del investigador. La investigación adecuada es la que llevan a cabo "las personas que somos a un tiempo políticos, economistas, juristas y técnicos".

Parece que no es precisa una exposición más extensa de estas ideas. Nadie niega que la comprensión "total" de una realidad es lo más deseable. Frente a este tipo de explicación, los esquemas "parciales" de las ciencias resultan verdaderamente pobres. Pero es lo único que tenemos y que podemos. Y ni siquiera al nivel de nuestros esquemas científicos parciales, es deseable o posible una síntesis en la persona del investigador. "Me parece igualmente sensata la observación", dice con ponderación Cosciani¹⁸ sobre este tema, "de que cuando se examinan los problemas jurídicos hay que examinarlos como juristas, con sus métodos y principios, y cuando se estudian los problemas económicos debe hacerse con mentalidad de economistas. Los instrumentos teóricos, el significado de las palabras y el método de análisis son profundamente distintos. Y su uso simultáneo exigiría por parte del estudioso una mente tan elevada que queda hoy al margen de todas nuestras posibilidades."

No parece necesario que nos extendamos aquí más en considerar la imposibilidad de una ciencia que aspire a explicar un objeto real, cualquier objeto, en su totalidad. El científico debe, necesariamente, partir de un "punto de vista" determinado que, aislando uno de sus aspectos transforme el hecho de la vida real en objeto de su conocimiento. Partir de otra premisa sería elaborar un tipo distinto de "sistema conceptual", no una ciencia.

"Si la aspiración del científico, ha escrito Fuentes Quintana,¹⁹ dedicado al cultivo de la Hacienda Pública es elaborar una ciencia de la Hacienda, no parece fácil pensar en que línea de los

múltiples que indudablemente concurren en el fenómeno financiero, ha de concentrarse la atención científica para hallar el cimiento firme sobre el que erguir un conjunto sistemático de proporciones aptas para explicar las elecciones que en la administración de los recursos escasos provienen de la autoridad financiera y se imponen por coacción. Nos encontramos así que frente a la claridad del hecho financiero, en los grupos políticos contemporáneos incluso diríamos frente a su abrumadora magnitud, tenemos otro hecho no menos claro: el de la multiplicidad de líneas argumentales posibles para arrancar de la actividad financiera una elaboración científica."

Resulta así claro que son posibles varias ciencias financieras, con conceptos y métodos diferentes que coinciden en el objeto real que estudian: economía financiera, sociología financiera y derecho financiero no son más que sus ejemplos más relevantes.

3) Disciplinas autónomas y disciplinas informativas

Pero entonces, ¿debemos renunciar a la construcción de una Ciencia de la Hacienda? ¿Está esta denominación vacía absolutamente de significado? La respuesta a estos interrogantes debe partir, a nuestro juicio, de la distinción entre ciencias autónomas y disciplinas informativas tan y como ha sido formulada por Sainz de Bujanda.

Partiendo de la imposibilidad de una ciencia que explique en su "totalidad" un objeto cualquiera de la vida real y de la multiplicidad de aspectos del fenómeno financiero el citado autor concluye que "es necesario estudiar, con método adecuado, cada uno de los aspectos del fenómeno financiero, dando ello origen a disciplinas autónomas, entre las que destacan la historia financiera, el derecho financiero y la economía financiera".²⁰

Por disciplinas autónomas entiende Sainz de Bujanda "aquellas que con

18. C. Cosciani, "Principios..." cit., p. 12.

19. E. Fuentes Quintana, "Hacienda..." cit., p. 70.

20. F. Sainz de Bujanda, "En torno..." cit., p. 23.

referencia a un determinado ámbito de la realidad, utilizan métodos propios que permitan transformar ese sector de objetos reales, en objetos ideales del conocimiento".²¹

"Al lado de las disciplinas autónomas, continua, es posible, con un fin didáctico y para orientar la política financiera construir una ciencia de la Hacienda, de carácter informativo y sistematizar y coordinar en ella los conocimientos obtenidos en cada una de las disciplinas autónomas."²²

Por disciplinas informativas entiende "aquellas cuya misión no consiste en investigar, con instrumentos metodológicos propios, determinados fenómenos reales, sino en recoger y ordenar, con fines esencialmente didácticos los resultados obtenidos por dos o más ciencias autónomas sobre un determinado campo real."²³

La ciencia de la Hacienda puede así entenderse como la ciencia informativa de la actividad financiera siempre que tengamos bien presente los límites, condicionamientos y valor que a esta ciencia le atribuye el calificativo de "informativa".

4) La pureza metodológica: economía financiera y derecho financiero

Derecho financiero y economía financiera son así dos ciencias autónomas que intentan, desde distintos ángulos visuales, y con métodos diversos, la explicación del fenómeno financiero. Saber siempre el campo que estamos trabajando, tener siempre presente que economía y derecho siguen métodos diferentes y parten de puntos de vista absolutamente distintos, es la primera premisa metodológica para la elaboración del esquema interpretativo propio de cada de estas disciplinas.

21. F. Sainz de Bujanda, "La enseñanza de la Hacienda Pública en las facultades de Derecho", en "Hacienda y Derecho", vol. III/53 I. E. P., Madrid, 1963.

22. F. Sainz de Bujanda, "En torno..." cit., p. 23.

23. F. Sainz de Bujanda, "La enseñanza..." cit., p. 53.

La "pureza" en el método jurídico y económico es una necesidad que se ha impuesto. "Por principio", dice Naharro Mora,²⁴ el derecho financiero es "una disciplina jurídica, y, ya por ello de naturaleza y métodos muy diversos de los correlativos en la ciencia de la Hacienda". El análisis económico de la actividad financiera debe abandonar al derecho financiero los aspectos jurídicos de la misma.

Pero la pureza en el método económico o jurídico de elaboración de las disciplinas autónomas no debe hacernos olvidar que ambas coinciden en el objeto real que estudian lo cual determina especiales relaciones entre ellas.

Desde el punto de vista del legislador es obvia la conveniencia de que este tenga "al elaborar la norma, una clara visión de lo que está haciendo desde todos los puntos de vista (económico, moral, etc.). Y esto podrá inducir o aconsejar al legislador a profundizar también en el aspecto económico del problema, pero no constituye un argumento lógico para obligar al estudioso a dedicarse al mismo tiempo a dos materias tan diversas y que presentan exigencias tan discordantes".²⁵

De la misma forma desde el punto de vista del intérprete el conocimiento económico de la realidad a la que la norma financiera se refiere representa, desde luego una valiosísima ayuda en su tarea. Pero esto ni es exclusivo del derecho financiero y la economía financiera ni, por supuesto, justifica la necesidad de un estudio conjunto de ambas disciplinas pues, como advierte Giannini,²⁶ si mantenemos lo contrario todo el saber humano debería ser vertido en las ciencias jurídicas, no existiendo una rama del saber cuyos conocimientos no sean necesarios de vez en cuando para la correcta aplicación de una norma: "quien ejercite conscientemente el oficio de juez o de abogado advierte cada día la exigencia de comprender, para resolver una cuestión

24. J. M. Naharro Mora. "Lecciones", pp. 21 y 25.

25. C. Cosciani, "Principios..." cit., p. 9.

26. A. D. Giannini, "Istituzioni" cit., p. 8

jurídica, datos y problemas que corresponden a las más variadas disciplinas, físicas, químicas, naturales o económicas".

5) La pureza metodológica: la economía financiera. Reenvío

La economía financiera es la ciencia que estudia el aspecto económico de la actividad financiera. La economía financiera no es más que una parte de la ciencia económica general, la economía política cuyo objeto es la actividad económica de los hombres. La constitución de la economía financiera como ciencia financiera autónoma exige mantener con el máximo rigor posible la "pureza" en los métodos que derivan de su particular punto de vista.

La lógica consecuencia de estas afirmaciones es, naturalmente, que el método descable en la elaboración científica de la economía financiera es el que pueda defenderse como tal para la ciencia económica en general. Determinarlo no es, como es lógico, el objeto de este trabajo. Tomese esta alusión como un reenvío a las numerosas obras de economía que se han ocupado del tema.

Cierto que al ser la autoridad política el criterio delimitador de la actividad financiera el elemento político-sociológico entraña especiales dificultades en su deslinde. Pero la "pureza" en el método económico de la economía financiera, como la pureza metodológica en cualquier ciencia no es un criterio definido sino una conquista diaria.

La realidad económica privada no está en realidad menos "integrada" con la realidad política, social o jurídica que la actividad económica de la autoridad política. "Lo que sucede, ha dicho Naharro Mora,²⁷ es que ha sido metódicamente separada de ellas y ha llegado a ser un conocimiento independiente y científico... Cuando el economista decide profundizar en hechos históricos relacionados con variables de sus pro-

blemas peculiares o en matices institucionales de los mismos, nadie se lo puede prohibir, pero hoy se sabe ya que no está haciendo teoría económica en cuando añade a sus hipótesis refutables datos eruditos innecesarios. Y cabe, claro está, estudiar la Hacienda en su estructura institucional, como se estudia hoy en la economía privada, pero esto sabemos todos que no es análisis económico, con lo que aquello no sería tampoco análisis financiero".

III — EL MÉTODO EN EL DERECHO FINANCIERO

1) La unidad del método jurídico

Hemos defendido en epígrafes anteriores la necesidad de intentar continuamente la "pureza" metodológica en la elaboración de la economía financiera. Sus construcciones deben estar, en lo posible, libres de adherencias extrañas al punto de vista "económico".

Consecuentes con lo hasta ahora dicho, no podemos sino defender la misma tesis al trasladarnos al campo de derecho financiero, del examen científico de los aspectos jurídicos de la Hacienda Pública: la necesidad de elaborar el derecho financiero según criterios y con un método rigurosamente jurídicos, libres de adherencias extrañas a su particular punto de vista.

Para ello hemos de partir de la idea, no como idea "teórica" sino como una idea ciertamente "operativa", de que la ciencia del derecho financiero forma parte de la ciencia jurídica general. Y de que el derecho financiero, como conjunto de normas, está "integrado", "fundido" en el ordenamiento jurídico general, forzosamente uno, estudiado por una ciencia con criterios metodológicos válidos para todo él, sin distinción de ramas especializadas.

Sin embargo la construcción del derecho financiero como rama jurídica autónoma ha estado plagada de teorías que, con diversos matices, trataron de demostrar que la creación de normas jurídicas financieras y su aplicación debían obedecer a criterios "peculiares"

27. J. M. Naharro Mora, prólogo a los "Principios de Hacienda Pública", de G. Franco. E. D. F., Madrid, 1967, p. XIX.

distintos a los que jugaban en las otras ramas del Derecho.

El punto de arranque común de estas doctrinas era el siguiente: las características de la realidad regulada, la actividad financiera, implican necesariamente características peculiares, diferenciadoras en la elaboración y aplicación del derecho financiero.

En este punto nuestra posición ha de ser tajante. Una realidad distinta, es obvio, implica una norma distinta e institutos jurídicos distintos en cuanto que éstos y aquélla no son sino el reflejo de esta realidad. Pero nada más. Los criterios metodológicos generales para la creación y aplicación de la norma son válidos, si queremos poder hablar de una ciencia del derecho, en todos los sectores del ordenamiento.

En cuanto a la creación del Derecho, ya hemos dicho que el legislador debe intentar conocer, de la forma más completa posible, la realidad que trata de regular, en nuestro caso la actividad financiera... Y ya hemos dicho, igualmente que esto no puede representar ninguna especialidad para esta disciplina: es una exigencia general para todo tipo de normas.

Pero ha sido en el proceso de aplicación de la norma financiera, y, sobre todo, en la interpretación como "prius" lógico de este proceso, donde se han centrado con más ahínco los esfuerzos por encontrar el hecho diferenciador. Pero de estos esfuerzos apenas quedan huellas. Nadie desconoce la conveniencia para una recta interpretación de cualquier norma, del conocimiento de la materia regulada. Cuanto más completo sea éste más probabilidades habrá de comprender la intención del legislador, o, dicho de otra forma, la idea de justicia que intentó plasmar en la letra de la ley.

Nadie desconoce que la norma, para ser interpretada necesita ser puesta en relación con la realidad regulada. Porque la norma es, en sí mismo, un punto de vista sobre la realidad. Un intento de que impere en ella la idea de justicia de quien la crea. El legislador contempla la

realidad y refleja en la norma su idea de "deber ser". Las palabras de la ley, para ser entendidas deben servir para darle su exacto sentido.

El legislador puede, intencionadamente, emplear en la norma conceptos elaborados ya por el Derecho o por otra disciplina científica. Conocer lo que en esa disciplina se quiere decir cuando se opera con ese concepto es entonces indispensable para "entender" la norma. Pero esto es válido para todo el Derecho.

Por último nadie pone en duda ya que el intérprete no puede en ningún caso substituir al legislador.

Pues bien, creemos que en la aceptación general de estos criterios interpretativos se han disuelto los intentos diferenciadores de quienes pretendían que el derecho financiero debía buscar su método propio de interpretación, distinto a método jurídico válido para el resto del ordenamiento. El legislador español ha sido rotundo en este punto: "Las normas tributarias, dice el artículo 23 de la Ley General Tributaria de 28.12.1963 (en adelante LGT) se interpretan de acuerdo con los criterios admitidos en Derecho."

Pero esta afirmación nos da pie suficiente, a nuestro juicio, para una consideración más general. La especialidad de la materia jurídico financiera viene reconocida en virtud de las especiales características de la materia regulada, en virtud de un "ámbito de la realidad" perfectamente acotado.

El conjunto de normas que regulan esta materia así delimitada, los principios jurídicos generales "propios" en los que estas normas se basan, responden a la idea de "deber ser" que el legislador estima deseable para este sector de la realidad. Pero ello no supone ninguna especialidad en cuanto al método en la creación de las normas jurídicas ni en cuanto a sus técnicas aplicativas. El Derecho es uno como la realidad social que regula. Y únicas y válidas para todo el ordenamiento son las técnicas y procedimientos de creación del Derecho y los métodos para su entendimiento.

La idea de la unidad del ordenamiento y la idea sobre la forma en que el Derecho financiero se "ensambla" en este conjunto de normas generales debe ser así la primera premisa metodológica para la construcción de una ciencia del derecho financiero, como rama jurídica especializada.

La primera tarea del "especialista" para determinar su "camino hacia el saber" consiste así en desentrañar el sentido de su disciplina como rama especializada y su entronque con el resto del ordenamiento y es este problema el que intentamos desarrollar en esta parte de este trabajo. La afirmación de los métodos generalmente admitidos en Derecho como válidos para el derecho financiero, el rechazo de muchas de sus pretendidas "peculiaridades" debe partir necesariamente de su ensamblaje en el ordenamiento jurídico general, forzosamente uno, de la vida social de los hombres.

2) Las funciones del método

En su "Derecho Civil de España" esquematiza Castro las funciones que se lo atribuyen al método por la doctrina de la siguiente forma:²⁸

"1. Determinar, señalando su intensa jerarquía, las ideas rectoras del ordenamiento jurídico..."

"2. Determinar el material normativo..."

"3. Conocer y dar a conocer la realidad jurídica: técnica sistemática, en sus tipos: Legislativo, judicial, administrativo y doctrinal."

3) La sistemática

La tercera de estas funciones (sistemática) que consiste esencialmente en determinar la forma de clasificar y definir conceptos, cuenta, naturalmente, con una fuerte tradición científica y ha recibido en los últimos tiempos aportaciones fundamentales.

28. F. de Castro y Bravo, "Derecho Civil de España", I, Parte General, I. E. P. Madrid, 1955, pp. 490-91.

Junto a la "jurisprudencia de conceptos", a la "jurisprudencia de intereses", a la obra de Geny y de Kelsen, por citar sólo algunos ejemplos sobresalientes, se han convertido hoy en punto de cita y comentario obligado en todo tratamiento del método jurídico la obra de Karl Larenz²⁹ y la de Viehweg.³⁰

Larenz, cuya base filosófica neohegeliiana es clara, plantea la construcción de la ciencia del Derecho partiendo de postulados filosóficos y dogmáticos, propugnando la superación de la jurisprudencia por la ciencia del Derecho.

"La necesidad de que la ciencia del Derecho forme conceptos e intente clasificarlos en un sistema, dice Larenz, no requiere ninguna ulterior explicación: por una parte, la igualdad de la jurisprudencia exige que se aprehenda en su contenido preciso lo general que se presente repetidamente en los casos concretos: es decir exige aprehender lo general como concepto."³¹

La construcción de conceptos abstracto-generales es un momento indispensable en la creación de una ciencia del Derecho. Y allí donde tal tipo de conceptos no baste, "allí se nos ofrece, en primer lugar, la forma del pensamiento del tipo" (p. 344) cuyo significado fundamental (dentro de los múltiples que esta expresión puede tener) reside para Larenz "en su función como medio de aprehensión y exposición de relaciones jurídicas" (p. 349).

Viehweg nos proporciona un perfecto contrapunto a la obra de Larenz, como un rechazo total a cualquier forma de lógica deductiva. El Derecho tiene por objeto la realización de lo justo "cada vez, aquí y ahora" y se convierte así en una permanente y constante discusión de problemas concretos.³²

29. Karl Larenz, "Methodenlehre der Rechtswissenschaft", Berlín — Göttingen — Heidelberg, 1960. Hay traducción española: "Metodología de la Ciencia del Derecho", Ariel, Barcelona, 1966.

30. Viehweg, "Topic und Jurisprudenz", 2ª ed., Munich, 1953. Hay traducción española: "Topica y Jurisprudencia", Madrid, 1964, traducción italiana, Milán, 1962.

31. Larenz, "Metodología" cit., p. 334.

32. Viehweg, "Topica" cit., traducción italiana, p. 39.

A los criterios básicos para la discusión de los problemas los llama Viehweg, siguiendo a Aristóteles "topoi". Serán estos "topoi" los que resultarán adecuados o inconvenientes solamente en relación con el problema concreto.

Estos dos ejemplos nos dan una imagen de la lucha metodológica entre tendencias "abstractas" y tendencias "concretas", pegadas a la realidad de cada día, con relación a la "sistemática" del Derecho. Luchas que se han manifestado con especial virulencia en economía y representan, en cualquier ciencia, un punto básico de la discusión metodológica.

- 4) La determinación del material normativo — Su integración, interpretación y aplicación

a) Introducción

Pero no es esta función del método, la de clasificar y definir conceptos, la de su posibilidad o utilidad, la que primero debe atraer la atención de un especialista. Ella corresponde más bien a la teoría general del Derecho. Y si bien los problemas que esta teoría trata de resolver interesan a todo jurista, creemos que la primera y más importante cuestión metodológica que un especialista debe plantearse se encuadra más bien en la segunda de las funciones de la teoría del método señaladas por Castro: determinar el material normativo con el que tenemos operar.

Tal determinación implica para nosotros la necesidad de preguntarnos por las normas jurídicas que regulan y son aplicables a las relaciones jurídico-financieras.

Y tal pregunta implica una determinación concreta del modo de entender la singularidad y especialidad del Derecho financiero dentro de la generalidad y unidad del ordenamiento.

Si método significa trazarse un camino para la investigación, la búsqueda del derecho aplicable y su entronque con el ordenamiento jurídico constituye el primer problema metodológico del especialista. Los resultados de esta tarea, que

ahora emprendemos, debe darnos argumentos suficientes para rechazar muchas de las pretendidas peculiaridades del derecho financiero.

Ahora bien, sabemos que dentro de nuestra especialidad el derecho tributario ha alcanzado un grado de desarrollo en su construcción muy superior al resto de la disciplina. Por ello no debe extrañarnos que el problema planteado cuente, para su resolución, con la aportación fundamental de quienes se dedicaron a su estudio. Pero tanto las cuestiones planteadas como las respuestas ofrecidas exceden de su ámbito y pueden referirse al campo general del derecho financiero.

En el prólogo de su "Steuerrecht"³³ señala Kruse la necesidad de arrancar el derecho tributario de su auto decidido aislamiento y ponerlo en íntima conexión con las otras disciplinas jurídicas. "Se ve así, claramente, que las especialidades normativas y las particularidades del derecho tributario no son tan numerosas ni determinantes como normalmente se admite."

Albert Hensel, continua, a cuya memoria está dedicado este libro, fué "uno de los pocos que se opusieron al aislamiento del derecho tributario con respecto a las otras disciplinas jurídicas y que supieron siempre demostrar estas conexiones energicamente negadas por la opinión dominante".

Si nuestras consideraciones nos sirven para marcar una pauta a nuestras investigaciones jurídico-financieras e implican la necesidad de rechazar cualquier pretendido método propio y particular del derecho financiero en su creación, aplicación e investigación, consideraremos esto como fruto suficiente de nuestra investigación metodológica.

b) Derecho público y derecho privado

El tema de la distinción entre derecho público y privado se ha desarrollado con fuerza en un momento en que la ciencia del derecho público intentaba afirmar la autonomía del sistema normativo

33. M. W. Kruse, "Steuerrecht", C. H. Beck'sche, Munich y Berlin, 1966.

objeto de su estudio frente al derecho civil.

Es sabida suficientemente la evolución histórica donde se encuentran las raíces y las causas fundamentales del problema. La recepción del derecho romano y la escuela de los glosadores por un lado, y la influencia decisiva del derecho germánico por otro, hacen que, durante todo el Medievo los contornos del derecho público aparezcan cada vez más desdibujados. Los juristas estudian, fundamentalmente las normas del derecho civil y el derecho tiende a privatizarse hasta tal punto que el Estado, razón de ser del derecho público, se identifica con la persona del soberano o con su patrimonio.³⁴

Más tarde, la Revolución francesa, por una parte, con la creación de la administración napoleónica, y por otra, la afirmación de un poder unitario en Alemania, señalan el nacimiento de una ciencia del derecho público con características de sistematización. Pero este nuevo sistema jurídico se crea con el mismo método de trabajo y sobre la construcción sistemática que los civilistas habían creado, desarrollado y perfeccionado hacia siglos.³⁵

Santi Romano³⁶ ha expresado como ninguno este "separarse" del derecho público de los moldes clásicos del derecho privado en los que, hasta entonces, estaba encuadrado: "Las definiciones del Derecho corrientes han sido elaboradas

34. V. sobre esto, la ya clásica exposición de F. Ferrara, "Trattato di Diritto Civile", Athenaeum, Roma, 1921, pp. 71 y ss.

35. V., en este sentido, el interesante trabajo de S. Martín — Retortillo, "El Derecho Civil en la Génesis del Derecho Administrativo y de sus Instituciones", Universidad de Sevilla, 1960, esp. pp. 63, 64. En él puede encontrarse una nutrida bibliografía sobre este punto así como una exposición clara y fecunda del proceso que ha seguido el derecho administrativo, desgajándose del tronco común del derecho civil, al que en el texto se hace referencia.

36. Santi Romano, "L'Ordinamento Giuridico", 1951, p. 7. La obra de Santi Romano es el típico ejemplo del momento que el derecho administrativo estaba viviendo. Un momento de afirmación, a veces exaltada de su propio ser "frente" al derecho civil: "El derecho público constituye la raíz y el tronco del sistema..." "...El derecho privado es una simple especificación del público...", op. cit., p. 8.

o por el derecho privado, que después las ha impuesto a las otras ramas del Derecho o desde puntos de vista que no han sabido superar las posiciones propias de esta disciplina.

"No es ésto, como se sabe, el único ejemplo de las dañosas consecuencias producidas por el hecho de que muchos conceptos generales y comunes tanto al derecho público como al privado han sido considerados unilateralmente por la ciencia de este último, mientras la ciencia del primero o no existía o estaba en un inferior grado de desarrollo, de modo que más tarde estos conceptos se han debido reconsiderar, corregir y completar, teniendo en cuenta una serie de nuevos elementos."

Es en estas últimas palabras donde podemos ver mejor el momento que la ciencia del derecho público está viviendo aún hoy. Un momento de afirmación de sí misma, de autonomía. Autonomía que tiene su razón de ser en la inadecuación instrumental de las normas de derecho privado a los fines y actividades de la Administración.³⁷

Acercuémonos más al campo que nos interesa. El derecho administrativo (y, por tanto, el derecho financiero) se afirma, es el derecho de un determinado sujeto, la Administración, como el derecho privado es el derecho del ciudadano como particular. Dos clases de derecho, dos sistemas autónomos: este es el punto a donde ha intentado llevarnos todo el esfuerzo iuspublicista que se ha venido desarrollando desde el siglo pasado.³⁸

"La contraposición, dice Alessi,³⁹ entre derecho administrativo y derecho privado, sin embargo, no puede entenderse en el sentido de que el derecho administrativo constituye un sistema de normas excepcionales, un sistema jurídico especial frente al "ius communis" representado por el derecho civil; por

37. V., por todos, Entrena Cuesta, "Curso de Derecho Administrativo". Tecnos, Madrid, 1965, p. 49.

38. Me remito al trabajo de S. Martín — Retortillo, "El Derecho", cit.

39. R. Alessi, "Sistema Istituzionale del Diritto Amministrativo Italiano", 3ª ed., Milán, Giuffrè, p. 12.

Al contrario, el derecho administrativo, respecto a una serie determinada de relaciones (los inherentes, precisamente, al desarrollo de la función administrativa) constituye, él mismo, el "ius commune", es decir un sistema jurídico autónomo paralelo al derecho privado. De este hecho derivan importantes consecuencias, y, precisamente:

"a) En el caso de laguna del ordenamiento positivo administrativo no da lugar a la aplicación de normas del ordenamiento privado, ni directamente, ni por vía analógica, sino que debe de realizarse la aplicación analógica de otras normas contenidas en el ordenamiento administrativo o bien de los principios generales.

"b) A su vez los principios generales que deben aplicarse en estos casos no deben deducirse del ordenamiento jurídico privado sino del complejo de normas jurídico-públicas.

"c) En fin la interpretación de las normas del derecho administrativo debe estar inspirada en principios peculiares de naturaleza jurídica pública."

v) La unidad del ordenamiento jurídico

Sin embargo la afirmación de autonomía del derecho administrativo no puede llevarnos a una separación tan radical de los dos sistemas normativos. "La autonomía, ha escrito D'Amelio, de una rama del Derecho no puede nunca romper, ni siquiera resquebrajar el concepto unitario del Derecho mismo. "El vichiano di uno universo iure" es una verdad fundamental y puede considerarse una de las conquistas definitivas del espíritu humano. Sucede que la autonomía es a la unidad como los radios a una esfera. De tal forma que la autonomía no es desintegración sino parte del todo. De lo que resulta que la autonomía de una rama del Derecho no puede excluir ni ignorar las otras ramas, autónomas también, de las cuales tiene absoluta necesidad para vivir."⁴⁰

40. D'Amelio, "L'autonomia dei diritti -- in particolare del diritto finanziario -- nell'unità del Diritto", en "Rivista Italiana di diritto finanziario e scienza finanziaria", 1941, I. s.

"El derecho positivo es uno como el derecho natural del que depende" dice Castro.⁴¹ La misma abundancia de distinciones entre derecho público y privado. la falta de acuerdo entre los autores para señalar sus límites⁴² nos dan una muestra de esta unidad. Es imposible encontrar una diferencia "in substantia" porque, como dice Hernández Gil,⁴³ derecho público y derecho privado no son dos categorías sustancialmente antitéticas, sino "dos aspectos o dos momentos de un solo concepto". "Duae sunt positiones" decía Ulpiano. Son dos caras, dos aspectos de un mismo fenómeno. Su unidad intrínseca deriva de la misma vida que el Derecho regula. Es lógico que para distintos fenómenos, relaciones de la vida social tengan que aplicarse normas distintas y es lógico que entre ellas se puedan establecer grupos y ramas pero nunca el Derecho, como vida social moldeada, puede intentar romper la íntima unidad de esa vida social que regula.

La unidad del ordenamiento jurídico es una realidad que todo autor reconoce de un modo o de otro.⁴⁴

"La necesidad de considerar el ordenamiento jurídico como una unidad ha sido puesta de relieve muchas veces", decía Giannini,⁴⁵ pero, continua, "es a menudo una simple intuición, un sentimiento general que no podemos olvidar".

41. F. de Castro y Bravo, "Derecho" cit., p. 90.

42. Es interesante, en este sentido la enumeración y clasificación de las teorías en torno a este tema que ha realizado Maggiore. "L'aspetto pubblico e privato del diritto e la crisi dello Stato moderno", en Riv. Int. Fil. D., vol. II, 1922, p. III. Una idea de la enorme complejidad del problema se puede extraer del interesante trabajo de Villar y Romero, "La distinción entre derecho público y privado". R.G.L.J., 1942, pp. 21-39.

43. Hernández Gil, "El concepto de Derecho civil". R.D.P., Madrid, 1942, p. 70.

44. V., en este sentido, R. Alessi, "Sistema" cit., pp. 13 y 14; Santi Romano, "L'ordinamento" cit., p. 2; S. Martín-Retortillo, "El Derecho" cit., p. 97; J. Castán Tobeñas, "Derecho Civil Español Común y Foral", Reus, Madrid, p. 6; Trabucchi, "Istituzioni di Diritto Civile", Cedam, Padova, 1953.

45. M. S. Giannini, "L'Interpretazione dell'Atto Amministrativo e la Teoría Giuridica dell'Interpretazione", Milán, 1939.

Es precisamente aquí donde entramos de lleno en la cuestión. Este "simple sentimiento general" es necesario llevarlo a sus últimas consecuencias. Es necesario que dejemos de considerar la unidad del ordenamiento jurídico como una idea límite, como un horizonte lejano.

Lo que se trata de determinar, es, precisamente, si el ordenamiento jurídico se muestra como uno, inescindible, solo en el lejano campo de los principios generales, o en el más próximo de los "supraconceptos",⁴⁶ o, por el contrario, si esta unidad es una idea que se muestra diariamente en la aplicación concreta de cada norma jurídica, en una intercomunicación fecunda no tanto de conceptos o técnicas sino de normas positivas pertenecientes a distintas ramas del Derecho.

Más concretamente, lo que tratamos de determinar es lo siguiente: el derecho financiero, como todo el derecho administrativo, pertenece al campo del derecho público. Todo están de acuerdo en que éste y el derecho civil forman parte de un ordenamiento jurídico único. Pero nosotros no nos movemos en un terreno tan abstracto, uno en uno mucho más concreto. Nos preguntaremos cuando las normas del derecho civil son aplicables a las relaciones jurídico-financieras. En que casos y por qué el especialista debe acudir al derecho civil, a sus normas y a su carga doctrinal para determinar en que manera disciplina nuestro Derecho una relación concreta.

Pero antes es precisa una advertencia que este último párrafo hace necesaria. El tema se plantea, fundamentalmente, fijando la atención en el binomio derecho civil derecho financiero.

Pero estas relaciones civil-financiero no se toman más que como un "tema testigo". Como después se verá las conclusiones alcanzadas deben ser aplicadas a las relaciones de nuestra disciplina con todas las otras ramas del Derecho. A la forma en que nosotros entendemos que el derecho financiero

46. En torno a la noción de "supraconcepto", v. S. Martín-Retortillo, "El Derecho" cit., pp. 77 y ss.

"se funde" con el resto del ordenamiento.

c') Un ejemplo de integración normativa: derecho civil y derecho financiero

Es evidente (la cita comprendería su totalidad) que todos los autores que se ocupan o rozan simplemente el tema de la distinción entre derecho público y derecho privado coinciden en afirmar, de una forma u otra, la unidad del ordenamiento jurídico. Pero esta afirmación tiene diversos grados.

Para algunos autores, verdaderamente, la unidad del ordenamiento no pasa de ser una afirmación platónica, una realidad que se intuye pero que no tiene demasiadas consecuencias prácticas. Para ellos⁴⁷ derecho público y derecho privado continúan siendo en definitiva "dos mundos separados". El derecho público es un sistema aparte del derecho privado "un sistema jurídico autónomo paralelo al derecho privado".⁴⁸ Lógicamente esta premisa postula que en caso de laguna dentro del ordenamiento administrativo sean sus propios principios inspiradores los que deben ser tenidos en cuenta. La interpretación de sus normas debe ser hecha a su vez sirviéndose de conceptos y nociones propias. El derecho civil no tiene nada que decirnos en este otro mundo que no tiene necesidad de nada fuera de sí mismo.

¿Qué decir de esta postura doctrinal? En esencia ninguno de los dos sistemas es anterior al otro ni tiene que ser necesariamente uno derecho supletorio del otro.

47. V., en este sentido, R. Alessi, "Sistema" cit., pp. 11 y 12, cuyas teorías parecen aceptar Díez Picazo, "La extinción de la deuda tributaria", en "Rev. der. fin y F.p.", junio, 1964, pp. 467 y 468 y A. Rodríguez Bereijo, "La sucesión en las relaciones tributarias", en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", marzo, 1965, p. 211; v. igualmente, S. Martín-Retortillo, "El Derecho" cit., pp. 37 y ss.; Entrena Cuesta, "Curso" cit., p. 55. Es evidente que todos estos autores reconocen la unidad del ordenamiento pero los vínculos de comunicabilidad entre los dos sistemas, reenvío, o aplicación de principios generales, quedan reducidos al mínimo.

48. R. Alessi, "Sistema" cit., p. 12.

Pero veamos el problema desde un punto de vista más real y concreto. Vamos a partir de un caso singular: la prescripción de un crédito tributario.⁴⁹ Es sabido por todos que las leyes que regulan los impuestos no han incluido nunca en sus artículos una regulación completa del instituto jurídico de la prescripción. En caso de laguna, siguiendo la tesis a la que nos hemos referido ahora, éstas deberían llenarse acudiendo a los principios generales del derecho tributario, a los del derecho administrativo y, en último término a los principios generales de todo el ordenamiento jurídico.

Pero en realidad ¿no tiene nada que decirnos, en estos casos, el Código Civil? Debemos siempre acudir a estos "principios generales del derecho público" o a los más lejanos todavía "principios generales de todo el ordenamiento jurídico".

El Código Civil positiviza en sus normas relativas a la prescripción un principio general de todo ordenamiento jurídico. Válido tanto para las relaciones jurídico-públicas como para las privadas: el principio de la seguridad jurídica que exige, en una de sus manifestaciones, que se ponga un límite en el tiempo al ejercicio de determinados derechos, entre los cuales entran, desde luego, los derechos de crédito.

Es evidente que, aún en el caso de que defendiéramos a ultranza el principio de la autonomía total del ordenamiento tributario respecto al ordenamiento jurídico privado, no podríamos dejar de tener cuenta la forma en que el Código Civil ha positivizado este principio. La interpretación doctrinal que de estas normas se haya hecho en base, precisamente, a este principio general. Cuanto menos nadie sería capaz de negar una eficaz ayuda para la interpretación correcta de este principio general, al que habría que acudir para llenar las lagunas del ordenamiento tributario en esta materia.

49. Conviene advertir que, en estos momentos hablamos de la prescripción tributaria como un ejemplo teórico en la argumentación, sin tener en cuenta las normas positivas que la regulan en nuestro derecho positivo.

Sin embargo es evidente que en estos casos, en los que la relación jurídico-pública es idéntica, en determinados aspectos, a la relación jurídico-privada, es más eficiente, más práctico, dar entrada a las normas de derecho privado que pasan a ser normas "integradoras" del ordenamiento tributario. Es evidente que si el derecho administrativo, del que el derecho tributario forma parte, nació como el Derecho distinto que regula distintas situaciones sociales, allí donde estas situaciones no hayan variado, es inútil regularlas de nuevo con otras normas sólo por el hecho de que, antes, estaban reguladas por una norma de derecho privado.

Casi podríamos decir que, en estas situaciones, las lagunas del ordenamiento jurídico público se llenan con una norma general que deriva del principio de seguridad jurídica: la que determina la supletoriedad general del derecho privado.

De acuerdo con este mismo principio general se puede decir que un sistema es tanto más perfecto cuantas menos lagunas deja en sus normas. Las relaciones sociales están protegidas y reguladas por un sistema de normas. Si en este sistema es necesario acudir con demasiada frecuencia más que a estas normas a los principios inspiradores podríamos decir que se trata de un sistema más que imperfecto, inútil.

A esta falta de utilidad respondería el prohibir al juez, en virtud de la autonomía del derecho público, que acudiera a este otro mundo que son las normas del Código Civil, cuando juzgara sobre una relación jurídico-tributaria. Sería haber metido demasiado el "derecho de profesores", los manuales, en el derecho vivo de las sentencias de los jueces.

Es tan fuerte este sentimiento de "efectividad" que, en la doctrina, es común al caso de los que, después de argumentar largamente sobre la autonomía del derecho público, acaban por reconocer la validez general del Código Civil como derecho supletorio.

Adviértase que no nos referimos ya a los autores que admiten, como única

forma de aplicabilidad de estas normas, el caso de reenvío por parte de una norma jurídico-pública al ordenamiento jurídico privado. Si sólo se admite que son válidas, como derecho supletorio, en los casos concretos y aislados, de reenvío, estamos ante la posición más extrema en la defensa de la autonomía del derecho público. Estos autores solo la admiten cuando no tienen más remedio, valga la expresión, cuando una norma lo dispone así concretamente. A esta posición puede referirse cuanto hasta ahora hemos dicho.

En el siguiente escalón podemos situar a un sector de la doctrina para el que la aplicación supletoria del derecho civil se refiere no tanto a las normas concretas del Código como a "los principios o conceptos generales" que se plasman en esas normas.⁵⁰ En este sentido dice Pugliese: "El derecho tributario constituye un sistema de normas autónomas en su conjunto... constituiría un grave error por parte del intérprete trasladar "sic et simpliciter" tales conceptos e institutos (los del derecho privado) al campo del derecho financiero sin antes indagar si han adquirido una diversa fisonomía dentro de éste. Por el contrario, allí donde el derecho civil se limita a formular diversos principios generales del Derecho (noción de obligación) es lógico admitir que estos principios valgan enteramente también para el derecho financiero."

Notese, sin embargo, que hace referencia a verdaderos principios generales no a las concretas normas del Código. Esta postura doctrinal se resuelve, a nuestro entender, en un tímido paso adelante con respecto a la anterior. En efecto, Pugliese sigue integrando el sistema a base de "principios generales". No hemos ganado en efectividad. Prácticamente no nos ha dicho nada nuevo. Simplemente ha reconocido la imposibilidad de aislar los dos sistemas, el valor que pueden tener las normas positivas para ayudarnos a concretar estos inciertos principios. Así mismo reconoce que en el Código se recogen las normas

que positivizan principios, conceptos e instituciones comunes a todas las ramas del Derecho. Se ha aproximado a la verdad. Después veremos que, para nosotros, la razón de la aplicación, por ejemplo, de las reglas del Código Civil a la obligación tributaria no se debe buscar en la generalidad de estos conceptos contenidos en las normas del Código sino en la generalidad de la propia ley. Generalidad que aparece ligada, es obvio, a la generalidad de las situaciones por ella reguladas.

Dando un paso adelante sobre esta postura, Vanoni, Blumenstein y Bühler,⁵¹ entre otros, han intentado basarla aplicación directa de las normas de los códigos civiles a la relación jurídico-tributaria en el instituto de la analogía.

"... Los institutos de derecho civil tienden a influir en los de derecho financiero, dice Blumenstein (y en términos muy similares se expresa Bühler),⁵² también por aplicación analógica, que se verifica cuando un instituto de derecho civil es aplicado al derecho tributario por disponerlo así una analogía de las relaciones en los dos campos (por ejemplo, las reglas fundamentales de la personalidad o de la prescripción). Las normas de derecho civil, aplicadas de esta forma, entran a formar parte del derecho tributario."

Veamos hasta qué punto es válida esta posición doctrinal. Para ello lo primero que debemos preguntarnos es qué cosa es la analogía. El mismo Vanoni⁵³ (para rebatir la tesis con las palabras de uno de sus defensores) nos da la respuesta: "... es la extensión de un precepto de ley a casos no comprendidos en él pero que tienen con las hipótesis previstas por la norma una relación de afinidad tal que las hacen comprensibles

51. E. Vanoni, "Natura" cit., pp. 272 y ss.; E. Blumenstein, "Sistema di Diritto delle Imposte", Milán, Giuffrè, 1954, p. 23; Bühler, "Lehrbuch des Steuerrechts", vol. I, Berlin, 1927, 1928, p. 106.

52. "Corresponde a la doctrina estudiar, caso por caso, si y dentro de que límites, los institutos de derecho privado pueden aplicarse analógicamente, a la relación jurídico-tributaria...", Bühler, "Lehrbuch" cit., p. 106.

53. E. Vanoni, "Natura" cit., loc. cit. V. también p. 449.

50. Pugliese, "Istituzioni di Diritto Finanziario", p. 10.

dentro de la misma razón jurídica que inspira la norma formulada".

Es ahora cuando podemos determinar hasta que punto nos puede convencer la solución adoptada por estos autores.

Tomemos un caso concreto: la obligación tributaria. Para admitir la aplicación analógica de las normas del Código Civil es evidente que tenemos antes que plantearnos el problema de si la obligación tributaria es algo diverso a la obligación de derecho privado o, por el contrario, es un instituto idéntico a ésta.⁵⁴

Si decimos que la obligación tributaria (como caso concreto de la obligación de derecho público) es algo distinto a la obligación de derecho privado, ¿donde se encuentra la "afinidad tal" que permite la aplicación analógica de las normas del Código Civil? Sobre todo si nos damos cuenta de que la analogía permite la aplicación de una norma a un caso que no estaba previsto pero que, de haber sido previsto, habría caído, según la "intención del legislador" bajo la misma regulación normativa. Si tenemos en cuenta la razón teleológica de cada ley y creemos que la obligación tributaria es "esencialmente" distinta a la obligación de derecho privado, ¿cómo podemos decir que una ley dictada para regular relaciones entre privados pueda aplicarse a relaciones de derecho público? No podríamos decir, en absoluto, que cae bajo la "misma razón jurídica" sin destruir la misma razón de ser del derecho público y su diferenciación del sistema jurídico privado dentro de un mismo ordenamiento.

Si, por el contrario, admitimos que la obligación tributaria es "esencialmente" idéntica a la obligación regulada por el Código Civil, el problema se plantea desde otra perspectiva.

Recordemos que la analogía es un procedimiento para integrar la ley en caso de laguna. Presupone un caso no regulado falto de una norma que lo discipline. Presupone la falta de una

norma que el legislador hubiera dictado en el caso de que hubiera previsto tal situación.

Nada de esto ocurre en el caso de la obligación tributaria si nos ceñimos a la premisa a que, en estos momentos, nos atenemos.

El legislador ha regulado en el Código Civil un instituto operante en todos los campos del Derecho: el de la obligación. Ha regulado después, por medio de normas de derecho tributario, algunas características accidentales de la obligación en este campo sin llegar a construir un nuevo instituto jurídico distinto al disciplinado por el Código Civil.

¿Cómo podemos entonces hablar de integración analógica de la ley en este caso? No se trata de un caso no previsto por el legislador: éste reguló en el Código la obligación como instituto operante en todos los campos del Derecho. No se trata de la falta de una norma. De laguna sólo podemos hablar, en este caso en un sentido muy relativo, como laguna de la ley tributaria. Pero aún con este alcance limitado la expresión induce a confusión. No se trata de una relación cuyas normas legales disciplinadoras están contenidas en distintos cuerpos legales.

Hablar de analogía en este caso no es más que tener demasiado presente en el momento de la aplicación práctica del Derecho, la distinción entre derecho público y derecho privado y olvidarse de la inquebrantable unidad del ordenamiento.

En ninguna de las dos hipótesis apuntadas, pues, la aplicación analógica de las normas del Código Civil se nos muestra como satisfactoria. Pero ya en los últimos razonamientos hemos aludido directamente a la solución que nosotros aceptamos.

Pero antes de referirnos a ella es necesario que lo hagamos a la posición que encuentra en el reenvío la explicación de esta aplicación de normas civiles a las relaciones jurídico-tributarias.⁵⁵

54. Véase nuestra opinión sobre este tema en nuestro trabajo "La extinción de la obligación tributaria", "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", 1969.

55. En este sentido, L. Trotabas, "Finances Publiques", Paris, Dalloz, 1964, p. 491; Piccardi, "La pluralità degli ordinamenti giuridici ed il concetto di rinvio", in "Studi in

El reenvío puede ser expreso o tácito, en el caso de que sólo se admita el primero, la posición no difiere en absoluto de la de aquellos autores que nosotros hemos llamado autonomistas a ultranza: los que defienden una casi absoluta incomunicabilidad, a nivel de ley escrita, entre los dos sistemas, públicos y privado. A ellos ya nos hemos referido con suficiente extensión. Interesa ahora examinar la postura de aquellos que admiten las dos formas de reenvío.

“Quand les règles du droit privé, dice Trotabas,⁵⁶ sont appliquées au droit fiscal, c'est, comme en droit administratif, non pas nécessairement, mais par suite d'un renvoi, exprès ou tacite, de la loi fiscale à la loi civile...”

De acuerdo con el pensamiento de estos autores podemos mantener, en torno al concepto de reenvío tácito lo siguiente: el derecho civil regula instituciones, determina conceptos y nociones jurídicas que son operantes en todos los campos. Dicho de otra forma, que se refieren a situaciones jurídicas que, siendo esencialmente idénticas, son contempladas por diversas ramas del Derecho. El derecho público se refiere a ellas para regular algunas características accidentales que tales situaciones presentan cuando se refieren a determinados sujetos o atañen a determinados intereses.

Pués bien, siempre que podamos determinar esa identidad sustancial de la situación jurídica regulada por la ley financiera con la situación regulada por las normas del Código Civil, si encontramos en la ley tributaria una laguna, podemos también defender la existencia en ella de un reenvío tácito a la regulación contenida en el Código Civil.

Pero una vez llegados a este punto es lógico que nos detengamos a pensar

Onore di Santi Romano”. También, en algunos pasajes de sus obras, se expresan en este sentido, Bühler, “Lehrbuch” cit., p. 106; Laubadère, “Traité Élémentaire de Droit Administratif”, L.G.D.J., pp. 32-34; G. Fonrouge, “Derecho” cit., vol. 1/53; Tesoro, “Principi di Diritto Tributario”, Macri, Bari, 1938, pp. 10 y ss.; D. Jarach, “La autonomía del derecho fiscal y la teoría de las finanzas”, “Revista de Economía”, Montevideo, 1947, p. 7.

56. L. Trotabas, “Finances” cit., p. 491

cual es la diferencia real, “práctica”, que separa a esta solución de la de aquellos autores que defienden la supletoriedad general del derecho civil con relación a las normas de derecho público y, más en concreto, del derecho financiero. Es evidente que en los casos en que éste regula situaciones nuevas, completamente distintas de las contempladas por el Código, las normas contenidas en éste no pueden ayudarnos a integrar la ley tributaria. Por el contrario, cuando las situaciones sean idénticas sustancialmente en derecho tributario y en derecho civil la apelación al Código como cuerpo supletorio aparece clara tanto si nos basamos en su valor general de Derecho supletorio como en el “reenvío” tácito.

En realidad la posición del sector doctrinal que defiende la analogía o el reenvío tácito como razón de esta aplicación de las normas del Código Civil a las relaciones jurídico-públicas viene a resumirse, en definitiva, en una declaración de supletoriedad general de este cuerpo legal con relación al derecho tributario.

Es más, a nuestro entender, no sucede aquí, como sostuvo Piccardi,⁵⁷ que la norma de derecho civil se transforma, por efecto del reenvío o de la aplicación supletoria, en una norma de derecho público. Lo que ocurre es, simplemente, que una relación jurídica puede estar reglada por normas que están contenidas en diversos cuerpos legales.

Así, por ejemplo, la obligación jurídico-tributaria puede estar regulada, casi me atrevería a decir fundamentalmente, por las normas del Código Civil que disciplinan, de una manera general, las relaciones obligatorias. Las especialidades, las características accidentales que presenta en su nacimiento, vida y extinción están determinadas por las leyes tributarias. Ambos ordenamientos los regulan y disciplinan y así aparece la relación obligatoria mencionada como perfectamente disciplinada dentro del entero sistema legislativo, dentro de un Derecho único, sin compartimentos

57. Piccardi, “La pluralità...” cit., loc. cit.

estancos, como la misma vida social que regula.

Es evidente que la integración perfecta de ambos tipos de normas, las contenidas en la ley tributaria y las contenidas en los cuerpos de leyes civiles, son difíciles, muchas veces, de refundirse en una disciplina unitaria. Esto se hace patente si tenemos en cuenta los distintos principios ordenadores a que ambos sistemas pueden responder. Pero esto no es un obstáculo insalvable. Es evidente que cuando tratemos de determinar la disciplina concreta a la que se halla sometida, las normas del Código Civil deben aparecer a nuestros ojos iluminadas por un nuevo espíritu, respondiendo a los fines que la entera disciplina de la relación persigue. Nuevo espíritu, nuevos principios que aparecen plasmados en las normas que contienen la ley tributaria. Estas se dictaron respondiendo a unas necesidades concretas, a unos fines determinados. Necesidades y fines que deben aparecer "colgados", utilizando la expresiva dicción de Castro, plasmados en las normas positivas de la ley tributaria. Cuando se trata de integrar las normas jurídico-tributarias en la disciplina general de la relación obligatoria no se trata solo de integrar unos párrafos escritos, se trata de fijar la entera disciplina de la relación. Entera disciplina que, como en todos los casos, aparece animada por un "espíritu", una "intención" del legislador. Cuando el intérprete se halle ante estas normas debe ser consciente de que son las normas jurídico-tributarias las que reflejan y plasman esta "intención" que tiene con un nuevo espíritu la entera disciplina de la relación.

En este punto debemos pararnos un momento y preguntarnos las razones de esta posición, en cierto modo "privilegiada" del Código Civil respecto a las leyes tributarias que justifica la aplicación de sus normas a las situaciones reguladas por ella.

La razón de la aplicación directa de las normas del Código Civil a la relación jurídico-tributaria reside, a nuestro entender y según cuanto llevamos expuesto, más que en la generalidad de los

institutos que disciplina, en la generalidad de la misma ley. El Código ha regulado en sus normas una serie de figuras que son aplicables a todos los campos del Derecho y sus normas son aplicables, salvo una ley posterior que las derogue, siempre y cuando, es evidente, la vida social origine una de estas relaciones.

Se trata, en fin, de aquello que, con una maravillosa precisión, había dicho Laubadère,⁵⁸ después de haber hecho una brillante defensa de la autonomía del derecho administrativo: "Naturellement si le législateur a entendu édicter une règle de portée et de valeur générales, celle-ci s'impose au juge administratif même si elle est contenue dans un texte de "droit privé", comme, par exemple, le Code Civil."

Todavía debemos preguntarnos porqué estas reglas de aplicación general están contenidas en un código de derecho privado. Las razones históricas fundamentales a las que obedece este fenómeno constituyen un lugar común en todos los tratados y no es necesario insistir sobre ellos. "Perfeccionamiento y elaboración (la del derecho privado) que, como dice Ballbé,⁵⁹ han llevado a los Códigos de derecho privado normas e instituciones que, más que pertenecer a una sistemática del derecho privado común pertenecen a una teoría general del Derecho, teoría común en ciertos aspectos al derecho privado y al derecho público. Para evitar una duplicidad del ordenamiento, habida cuenta de que dichas normas pertenecen a una teoría general del Derecho, la legislación administrativa, en vez de volverlas a regular, se remiten al ordenamiento en que se contienen. Ese ordenamiento, por razones históricas, más que por razones técnicas de los ordenamientos, es el Código Civil."⁶⁰

58. Laubadère, "Traité" cit., p. 33.

59. Ballbé, voz "Derecho administrativo", en "Enciclopedia Jurídica Seix", 1949, p. 79; en el mismo sentido, por todos, Barbero, "Sistema del Diritto Privato Italiano", UTET, Torino, 1962, p. 52.

60. El párrafo que se transcribe refleja perfectamente el proceso histórico al que se debe, fundamentalmente, la posición privilegiada del Código aunque no estemos de acuerdo

El Código Civil, pues, ha regulado en sus normas institutos comunes a todas las ramas del Derecho en una época en que, para muchas de estas, su construcción positiva y científica todavía no había comenzado. Responda o no a una razón "esencial", lo que es cierto es que el derecho civil, más concretamente, el Código, es todavía hoy, la base de nuestro sistema jurídico-positivo. En él se contienen los esquemas fundamentales de los institutos jurídicos más generales.

Por otro lado esta supremacía del derecho civil no responde solamente a razones puramente históricas. En una línea de lógica muy simple encontramos primero el derecho del "cives" y, después, las normas que se refieren a los entes públicos, creaciones instrumentales de la comunidad. Al mismo tiempo que la comunidad se organiza y el Estado crece, se desarrolla también el derecho público, pero estas normas sólo regulan las situaciones nuevas a que da lugar este fenómeno y las especialidades de las relaciones reguladas por el derecho privado a que dan lugar la intervención en ellas del ente público. Se trata, en cierto sentido de lo que decía Hauriou⁶¹ cuando hablaba de las relaciones entre derecho privado y derecho público: "Son las que existen entre una regla y su excepción."

Ahora bien, la aplicación de las normas del Código Civil a una relación jurídico-tributaria no puede hacerse sin realizar antes un detenido y profundo examen de la situación real cuya disciplina se quiere determinar. Y esto, como es obvio, para evitar la aplicación de unas normas a una situación para lo que no fueron dictadas. Es en estos casos en los que una norma de derecho financiero que reenvíe a una específica normativa privada puede ser una valiosa ayuda para el intérprete. Pero entendámonos, el reenvío en estos casos no constituye la razón última de la aplicación en estas normas sino, tan sólo una

eficaz ayuda al intérprete que pretende determinar, en un caso concreto como está regulada esta relación.

"Corresponde a la doctrina, dice Bühler,⁶² estudiar, caso por caso, si en verdad no resulta del entero sistema legal la voluntad de construir un instituto particular, que tenga en cuentas las particulares exigencias a la imposición" "muchas veces se ha realizado", advierte Alessi⁶³ en este mismo sentido, "por parte de la doctrina una apresurada aplicación de normas del derecho privado a la materia administrativa con la pretendida justificación de que se trataba de principios de la teoría general del Derecho".

Las anteriores observaciones no son, en absoluto vanas, pero, en los momentos que el derecho financiero está viviendo, quizás conviniera hacer advertencias de signo contrario.

Los escritos financieros, influidos en parte por una tendencia universal que en estos momentos está llegando a su declive, están plagados de referencias a institutos y figuras "tributarias" distintas a las figuras "paralelas" del derecho civil.

Todos hemos leído alguna vez que la capacidad tributaria, la sucesión tributaria, la obligación tributaria, la responsabilidad tributaria, etc., son institutos distintos de la capacidad, sucesión, obligación y responsabilidad civil.

Conviene pues que llamemos la atención de los especialistas y afirmemos que, antes de hacer estas peligrosas aseveraciones, que inducen a no menos peligrosos confusionismos, tanto en el legislador como en todo jurista en general, es conveniente, necesario, realizar un detenido y profundo análisis de cada una de estas instituciones para fijar hasta que punto el adjetivo tributario desborda sus propios límites de influencia y significa en realidad que ha nacido un nuevo instituto jurídico distinto al que alude el sustantivo.

En el campo del derecho tributario material o sustantivo un análisis como

con el sentido que en él se le da a la "remisión" como vínculo de unión de los dos sistemas.

61. M. Hauriou, "Principes de Droit Public", 1916, p. 405.

62. O. Bühler, "Lehrbuch" cit., p. 106.

63. R. Alessi, "Sistema" cit., p. 14.

este se nos muestra particularmente fecundo. Siempre ha habido algún autor que ha defendido la existencia de una "prescripción tributaria" asimismo distinta de la civil. Casi podríamos decir que el problema atañe a la mayoría de los institutos jurídicos que entran en el campo del derecho tributario material. En nuestro parecer, sin embargo pocas veces el derecho tributario material regula un instituto nuevo. La mayoría de las veces lo único que hace es regular determinadas particularidades accidentales que se dan en el seno de estas figuras jurídicas cuando se refieren a una relación jurídico-tributaria.

Conviene en este punto señalar que, en estos casos, la normativa fundamental en ellos está contenida frecuentemente en el Código Civil o en las leyes fundamentales del derecho administrativo y que un análisis de estos institutos y de sus particularidades tributarias no pueden partir más que de un examen de lo que las normas civiles administrativas han dicho en torno a ellas.

Un punto de partida distinto, una línea de "búsqueda del derecho" aplicable, una forma de entender la integración del derecho financiero en el ordenamiento, una forma de interpretar las normas, distintas, que lleven el estudio sobre la base de la "autonomía" de estas figuras tributarias con respecto a las civiles o administrativas no puede conducir más que, en el mejor de los casos, a una duplicación inútil de esfuerzos y, en casi todos a un confusio-nismo total que rompa, con fuertes consecuencias, la unidad de todo el sistema normativo a base de pequeños compartimentos estancos cultivados, como "antieconómicos" minifundios, por especialistas limitados que, ignorando lo que ocurre en todo el sistema construyen pequeños edificios que no podrán nunca entrar en la armonía del conjunto.

Es necesario tener en cuenta que la autonomía del derecho financiero no se basa en absoluto en la existencia de estos institutos autónomos. Cuando se habla de autonomía, como señaló acertadamente Berliri,⁶⁴ "no se puede hablar

de autonomía jurídica sino sólo de autonomía didáctica y científica, justificada por la oportunidad de circunscribir el estudio de un grupo de normas que presentan una particular homogeneidad, ya sea con relación a un objeto ya sea con relación a algunos principios fundamentales en los que están inspiradas".

d) **Conclusión.** El art. 16 del Código Civil español y el art. 9. 2 de la Ley General Tributaria

La solución acogida por nosotros respecto a la posición del Código Civil con relación a las leyes tributarias ha tenido siempre, en nuestro ordenamiento positivo una base segura en el art. 16 del citado cuerpo legal. El Código Civil, ha dicho Castro,⁶⁵ ha heredado la situación que tuvieron las Partidas y la Novísima Recopilación (y todavía antes el "Corpus Iuris") como centro del derecho común.

Este valor se revela en varias consecuencias prácticas:

a) El art. 16 del Código Civil. Este precepto dispone que en las materias que se rijan por leyes especiales, la deficiencia de éstas se suplirá por las disposiciones de este Código. Concede al Código Civil el significado de "ius comune" que había conservado el derecho civil respecto a todo el ordenamiento jurídico. Eficacia que se revela ante todo en ser derecho supletorio general tanto de las normas de derecho privado como de las normas de derecho público, se refieran o no expresamente al Código sean anteriores o posteriores a él".

Creemos sin embargo que, el hablar de aplicación supletoria del Código con respecto al derecho financiero, y, en general, al derecho administrativo, debemos prescindir en parte de la dialéctica derecho común — derecho especial. Y esto porque creemos que, en realidad, carece de sentido predicar "en bloque" del derecho civil su carácter de derecho común con respecto al derecho administrativo.

Pongamos un ejemplo: las normas (de la LGT) que regulan la prescripción de créditos tributarios.

64. A. Berliri, "Corso Istituzionale di Diritto Tributario", Giuffrè, Milán, 1965.

65. F. de Castro y Bravo, "Derecho" cit., pp. 308 y ss.

Es evidente que estas normas se aplican preferentemente y sólo a los créditos de esta naturaleza. Es evidente que las lagunas que en esta disciplina encontramos se suple con las normas del Código Civil que regulan la prescripción. Es asimismo claro que el Código Civil contiene normas relativas a la prescripción que solo son aplicables a determinadas relaciones entre particulares.

¿Qué se pone de relieve con estas consideraciones?

a) Que las normas comunes o generales relativas a la prescripción están contenidas en el Código Civil.

b) Que las normas especiales que se refieren a determinadas relaciones y que sólo a ellas pueden aplicarse pueden estar contenidas en el Código o en otros cuerpos legales.

c) Que, como es lógico, cuando están contenidas en el Código no se plantean problemas al integrarlas con el resto de la disciplina puesto que están contenidas en un mismo cuerpo legal, respondiendo a unos mismos principios.

d) Por el contrario, cuando las normas especiales están contenidas en otro cuerpo legal, por ejemplo la LGT, su integración con las normas del Código puede ofrecer dificultades puesto que la LGT responde, en parte, a nuevos principios contrarios, muchas veces, a los que inspiraron el Código Civil. Pero ya hemos dicho que esta distinta inspiración no puede ser un obstáculo insalvable a la hora de intentar determinar la disciplina unitaria a la que, indefectiblemente, somete nuestro derecho una institución.

A nuestro entender es necesario prescindir, en este punto, de la dialéctica derecho común — derecho especial para hablar de normas que son aplicables a una categoría general de situaciones jurídicas y normas que sólo son aplicables a determinadas situaciones, independientemente de la rama del Derecho a la que pertenezcan o del cuerpo legal en que estén insertadas.

Así, me parece claro que las normas del derecho administrativo que se refieren al acto administrativo constituyen

el derecho común de esta figura jurídica, como las normas de derecho tributario que regulan la base imponible son el Derecho único "común" a aplicar en esta materia (las normas de la LGT relativas a la base imponible son derecho "común" aplicables, claro está, a todas las posteriores especificaciones de esta figura que en esta rama del Derecho se lleven a cabo).

En cambio las normas de la LGT que se refieren al acto de liquidación tienen como derecho general y común las normas administrativas que se refieren a los actos administrativos en general y las normas que se refieren a la prescripción de un crédito tributario tienen como derecho último "común" las normas del Código Civil que disciplinan esta institución.

Sobre esto, creemos que el art. 9, 2 de la LGT representa, en nuestra materia, la consagración positiva de la tesis que defendemos. El citado artículo dispone, en efecto, que "tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común".

Algún autor⁶⁶ se ha preguntado que exacto sentido puede tener la expresión "preceptos del derecho común". Particularmente entendemos que la redacción del citado art. 9, 2 LGT se ciñe perfectamente a la posición que hasta ahora hemos mantenido.

Las expresiones "disposiciones generales del derecho administrativo" y "preceptos del derecho común" son, a mi parecer, en cierto modo redundantes, pero su diferenciación tiene un indudable valor.

En ambos casos creo que se alude a normas concretas no a cuerpos legales, ni mucho menos, a principios generales.

Por disposiciones generales del derecho administrativo yo entiendo aquellas normas que son de aplicación general dentro del ordenamiento. No es una tautología. El carácter general de una norma no creo, según dije anteriormente,

66. V. J. García Añoveros, "Las fuentes del derecho en la Ley General Tributaria", en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", junio, 1964, p. 324.

que pueda predicarse en absoluto diciéndose que tal norma es general y tal otra no lo es.

El carácter "general" o de "derecho común" no debe predicarse en sentido absoluto de una norma o de un ordenamiento (el civil, el administrativo, etc.). Tales expresiones adquieren su justo y "relativo" significado cuando se predicen de una norma o de un ordenamiento como parte de un sistema jurídico unitario. Una norma tiene el carácter de "general" o "común" cuando regula una situación jurídica susceptible, en el mismo sistema, de diversas especificaciones. Especificaciones que pueden estar reguladas por normas especiales. Pero estas normas especiales pueden ser a su vez normas generales con respecto a posteriores especificaciones de la situación que regulan.

Así, insistiendo de nuevo sobre este punto que nos parece de capital importancia, el derecho común, las normas generales que regulan la obligación están contenidas en el Código Civil. El derecho común, las normas generales de los actos administrativos están en los cuerpos generales de esta rama del Derecho. Obligación tributaria y acto de liquidación regulados por normas tributarias especiales, tienen su derecho común, respectivamente, en el civil y el administrativo. En cambio el "parámetro", figura propia del derecho tributario, no especificación de ninguna figura jurídica general, tiene sus normas especiales reguladoras en la propia LGT aplicables, claro está, a todas las posteriores especificaciones de esta figura que en esta rama del Derecho se lleven a cabo.

Con la expresión "preceptos del derecho común" se hace alusión a estas mismas normas de aplicación general que están "fuera" del ordenamiento administrativo.

La diferenciación indica por una parte el encuadramiento sistemático del derecho tributario dentro del derecho administrativo, que debe ser aplicado en primer lugar según la redacción del artículo. Pero indica al propio tiempo, que las normas generales del derecho administrativo pueden no contener la solución y pueden en algunos casos inte-

grarse con las normas de aplicación general del derecho común.

El esquema aparece perfectamente claro a los ojos del intérprete. Primero ha de acudir a la legislación tributaria, después, a las normas de aplicación general del derecho administrativo, luego a las normas de aplicación general en todo el ordenamiento. Sólo después es lícito acudir a los principios generales del Derecho. Es claro que, según sostuvimos antes, este acudir a los principios generales puede hacerse necesario en un momento anterior, sin recorrer el camino al que ahora hemos aludido. Si se trata de normas que se refieren a la base liquidable, por ejemplo, es evidente que el intérprete cuenta única y exclusivamente con las normas del derecho tributario para resolver los problemas planteados y que, en caso de lagunas, el recurso a los principios generales es inmediato.

Hemos dejado para el final el análisis de la expresión "derecho común". ¿A que alude la LGT con ella?

A nuestro entender la expresión es muy correcta. Creo que es posible que la ley no aluda expresamente al derecho civil. Según cuanto llevamos dicho el derecho común puede ser el derecho civil y, concretamente, el Código lo será muchas veces. Pero el derecho común puede serlo también el derecho procesal o el derecho penal. Y serán en muchas ocasiones sus normas, o a las de otras ramas del Derecho, a las que haya que acudir para integrar las lagunas del ordenamiento financiero.

En este sentido son reveladoras las palabras de Berliri: "Si al derecho tributario puede reconocerse una autonomía científica y didáctica, y si desde el punto de vista sistemático se le considera una rama del derecho administrativo, en la búsqueda de la analogía y de los principios generales es necesario proceder con cautela en cuanto que, a menudo, presenta mayor analogía con el derecho procesal o con el penal o con el civil que con el derecho administrativo."⁶⁷

67. A. Berliri, "Corso Istituzionale" c.t., p. 6.

Pues bien, si admitimos como válido lo hasta aquí dicho la conclusión que se desprende es clara y responde a los interrogantes planteados en epígrafes anteriores.

El derecho financiero no es un conjunto de normas aisladas, sino un conjunto de normas que se "fundan" a un mismo nivel, en un mismo plano con la totalidad del ordenamiento.

Nuestro "derecho buscado" no puede ser más que el ordenamiento en su totalidad. Es cierto que al intentar explicar como este ordenamiento regula una relación jurídico-financiera debemos en principio acudir a las normas contenidas en las disposiciones que tengan este carácter. Pero siempre teniendo en cuenta que la disciplina de esta relación "puede" estar contenida en los más diversos cuerpos legales.

Ahora bien, si una relación jurídico-financiera puede estar regulada, en el

mismo plano, por normas contenidas en la LGT o en el Código Civil o en la Ley de Sociedades Anónimas, o en la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, si su disciplina normativa puede estar contenida en esta variada gama de cuerpos legales, entonces resulta evidente que todas estas normas, que todo el ordenamiento debe responder a unos mismos métodos en su elaboración, aplicación y estudio.

La unidad del ordenamiento se nos muestra, así, como una idea ciertamente "operativa". Nos sirve para afirmar que de ella se desprende un único camino en la construcción de la ciencia jurídica; rechazando muchas pretendidas "peculiaridades" jurídico-financieras. Nos enseña el camino en la búsqueda del Derecho. Determina como debemos interpretar esta disciplina "integrada" para su recta aplicación. Nos señala, en definitiva un método de trabajo.

REVISTA DOS TRIBUNAIS

O MAIOR REPERTÓRIO DE JURISPRUDÊNCIA DO PAÍS

Publicação oficial dos Tribunais de Justiça, Alçada Civil e Alçada Criminal de São Paulo; de Justiça do Paraná, Mato Grosso, Rio de Janeiro, Espírito Santo, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Bahia, Minas Gerais, Guanabara, e Alçada de Minas Gerais, Guanabara, Paraná, Rio Grande do Sul e Rio de Janeiro.