

V A R I A

Hacienda y Derecho, por don Fernando Sáinz de Bujanda, Catedrático de Hacienda pública en la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1962. I y II volúmenes de 505 y 510 páginas, respectivamente.

En los dos volúmenes de la obra se agrupan estudios diversos, pero ofreciendo una fuerte conexión que responde a la inquietud que no oculta el autor, cuando en el prólogo del segundo volumen nos dice: «Ni la institución de la propiedad, ni la del contrato, ni la empresa mercantil, ni las garantías jurídicas del administrado, ni siquiera los fundamentos constitucionales del Estado, pueden asentarse sobre bases claramente definidas, de alguna solidez, si la Hacienda pública no está penetrada del mismo sentido jurídico que anime a todas esas zonas de la vida pública y privada.» Y momentos antes dijo: «Una consideración retrospectiva del título de esta obra y de los temas examinados, me ha hecho ver que la expresión «Hacienda y Derecho», más que para designar un libro, sirve para definir una preocupación y un afán.»

El primer volumen es la reimpresión del editado en 1955. totalmente agotado. Entonces, en «Revista de Derecho Financiero y de Hacienda pública» (1) publicamos una amplia nota biblio-

(1) Tomo del año 1955, pág. 365.

gráfica pretendiendo destacar el interés que prestaba el capítulo VI. En la recensión de ese primer volumen publicada en las columnas de esta REVISTA (2) también se destaca la importancia del capítulo citado, en donde se exponen los sistemas tributarios contemporáneos.

El volumen segundo se compone de dos partes. En la primera se estudian materias sobre «Derecho financiero y Derecho tributario» en siete capítulos que respectivamente se titulan: «En torno a la naturaleza de la actividad financiera»; «Derecho financiero y política fiscal»; «La autonomía del Derecho financiero»; «El Derecho, instrumento de política económica»; «La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición»; «Naturaleza de la infracción tributaria» y «Un arquetipo de Derecho tributario». La segunda parte la integran tres capítulos, a saber: «Estructura jurídica del sistema tributario»; «Impuestos directos e impuestos indirectos» y «Sujetos activos y responsables en el impuesto del Timbre sobre documentos». Por último, lleva un Apéndice que lo constituye el diálogo con un periodista sobre «Principios y métodos de elaboración de la legislación tributaria en España».

Todos los estudios son a cual más interesantes. A veces, algunos de los problemas que plantean, dan la impresión de que hierren y mortifican a la sensibilidad jurídica y a la formación científica del autor, demostrando que la preocupación y el afán, de que nos habla, no es un simple decir, sino una pura realidad.

Quizá, uno de esos problemas, lo centra en su estudio: «Derecho, instrumento de política económica», en donde desarrolla la «Nueva defensa del principio de legalidad», al que después se refiere en otras ocasiones, incluso en el diálogo con un periodista, recogido en el Apéndice final, en donde dice:

«La aplicación estricta del principio tropieza, naturalmente, con obstáculos. Un principio de esta naturaleza sólo gana efectividad si ésta es apetecida por la Administración y los contribuyentes. La Administración, por ejemplo, tendría que esforzarse: 1.º Por redactar siempre proyectos de ley, debidamente articulados en materia tributaria, sometiéndolos con la necesaria holgura

(2) Por JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ, en el tomo del año 1956, pág. 283.

de tiempo, al estudio y aprobación de las Cortes. 2.º Por eliminar de los preceptos reglamentarios normas que alteren, bajo la apariencia de una interpretación, los elementos constitutivos de los tributos; y 3.º Por reducir a lo estrictamente indispensable la actuación de los Jurados y, en general, de aquellos órganos cuyas resoluciones cierran el paso del contribuyente a la vida contencioso administrativa.»

Nuestro Tribunal Supremo en sentencia de 26 de octubre de 1961, dictada por la Sala Tercera, al recoger los Considerandos de la resolución del Tribunal inferior, cita a la *práctica de la legislación delegada*, que en nuestra patria se ha utilizado, según se dice, por razones técnicas, en dos supuestos distintos: las leyes de Bases y las autorizaciones al Gobierno para realizar refundiciones legales; pero no cabe la menor duda que cualquiera que sean las teorías y soluciones que puedan adoptarse para que en un supuesto de colisión quede a salvo el orden jerárquico, esas autorizaciones, por lo menos, debilitan la función del legislador y ofrecen la problemática que plantea el acierto en el desarrollo de las bases o en la refundición del texto.

Más grave, en nuestro entender, es la alteración que se produce con la «apariencia de una interpretación»—como dice Sáinz de Bujanda—; y de suma gravedad, decimos nosotros, cuando esa interpretación es a favor del contribuyente, aunque parezca mentira. Cuando la interpretación es en contra suya, siempre puede defenderse; pero si es a favor, el deber de jerarquía y subordinación obliga al órgano gestor—verdadero ejecutor de la Ley—a actuar en forma distinta a como actuó anteriormente, con lo cual, además de quebrar el principio de legalidad, quiebra también el de igualdad tributaria.

En la obra de Sáinz de Bujanda constituye una novedad los cuadros sinópticos que ofrece clasificando los tributos. Después de una clasificación objetiva, distingue los impuestos directos de los indirectos; los reales de los personales; analiza los encuadrados en la Ley del Timbre y, por último, clasifica las tasas.

Claro está, que de acuerdo con su conferencia en la Asociación Española de Derecho Financiero sobre «Impuestos directos e impuestos indirectos» que, como hemos dicho publica en el segundo

volumen de su obra, al Impuesto de Derechos reales lo incluye entre los impuestos directos.

Sabido es que según uno de los criterios la diferenciación entre ambas clases de impuestos radica en que los directos recaen sobre manifestaciones inmediatas de la riqueza, en cambio los indirectos actúan sobre manifestaciones mediatas. Desde otros ángulos, el concepto es análogo a los que suponen los impuestos tarifados y presupuestados, o periódicos y no periódicos. Sáinz de Bujanda nos dice: «Lo que acontece es, en opinión de los cultivadores de la Economía Financiera, que ciertos objetos tributarios constituyen una *manifestación directa de la capacidad contributiva* (el patrimonio y la renta obtenida), en tanto que otros representan una *manifestación indirecta* de dicha capacidad (la circulación de la riqueza y la renta gastada).»

Pero hay otro criterio diferenciador de esas dos clases de tributos que le sirve de base a Sáinz de Bujanda para exponer su teoría; ese criterio acepta la clasificación a base de que los impuestos sean o no susceptibles de traslación. «Para Wagner—nos dice el autor—impuesto directo es aquel que el legislador concibe de tal modo que ha de ser soportado definitivamente no por quien primeramente lo paga (a quien llama contribuyente *de iure*), sino por otra persona (el llamado contribuyente *de facto*) a quien el primer pagador trasladará la carga del impuesto.» Y para Sáinz de Bujanda el contribuyente *de facto* es una figura que no existe para el Derecho. Para el Derecho tributario sólo es contribuyente quien paga *de iure* aunque lo sea de segundo o tercer grado. Y aquí es en donde está la clave para la distinción.

«Considero, en efecto—nos dice—que puede hablarse lógicamente—con lógica jurídica, se entiende—de impuestos directos, cuando el método seguido por la norma jurídico-tributaria consiste en establecer la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona sin conceder a ésta facultades legales para resarcirse, a cargo de otra persona, que no forme parte del círculo de personas obligadas en la relación jurídico-tributaria, de la suma pagada al ente público acreedor. Entiendo, por el contrario, que son impuestos indirectos aquellos en los que la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del im-

puesto para obtener de otra persona que no forme parte del círculo de obligados de la relación jurídico-tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor». Es decir, para Sáinz de Bujanda se encuentran fuera de la relación jurídico tributaria todas aquellas personas que, aun estando obligadas a pagar, están incomunicadas jurídicamente con el ente público, sujeto activo de la imposición.

Claro está, que el autor argumenta desde un punto de vista estrictamente jurídico, porque también desde un punto de vista estrictamente económico son posibles otras dos clases de tributos, a saber: aquellos que no son susceptibles de traslación; y aquellos otros en los que ni dentro ni fuera de la relación jurídico tributaria está facultado legalmente el sujeto pasivo para resarcirse, pero sin embargo pueden ser objeto de repercusión. Con lo cual queremos decir que dentro del concepto de «traslación del tributo» se podrá hablar del «derecho a recargar»; del «derecho a retener» y del «derecho a repetir», pero nunca del «derecho a repercutir». La «repercusión» es un fenómeno puramente económico y humano que sólo logra el que puede.

Estudio brillante lo constituye el capítulo VIII sobre «Estructura jurídica del Sistema Tributario», publicado en un número especial de sinópticos a que anteriormente hemos aludido, después de estudiar el sistema tributario español.

Cuando en las páginas de la «Revista de Derecho Financiero» dimos cuenta del primer volumen de la obra del señor Sáinz de Bujanda, decíamos: «Hacienda y Derecho, no hay que dudarlo, es obra que enseña, ilustra, alecciona...» Y lo volvemos a repetir.

F. BAS Y RIVAS.