

**LA ENSEÑANZA DEL DERECHO TRIBUTARIO**  
*Texto de la ponencia presentada por el autor en los  
actos conmemorativos del 70 Aniversario de la Revista -  
"Diritto Tributario", Génova, julio 1999*

*Eusebio González García \**

**1. INTRODUCCIÓN**

Método de investigación, método de interpretación y método de enseñanza del Derecho, en el pensamiento de quien esto escribe, son otros tantos medios o modos de aproximarse al conocimiento, aplicación y explicación del Derecho, que por la propia naturaleza de las cosas deben responder a una misma y única concepción del Derecho, en nuestro caso, del Derecho Tributario. De aquí que al hablar de la enseñanza del Derecho Tributario, no pueda prescindirse, en nuestra opinión, de la ubicación de nuestra disciplina en el marco del ordenamiento jurídico general ni sea posible marginar los problemas atinentes a la aplicación del Derecho (interpretación de las normas y calificación de los hechos), porque todas estas operaciones son la consecuencia lógica de una finalidad, la adecuación del ordenamiento tributario a los principios de legalidad y de justicia, y deben presentarse de forma ordenada y coherente, que es lo que denominamos "sistema tributario".

En realidad, todo el problema del método en esta disciplina se basa en aquella aptitud metodológica que proclama la necesidad de fórmulas jurídicas cuando se trata de penetrar en el conocimiento del

---

\* Catedrático de Derecho Tributario - Universidad de Salamanca, España. CoDirector del Doctorado en Derecho Tributario, Red Alfa - Sede Universidad de La Sabana. Miembro honorario del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

fenómeno jurídico. Sería suficiente considerar, siquiera fuera brevemente, el desarrollo histórico del pensamiento jurídico-tributario a través, por ejemplo, de las obras destinadas a este propósito por Vanoni, Berliri y D'Amati, para llegar por distintos caminos a la misma conclusión. Pero antes no estará de más hacer algunas precisiones de índole general.

## 2. EL MÉTODO DEL DERECHO TRIBUTARIO

A partir de las conocidas obras sobre el tema de Amatucci, Berliri, Ingrosso, Romanelli - Grimaldi o Trimeloni, conviene advertir que se parte de la idea de que el Derecho Tributario, como cualquier otra rama del tronco jurídico, es una disciplina intersubjetiva y formal. Lo que la distingue tanto de la política como la ética y de la economía.

En segundo lugar, es necesario destacar que la labor del jurista no es la de legislar - esta es la función del Parlamento -, la misión del jurista consiste en ofrecer los instrumentos técnicos más idóneos para realizar los propósitos del legislador, y una vez emanada la norma valorar críticamente el resultado obtenido, pero sin pretender sustituir al juez, ni mucho menos al legislador.

Ahora bien, para disponer de una técnica jurídica adecuada en cada rama del Derecho, es preciso estar en posesión de unos esquemas generales sobre el conjunto de normas o relaciones objeto de estudio, esquemas a los que sólo se llega después de haber procedido a separar esas normas o relaciones del resto de ellas normas jurídicas y hacerlas objeto de una consideración independiente. De este modo, a través de un método propio que con el tiempo se va perfeccionando y cualifica específicamente a la rama del Derecho en cuyo proceso de elaboración interviene, pueden llegarse a destacar las afinidades y diferencias que median entre los conceptos, lo que permite organizarlos en un sistema común y dar con aquellos principios generales, de los que cada una de las relaciones o normas en cuestión constituye una aplicación o una excepción. Es lo que en el campo del Derecho Tributario, a nivel de principios interpretativos, ha sucedido con los criterios "in dubio pro Fisco", "in dubio contra Fisco" o con "la interpretación del significado económico de las normas", y a nivel estruc-

tural, con la conocida polémica sobre el carácter más o menos dogmático de la relación jurídica tributaria de contenido complejo (Hensel, A.D. Giannini, Pugliese, Jarach), su crisis (Allorio, Berñoro) y posterior sustitución por nuevos esquemas procedimentales donde insertar las situaciones jurídicas subjetivas de poder y deber (Maffezzoni, Micheli, Fantozzi, Fedele).

La construcción científica del Derecho Tributario es claro que no podía escapar al esquema de comportamiento expuesto. Pero cuando se habla de elaborar un sistema, esto es, de acometer ese trabajo de lógica dirigido a la exposición ordenada de los conceptos y de las normas que integran un determinado sector del Derecho positivo, no debe perderse de vista que esa rama jurídica, en trance de proclamar su existencia, carece de los instrumentos técnicos necesarios para presentarse en situación de mayoría de edad ante los demás componentes de la sociedad jurídica. De modo que en sus primeros pasos no solo habrá de superar las dificultades inherentes a todo proceso de emancipación, sino que se encontrará además desprovista de aquellas técnicas, de aquellos instrumentos metodológicos que mejor podían probar lo justificado de su intento: los instrumentos serán prestados, el ambiente polémico, los nuevos estudiosos difícilmente podrán desasirse del lastre que representa su antigua pertenencia a otra familia... En una palabra, que se necesitará tiempo para que la nueva disciplina jurídica pueda ofrecer ese conjunto ordenado de los conceptos y relaciones que constituyen su objeto de estudio, y que inopinadamente se le pide desde el momento mismo que manifiesta su afán de autonomía.

39

Los ejemplos alemán, respecto al Derecho Administrativo, francés, respecto al Derecho Civil y latinoamericano, respecto a la Ciencia de la Hacienda, prueban mejor que cualesquiera otras palabras cuanto acabamos de decir. Aunque es evidente que el peso de esa influencia, juzgando por sus efectos, se deja sentir de muy diversa manera cuando el objeto influenciado, en nuestro caso del Derecho Tributario, pertenece indudablemente al tronco del Derecho Público.

Las exigencias para la elaboración de una ciencia jurídica perteneciente al tronco del Derecho Público, y en particular del Derecho

Tributario, pueden reconducirse a tres: 1º. proceder a separar las normas e instituciones tributarias del conjunto de la legislación del Estado; 2º. determinar los principios inspiradores de la materia acotada, mediante la valoración del tipo de relaciones existentes entre el Poder público y las personas a él sometidas; 3º. elaborar a partir de dichos principios el sistema, de suerte que la primitiva masa de normas e instituciones separadas quede integrada en un cuerpo coordinado y armónico.

Frente al anterior planteamiento cabe oponer inmediatamente dos observaciones:

Primera. ¿Como puede procederse a separar la materia tributaria si todavía no contamos con los criterios que la definan? ¿y cómo dar con los criterios si no acotamos previamente la materia de la que habrán de ser extraídos?. Como se ve, es el viejo problema de la Filosofía de la Ciencia sobre la delimitación de los distintos conocimientos científicos que, en general, viene resuelto de una forma no del todo satisfactoria, pero eficaz, afirmándose que a medida que una ciencia logra un cierto grado de desenvolvimiento y sistematización, se llega a una especie de acuerdo tácito entre sus cultivadores, por el que se viene a reconocer sus límites aproximados. Así que, aun admitiendo con alguna doctrina que el término “tributario” no es todo lo preciso que será de desear, creemos, a la vista de los desarrollos logrados en esta rama jurídica por la legislación, la jurisprudencia y la doctrina, que contamos con los suficientes elementos de juicio para poder aislar dentro de nuestra legislación la materia tributaria.

Una vez aislada la materia tributaria en torno al concepto jurídico positivo que se tenga del tributo, no será difícil dar con los principios que inspiran esa normativa. Bastará valorar el tipo de relaciones existentes entre el Poder político y los ciudadanos - dice Salnz de Bujanda - para captar los principios que informan la ordenación jurídica de los ingresos públicos (“Hacienda y Derecho”, Vol. I, pag. 131). En nuestros días, como es sabido, esos grandes principios pueden reconducirse a dos: el principio de legalidad y el principio de capacidad contributiva. Pareciendo obvio que la sistematización del conjunto de conceptos y normas que integran una rama del Derecho

sólo puede hacerse a partir del método jurídico. Pero esta afirmación nos conduce al tema propio de la segunda observación.

Segunda. ¿Cómo llegar a elaborar un sistema sin contar con una teoría jurídica del tributo?. Esta observación, que no es de carácter formal, como al anterior, sino sustantiva, nos sumerge en la entraña misma del tema objeto de estudio.

Interesa desde el primer momento advertir que dar con el concepto de tributo tropieza, al menos, con dos dificultades fundamentales. En primer lugar, la que deriva de su carácter abstracto,; en segundo término, el hecho de ser un concepto cuya función esencial estriba en comprender sistematizadamente a otro que le precede en el tiempo y le aventaja en importancia. Concretamente estimamos que de no existir los conceptos de tasa y de contribución especial, carecería de sentido plantearse la definición del tributo. Desde el punto de vista metodológico, el concepto de tributo surge como género por derivación, en tanto que el concepto de impuesto constituye la especie por necesidades de sistema.

41

La complejidad y hondura epistemológica del tema no aconseja su tratamiento en este lugar, pero visto el problema en su conjunto, produce la impresión de que, al tratar de precisar el concepto de tributo, la doctrina tributaria ha recorrido un largo camino, y en el intento de definir el instituto central de nuestra disciplina, primero se fijó en la naturaleza del ente titular de la prestación, tratando de encontrar un fundamento racional a la imposición (teoría de la causa); más tarde objetivó ese conocimiento prestando mayor atención a la estructura de la relación (A.D. Giannini) o al carácter de la prestación (M.S. Giannini), para centrarse en el estadio actual de su desarrollo en una consideración finalista sobre los objetivos a los que el tributo sirve (cobertura de los gastos públicos) y en la concepción evolucionada y técnicamente más aceptable de la teoría de la causa, proporcionada por el principio del gravamen de acuerdo a la capacidad económica de quien ha de soportarlo, que en último no es otra cosa que la vieja idea del impuesto justo actualizada.

Siendo esto así, y no pudiendo atribuir al Derecho Tributario

una vida anterior a los límites que le brinda el Siglo XX, nos parece plenamente acertada la posición de Pérez de Ayala, cuando dice que “ningún camino mejor para definir el método de la ciencia jurídico-tributaria que examinar el desarrollo interno del proceso epistemológico, en virtud del cual el Derecho Tributario ha constituido un sistema propio y sustantivo” (“Derecho Tributario”, pag. 20).

### 3. ETAPAS METODOLÓGICAS MÁS DESTACABLES

Es opinión en la doctrina que la ordenación jurídica de los ingresos públicos a fines del siglo XVIII era todavía muy rudimentaria. Hasta la época de la Revolución Francesa la literatura continental no conectó los principios tributarios con los conceptos de la Ciencia Política, mejor dicho, la conexión había sido pedida en un plano teórico por el movimiento ilustrado, pero la Europa continental hasta la Revolución Francesa no se traducen en textos positivos esos deseos.

42      Bajo estos supuestos, la constitución del Estado liberal de Derecho y el consiguiente desarrollo del Derecho Público a lo largo del siglo XIX, vinieron a significar que el Presupuesto y los impuestos - las dos instituciones básicas de la vida financiera - fueran consideradas globalmente en sus aspectos económico, jurídico y político. Sólo Inglaterra, donde hacia más de un siglo que estaban asentadas las bases del sistema parlamentario, permaneció ajena a esta exaltación *ius publicista* y las cuestiones relativas a los ingresos y a los gastos públicos siguieron siendo tratadas en los libros de Economía Política.

Bien por influencia de la Escuela Clásica inglesa de Economía, bien por el auge del Derecho Administrativo alemán a lo largo del siglo XIX, o mejor aún, por ambas cosas, el hecho cierto es que desde fines de siglo la situación descrita da paso a una primera especialización, y los impuestos comenzaron a ser estudiados desde un punto de vista económico en los tratados de Economía Política, sección de Hacienda Pública, y desde un punto de vista jurídico en los tratados de Derecho Administrativo, sección de Derecho Tributario. Esta última línea, en su vertiente jurídica, que es la que ahora nos interesa, por razones didácticas y de división de la materia ha experimentado un ulterior proceso de especialización, que ha allanado el camino

para el nacimiento de una nueva disciplina jurídica: el Derecho Tributario, cuyo proceso de elaboración científica según los dictados de la lógica jurídica vamos a exponer a continuación, toda vez que en nuestros días solo la doctrina francesa y un sector cada vez más reducido de la doctrina italiana siguen una orientación diversa.

En la exposición que sigue contemplaremos, en primer lugar, aquellas corrientes doctrinales (relativamente lejanas) en las que el Derecho Tributario aparece absorbido por la Economía o por el Derecho Privado; pero ligadas a ellas aparecerán también otras corrientes, no tan lejanas, en las que bajo el pretexto de dar con lo verdaderamente importante, que es la realidad económica subyacente, las formas jurídicas, aparentemente mucho menos importantes y, desde luego, ineficaces e incluso molestas para el logro de los apremiantes objetivos económicos propuestos, quedarán marginadas o relegadas a un segundo plano, en función de las urgentes necesidades del momento. Es la etapa que podríamos calificar de “precientífica” dentro de la línea de evolución de nuestra disciplina.

43

El segundo término, pasaremos revista a aquellas construcciones en las que los elementos jurídico públicos de la imposición, es decir, los elementos procedentes del Derecho Constitucional y del Derecho Administrativo, pasan a ocupar un primer plano. De suerte que, sucesivamente, nos encontramos con la teoría jurídica del impuesto como relación de poder y como relación obligacional, con las nuevas formas dinámicas de entender el fenómeno impositivo a través de los conceptos de función y potestad, y con la explosión de los esquemas procedimentales.

- a.) Primera etapa: La absorción del Derecho Tributario por la Economía Política y por el Derecho Privado.

La absorción del Derecho Tributario por la Economía Política, en un momento histórico en el que el mejor impuesto es el que no existe y en el que toda la vida económica debía subordinarse a la actividad auténticamente productiva de los particulares, no parece que requiera grandes argumentos explicativos. Libros clásicos, como

“La riqueza de las Naciones” de A. Smith, los “Principios” de D. Ricardo y los “Principios” de J.S Mill, explican mejor que cualesquiera otras palabras la idea expuesta. El hecho de que posteriormente, y al amparo del prestigio alcanzado por la Escuela Clásica inglesa de Economía, se estudiaran los impuestos por la Ciencia de la Hacienda, desde una perspectiva netamente económica, tampoco puede sorprender. Desde un punto de vista jurídico, y ello sólo entenderse como reverso de la situación descrita, el Derecho Civil, forma ancestral de protección de la libertad económica individual, era también lógico que reclame la tutela de las leyes fiscales (F. Geny).

44 En efecto, en un primer momento, y de modo particular en aquellos sectores jurídicos de amplia tradición iusprivatista (piénsese, por ejemplo, en los impuestos que gravan las transmisiones inter vivos o mortis causa), la legislación tributaria tuvo que depender en gran medida del andamiaje conceptual que le brindaba el Derecho Civil. Este hecho, que en sí mismo nada tiene de particular y pudo presentarse con la mayor naturalidad, ha sido supervalorado de tal modo por la doctrina francesa, que en el vecino país un sector calificado de nuestra disciplina no sólo afirma que el Derecho Tributario debe limitarse a contemplar los fenómenos jurídicos tal y como se los presenta el Derecho Civil (circunstancia que en ocasiones ocurrirá, mas no necesariamente), sino que llega a ver en este último el único medio de defensa del contribuyente frente al Fisco<sup>1</sup>.

Pero apenas comienza a aparecer una literatura jurídico tributaria con ciertas pretensiones de sustantividad científica, la anterior visión

---

<sup>1</sup> Vid, más extensamente E. González “La interpretación de las normas tributarias”, Aranzadi, 1997, p. 29 a 33. La polémica Geny-Trotabas puede encontrarse traducida al español, bajo el título “Derecho Fiscal frente a Derecho Civil”, en la Rev. Fac. Der. Univ. Comp. Madrid, 1973. Una brillante exposición del tema se encuentra en las distintas aportaciones que desde 1926 ha consagrado L. Trobadas a esta cuestión; entre las últimas merece destacarse “Ensayo de delimitación del Derecho Fiscal a través de la distinción entre Derecho Público y Derecho Privado”. Aunque no es nuestra intención agotar en estas páginas la rica problemática contenida en el esfuerzo de hacer la historia de la dogmática tributaria, creemos que el pertinza propósito de la doctrina civilista francesa por ligar el Derecho Tributario al Derecho Civil, sólo puede comprenderse a partir de la distinción entre leyes civiles y leyes de policía. Vi, Pérez de Ayala “Potestad administrativa y relación jurídica”, *Re. Der.Fin.*, 1969. Una interesante valoración crítica de este punto de vista, que conecta el Derecho Financiero al Derecho Fiscal, rompiendo la tradicional dicotomía Derecho Privado-Derecho Público, puede verse en N. D’Amati “Storicita de attualita del Diritto Fiscale”. *Dir. Prat. Trib.*, 1981.”

iusprivatista va a ser superada por la necesidad de hallar unos fundamentos jurídicos propios al poder financiero del Estado, que sirvan de base y contraste a la formación de un auténtico y coherente sistema teórico de Derecho Tributario.

Hacia finales del siglo pasado, cabe situar la obra de O. Ranelletti "*Natura giuridica dell'imposta*", por muchos considerada como la primera monografía jurídica sobre el impuesto, donde al examinar la relación de Derecho Público entre Estado y contribuyente, se afirma que el fundamento jurídico del derecho de Estado al impuesto deriva, de una parte, de su obligación de satisfacer el interés público y, de otra, de la exigencia de repartir la carga tributaria de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto. Se destaca así la existencia de unos criterios jurídicos supremos, a los que debe ajustarse la acción legislativa del Estado en materia tributaria, sentando de este modo las bases precisas para la ulterior posición de "crítica formal" e "investigación sistemática", que caracterizará el desarrollo posterior de la doctrina tributaria.

De manera semejante en Alemania, donde nunca se abandonó la idea de la supremacía del Estado frente a los ciudadanos y la creencia en la falta de contenido jurídico de las normas tributarias estaba muy arraigada en la doctrina, era imposible que cuajasen las ideas de Geny. Los sucesores de Gneist, Laband, Jellinek y Mayer, aferrados a la construcción de la relación tributaria como relación de poder, se vieron obligados a profundizar más y más en los aspectos administrativos de la misma, al objeto de no romper el estimable grado de coherencia metodológica logrado por aquellos grandes maestros. Pero precisamente ésta que fue su mejor virtud, ha sido también la causa del extraordinario grado de formalismo y positivismo jurídicos en que con frecuencia incurre un sector de la doctrina germánica.

45

Sólo en un ambiente como el descrito, puede comprenderse una reacción como la que vino a representar la aparición en 1919 de la Ordenanza Tributaria alemana. En esta ocasión bajo el pretexto de anclarse en la realidad económica, el movimiento pendular, que tan a menudo preside la epistemología de las ciencias sociales, llevó el legítimo deseo de sustraer las normas tributarias de la tutela que so-

bre ellas ejercía el Derecho Civil, a un peligroso maridaje con la ciencia económica<sup>2</sup>.

En la interpretación de las normas fiscales - decía el art. 4, después 9, de la RAO - se deberá tener en cuenta su fin, su significado económico y el desenvolvimiento de las circunstancias que las acompañan. La razón de ser de este precepto, que ha sido considerado como la expresión antitética más lograda frente al formalismo jurídico o, lo que es lo mismo, como el triunfo positivo de la teoría del realismo económico, puede encontrarse, desde el punto de vista doctrinal en el deseo de huir de las rigideces propias del Derecho Civil, cuyos conceptos, enseñoreados durante largo tiempo en esta parcela jurídica, amenazaban con hacer ilusorias las pretensiones del fisco al cobro de los impuestos. Desde el punto de vista práctico, y en palabras del propio E. Becker, los arts, 4 y 5 de la RAO, al resaltar la importancia del elemento económico real, ligaban al intérprete a los valores económicos subyacentes y dificultaban considerablemente la extensión del fraude fiscal.

- 46 La trascendencia de las ideas expuestas, tanto en un plano de Derecho positivo (recuérdense los arts. 42 AO y 10, Ley 11-683 argentina, TO 1998) como en el puramente doctrinal, a través de su depuración conceptual en la teoría de la causa de la obligación tributaria, no necesita ser resaltada. La Escuela de Pavía, cuya influencia en la doctrina latinoamericana continua siendo grande, llegado el momento de elaborar una teoría jurídica del impuesto, tuvo que volver los ojos hacia la tesis alemana del realismo económico, toda vez que para sentar la autonomía científica del Derecho Tributario creyó necesario afirmar que, incluso respecto a las mismas instituciones jurídicas, el punto de vista adoptado por el Derecho Tributario era distinto, con el que sobre esta cuestión vino a marcarse un abismo insalvable entre esta doctrina y la francesa.

En palabras del propio Griziotti, durante el siglo XIX (y el autor atribuye la afirmación a Blumenstein) dominó la teoría de que los

---

<sup>2</sup> Cfr. más extensamente, E. González "La interpretación de las normas tributarias", cit. p. 63 a 71. Vid. E. Becker "Accentramento e sviluppo del diritto tributario tedesco", Riv. Dir. Fin., 1937; y en la misma Revista "Applicazione dell'imposta secondo criteri economici oggettivi nella giurisprudenza della Corte Finanziaria del Reich.

conceptos del Derecho Civil deberían ser extensibles a los restantes campos del Derecho, al menos cuando faltase una regulación especial sobre los mismos. A esta situación Griziotti contraponen el Derecho Tributario surgido en el primer tercio del siglo XX, que se halla firmemente asentado sobre la realidad económica. Según esta teoría, la interpretación de las normas tributarias debe identificar los fenómenos y las relaciones económicas latentes bajo la vestimenta civil, que es ajena a la configuración de los conceptos tributarios.

La anterior afirmación reviste extraordinaria importancia dentro del recorrido epistemológico que estamos realizando, pues de ella deriva que quienes se dediquen al estudio del Derecho Tributario deben ser expertos en Ciencia de la Hacienda, a fin de que la investigación acometida sea coherente con la naturaleza real de los hechos considerados y no al contrario, es decir, que siendo juristas puros traten de trasladar sus respectivos esquemas de Derecho Civil, Procesal, Administrativo o Penal al banco de prueba de la Hacienda Pública.

- b. Segunda etapa: La elaboración de una teoría jurídica del Derecho Tributario.

47

La doble confusión observable en la etapa metodológica anterior entre realidad económica y realidad económica normativizada, de un lado, y entre unidad del ordenamiento jurídico y autonomía calificadora del Derecho Tributario, de otro, ha dado pie a tantas y tan calificadas críticas dentro y fuera de Italia, que nos parece innecesario insistir sobre un tema tan conocido.

Así, por ejemplo, tomando como punto de referencia en la crítica a la Escuela de Pavía la obra de Berliri, este autor hace notar, quizá con excesiva dureza de expresión que su aportación más que como construcción ha de calificarse de destrucción, ya que si, según dicha Escuela, no valen los conceptos elaborados por otras ramas del Derecho, hace falta saber qué es lo que vale. Lo cual es especialmente difícil en este caso, por actuar las distinciones de la Escuela de Pavía en una zona marginal. Haría falta, entonces, un vocabulario especial, con lo que surge un segundo problema: el de determinar si cierta norma pertenece o no al Derecho Tributario. Con todo, como los

integrantes de dicha Escuela admiten excepciones a su teoría, podríamos llegar a la conclusión de que las reglas de interpretación de las normas dependen de ella interpretación de la norma misma, lo cual es absurdo. Así que llegados a este punto, conviene adoptar la simple y elemental solución de buscar la intención del legislador, pudiéndose reconducir los problemas derivados de la sistematización de las normas tributarias a los propios de la ordenación general de las normas jurídicas.

Únicamente destacaremos el acierto de Griziotti y sus seguidores, al esgrimir como piezas fundamentales de sus respectivas construcciones dos instituciones como la causa y la interpretación, de por sí cargadas de problematicidad y, lo que es quizá más significativo, fuertemente impregnadas de elementos procedentes del mundo extrajurídico.

48 Sin embargo, desde el punto de vista que aquí nos interesa, que es el examen de la gestación histórica de una epistemología jurídico tributaria, no existió, en opinión de Pérez de Ayala, una ruptura esencial entre las doctrinas alemana e italiana. Siguiendo a la primera, Vanoni afirmará que el tributarista, en su crítica formal de la ley, debe tener en cuenta los fines de la norma y del Derecho, y que una misma relación social puede interesar a diversas ramas del ordenamiento jurídico. Por ello, las instituciones así elaboradas en dos campos del Derecho, aunque lleven el mismo nombre (contrato, fianza, sucesión), no son iguales conceptualmente, si bien es cierto que en la generalidad de los casos el concepto dado por el Derecho Tributario coincidirá con el del Derecho Privado, porque normalmente éste conserva el sustrato económico que le interesa a aquél. De aquí que en tales supuestos no sea correcto hablar de inspiración y mucho menos de copia de conceptos, sino de transformación o sucesiva elaboración de los mismos, en una relación generacional que tiene más de histórica que de conceptual (“Derecho Tributario”, cit, p 25).

Ciñéndonos al problema de las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Civil, de una parte, y con la Ciencia de la Hacienda, de otra (toda vez que el estudio de estas relaciones nos proporcionará la base para sentar la independencia metodológica del

Derecho Tributario), cabe advertir que mediada la década de los años veinte, encontramos dentro de la doctrina alemana un plantel de excelentes iuspublicistas consagrados al estudio y sistematización de las normas tributarias, mediante la aplicación de métodos rigurosamente jurídicos, con el consiguiente beneficio para la depuración del Derecho Tributario.

Tomando como modelo de esta corriente doctrinal a Hensel, advertimos que el problema de las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Civil se resuelva, según este autor, en una alternativa a dirimir por el legislador: o el Derecho Tributario se sirve de los conceptos elaborados por el Derecho Civil con carácter auxiliar, es decir, de modo que no sea decisiva la forma jurídica adoptada por este ordenamiento, y entonces habrá que acudir al sustrato económico que constituye el objeto de la imposición; o bien quiere ligarse a una determinada forma jurídica, en cuanto la misma recoja exactamente el hecho económico que se pretende gravar, en cuyo caso habrá que estar al concepto elaborado por el Derecho Civil<sup>3</sup>.

49

La superación que desde el punto de vista metodológico vino a representar esta concepción respecto a la etapa anterior, no es difícil de entender, y la posición adoptada en Italia por A.D. Giannini, muy próxima a la expuesta, refuerza con su autoridad un punto de vista que, al proclamar la unidad de todas las ramas del Derecho y propugnar la utilización de métodos estrictamente jurídicos en la elaboración de esta rama, tenía que contribuir decisivamente a afirmar la independencia metodológica del Derecho Tributario, tanto frente a la Ciencia de la Hacienda como respecto al Derecho Civil.<sup>4</sup>

Pero para construir una rama del Derecho conforme a criterios sistemáticos, era preciso poner al descubierto los principios de racionalidad normativa que informan la materia tributaria, principios que deberían ser distintos de los inspiradores del sistema jurídico privado, y que habrían de proporcionar el elemento integrador y definitivo punto de apoyo a una investigación sistemática del Derecho Tributario.

---

<sup>3</sup> En el mismo sentido, vid. E. Blumenstein "Sistema di Diritto delle Imposte", Giuffrè, 1954, p. 24.

<sup>4</sup> En el mismo sentido, vid. A. Berliri "Principi di Diritto Tributario", Giuffrè, 1952, vol. I, p. 63.

En ese sentido, la corriente doctrinal nutrida del espíritu de la Ordenanza Tributaria Alemana (RAO), no sólo vino a consagrar la necesidad de dicha construcción autónoma, sino que sentó las bases para su elaboración, al destacar que el concepto nuclear de la obligación tributaria despliega su contenido jurídico por referencia a una determinada realidad económica, que constituye su origen y razón de ser (presupuesto o hecho), según los dictados del legislador (hecho imponible).

50 La significación de estas ideas en el terreno puramente epistemológico, fue que la consideración del contenido económico del presupuesto de hecho del impuesto, a través del principio de la capacidad contributiva, adquirió carácter de ratio legis tributaria, en virtud de la cual se determinaban los sujetos pasivos, la cuantía de la deuda y, ligada a esta última obligación, toda una serie de deberes administrativos, entonces considerados accesorios o complementarios, a cargo del propio sujeto pasivo o de terceros ajenos a la relación tributaria obligacional. Esta fecundidad sistematizadora toma cuerpo expreso en obras señeras del Derecho Tributario, como el "Steuerrecht" de Hensel o las "Instituzioni" de A.D. Giannini, que durante decenios han constituido el punto de partida para la formación de, al menos, dos generaciones de tributaristas.

Paralelamente, y en medida en que la acción del Estado se fue extendiendo a sectores cada vez más amplios, la importancia de los recursos públicos para atender las crecientes necesidades y la consiguiente naturaleza pública de las normas reguladoras de tales ingresos, sujetos al principio de legalidad, se hicieron incuestionables. De estos principios, el fiscal o recaudatorio tiene un claro carácter medial, y el de legalidad es común a todo el ordenamiento jurídico público. De modo que no puede sorprender que el principio de capacidad contributiva, en una época en que los tributos extrafiscales apenas habían hecho acto de presencia, fuera durante muchos años el principio informador por excelencia de esta materia y centro de atención preferente en la elaboración sistemática del Derecho Tributario (Giardina, Gaffuri, Manzoni, Maffezzoni, Moschetti, etc.)

Las anteriores ideas perfilan con suficiente claridad la actual posición metodológica de la mayor parte de los tratadistas del Derecho Tributario, en lo que concierne a su aplicación, estudio o enseñanza.

#### 4. LA ENSEÑANZA DEL DERECHO TRIBUTARIO EN ESPAÑA

Corresponde trasladar ahora las anteriores ideas al ámbito de la enseñanza del Derecho Tributario en España, debiendo comenzar por aclarar que de los dos grandes problemas metodológicos abordados con anterioridad, esto es, las relaciones del Derecho Tributario con la ciencia de la Hacienda y con el Derecho Privado, sólo el primero ha tenido trascendencia en nuestro país. Es más, tratando de acotar esa trascendencia en el tiempo, podríamos afirmar que la misma fue especialmente conflictiva durante el periodo 1950 - 1970.

A partir de esa época, una vez producida la ansiada división de la Cátedra de "Economía Política, Hacienda Pública y Derecho Fiscal" en los dos bloques conceptuales y metodológicos que la integraban, quedó muy claro para todos que el mundo del Derecho y el mundo de Economía exigen métodos diversos y personas especialmente dedicadas a uno u otro ámbito de estudio; a la Economía Financiera o al Derecho Tributario. Aunque, naturalmente, ello no equivale a afirmar que todo conocimiento económico sea inútil para el jurista.

51

En repetidas ocasiones, particularmente al afrontar el estudio del Presupuesto del Estado, hemos puesto de manifiesto que si bien es cierto que en el momento de definir jurídicamente una institución, debe hacerse abstracción de los aspectos extrajurídicos que confluyen a dar su fisonomía a la institución considerada, no lo es menos (y las citas en este punto serían interminables), que todo intento de justificar una concepción jurídica del Presupuesto o de los tributos, que desarraigue estas instituciones de sus aspectos económicos, está condenado al fracaso.

Y no es que pretendamos defender nuevamente superados integralismos a lo Griziotti. El método jurídico y el método económico deben permanecer diferenciados, pero siquiera sea a título de presupuestos extrajurídicos, un estudio de Derecho Tributario no puede desconocer el aspecto económico de las instituciones consideradas. Dicho más claramente, no se trata de que el abordar el estudio jurídico de determinado impuesto, simultáneamente deba realizarse

también un estudio económico del mismo, pero siquiera sea a título de presupuestos extrajurídicos, creemos que una referencia al contenido económico del impuesto en cuestión ayuda más que perjudica.

En nuestros días, superado tanto el integralismo de la Escuela de Pavía (firmemente asentado todavía en Latinoamérica) como las posiciones de puro formalismo jurídico, y encuadrado el Derecho Tributario entre las ramas del Derecho Público de carácter intersubjetivo y formal, parece llegado el momento de hacer el sereno y desapasionado balance metodológico a que aludía Micheli ("Lezioni", pag. 11), reconociendo que el jurista, cuyo método de aproximación a la realidad normativa objeto de estudio sólo puede ser jurídico, tampoco debe prescindir de conocer los problemas que afectan al Derecho Tributario en la forma que se los presenta la Ciencia de la Hacienda.

52 Admitido en lo sustancial, como me parece, el planteamiento anterior por la mayor parte de los tributaristas españoles, podría hablarse de un acuerdo metodológico en lo fundamental, con discrepancias, más o menos importantes, en los matices y, sobre todo, en los centros de interés, en las preferencias temáticas y en el modo de exponer los problemas. Centraré la última parte de mi intervención en la exposición de estas cuestiones.

Importa advertir para lo que sigue que, respecto a la enseñanza del Derecho Tributario, la Universidad española está dividida en dos mitades prácticamente iguales, entre las que dedican un solo año al estudio de esta disciplina (plan antiguo), frente a las que le dedican dos (Plan moderno). Como es fácil suponer, el crecimiento en este último caso se ha producido a costa de la Economía Financiera (Economía Política y Hacienda Pública). Y tampoco resulta difícil imaginar que los problemas de impartir un curso completo de Derecho Tributario (Parte General y Parte Especial) y de Derecho Presupuestario, en su caso, son mucho menores si se dispone de dos años para su desarrollo.

Por lo que se refiere en concreto a la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario en aquellas Universidades que cuentan con un sólo año para la impartición de esta docencia, lo normal es que en su

exposición, por necesidades de programa, se prescinda del Derecho Presupuestario y se aligere, más o menos, la parte de procedimientos tributarios, centrando el profesor todas sus energías, en proporción variable según los gustos, en la Parte General del Derecho Tributario (relación jurídica tributaria y su crisis) o en la explicación del Sistema Tributario, utilizando al efecto técnicas expositivas diversas.

Cuando se explica la Parte General, de predominante carácter teórico, debe contarse con que la preparación jurídica de los alumnos, en el cuarto año de la Licenciatura, permite pasar por alto toda una serie de conceptos básicos generales, tales como fuentes, aplicación interpretación, estructura y efectos de las normas, para centrarse en lo específico del Derecho Tributario. Partiendo siempre del principio fundamental de que donde el Derecho Tributario no muestre de forma explicativa una especialidad, son de aplicación las normas generales válidas para cualquier otra rama del ordenamiento.

En lo referente a la exposición del sistema tributario, en primer lugar suele ofrecerse a los alumnos una perspectiva del sistema en sus rasgos más generales y característicos, teniendo especial cuidado en distinguir los denominados momentos prejuicio y propiamente jurídico, llegado el momento de valorar e interpretar la concreta norma tributaria, para evitar caer en ese lamentable confusionismo de valoraciones económicas.

53

La Ciencia de Hacienda, como disciplina económica, tiene mucho que decir en la fase de elaboración de los impuestos, al ofrecer al legislador una guía para juzgar sobre la racionalidad económica del sistema, sobre sus efectos económicos y sobre las alternativas posibles. Pero cuando la ley impositiva ha sido publicada, es decir, cuando el contribuyente se encuentra ante una norma tributaria concreta, que las más de las veces le cuesta trabajo entender, no es momento de disertar sobre las posibilidades de traslación que el tributo ofrece en función de la elasticidad de su oferta o su demanda, o sobre las consecuencias que se habrían derivado para él, caso de haberse gravado el gasto en vez de la renta; es más bien el momento de hacerle ver si se encuentra, o no, dentro del presupuesto de hecho contemplado por la norma; si se dan, o no, en él o en la cosa gravada algunos de los

supuestos de exención previstos por la norma; en fin, se trata de explicar, en concreto, si se han producido, o no, para él los efectos derivados de este silogismo lógico (premisa mayor, premisa menor y conclusión), que toda norma jurídica pone en juego.

En esta parte, puede optarse también por el “sistema del caso”. Pero lo que interesa es poner a nuestros alumnos en condiciones de comprender, interpretar y aplicar correctamente las leyes tributarias. Para ello es necesario ayudarles a descubrir la lógica interna (supuesto, claro está, que la tengan), familiarizarles con los resortes de que se sirven los poderes públicos para recabar unos ingresos, que al fin y a la postre van a retornar en forma de servicios públicos a los contribuyentes, y para llevar a término esta labor de precisa una sólida formación jurídica.

54

Las consideraciones anteriores adquieren un relieve especial cuando para explicar la parte especial de la asignatura (el sistema tributario), se dispone de poco más de un trimestre. En este caso, a la complejidad de los sistemas tributarios modernos y su inalcanzable velocidad de cambio, se une la falta de tiempo. En este supuesto, dotar a nuestros alumnos de esquemas claros y ágiles de pensamiento, es la mejor alternativa posible.

Otra opción sería considerar el sistema tributario vigente como la culminación de un proceso anterior, cuyo desarrollo puede exponerse trazando sus grandes líneas evolutivas y horizonte previsible. Si se sigue este camino, las consideraciones de Derecho comparado pueden ser de gran utilidad.

El propósito, en uno y otro caso, es que nuestros alumnos se encuentren en condiciones de encajar la estructura de cada impuesto en unos moldes conceptuales que han sido expuestos previamente con cierto detenimiento, procurando enriquecer el inexcusable análisis de Derecho positivo que la disciplina reclama, con aquellas consideraciones jurisprudenciales, doctrinales y de Derecho comparado, que mejor puedan servir en cada caso para hacerles comprender el sistema tributario de que se trate y ayudarles a penetrar en su valoración crítica.