

Sáinz de Bujanda, Fernando.—ESTRUCTURA JURIDICA DEL SISTEMA TRIBUTARIO.—Revista de Derecho financiero y de Hacienda pública.—Vol. XI, n.º 41. Marzo de 1961.

Considerablemente raros son en España los estudios de conjunto de nuestro sistema tributario y así, desde el año 1932 —en que el Prof. Pío BALLESTEROS publicó su Teoría del sistema tributario español—, no se ha vuelto a publicar otro estudio parecido; pero el que ahora comentamos es muy superior, toda vez que no se limita tan sólo a comentar los diversos impuestos, sino que además los clasifica con arreglo a fundamentos científicos.

El estudio comprende cuatro partes dedicadas, respectivamente, al concepto de sistema tributario, elementos constitutivos de la estructura tributaria, sistema tributario español y, por último, un cuadro sinóptico de los impuestos españoles.

Presenta el sistema tributario como un «engarce lógico» entre varios impuestos, en orden a unos objetivos fiscales y extrafiscales, pero señala el autor que pocas veces se da en la realidad la existencia de verdaderos sistemas tributarios, ya que «son el producto de múltiples factores muy heterogéneos entre los que el elemento racional juega un papel limitado, a veces harto modesto». Así la existencia de elementos racionales e históricos le conduce a clasificar los sistemas en racionales, cuando son el resultado de un plan deliberado y coordinativo del legislador, e históricos, cuando son meramente el resultado de la espontánea evolución a través del tiempo.

Profundizando en la esencia de un sistema tributario racional (que califica de acuerdo con la doctrina italiana de organismo tributario) encuentra la transcendencia del mismo, pero también, a la vez, su sólida cimentación, ya que «la política económica y el sistema tributario, quedan plegados al plan de vida colectivo y al derecho que lo configura» y tras de enumerar los requisitos de racionalidad (principalmente eliminación de lagunas y duplicaciones tributarias, así como la certeza impositiva) y compararlos con el desarrollo cualitativo y cuantitativo de la doctrina científica en nuestra Patria, llega a la conclusión de que «no es aventurado clasificar el sistema tributario español entre los de tipo histórico con una marcada tendencia a la racionalización».

En lo que se refiere a la segunda parte, o sea la dedicada al análisis de la estructura, analiza y distingue entre la denominada perspectiva económica y

la perspectiva jurídica: la primera consiste esencialmente en el análisis de los efectos económicos de la imposición, o sea, en definitiva, la repercusión efectiva de los diversos impuestos, en tanto que la segunda, o sea, la perspectiva jurídica, comienza haciendo constar que «apenas ha sido estudiada por la ciencia financiera tradicional, es decir, de época anterior a la aparición del Derecho financiero como rama autónoma del Derecho público, con su correspondiente cuerpo de doctrina»; por ello, esta cuestión es la que contiene verdadero interés dentro del estudio del Prof. SAINZ DE BUJANDA, que estamos analizando, y de aquí también es de destacar el verdadero proceso de depuración jurídica que, por así decirlo, establece al afirmar que «la estructura jurídica del sistema tributario haya de determinarse con el empleo de elementos extraídos de la relación jurídica tributaria, es decir, de aquella relación en la que un Estado u otro ente público asume la posición de acreedor frente a una persona (sujeto pasivo) obligada a realizar, por imperativo de la ley, una prestación pecuniaria en favor del sujeto activo de la relación». Esta perspectiva jurídica del sistema tributario le conduce a partir de la determinación (dentro de la correspondiente Constitución política) del sujeto activo de la relación jurídica (o, lo que es igual, a cargo de quien corresponde la facultad de imponer tributos) a distinguir la centralización de las dos formas de descentralización: la funcional y la geográfica y así gozan de «capacidad tributaria activa aquellos entes públicos que están dotados de poder impositivo, tanto originario como derivado». Todo ello le lleva a la enumeración de los «sectores impositivos», según sean percibidos por el Estado, la Administración local o personas jurídicas sin facultades impositivas, pero concedidas.

Así señala las dos fases sucesivas de «penetración jurídica en el ambiente tributario», en la primera de las cuales «sin más limitaciones jurídico-materiales que las que eventualmente establezca la Constitución política, el legislador puede transformar en presupuesto fáctico de la imposición «aquellos acontecimientos o situaciones de la vida social que reputa más adecuadas para la exactación del tributo», en tanto que en la segunda fase «las normas de Derecho objetivo dictadas por el ente público, infunden a las relaciones entre el Estado y contribuyentes el carácter de relaciones jurídicas, dotadas de un contenido obligacional, que la ley se encarga de definir, sin que en ellas pueda, por tanto, actuar la voluntad del ente público para configurar la naturaleza y extensión de las correspondientes prestaciones».

Analiza después los denominados presupuestos, tanto genéricos como específicos, que no son otra cosa que «las situaciones de hecho reales que deba reputarse comprendidas en el supuesto normativo, a efectos del nacimiento de la obligación tributaria» y así, por vía de ejemplo, podría citarse la transmisión de bienes; renta global obtenida por una persona natural, etc., pero todo ello implica un elemento material que debe ser completado con el elemento personal, o sea «la relación en que deban encontrarse el sujeto pasivo con el elemento material, para que nazca a su cargo la deuda impositiva «destacando la importancia de este elemento subjetivo como determinante de la distinción, difícil de exterminar entre impuestos reales y personales caracterizados, según el autor, en que los primeros «tienen por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria», en tanto que los segundos «tienen como fundamento un presupuesto objetivo, que no puede ser pensado más que por re-

ferencia a una persona determinada» dándole, por consiguiente, a esta distinción, un contenido netamente jurídico y preciso, a diferencia de lo que acontece con otras posiciones doctrinales mucho menos consecuentes.

Analiza después «los criterios estructurales de la legislación tributaria» y «el criterio presupuestario»; los criterios estructurales en orden a la clasificación tributaria no suelen responder, por lo común, a razones científicas aunque el futuro desarrollo del derecho tributario, al mismo nivel de las restantes disciplinas jurídicas, corrija estas deficiencias, por lo que no deja ya de advertirse desde hace años «en todos los pueblos cultos una notable mejora en el nivel técnico de la legislación tributaria», si bien todo ello suele desvirtuarse por «las efímeras consignas políticas o sociales, de escaso fundamento científico». Dentro de un orden lógico expone la terminología legal así como la fundamental catalogación bipartita de las diversas «especies tributarias» que por su expresividad transcribimos textualmente: «la doctrina más autorizada —y, con ella, las legislaciones más progresivas— reducen los tributos a dos categorías especiales —impuestos y tasas—, diferenciadas por la naturaleza del presupuesto objetivo de la obligación. En el impuesto, el presupuesto de hecho consiste—en su aspecto material— en un hecho o situación que, a juicio del legislador, —juicio que se produce en la fase prelegislativa, y que en ella agota sus efectos jurídicos—, revela una capacidad contributiva de la persona obligada al pago, por lo que la norma lo define y valora para elevarlo a la categoría de hecho imponible o presupuesto objetivo de la obligación tributaria. En la tasa, el aspecto material del presupuesto consiste en la realización de una actividad —administrativa o judicial— del ente público, que afecta de modo particular al obligado. Todas las restantes exacciones —contribuciones, derechos, arbitrios, exacciones parafiscales— se reconducen lógicamente a las categorías tributarias antes expresadas» ya que realmente las diferentes denominaciones (aparte de las de impuesto y tasa) corresponde a que la percepción se verifique por el Estado, por la Administración local o por los entes paraestatales, según los casos.

Alude asimismo a la diferencia de puntos de vista, de los diversos sistemas tributarios, en orden a la clasificación de los impuestos en relación con la correspondiente gestión administrativa que si en unos países, como los Estados Unidos de Norteamérica, aparece unificado, en otros, como en Francia, aparece desdoblado según que los impuestos sean directos o indirectos, y finalmente, alude a la distinción entre leyes tributarias y leyes presupuestarias, en orden a la diversificación impositiva, puesto que, si las primeras se preocupan de «las relaciones jurídicas que entre la Administración y los contribuyentes se producen al aplicarse cada tributo» en tanto que las segundas «regulan las exacciones públicas como instrumentos de la política financiera».

Dedica el autor la última parte de su estudio al análisis del sistema tributario español, que es la parte más extensa, ya que ocupa más de la tercera parte del total, tomando como punto de partida las leyes fundamentales del Estado español (Fuero del Trabajo, Fuero de los españoles, Ley de creación de las Cortes españolas, Ley de Referendum Nacional, Ley de Sucesión en la Jefatura del Estado y Ley de los principios fundamentales del Movimiento), que son realmente la verdadera Constitución política en la actualidad y según las cuales solamente el Estado tiene facultades impositivas originarias que solamente y en virtud de leyes ordinarias (no de las fundamentales) las pueden



tener la Provincia y el Municipio todo lo que puede ser calificado de «facultades impositivas derivadas», de las que carecen los denominados organismos autónomos, ya «que las normas reglamentarias de los tributos, cuyo producto tengan asignado, son dictadas por la Administración Central; sin embargo, las exacciones percibidas por las Corporaciones públicas de tipo asociativo como son las profesionales son verdaderos impuestos ya que su regulación no se somete a normas legales, sino tan sólo a los «acuerdos de la Corporación».

Pasando a la clasificación tributaria afirma «que, desde el punto de vista de este trabajo se ha de producir en el ámbito de la realidad jurídica tributaria, que está constituida según vemos, no por los objetos reales de la imposición sino por los presupuestos objetivos de las obligaciones tributarias». Aceptando la tradicional distribución tripartita de los impuestos, según que se establezcan sobre la renta, sobre el patrimonio o sobre el gasto concreto, en relación con los primeros, que «el legislador español ha organizado jurídicamente la imposición sobre la renta sobre estas fases: 1.^a Predominio del régimen de la imposición real sobre el de la imposición personal; 2.^a Escasa efectividad del principio de personalidad o de subjetivación del impuesto; 3.^a Empleo preponderante del elemento renta para la definición de los presupuestos objetivos, y 4.^a Régimen predominante de presupuesto objetivo único, de tipo genérico, con múltiples especificaciones, en los impuestos reales, y de presupuesto único objetivo de tipo específico, en los impuestos personales».

En virtud de lo que antecede expone los impuestos, que se incluyen en cada uno, los tres grandes grupos indicados y así el de la imposición real sobre la renta, incluye las dos contribuciones territoriales (la rústica y la urbana), los impuestos sobre los rendimientos del trabajo personal, sobre las rentas del capital y el Impuesto industrial, cuyos respectivos presupuestos objetivos son «la posesión a título de propiedad o usufructo de un bien sujeto», «la renta de trabajo», «la participación en los beneficios de una entidad social», «el mero ejercicio de una industria, comercio, arte u oficio y en la percepción de los beneficios correspondientes cuando ello tuviere lugar. En el grupo de la imposición personal sobre la renta se incluyen la denominación «contribución general sobre la renta» y el denominado «impuesto sobre sociedades» cuyos respectivos presupuestos objetivos son «la percepción por un sujeto «de un conglomerado de rentas» y la existencia de una masa heterogénea de ingresos y gastos», cuya suya algebraica revela la existencia de una renta global en favor de la entidad respectiva».

La imposición sobre el patrimonio en su forma genuina o, lo que es igual, «sobre la fortuna personal del contribuyente... en un momento dado» no existe en el sistema tributario español, que lo que contiene son impuestos sobre el tráfico patrimonial en cuyo grupo se comprende los impuestos de derechos reales, caudal relicto, bienes de las personas jurídicas, sobre documentos de tráfico, sobre contratos de seguros y de capitalización y sobre valores mobiliarios y de cuyo grupo los que gravan los documentos de tráfico y sobre contratos de seguro y capitalización están encuadrados dentro de la Ley del Timbre, debiendo además de aludirse a los demás impuestos sobre valores extranjeros. El impuesto de derechos reales es el importante dentro del grupo que tiene un heterogéneo contenido ya que no hay aquí un presupuesto objetivo único sino múltiples si bien hay una rúbrica común ya que «en la práctica, el impuesto

recae sobre todas las manifestaciones de tráfico patrimonial producidas en el ámbito civil y por paulatina extensión, sobre algunos sectores importantes de la vida mercantil).

La imposición sobre el gasto puede presentar alternativamente carácter personal o real, habiéndose llegado a considerar por algún autor como KALDOR, la posibilidad de implantación en Inglaterra de un impuesto sobre la renta global consumida junto al tradicional impuesto sobre la renta.

El impuesto de que estamos tratando ahora ofrece algunas características que suele presentar dignas de tenerse en cuenta, y así hay dos modalidades de sujeto pasivo del mismo ya que hay obligados directamente al pago y otros que lo están indirectamente a través de la repercusión autorizada u obligada a un intermediario (que puede ser un fabricante, importador, almacenista o minorista) el cual paga al Fisco por cuenta de los verdaderos contribuyentes, siendo asimismo de tener en cuenta «el presupuesto objetivo» en esta clase de impuestos es unas veces «el consumo de toda clase de bienes o servicios», en tanto que en otras se trata tan sólo de «consumos determinados»; en el sistema tributario español concreta el autor las siguientes características de este impuesto. «1.ª Ausencia de un impuesto personal sobre la renta consumida; 2.ª Abundancia de impuestos reales sobre consumos determinados, con presupuestos específicos; 3.ª Ausencia de un régimen uniforme de gestión de los impuestos sobre el gasto, cuyos procedimientos recaudatorios con múltiples modalidades técnicas, aparece confiado a diversos órganos de la Administración financiera, y 4.ª Ausencia de unidad formal legislativa». La cuarta característica que el autor señala es, con todo, más aparente que efectiva toda vez que la mayoría de los impuestos españoles sobre el gasto aparecen incluidos dentro del art. 77 de la Ley de Reformas Tributarias de 26 de diciembre de 1957 y que en definitiva no hizo otra cosa que cambiar la denominación de Contribución de Usos y Consumos creada por la antigua Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940 por la nueva y genérica denominación de Impuestos sobre el Gasto y que sigue por lo tanto constituyendo un verdadero conglomerado impositivo que, a su vez, aparece subdividido en tres grupos: el del Impuesto general sobre el Gasto (que sigue siendo, pese a que otra cosa pudiera deducirse de esta denominación legal, un conglomerado), el impuesto sobre el Lujo y los Impuestos de compensación, siendo estos últimos una creación original de la indicada Ley de 1957 y dentro de estos últimos cabe citar, como más importante, el Derecho Fiscal a la Importación establecido por Decreto de 3 de junio de 1960 que tiene una «finalidad compensatoria de los impuestos que recaen sobre el consumo interior de las mismas mercancías». En la Ley del Timbre, finalmente se incluyen algunos impuestos sobre el gasto (transportes aéreos, terrestres y fluviales en todo caso dentro del territorio nacional, naipes, servicios telefónicos, etc.). Hemos dedicado una mayor extensión a los impuestos sobre el gasto porque sobre la importancia predominante que los impuestos indirectos tienen dentro del conjunto de los ingresos públicos está la importancia que dentro de este grupo tiene estos impuestos.

«Las Tasas, desde el punto de vista estructural, componen la segunda parte del sistema tributario» y desde luego han de ser establecidos por una ley rigiendo, por consiguiente, asimismo el principio de legalidad que para los impuestos: lo verdaderamente complicado en las tasas es la correspondiente apa-

rición de entes institucionales, o sea los denominados organismos autónomos de la Administración. El autor destaca la importancia que para esta materia tiene la denominada Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958 que trata de reafirmar el ya aludido principio de legalidad enumerando las siguientes materias que han de ser reguladas en las correspondientes leyes de establecimiento de tasas: «1.º El sujeto pasivo y el objeto o materia de la tasa o exacción parafiscal; 2.º La base y el tipo máximo cuando éste se fije por un porcentaje, y, en los demás casos, los elementos y factores que determinen su cuantía; 3.º El destino o aplicación concreto que haya de darse al producto de tales percepciones, que podrá tener un carácter específico, mixto o genérico, y 4.º El organismo encargado de su gestión: «sin embargo la verdadera transcendencia de esta Ley no está orientada hacia el futuro sino hacia el pasado ya que fija (como subraya el autor) «un procedimiento de convalidación de las tasas que hubieran sido creadas con anterioridad sin observar el principio de legalidad». Señala seguidamente la sistematización de la materia de las tasas preexistentes, destacando las que están excluidas plenamente del ámbito de la nueva Ley (de las que cabe citar, entre este importante grupo, las tasas de Haciendas locales) y distinguiendo asimismo entre las convalidadas por la nueva Ley, las anteriores que siguen manteniendo su peculiar régimen y las que no han sido objeto de convalidación; otra sistematización que cabe establecer es entre tasas presupuestarias (que son las que aparecen incluidas en los Presupuestos generales del Estado) de las extrapresupuestarias, el destino o aplicación da lugar a la distinción entre su aplicación específica para atenciones concretas de las que tienen una aplicación genérica o mixta y por último el criterio recaudatorio hace que se distinga entre tasas satisfechas en metálico de las satisfechas por el empleo del Timbre del Estado

Asimismo el criterio del presupuesto jurídico permite en las tasas una clasificación de éstas, como sucede con los impuestos, pero en este caso de la tasa dicho presupuesto jurídico es «una determinada relación, que fija la ley, entre ciertas personas y una actividad del ente público» y así las tasas españolas pueden a este respecto ser agrupadas en administrativas y judiciales y, finalmente, la legislación aduanera incluye además de varios impuestos sobre el gasto, algunas tasas.

La estructura presupuestaria del Estado aparece analizada en lo que se refiere al encuadramiento tributario, por cuyo motivo se limita el autor a considerar tan sólo los ingresos públicos según la modificación introducida por la Ley de 26 de diciembre de 1957 que alteró la que venía rigiendo desde la Ley de Administración y Contabilidad de 1911, siendo de tener en cuenta que la nueva estructura presupuestaria significó un mayor rigor científico que la anterior o, como dice: «en líneas generales, la terminología adoptada y la distribución de los impuestos responde a unas exigencias técnicas superiores a las que hasta 1957, habían inspirado la ordenación del Presupuesto» aunque sin embargo señala el importante defecto de que dicha transformación transcendental no se haya realizado mediante una reforma de la vieja Ley de Administración y Contabilidad de 1911, sino tan sólo apareciendo por primera vez en los Presupuestos para el bienio 1958-1959, con lo que se crea una situación de mera suspensión de la indicada Ley en su correspondiente articulado: otros defectos señala cual es, entre otros, el encuadramiento (dentro del grupo de los impuestos indirectos) del Timbre del Estado sin tener en cuenta que éste

constituye, como ya se ha indicado, «un mero cuadro formal en el que se aglutina un complejo tributario, totalmente heterogéneo, tanto desde el punto de vista jurídico como económico».

El extenso e intenso trabajo termina con la exposición de unos cuadros detallados sinópticos de los impuestos que respectivamente son: clasificación objetiva de los mismos, diferenciación entre directos e indirectos, entre reales y personales y, finalmente, la clasificación de las tasas (las encuadradas dentro de la legislación del Timbre).

A pesar de la profundidad del tema y de la difícil exposición del mismo, este valioso estudio es asequible a cualquier lector que posea un mínimo de cultura jurídica.

El número de la revista en que se encuentra el presente estudio contiene otros dos de indiscutible interés y de contenido económico, cuales son los titulados «Los principios del reparto de la carga tributaria en España» y «Estructura económica y sistema tributario» debidos, respectivamente, a los también destacados economistas E. FUENTES QUINTANA y J. L. SAMPEDRO.

Miguel J. de Cisneros