

Hacienda y proceso ⁽¹⁾

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA: 1. Los Tribunales económico-administrativos. 2. Los Tribunales de Contrabando. 3. Los Jurados Tributarios.—III. EL PROCESO ADMINISTRATIVO: 1. Sujetos del proceso: a) El órgano jurisdiccional. b) Las partes: 2. El objeto del proceso. 3. Los presupuestos del proceso. 4. Procedimiento. 5. Los efectos del proceso.—IV. EL TRIBUNAL DE CUENTAS.

I

INTRODUCCION

Desde que los hombres aparecieron sobre la tierra no se ha inventado sistema mejor para dirimir sus disputas que confiar su decisión a una persona distinta de los litigantes, que no esté vinculada a ninguno de los intereses en juego, que goce de la más absoluta independencia y de los conocimientos suficientes para comprender lo que es objeto de la *litis*.

No hace falta acudir a la *Pacem in Terris* ni a las demás encíclicas de moda. Ni a la Carta de las Naciones Unidas. Ni a la Declaración de Derechos del hombre y del ciudadano de 1789 para considerar principio esencial el derecho del administrado a someter la decisión de todo litigio frente a la Administración a un tercero independiente. Pues es una verdad de Perogruyo, que responde a la más elemental lógica, que mal puede decidir con ecua-

(1) El presente trabajo es el texto de la conferencia pronunciada por el autor en la Cámara Oficial de la Industria de Madrid el 22 de junio de 1966, en el acto de la clausura del curso 1965-66, del Centro de Estudios Tributarios y Económicos.

nimidad y justicia una de las partes interesadas en el litigio, por muy Administración que sea y muy públicos los intereses que realice.

Todo lo que suponga apartarse de este principio y confiar la decisión de un litigio administrativo a una de las partes en conflicto, a la Administración, será una vuelta al estado de naturaleza, a la ley del Talión.

Y, por desgracia, el fenómeno no es infrecuente. No ya entre los países que abiertamente se han apartado de los postulados del Estado de Derecho clásico, sino entre los países que se consideran continuadores de las más puras esencias de éste.

Lograr que la Administración se sometiera al Derecho y que, prescindiendo de sus prerrogativas, accediera a aparecer como parte procesal a la hora de la revisión jurisdiccional de sus actos ha sido una hazaña gigantesca que ha costado siglos. La evolución es de sobra conocida por todos. Como también el hecho incontrovertible de que siempre que puede escapa de esa fiscalización a través de los procedimientos más diversos. Desde el claro y diáfano de excluir determinadas categorías de actos al sinuoso y taimado de crear una serie de obstáculos antes de llegar a la revisión jurisdiccional, con la esperanza de que el recurrente tropiece en alguno de ellos.

De aquí que tan importante como la regulación del proceso propiamente dicho lo sea la de los procedimientos previos que es necesario recorrer para llegar a aquél.

II

LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

Los distintos Ordenamientos—y el Ordenamiento español no constituye una excepción—suelen arbitrar unos procedimientos especiales ante órganos también especiales—que reciben el nombre de Tribunales o Jurados—para examinar las cuestiones planteadas por la aplicación de los tributos. Pese a los nombres que se emplean para designarlos, no estamos ante verdaderas juris-

dicciones. No cabe hablar propiamente de «Tribunal» para designar a los órganos que deciden ni de «jurisdicción» para designar la función que ejercen, ni de procesos al referirnos a su actuación ni de «sentencias» a sus resoluciones.

De aquí la muy diversa opinión frente a los mismos según que se instauren «en vez de» o «antes de» la verdadera revisión jurisdiccional. Pues si todos esos procedimientos merecen la más rotunda repulsa cuando se arbitran «en vez de» la fiscalización propiamente jurisdiccional, pueden admitirse cuando se arbitran «antes de» la actuación de los verdaderos Tribunales. Pues, en definitiva, en este caso no se trata de otra cosa que dar un cauce formal adecuado a la vía administrativa previa, en atención a la especial naturaleza jurídica de las relaciones objeto de debate.

En Derecho comparado podemos encontrar ejemplos de todos los sistemas: desde Tribunales administrativos, que vienen a suplir la falta de una verdadera jurisdicción contencioso-administrativa—como los Tribunales especiales de Aduana, en Chile—, hasta Tribunales cuyas decisiones son susceptibles de impugnación ante la jurisdicción correspondiente, bien constitucional de amparo, ordinaria o contencioso-administrativa.

En España, aun cuando cabe encontrar organismos de este tipo que intervienen con exclusión de cualquier actuación propiamente jurisdiccional, lo normal es que constituyan una simple vía administrativa previa que hay que agotar para poder incoar la «contencioso-administrativa».

Veamos cuándo estamos en uno u otro supuesto.

Los órganos seudojurisdiccionales que conocen en materia tributaria son los siguientes:

Los Tribunales económico-administrativos.

Los Tribunales de Contrabando.

Los Jurados tributarios.

Su carácter puramente administrativo está fuera de duda. Es cierto que no ha faltado quien afirme la naturaleza jurisdiccional de estos órganos y hable de proceso tributario para referirse al procedimiento ante los mismos. Pero difícilmente cabe hablar de proceso al referirnos a la actuación de unos órganos—como los económico-administrativos—que puedan dejar de conocer las re-

clamaciones ante ellos planteadas, a fin de que pasen al Ministro, por la «índole, cuantía o trascendencia de la resolución» (2). Es cierto que la historia nos demuestra que en contadísimas ocasiones se ha ejercido esta facultad, y que cuando se ha ejercido, el Ministro ha seguido el criterio del Tribunal; pero ello no impide que la norma desnaturalice el carácter jurisdiccional de la institución. De aquí que ante su escaso sentido práctico se proponga su derogación pura y simple, con lo que se superaría el principal escollo a la configuración jurisdiccional de los Tribunales económico-administrativos, al menos del Tribunal Central.

Pero por encima de cualquier consideración doctrinal se eleva algo mucho más importante y más expresivo a la hora de definir la naturaleza de una institución: el clima, el ambiente, el aire que se respira. Esta simple consideración sería más que suficiente para descartar la naturaleza jurisdiccional de los Tribunales de contrabando. Basta acercarse a uno de ellos para ver que aquello es algo muy distinto de lo que es un Tribunal Supremo o una Audiencia.

Las consecuencias de la naturaleza administrativa de estos organismos son obvias:

a) Por lo pronto, al ser administrativos los actos por ellos dictados, que su régimen de revisión, de oficio o a instancia de parte, será el propio de los actos administrativos. Los artículos 153 y 154 de la Ley General Tributaria y 63 y 64 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo no pueden ser más expresivos al respecto. En consecuencia, fuera de los supuestos de nulidad de pleno derecho o de infracción manifiesta de las Leyes, la anulación de los actos de aquellos órganos no podrá acordarse por la propia Administración pública de que procedan; únicamente podrá decretarse por la jurisdicción contencioso-administrativa en proceso de lesividad.

b) Y, salvo exclusión expresa, las personas legitimadas podrán deducir el correspondiente «recurso contencioso-administrativo» frente a las resoluciones que tales órganos dictasen, dentro de los plazos previstos en las Leyes procesales.

Veamos hasta qué punto esto es cierto—y en qué grado—res-

(2) Sobre el problema, me remito a *El procedimiento administrativo*, Madrid, 1964, págs. 901-902.

pecto de cada uno de los órganos que pueden catalogarse en este grupo.

1. *Los Tribunales económico-administrativos.*

La separación entre los órganos de gestión y los de resolución de reclamaciones, que constituye la razón de ser de estos «Tribunales», supone un incuestionable acierto. Todo lo que sea sustraer de los órganos ordinarios de gestión el conocimiento de los recursos contra los actos de los mismos, a fin de confiar su decisión a órganos especializados y, en cierto modo, independientes, es reforzar las garantías de acierto de la decisión y, en definitiva, de los derechos e intereses del administrado.

Los llamados «Tribunales económico-administrativos» constituyen, sin ningún género de dudas, con todos sus defectos, una garantía muy superior a la que representaría la decisión de los recursos que ante ellos se interponen por los órganos ordinarios del Ministerio de Hacienda. El procedimiento ante los mismos está rodeado de garantías análogas a las del proceso, lo que ha permitido hablar de «autodefensa procesalizada»: autodefensa, en cuando que decide una de las partes interesadas en el litigio; procesalizada, sin embargo, por ejercerse a través de los trámites propios de un proceso. Por eso el administrado encuentra en él garantías superiores a las de los procedimientos administrativos puros. Es más, respecto de cierto número de actos, el contribuyente encuentra en ellos una salvaguarda más firme que la de los propios Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa. Y ello por el fenómeno al que me he referido en más de una ocasión del desigual trato de que son objeto la Administración local y la estatal. En efecto:

Cuando un Tribunal económico-administrativo—que es órgano del Estado—se enfrenta con un acto de alguna Corporación local, a fin de revisar si el mismo se ajusta o no se ajusta al Derecho, lo hace con un rigor que ni siquiera encontramos en las verdaderas jurisdicciones. El hecho quizá puede explicarse, aparte de por otras razones de matiz más o menos político, por una de carácter técnico formal: que entre los Tribunales económico-administrativos y los órganos de las Corporaciones locales existe algo más que la línea de separación de una independencia legal entre

órganos de una misma entidad; existe nada menos que la separación derivada de ser órganos de personas jurídicas distintas: el Estado, por un lado, y la Administración local respectiva, por otro. Cuando los Tribunales económico-administrativos provinciales enjuician actos de una entidad distinta de la que los mismos son órganos, no tienen que defender intereses propios a la hora de pronunciarse sobre la suspensión de la ejecución de los actos objeto de recurso o a la final y definitiva de emitir decisión. Por ello ha llegado a decirse que en estos casos no puede discutirse el carácter jurisdiccional de los órganos ni el procesal de su actuación, olvidando que dentro de una actuación puramente administrativa no es infrecuente la ingerencia del Estado en la esfera local bajo la forma de tutela, recursos administrativos e instituciones análogas.

En definitiva, el fenómeno de «procesalización» de los órganos administrativos no es otro que el de una acentuación de la independencia del órgano que decide respecto del órgano que dictó el acto, hasta llegar a una independencia real y efectiva, que ha permitido hablar de un sistema administrativo entre los que ofrece el Derecho comparado contencioso-administrativo.

Ahora bien, existen órganos que, aun cuando no han llegado a alcanzar esta independencia plena, están en el camino. Por ejemplo, los Tribunales económico-administrativos. Puede decirse que están más cerca de los órganos jurisdiccionales que de los administrativos puros. Y no por el hecho de que se llamen «Tribunales», sino por su forma de actuar y proceder.

En este proceso de jurisdiccionalización ocupan distinta posición los Tribunales económico-administrativos provinciales y el Tribunal económico-administrativo central. Aquéllos, salvo cuando deciden reclamaciones frente a actos de entidades locales, están muy lejos de lo que es un auténtico «Tribunal», mientras que al Tribunal económico-administrativo central apenas si le falta camino que recorrer. A su agilidad en la resolución del excesivo número de reclamaciones que se deducen ante el mismo hay que unir el buen criterio a la hora de juzgar. Las estadísticas no pueden ser más expresivas. Tomando como ejemplo los expedientes resueltos durante el primer semestre de 1966, de un total de 1.764 se dan los siguientes resultados:

En única instancia: estimados, 685; desestimados, 241.

En segunda instancia: estimados, 249; desestimados, 464.

Desistimientos, incompetencias y otras resoluciones: 125.

Aun cuando pudiera estimarse que los porcentajes de este semestre no son generales, hay que admitir que son expresivos, permitiendo un juicio satisfactorio de estos Tribunales.

2. *Los Tribunales de Contrabando.*

La segunda de las vías administrativas con apariencia procesal a que nos hemos referido son los llamados Tribunales de Contrabando.

Por mucho que se emplee la palabra Tribunales para designarlos y la de sentencias al hablar de sus fallos, no son más que órganos propiamente administrativos. Y llamando a las cosas por su nombre, los procedimientos ante ellos son:

a) Los que se tramitan en primera o única instancia, procedimientos sancionadores, esto es, procedimientos en los que se ejerce la función administrativa sancionadora, imponiendo a las personas que han incurrido en la infracción de normas jurídico-tributarias la correspondiente sanción.

b) Y los procedimientos de segunda instancia ante estos Tribunales de Contrabando son auténticos procedimientos de recurso administrativo.

Hay que reconocer que, por muy defensores de la Administración pública que se sientan algunos de los miembros de los Tribunales de Contrabando, los mismos ofrecen a los supuestos responsables una garantía superior a la que tendrían si la potestad sancionadora se ejerciera por los órganos ordinarios de la Administración financiera a través del común procedimiento administrativo sancionador.

Sin embargo, su regulación no deja de ofrecer serios obstáculos a la auténtica fiscalización jurisdiccional, obstáculos que, al no existir en otros procedimientos administrativos, carecen de razón de ser. Pues ninguna razón existe para que se otorgue peor trato al sujeto que infringió una de las normas sancionables a través de estos procedimientos que al que infringió otros de mucha mayor gravedad. Sobre todo, cuando el administrado ha incurrido en tales infracciones como consecuencia de una política económi-

ca disparatada o en el llamado delito monetario ante la falta de seguridad política o económica.

Tal es el caso de la *reformatio in peius*. Es cierto que en el plano teórico se ha discutido su admisión dentro del procedimiento administrativo (3). Pero también la decidida posición de la mayoría en sentido contrario, ya que otra cosa supondría que el órgano decisor del recurso podría actuar como si no existiese la resolución objeto de impugnación, lo que va contra la esencia del recurso. Y al menos en España puede decirse que, más que opinión dominante, es unánime, habiendo tenido eco en la jurisprudencia que rechaza la posibilidad de *reformatio in peius*, salvo en los casos singulares en que esté expresamente admitida.

Uno de estos casos es precisamente el de los recursos ante el Tribunal Superior de Contrabando. Y cabe preguntarse: ¿Por qué ha de pervivir aquí una institución que no se da en los demás procedimientos administrativos? ¿Qué sentido tiene que en materia de contrabando el Tribunal Superior pueda hacer algo que no pueden hacer los demás órganos con competencia para decidir procedimientos administrativos? En definitiva, esta latente amenaza de la posibilidad de agravar la sanción del Tribunal inferior en una vía de recurso que es trámite previo del contencioso-administrativo constituye un chantaje legal para impedir por vía indirecta la revisión jurisdiccional.

3. Los Jurados tributarios.

Desde su aparición en nuestro sistema fiscal se observa una corriente de progresivo aumento de su esfera de competencia. Por un lado, respecto del concreto impuesto a que podía referirse su actuación: limitada en un principio a la antigua Tarifa III de Utilidades, va aplicándose sucesivamente al impuesto de rentas de capital y trabajo, al general sobre la renta y, a partir de la Ley de reforma tributaria de 11 de junio de 1964, a los más variados tipos de impuesto, incluso a la contribución territorial.

Y paralelamente a esta progresiva aplicación a los más variados tipos de tributo se da un aumento de los supuestos en los

(3) Cfr. un resumen de la doctrina alemana sobre el tema, en NIETO, *El procedimiento administrativo en la doctrina y la legislación alemanas*, en «Revista de Administración Pública», núm. 32, págs. 102-103.

que se da entrada a la intervención del Jurado. Frente a la limitada y excepcional intervención primitiva para, en ausencia de datos objetivos, decidir sobre las cuestiones de hecho sospechosas, para fijar los presupuestos objetivos que han de servir de hecho imponible, en la nueva Ley General Tributaria se les confía la misión de resolver con carácter subsidiario las controversias que sobre cuestiones de hecho puedan plantearse entre la Administración y los contribuyentes (art. 147), siendo sus funciones no sólo la determinación de las bases, sino hasta la de las cuotas y la resolución de recursos interpuestos por aplicación indebida de las reglas de distribución y la de agravio comparativo y absoluto (art. 147, párrafo segundo), aparte de cualquier otro que se les atribuya por Ley (art. 147, párrafo tercero).

De aquí que SAINZ DE BUJANDA haya podido hablar de «hipertrofia de funciones de unos órganos que en rigor sólo debieran actuar cuando, agotadas las posibilidades que la Ley material ofrece, el fallo en conciencia resulte ineludible» (4).

Ante competencia tan amplia adquiere una gravedad extraordinaria la exclusión de la vía contencioso-administrativa que con tanta reiteración se proclama en las normas reguladoras de los Jurados. Los acuerdos de los Jurados—dice el artículo 152 de la Ley General Tributaria—... dictados sobre las cuestiones de hecho propias de su competencia, no serán susceptibles de recurso alguno, ni siquiera contencioso-administrativo, salvo las excepciones que en el propio artículo se establecen.

¿Qué es lo que esto supone? Se ha dicho recientemente, con frases harto expresivas, en un trabajo dedicado al tema: «Ocurre, pura y simplemente, que la Administración financiera, que es parte del litigio, se erige también en juez. Retrocedemos a la era de la jurisdicción retenida, aquel momento del Ministro-juez, en que la Administración es juez y parte al mismo tiempo. Hacer alusión a esta figura no es pretender aplicarla al sistema de Jurados; es un mero recordatorio histórico de aquella época en que la Administración era al propio tiempo parte interesada legitimamente y órgano competente de resolución; aquella época en que había una ausencia de revisión por un Tribunal judicial independiente, época de estricta separación de la Administración y los Tribuna-

(4) SÁINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, tomo III, Madrid, 1963, pág. 288.

les, que no podían ni soñar en *troubler* la acción administrativa» (5).

Por ello, si uno de los principios del Ordenamiento es el acceso a la Justicia; si, como afirma nuestra Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa, «únicamente a través de la Justicia, a través de la observancia de las normas y principios del Derecho es posible organizar la sociedad y llevar a cabo la empresa de la Administración del Estado moderno», debe forzarse una interpretación que, superando aquellas absurdas limitaciones legales, re-uzca al mínimo el núcleo de los actos de los Jurados excluidos de fiscalización jurisdiccional y permita con la máxima amplitud la actuación de los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Sobre todo, si tenemos en cuenta que, como ha dicho CLAVERO, al aumentarse la esfera de competencia de los Jurados «se ha ido diluyendo una de las razones morales que en cierto modo aboraban la exclusión jurisdiccional, cual era la de que la competencia de los Jurados fiscales se producía tan sólo en caso de manifiesta infracción de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, evidenciadoras de fraude, mala fe, etc., como era el no llevar los libros contables y el negarse a la comprobación inspectora, entre otras. En estos supuestos límites resultaba imposible poder probarle a un contribuyente la auténtica base tributaria, y ante ello, la base le era asignada en conciencia con una libre apreciación de los hechos realizada por un Jurado fiscal. Mas al irse aumentando los supuestos de competencia de los Jurados a casos en los que no existía el más mínimo incumplimiento por los contribuyentes, dicha razón dejaba, en cierto modo, de operar» (6).

En esta línea hay que destacar la progresiva jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, al limitar en lo posible las materias excluidas de fiscalización, reduciendo en sus justos términos lo que es «cuestión de hecho» y, en consecuencia, ampliar el ámbito de la revisión jurisdiccional de los acuerdos de los Jurados.

(5) BAYÓN MARINE, *Control jurisdiccional de la actividad de los Jurados tributarios*, «Revista de Administración Pública», núm. 48, pág. 151.

(6) CLAVERO ARÉVALO, *Jurados fiscales y Jurisdicción contencioso-administrativa*, «Revista de Administración Pública», núm. 39, pág. 19.

III

EL PROCESO ADMINISTRATIVO

Agotadas aquellas vías administrativas previas, estamos en condiciones de poner en marcha los mecanismos de la Administración de Justicia. Como dijo SEGISMUNDO ROYO-VILLANOVA, parafraseando a PUCHETI, el procedimiento administrativo no nos lleva al aula magna de la Justicia administrativa, sino solamente a su vestibulo.

Ahora bien, ¿ante qué jurisdicción y a través de qué tipo de proceso puede el contribuyente accionar frente a los actos de la Administración tributaria que infringieren el Ordenamiento jurídico?

Cabe que en atención a la peculiaridad de la materia se establezca un régimen contencioso peculiar de impugnación. En cierto modo, es lo que ocurre en Derecho francés, en el que se da una concurrencia de las jurisdicciones ordinaria y contencioso-administrativa y unas marcadas especialidades en el procedimiento ante esta última. De aquí que TROTABAS, en los *Melanges Maurice Hauriou*, publicados en 1929, contribuyera con un trabajo con el expresivo título de *La naturaleza jurídica del contencioso fiscal en Derecho francés* (7). Y que no falte un capítulo sobre el contencioso fiscal en todos los tratados sobre el contencioso-administrativo, desde los tradicionales, como los de LAFERRIÈRE y APPLETON, hasta los más recientes, como los de ODENT y AUBY Y DRAGO.

El ejemplo francés no ha dejado de tener repercusión en otros sistemas. Tal es el caso de la reciente Ley de Costa Rica sobre la jurisdicción contencioso-administrativa que ha visto la luz en el *Diario Oficial* de aquella República el 19 de marzo de 1966, y en la que, entre los procedimientos especiales, figura uno con el título *Materia tributaria o impositiva*.

En España no puede hablarse de un régimen contencioso especial en materia tributaria. Los litigios en esta materia se dirimen en el proceso administrativo ordinario. Ni siquiera cabe hablar de especialidades más o menos acusadas en ese proceso

(7) *Melanges Maurice Hauriou*, París, 1929, págs. 209-263.

administrativo ordinario cuando el fundamento de la pretensión sea el Derecho fiscal.

Así las cosas, el problema que debemos plantearnos no es otro que el siguiente: ¿Ofrece ese sistema de proceso administrativo garantías suficientes para defender al contribuyente frente a los posibles abusos de la Administración financiera? No se trata de enjuiciar genéricamente el sistema. No pretendemos en modo alguno valorar con carácter general un sistema que ha sido calificado fuera y dentro de España como el más perfecto instrumento de sumisión de la Administración al Derecho. No. Nuestro propósito es mucho más limitado. Dando por supuestas las excelencias del sistema, tratamos de verificar si esas excelencias pueden predicarse también cuando aplique normas de Derecho tributario.

En líneas generales, podemos afirmar rotundamente que sí. No obstante, puestos a precisar, creemos que cuando el mecanismo de la justicia administrativa ordinaria se utiliza para actuar una pretensión fundada en normas de Derecho fiscal, adolece de ciertos defectos que no estaría de más superar, sobre todo si tenemos en cuenta las pocas dificultades de índole técnica y práctica que ello supone.

Estos defectos los encontramos en: los sujetos, el objeto, los presupuestos, el procedimiento y los efectos del proceso administrativo.

Examinémoslos.

1. Sujetos del proceso.

a) El órgano jurisdiccional.

El caballo de batalla en la estructuración de un sistema procesal administrativo ha sido siempre la organización de los Tribunales a los que se confía la decisión de los litigios administrativos.

Para que pueda hablarse de una justicia administrativa eficiente es necesario que en los órganos de lo contencioso-administrativo concurren dos circunstancias básicas: independencia e idoneidad, imparcialidad y preparación de las personas que los integran.

Independencia frente a los poderes financieros, cuyos intere-

ses se ventilan; frente a los grupos de presión, frente a los administrados y también frente a la Administración pública. Independencia real y efectiva, más que legal y formal. No hay que olvidar que existen países en los que la independencia de sus órganos contencioso-administrativos frente a la Administración activa no está consagrada legalmente, como en Francia, y en la Francia de De Gaulle, y gozan de una independencia real muy superior a la de otros países que confían la composición de sus litigios administrativos a Salas encuadradas en sus Cortes de Casación o a Juzgados o Tribunales integrados en el Poder judicial, y como tales, con toda la independencia formal y soberana propia de este Poder del Estado.

Y tan importante como la independencia es la preparación, la especialización.

En España, la independencia de nuestros Tribunales de lo contencioso-administrativo está fuera de duda. Pero, ¿puede afirmarse lo mismo de la segunda característica?

No ha faltado un sector doctrinal, por cierto, nada despreciable, que ha criticado abiertamente la composición de nuestros Tribunales contencioso-administrativos, tanto antes como después de la Ley de la Jurisdicción de 1956. Yo mismo en más de una ocasión me he permitido alinear en la posición crítica.

Mas después de la experiencia de la Ley de 1956 no podemos por menos de admitir que el sistema ha dado espléndidos resultados. No ya a nivel territorial, en el que las Salas de lo contencioso-administrativo nos ofrecen la admirable labor no sólo de los magistrados reclutados por oposición (que no han defraudado las esperanzas puestas en ellos), sino de los reclutados por concurso, poniendo de relieve la prudencia y buen criterio de la decisión de los mismos.

Ahora bien, esta opinión crítica general, ¿cabe admitirse sin reservas cuando se trata de enjuiciar la idoneidad del personal para decidir cuestiones tributarias?

En este aspecto concreto la opinión no puede ser tan optimista, al menos al enjuiciar los órganos supremos. En efecto:

Sabido es que nuestra Ley, al enumerar los requisitos que han de reunirse para ser designado Magistrado, lo hace con la máxima amplitud. Y el Gobierno, al hacer uso de este amplio margen

legal, con muy buen criterio, a fin de llevar a la Sala con competencia en materia de Hacienda personas especializadas en Derecho tributario, suele procurar que no falten en ellas funcionarios procedentes de uno de los Cuerpos más prestigiosos del Ministerio de Hacienda.

La intención, pues, no puede ser más encomiable. Y el procedimiento de selección, perfecto.

Pero resulta muy difícil de la noche a la mañana dejar los hábitos adquiridos durante años en una Oficina liquidadora, en la Asesoría de un Ministerio o en la defensa de la Administración. De aquí que aquella política de reclutamiento de Magistrados se traduzca en una determinada orientación de las Salas.

Lo que explica, aparte de otros imponderables, que la doctrina de nuestra Sala Tercera sea menos progresiva y más conservadora que la de las restantes Salas de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

b) *Las partes.*

Si descendemos de la regulación del órgano jurisdiccional a la de las partes, el problema se centra en la amplitud de la legitimación del administrado para accionar frente a los actos de la Administración.

Y en este punto concreto hay que reconocer que nuestra Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa se encuentra entre las más progresivas.

Ahora bien, existe una norma especial en materia tributaria que representa un evidente retroceso en esa línea de garantías. Me refiero a la del artículo 35, párrafo segundo, apartado d), del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, al no reconocer legitimación para promover el recurso a «los que asuman obligaciones tributarias en virtud de contrato».

Este precepto viene a rectificar una copiosa jurisprudencia del Tribunal Supremo que había admitido justamente lo contrario. Y cualquiera que sea la opinión que en el orden estrictamente teórico merezca la innovación del Reglamento de 1959, lo cierto es que en la práctica conduce a una merma de garantías, pues cuando, en virtud de un contrato, el contribuyente transfiere su

obligación a un tercero, al ser éste el que tiene que pagar el tributo, ostenta un incuestionable interés en impugnar las posibles liquidaciones ilegales.

Al negarle legitimación se crean una serie de complicaciones y de obstáculos a la revisión jurisdiccional, sin otra ventaja para la Hacienda que la nada correcta de esperar que, al tenerse que poner en relación el obligado al pago con el verdadero contribuyente a efectos de representación procesal y defensa, transcurra el plazo para recurrir y adquiera firmeza el acto ilegal (8).

2. *El objeto del proceso.*

Si el proceso es, como no nos cansamos de proclamar, el instrumento más eficaz para hacer efectiva la sumisión de la Administración al Derecho, la regulación de su objeto deberá siempre orientarse hacia la máxima amplitud en dos direcciones: actos objeto de recurso y cuestiones que pueden plantearse frente a los mismos.

a) En el primer sentido, en buen número de textos constitucionales se ha llegado a proclamar con la máxima solemnidad la prohibición de cualquier exclusión de la revisión jurisdiccional. Frente a esta elemental conquista, la Ley española admite expresamente que por Ley ordinaria se dejen fuera de la impugnación contencioso-administrativa determinadas categorías de actos.

En materia tributaria, un ejemplo característico de esta tendencia es el ya señalado de los acuerdos de los Jurados tributarios.

b) En el segundo sentido, es decir, cuestiones susceptibles de ser planteadas, parte de la doctrina extranjera al estudiar el contencioso fiscal se ha planteado el problema de si en este terreno son admisibles los contenciosos clásicos de anulación y plena jurisdicción. Que así ocurre en España es evidente. Desde un punto de vista estrictamente procesal, cualquier pretensión es admisible. Lo que falla es el Derecho material a la hora de regular la responsabilidad administrativa, como más tarde estudiaremos.

(8) En el mismo sentido, en mi trabajo *El procedimiento administrativo*, Madrid, 1964, págs. 911-912.

3. *Los presupuestos del proceso.*

Cuando el contenido del acto impugnado es la obligación de pagar una cantidad líquida, dentro de los presupuestos del proceso destaca el *solve et repete*. Cuando el objeto de impugnación sea un acto dictado en ejercicio de la potestad tributaria e imponga el pago de un tributo de cualquier clase, buen número de Ordenamientos consagran como presupuesto procesal el del «previo pago».

Así lo establecía también el viejo texto de nuestra Ley de lo contencioso-administrativo en su tristemente célebre artículo 6.º

Este privilegio procesal de la Administración pública, que tantas veces constituye un obstáculo insuperable para que los Tribunales lleven a cabo su misión, carece de razón de ser. No existe ni un solo argumento válido para justificar el principio.

Bien está que el acto de la Administración tributaria, como el de cualquier otro órgano administrativo, goce del privilegio de la decisión ejecutiva y de la acción de oficio. Bien está que se presuma legítimo y que puedan emplearse todos los poderosos aparatos coactivos de que dispone la Administración para poder llevarlos a puro y debido efecto.

Pero una cosa es esto y otra muy distinta que ese cumplimiento del acto constituya nada menos que un requisito esencial para que los Tribunales puedan examinar la pretensión deducida contra el mismo.

Si aquello—la ejecutoriedad—responde a uno de los principios esenciales del régimen administrativo, esto no responde a nada.

De aquí las críticas, podemos decir que unánimes, de la doctrina, que se ha enfrentado seria y objetivamente con el tema.

Entre nosotros, en un reciente y logrado trabajo, ha resumido MENDIZÁBAL ALLENDE con estas gráficas palabras la crítica unánime al principio: «Desde una perspectiva trascendental no admite defensa alguna. No sólo es ajeno a las exigencias inmanentes a la organización administrativa, sino que resulta contrario al principio de igualdad consagrado tradicionalmente en todas nuestras Leyes constitucionales desde 1812 hasta hoy. Efectivamente, infringe tal principio fundamental en dos de sus facetas: 1) En la esfera procesal destruye el inestable equilibrio de las partes litigantes. La posición de supremacía de la Administración pública,

que, como gráficamente se ha dicho, por mucho que consienta en agacharse es siempre un gigante, y sus inmediatas consecuencias (presunción de legitimidad y potestad ejecutoria), se ve reforzada por un obstáculo defensivo de gran envergadura. 2) Significa, además, una discriminación en perjuicio de los económicamente débiles. El previo pago significa un mayor gravamen para el ciudadano menos afortunado, como cualquier economista podría corroborar, en virtud de la llamada «ley de la utilidad decreciente». No enerva esta conclusión la circunstancia de que se exima del requisito a quienes pidan y consigan la declaración de pobreza para litigar, pues resulta notorio que muchas personas legalmente «ricas» son realmente «pobres», dados los estrictos límites del beneficio mencionado» (9).

En armonía con la posición crítica y siguiendo el principio central del favorable enjuiciamiento de los actos administrativos, la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956 introdujo una modificación sustancial. En la nueva regulación, el *solve et repete* ya no es un requisito del «recurso contencioso-administrativo», el previo pago no se regula—a diferencia de la vieja Ley—con los requisitos del recurso. Se limita a enumerar, entre los documentos que han de acompañar al escrito de iniciación del proceso, «el documento acreditativo del pago», y esto no siempre, no con carácter general, sino—según expresión del precepto legal—«en los casos en que proceda con arreglo a las leyes».

De este modo desaparece en nuestro Ordenamiento el *solve et repete* como presupuesto procesal. Lo único que perdura es la exigencia de acompañar, pero sólo cuando proceda en cada caso según la Ley reguladora del tributo, el documento que justifique el pago, cuya omisión es susceptible de subsanación [art. 57, párrafos segundo, e), y tercero].

Sin embargo, este paso decisivo del texto legal no ha sabido ser aprovechado por la jurisprudencia de aquella Sala de nuestro Alto Tribunal, que ha de conocer precisamente de los asuntos tributarios.

Antes nos referíamos a la decisiva importancia de la compo-

(9) *Significado actual del principio «solve et repete»*, «Revista de Administración Pública», núm. 43, pág. 155.

sición de los Tribunales para asegurar un buen sistema de justicia administrativa. Y la actitud de nuestros Tribunales ante la norma contenida en el artículo 57, párrafo segundo, apartado e), de nuestra Ley jurisdiccional corroborará perfectamente nuestro aserto. En efecto:

a) El precepto legal se aplica a cualquier tipo de «recursos contenciosos-administrativos», abstracción hecha en la materia que constituye su objeto y del órgano de que emane el acto impugnado.

b) Sin embargo, al interpretar ese precepto legal único, las Salas Tercera y Cuarta de nuestro Tribunal Supremo han llegado a resultados harto distintos. Es cierto que ambas Salas, al señalar el criterio que debe presidir la interpretación del precepto, no dudan en proclamar el criterio restrictivo, como la sentencia de la Sala Tercera de 7 de abril de 1962 (de que fue ponente JIMÉNEZ ASEÑO), que proclamó que, «en todo caso, la duda debe ser resuelta a favor de los recurrentes, puesto que, en definitiva, dicha condición constituye un obstáculo al libre acceso de los particulares a la vía jurisdiccional contenciosa expreso en la fórmula *solve et repete*, de la cual aquel requisito es su manifestación más expresiva y debe por ello ser interpretada restrictamente».

Pero, a pesar de partir una y otra Sala del mismo principio de interpretación, al enfrentarse con aquel precepto el distinto criterio de las Salas repercute en la aplicación. Y así como la Sala Cuarta considera cumplido el requisito con la simple consignación o depósito de la cantidad litigiosa, la Sala Tercera sigue con el criterio formalista tradicional de entender que únicamente se cumple con el requisito cuando se efectúa el pago en firme. El hecho se destaca por un Magistrado, MENDIZÁBAL ALLENDE, al enfrentarse, en un estudio exhaustivo, con la jurisprudencia de ambas Salas (10).

Para enjuiciar debidamente aquella actitud jurisprudencial de apego al principio de su concepción tradicional, confróntese con la jurisprudencia italiana, que ha llegado a calificar el principio de *solve et repete* como anticonstitucional, en una memorable sentencia que la doctrina ha destacado como se merece. Pues no puede ser más contrario al principio de igualdad ante la Ley un

(10) *Significado actual del principio*, cit.

precepto como el de *solve et repete*; para ciertas fortunas no supondría la menor molestia el tener que pagar antes de recurrir; para otras supondrá una grave carga, y para otras, la imposibilidad de acudir a los Tribunales para defenderse de las arbitrariedades de la Administración (11).

4. *Procedimiento.*

En el procedimiento en sentido estricto, no cabe hablar de defectos de la regulación. Nuestra Ley nos ofrece un procedimiento sencillo, en el que se da la más perfecta armonía entre rapidez y garantía.

No obstante, es posible señalar algunas dificultades no derivadas de la propia Ley, sino de la práctica judicial, dificultades que se dan en todo procedimiento, cualquiera que sea su objeto, y, por supuesto, también cuando éste es la materia tributaria. En esta línea cabe citar:

a) El famoso problema del cómputo del plazo para deducir el recurso de reposición y el contencioso-administrativo. Todos conocéis el giro jurisprudencial en virtud del cual los meses no se computan de fecha a fecha, sino de treinta días naturales.

Cualquiera que sea la opinión sobre el tema, lo que resulta inadmisibles es la inseguridad del administrado. Por lo que no estaría de más dejar zanjado el problema de modo definitivo.

b) Otra dificultad: la que plantea la jurisprudencia, de no aplicar al plazo para formalizar la demanda el precepto contenido en el artículo 121 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa, sobre presentación de escritos fuera de plazo.

c) Asimismo merece citarse la oscilante jurisprudencia sobre el artículo 129 de la Ley, en orden a la subsanación del recurso de reposición.

d) Y la recaída sobre el recurso de revisión contra la sentencia contradictoria de una anterior, jurisprudencia que ha supuesto una verdadera derogación de la innovación que introdujo la causa b) del artículo 102.

(11) Cfr. BACHELET, *La giustizia amministrativa nella Costituzione italiana*, Milán, 1966, págs. 60-62; VIRGA, *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, Milán, 1966, págs. 101-102.

5. *Los efectos del proceso.*

Dictada la sentencia y, en su caso, reconocido el derecho del administrado, el pleno restablecimiento de la Justicia encuentra o suele encontrar serios obstáculos. Principalmente los propios de toda ejecución de sentencias condenatorias de la Administración. En efecto:

a) Es un hecho incuestionable, cualquiera que sea el régimen político y el sistema administrativo, que las sentencias que contienen una condena de la Administración pública sólo son cumplidas cuando no está decidida a lo contrario la autoridad o el político de turno.

Repito—quiero que esto quede bien claro—, esta afirmación es válida respecto de cualquier sistema político y administrativo.

Desde que se inventó eso que se ha llamado Estado de Derecho, la doctrina de buena fe, con una ingenuidad sorprendente ha venido ideando y perfeccionando fórmulas para garantizar la ejecución de sentencias, en la convicción de que es el momento de la verdad en el control jurisdiccional de la Administración. Pues sólo en ese momento puede verificarse si los Tribunales sirven para algo más que para sentar declaraciones platónicas.

Pero mucho más hábiles que los buenos de los doctrinarios para buscar fórmulas de garantías son los legisladores para matizarlas y los encargados de aplicarlas para eludirlas.

De aquí que los primeros, después de páginas y páginas dedicadas al tema, al final tengan que llegar a la desoladora conclusión de que, en definitiva, el problema radique en la moralidad pública y en la educación ciudadana de políticos y funcionarios.

En este orden de ideas hay que reconocer que, en teoría, nuestro Ordenamiento es, sin género de dudas, de los más perfectos. Pues contiene medidas expeditas que muy pocos sistemas consagran, al menos con la claridad con que se encuentran formuladas en el nuestro.

Porque, en efecto, cuando una sentencia no llega a ejecutarse, cuando lo dispuesto en el fallo no se cumple, el responsable es siempre una persona física concreta y perfectamente determinable: el titular del órgano administrativo al que corresponda la ejecución. Por lo que cuando tales medidas falten, siempre que-

dará una cuya eficacia es incuestionable: el procesamiento de la persona a la que pueda imputarse la inejecución.

Nuestra Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa, en su artículo 110, párrafo tercero, no puede ser más expresiva. Cuando transcurriesen seis meses desde la fecha de recepción del testimonio de la sentencia sin que se hubiese ejecutado, «*se deducirá el tanto de culpa que correspondiese por delito de desobediencia, para su remisión al Tribunal competente*». Obsérvese bien, que el precepto emplea la fórmula imperativa: *se deducirá*.

Mas es lo cierto que, a pesar de tan drástico precepto, aun cuando transcurran seis meses y hasta seis años desde que la Administración recibe el testimonio de una sentencia sin que se ejecute, aun cuando esté perfectamente determinada la persona física a la que puede imputarse el incumplimiento, aun cuando lo pida y lo reitere la parte, no se deduce ningún tanto de culpa.

Me estoy refiriendo, claro está, al supuesto de que fuese condenada la Administración del Estado. Pues cuando lo es la Administración local, la actuación jurisdiccional es muy distinta.

b) Estas dificultades, genéricas de toda clase de sentencias condenatorias de la Administración, se dan más atenuadas en materia tributaria.

Cuando como consecuencia de un fallo ha de devolverse al contribuyente la cantidad ingresada indebidamente la ejecución de la liquidación anulada, los órganos de la Hacienda pública suelen dar cumplimiento al fallo en plazos prudenciales. Pero cuando la ejecución del fallo ha de realizarse fuera del ámbito tributario, el panorama es radicalmente distinto.

Cuando el objeto de la sentencia se traduce en una obligación de pago de cantidad líquida, este pago deberá acordarse y verificarse dentro de los límites que permiten los presupuestos, y cuando fuere preciso un crédito, suplemento de crédito o presupuesto extraordinario, se iniciará su tramitación dentro del mes siguiente al día de la notificación de la sentencia, sin que pueda interrumpirse por ningún concepto.

Pese a estas categóricas normas del artículo 108 de la Ley jurisdiccional, todos sabemos la gigantesca hazaña que supone lograr que el administrado obtenga el pago en cumplimiento de una sentencia.

Precisamente por ello, para superarlo, se intentó aprovechar la ocasión que brindaba la promulgación de una serie de disposiciones básicas mediante la consagración de una *expedita* medida que no ofrecía dificultad alguna, no ponía en peligro al Tesoro público y simplificaba al máximo el procedimiento.

En definitiva, se quería aplicar a todas las esferas administrativas principio análogo al que rige en el ámbito estrictamente tributario.

Se trataba de lo siguiente: que en los presupuestos del Estado y de las demás entidades públicas se consignara una partida fija en un tanto por mil del total, destinada a la ejecución de las sentencias de los Tribunales de lo contencioso-administrativo que contuvieren condenada al pago de cantidad líquida. El problema radicaba en consignar cantidad suficiente. Pues conseguido esto, todo quedaba reducido a verificar la sentencia y ordenar el pago.

Esto se intentó, primero, al elaborar el anteproyecto de la Ley de expropiación forzosa, a fin de asegurar el pronto pago de los justiprecios fijados en vía procesal y las indemnizaciones como consecuencia de la responsabilidad administrativa, si bien con pretensión de generalidad; por segunda vez se intentó al elaborar la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956 y, por último, forzando mucho las cosas, con motivo de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958. Pero en todas las ocasiones quedaron en buenos intentos.

El resultado no es otro que el mantenimiento del calvario que supone la ejecución de las sentencias.

Existen expropiaciones cuyo justo precio han fijado los Tribunales hace varios años, muchos años—podrían citarse ejemplos a miles—, sin que el expropiado vea la más remota posibilidad de cobrar.

Y no digamos las indemnizaciones como consecuencia de la responsabilidad patrimonial. En el Ministerio de Hacienda se duermen los expedientes de créditos extraordinarios o de suplementos de crédito, bajo el pretexto de la austeridad o cualquier otro *slogan* político de moda. Si el Estado quiere austeridad, que la logre a costa de sus gastos; pero no para eludir responsabilidades.

c) Y queda una última quiebra del sistema: la deficiente regulación de la responsabilidad administrativa.

Cuando, después de ese calvario que supone la vía administrativa, el procedimiento económico-administrativo, el contencioso-administrativo y la ejecución, el administrado logra, al fin, recobrar aqueca cantidad que tuvo que ingresar en virtud de una liquidación ilegal, ¿qué es lo que consigue? La devolución de una cifra igual a aquella de que se vio privado. Pero lo único igual es la cifra. Pues, por lo demás, es una caricatura del valor de la merma que sufrió su patrimonio.

Para convencerse de esta afirmación bastará con acudir a los índices de precios del Instituto de Estadística. Sin tener en cuenta el legítimo lucro cesante de que se ha visto privado el administrado, limitándonos únicamente a confrontar el diferente valor del dinero al cabo de varios años, podremos calibrar la magnitud de la lesión patrimonial sufrida.

Sin embargo, tal y como está regulada la responsabilidad administrativa, o, mejor dicho, tal y como se interpreta nuestro Ordenamiento jurídico sobre la materia, lo único cierto es que el contribuyente que tiene la desgracia de sufrir una liquidación tributaria ilegal, cuando logre la devolución de la cantidad ingresada obtendrá únicamente esto: la cantidad pura y simple. Ni una peseta más. Ni lucro cesante, ni indemnización por la devaluación de la moneda ni siquiera el interés legal del dinero durante el plazo que se vio privado del mismo. Y, por el contrario, habrá sufrido los gastos nada despreciables del proceso, ya que la condena en costas de la Administración es un sueño irrealizable.

Quizá sea ésta la razón de los pocos recursos contencioso-administrativos que es deducen en materia tributaria.

IV

EL TRIBUNAL DE CUENTAS

Hasta aquí hemos examinado los principales problemas que plantean los procedimientos cuyo objeto son las pretensiones deducidas por personas legitimadas con motivo de la aplicación de los tributos.

Pero el cuadro de las relaciones entre la Hacienda pública y el proceso resultaría incompleto sin hacer alusión al menos a otra institución cuya actuación tiene lugar de modo constante, por imperativo legal, aun cuando no existan reclamaciones: el Tribunal de Cuentas. Ya que al menos parte de su función tiene carácter jurisdiccional.

Pocas instituciones serán tan necesarias como aquella cuyo cometido esencial es cuidar de que los tributos tengan el destino previsto en el presupuesto. Dada la naturaleza humana, existe una tendencia innata en todo administrador de bienes a utilizar éstos, si no en beneficio propio, al menos al margen de las instrucciones e indicaciones del propietario de los bienes. Cuando el propietario de estos bienes es el pueblo y el administrador es el político y funcionario, aquella tendencia alcanza límites insospechados, entre otras razones, porque el administrador se considera no pocas veces el auténtico propietario, con desprecio del contribuyente.

De aquí que en todos los Ordenamientos haya existido desde tiempos remotos una decidida preocupación por regular adecuadamente la institución con aquella función fiscalizadora.

España no constituye una excepción. Es más, ha llegado a decirse que el Tribunal de Cuentas español tiene la prioridad histórica de su tradición como el mejor de sus títulos de honor, ya que en plena Reconquista, Sancho IV de Castilla creó una Magistratura colegiada identificable como órgano de fiscalización superior de la Hacienda «para el mejor gobierno del Rey Sabio y para el bien del pueblo», a principios del siglo XIII.

Sin embargo, pese a esta rancia estirpe, es incuestionable la ineficacia y esterilidad de la institución.

Las numerosas críticas formuladas pueden reducirse a una: su falta de vitalidad. Falta de vitalidad no de hoy, sino de siempre. Así lo pone de manifiesto un memorial elevado en junio de 1935 a la Comisión del Tribunal de Cuentas de las Cortes de la II República. De él son las siguientes palabras: «Mucho y muy despectivamente se ha hablado en las Cortes del Tribunal de Cuentas de la República, y mucho y con hondo dolor hemos callado porque, aunque en los ataques faltara la justicia, habíamos de reconocer que no faltaba un fondo de verdad. Pero ¿a quién se culpaba cuan-

do se decía que el Tribunal no rendía toda su eficacia? ¿A su función? No; porque nadie ha dejado de reconocer que era elevada y necesaria. ¿A los funcionarios? Tampoco, porque nadie con justicia podrá tildarles de ignorantes o negligentes. ¿A quién, entonces? A su organización, merecedora de todos los reproches; a su constitución, absurda como habría de serlo la de una Policía si era inspirada por aquellos a quien tenía que vigilar, dicho sea como ejemplo» (12).

Y termino.

Hace unos años, aquel gran maestro que fue CARNELUTTI, al referirse a las *miserias del proceso penal* y estudiar los personajes de este drama que es el proceso, cuando llegó a la figura del abogado destacó como esencia de su función la de pedir, la de rogar. «El más grande de los abogados—decía—sabe que no puede hacer nada frente al más pequeño de los jueces; a menudo el más pequeño de los jueces es aquel que lo humilla más. Está constreñido a llamar a la puerta como un pobre. Y ni siquiera está escrito en la puerta: *pulsate et aperietur vobis*. No pocas veces se llama en vano» (13).

Quizá debido a este hábito profesional de pedir es por lo que casi siempre (muchas veces a conciencia de que pido en vano) suelo terminar con una súplica, como las que cierran los escritos de demanda.

Esta vez la súplica es que se ponga remedio en lo posible a estos pequeños defectos de que adolece nuestro sistema de la Administración de Justicia en materia tributaria.

Pero más importante que superar estas dificultades es poner los remedios para que no haya que acudir, si no es en casos excepcionales, a ese complicado mecanismo de garantías. Pues por muy perfecto que sea el sistema, por expeditos y sencillos que sean los procedimientos, el proceso será siempre un mal. Presupone un estado patológico, un litigio, un conflicto entre partes. El Tribunal interviene cuando ha surgido una anormalidad en la aplicación de la norma, cuando algo falla en la aplicación del Derecho y sus destinatarios mantienen posiciones contradictorias. Y la vía

(12) Citado por MENDIZÁBAL ALLENDE, en *Función y esencia del Tribunal de Cuentas*, «Revista de Administración Pública», núm. 46, pág. 16, en nota.

(13) *Las miserias del proceso penal* (trad. de SENTÍS MELENDO), Buenos Aires, 1959, pág. 45.

procesal implicará siempre una pérdida de tiempo, de dinero, de energías.

Evitémoslo, pues. Pongamos todos—legisladores, funcionarios y administrados—un poco de nuestra parte para lograrlo.

El legislador, promulgando Leyes claras y precisas. Superando la anarquía legislativa y la proliferación de normas reglamentarias de distinta jerarquía. Que para conocer un precepto no haya que acudir a mil disposiciones, para terminar encontrando la solución en una circular no publicada en el *Boletín*.

El funcionario, no olvidando que el principio de igualdad ante las cargas públicas constituye la esencia y razón de ser del Derecho tributario. Cuando ante unos tipos impositivos excesivos adopte una actitud de benevolencia ante la defraudación, que la benevolencia sea igual para todos, y tenga habilidad y visión suficiente para otorgar igual trato al contribuyente humilde y a la gran empresa que, con los más cuidados asesoramientos, ofrece las más hábiles fórmulas de refinamiento en el fraude fiscal.

El administrado, en fin, poniendo un poco de sinceridad y buena fe al hacer sus declaraciones.

Sólo así podremos llegar: de un lado, a que quede reducido a simple recuerdo del pasado lo que todavía hoy se ha calificado de «*hobby* nacional»: la defraudación; por otro, a que al ir alcanzando la base tributaria las cifras reales, los tipos queden reducidos a sus justas proporciones. Y, en definitiva, al llamar a las cosas por su nombre habrán desaparecido los principales puntos de fricción que las más de las veces nos llevan al proceso. Por lo que habremos logrado que nuestras relaciones con la Hacienda se acerquen un poco más a lo que deben ser.

Que así sea.

JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ.

Catedrático de Derecho Administrativo.