



**Seminario de Derecho tributario empresarial
Fundación Magín Pont Mestres y Antonio Lancuentra Buerba
XXVII Jornada Anual**

**La juridificación del tributo, el legado del profesor
Sainz de Bujanda, en el X aniversario de su muerte**

por

Joan-Francesc Pont Clemente
**Catedrático de Derecho financiero y tributario
de la Universidad de Barcelona**

Barcelona, 15 de mayo de 2009

- 1.- El recuerdo.
- 2.- Los dogmas fundamentales.
- 3.- La tensión contraria: la *desjuridificación*.
- 4.- La enseñanza del Derecho tributario.
- 5.- El ejercicio de la profesión jurídica basado en el *talento* y no en la *proletarización*.

1.- El recuerdo

El profesor Fernando Sainz de Bujanda falleció en Madrid el 7 de abril de 1999, hace pues 10 años. Había nacido en Granada el 30 de octubre de 1915. Su personalidad es indisociable de la tradición familiar de la que proviene, en concreto, el librepensamiento vivido como un valor central de la actitud ante la existencia por sus padres Fernando y María Teresa, ambos educadores e inspectores de enseñanza y ambos también influidos por los valores krausistas y liberales de la Institución Libre de Enseñanza, que no dejarán de marcar una impronta en la visión del mundo, en general, y de España, en particular, de don Fernando a lo largo de toda su vida.

Los padres de don Fernando se exilian al finalizar la Guerra Civil a la República Dominicana y él, ya casado con Pilar Moreno, decide permanecer en Madrid. Sufiría, como toda aquella generación de españoles, educados en el afán de libertad simbolizado en el 14 de abril de 1931 –su padre fue diputado socialista en las constituyentes-, la pena del silencio, vivir en un país en el que muchas cosas no podían decirse. Años después, don Fernando recordaría ese silencio prolongado como un elemento indisociable de la vida de varias generaciones de españoles y como una circunstancia histórica que en ningún caso podía olvidarse, dejando a su interlocutor la obtención de consecuencias sobre esa valoración del silencio, aunque lo importante es que, como otras mentes preclaras del país, don Fernando se dio cuenta de la trascendencia de aquel silencio impuesto. No obstante, su opción por permanecer en España, por preparar largas y difíciles oposiciones a letrado de las Cortes, a inspector del Timbre y a catedrático de universidad, fue una elección consciente por el Derecho: las cosas no iban a cambiar dramáticamente pero las cosas podían mejorar poco a poco y la senda que él se marcó fue la de contribuir a la existencia de instrumentos legislativos de calidad que fueran otorgándole solidez jurídica al entramado de normas que

paulatinamente iban a regir la vida de los españoles. Esta apuesta por el Derecho es una opción reformista: el poder absoluto iría cediendo algún día en intensidad y el espacio que dejara tendría que ser ocupado por el normal desarrollo de las instituciones jurídicas. Aún más: el poder absoluto cuando ha de coexistir con el Derecho se encauza de tal manera que pierde en parte su potestad arbitraria sobre los súbditos. De esta forma, don Fernando opta por contribuir a la redacción de la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 o por impulsar la Ley General Tributaria de 1963 y por dar cuerpo a una disciplina nueva en la tradición jurídica en nuestro país que es el Derecho financiero y tributario.

Saludé a don Fernando una sola vez en mi vida, en aquel día de 1991 en que en la antigua sede del Instituto de Estudios Fiscales se presentó la obra en dos volúmenes titulada *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, en donde una buena parte de los profesores entonces en activo en la universidad española, jóvenes y maduros, aprendices y maestros, aportamos nuestros criterios sobre la necesaria reforma del código. Por eso, para mí, como para mucha otra gente en este país, don Fernando, aparte de los recuerdos transmitidos por mi padre, es, sobre todo, el conjunto de los seis volúmenes de *Hacienda y Derecho* y la obra inacabada de su *Sistema de Derecho financiero* cuya amplitud hacía presagiar la imposibilidad de finalizarla pero también el lejanísimo horizonte que marca los límites de nuestra disciplina.

El combate de don Fernando por el Derecho va mucho más allá del área de conocimiento que cultivó porque es un compromiso por la ciudadanía. No obstante, fue también un combate por la existencia de la propia área de conocimiento que, en lo administrativo, comprende entre su obtención de la cátedra en Madrid en 1958 y la orden ministerial de 1970 que escinde el Derecho financiero y tributario del tronco de la Hacienda Pública.

Don Fernando se jubiló al cumplir los 70 años en 1985 y su biblioteca se trasladó 10 años después al Instituto de Estudios Fiscales donde hoy felizmente se conserva. El recuerdo del creador de los estudios de Derecho financiero en nuestro país es más que

nunca un acto de justicia. En primer lugar por lo que se refiere a la conmemoración de la persona y las obras del profesor SAINZ DE BUJANDA y en segundo lugar por la extraordinaria actualidad que muchas de las páginas que escribió mantienen como acicate para la mejora y el perfeccionamiento de nuestro sistema tributario y para la reforma y sofisticación, en el mejor sentido, de los procedimientos a través de los cuales éste se aplica.

2.- Los dogmas fundamentales

Es obvio que el Derecho, como conjunto de reglas de conducta de una determinada comunidad política, no es algo inmutable; son diversos los factores -sociales, políticos, históricos, sociológicos, entre otros- que influyen en la conceptualización de tales reglas de conducta juridificadas. El ámbito tributario no es una excepción. La institución del tributo es conocida desde tiempos antiguos, pero el significado que en esos tipos de organización social tenía el tributo, como exigencia odiosa impuesta por el derecho del vencedor o en una relación de vasallaje, nada tiene que ver con la concepción actual del mismo. Para entender el significado que hoy tiene el tributo es necesario ubicarlo en el lugar que le corresponde en el sistema político. En el Estado moderno, surgido a raíz de la Revolución francesa de 1789, el vasallo se convierte en un ciudadano mayor de edad, de forma que las relaciones entre el Estado, entendido como forma de organización política de la comunidad, y sus ciudadanos se basan en el respeto al contrato social, concibiéndose los diferentes vínculos entre ambos sujetos de derecho en pie de igualdad, con sometimiento a la Ley y al Derecho.

Las ideas surgidas a partir de ese momento histórico han cristalizado en el vigente texto constitucional, cuyo precepto primero afirma que *España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político*; para continuar diciendo que *la soberanía nacional reside en el pueblo español del que emanan los poderes del Estado*. Obviamente, todos estos valores han sido plasmados, igualmente, en el ámbito de los tributos. Éstos no pueden comprenderse de forma

correcta si se los aísla de los otros ingresos públicos, y si no se los conecta íntimamente con los gastos públicos. El Estado, las comunidades autónomas o las administraciones locales no han de concebir la recaudación como un fin en sí mismo, sino que organizan la contribución justa de los ciudadanos al sostenimiento de las cargas públicas. El tributo es un medio para hacer posible el ejercicio de las funciones de las administraciones públicas al servicio de la gente. Ingresos y gastos públicos son conceptos indisolubles en el seno del Derecho financiero, en el sentido de que no cabe aislar los unos con relación a los otros, sino valorarlos conjuntamente.

Las normas tributarias deben ser entendidas en el marco global de la Constitución, porque no existe una idea de justicia parcelada, desconectada de la idea total de justicia. El sistema tributario, por tanto, se enmarca en un panorama más amplio: no es posible comprender el tributo, como acabo de decir, sin hacer referencia a la actividad financiera del Estado. La idea de reparto justo de la carga tributaria debe ligarse de forma necesaria a un programa justo en el gasto público y, en general, a las ideas de justicia contenidas en la Constitución. En este sentido, es la Norma fundamental, en su artículo 31, la que establece las bases sobre las que se asienta la institución del tributo:

- 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.*
- 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.*
- 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.*

De este precepto se desprenden en primer lugar los principios de generalidad e igualdad, íntimamente relacionados con el artículo 14 de la Norma fundamental. Ambos principios se formulan sobre la base de que todos y cada uno de los miembros de la comunidad son iguales a la hora de soportar las cargas tributarias. Ahora bien, teniendo en cuenta que el sistema debe tender hacia la justicia, los principios citados no podrán entenderse sin el apoyo de un tercero: el principio de capacidad económica.

Todos son iguales para el legislador a la hora de establecer los tributos, pero la igualdad exige que se dé un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, de forma que cuanto mayor sea la riqueza del individuo, cuanto mayor sea su capacidad económica, mayor será la cantidad con la que tenga que contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Por ello, a la hora de aplicar estos principios es necesario, antes que nada, determinar quien tiene y quien no tiene capacidad contributiva. Es lo que se denomina doctrinalmente capacidad contributiva absoluta. Una vez identificadas las situaciones que, por regla general, son indicio de capacidad contributiva, debe fijarse en qué medida tiene que tributar cada individuo, de acuerdo con su capacidad contributiva relativa. La tarea del legislador, entonces, consiste en aislar aquellos hechos que, a su juicio, revelan cuando se realizan capacidad económica. Es decir, es el legislador el que debe determinar los hechos que, por lo general, son índices de capacidad contributiva, configurándolos como hechos impositivos, como hechos cuya realización determina el nacimiento de la obligación de contribuir.

Pero junto a ello, la capacidad contributiva debe servir a la justa distribución de la riqueza, lo que a su vez conecta con la idea de justicia en todo el sistema financiero, que alentará a que dicho principio se acomode también al gasto público.

Para que toda esta actividad pueda ser llevada a cabo, el ordenamiento jurídico crea, entre la Administración y los ciudadanos, determinados vínculos y relaciones jurídicas con distinto alcance y contenido, en donde al menos uno de estos sujetos es titular de un derecho objetivo, correspondiendo al otro el carácter de obligado. Las normas que crean tales vínculos y relaciones conforman el ordenamiento jurídico tributario, y, en este sentido, son vínculos y relaciones jurídico tributarias. Relaciones jurídico tributarias que se fundamentan, principalmente, en los principios de justicia tributaria recogidos en el ámbito constitucional, y cuya manifestación más relevante es el tributo.

SAINZ DE BUJANDA definió el tributo como *la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público, para subvenir a las necesidades de éste, que la*

*Ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que la norma establece*¹. Otras definiciones usuales del tributo lo conciben como *prestación patrimonial de carácter coactivo impuesta por el Estado*. Ahora bien, en sentido jurídico, esta acepción de tributo debe ser cuando menos matizada, porque en ella se encierra un recuerdo a la explicación del tributo enmarcada como una relación de poder, y se derivan las tendencias a explicar la relación tributaria a través de la teoría de la función. En definitiva, la idea de la coactividad del tributo, sin más, impide concebir las relaciones del Estado con los ciudadanos como relaciones en pie de igualdad, es decir, como relaciones bilaterales plenamente sometidas, con la misma intensidad, a la Ley y al Derecho. El tributo en nuestro ordenamiento no puede ser *impuesto coactivamente* por el Estado sin más. Desde el punto de vista jurídico, el tributo ha de concebirse como una relación jurídica, establecida por Ley, sobre quienes hayan realizado los hechos previstos por ella, porque es la que mejor sirve a la idea de personalidad jurídica del Estado, para someter al poder y a su ejercicio a la Ley y al Derecho, de forma que el Estado se encuentra en posición de exigir un determinado comportamiento, el pago del tributo, a otra persona, el sujeto pasivo, que queda obligada a ajustar su comportamiento al pago del mismo.

En el Derecho civil, la situación en que se halla una persona jurídicamente constreñida a un determinado comportamiento con respecto a otra, que puede exigírselo, se denomina obligación. A pesar de que, en nuestro ordenamiento, no existe una definición legal de obligación, se puede decir que equivale al vínculo jurídico por el que una persona denominada deudor queda obligada respecto a otra denominada acreedor a cumplir una determinada prestación que puede consistir en dar, hacer o no hacer, y cuyo nacimiento puede provenir, según el artículo 1089 del Código civil, de la Ley, los contratos y cuasicontratos y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia.

El paralelismo entre la definición dada para la obligación y la relación jurídico tributaria en que consiste el tributo, es más que obvio. La obligación tributaria, se concreta en

¹ Por ejemplo, *cfr.* SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, (9ª ed.), Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1991, pág. 171.

aquella que tiene por objeto el pago de un tributo, aunque no agota todos los vínculos establecidos por las normas tributarias, puesto que éstas establecen, con el fin de asegurar el cumplimiento de aquella, un amplio número de relaciones y vínculos distintos.

En esta línea, la relación jurídica tributaria constituye, para SAINZ DE BUJANDA, el eje de la construcción dogmática del Derecho tributario. Es la obligación tributaria la que explica y justifica todas las demás facetas del fenómeno tributario, y se caracteriza por el contenido patrimonial de la prestación que constituye su objeto, así como por la función típica que cumple, que consiste en procurar un enriquecimiento del sujeto activo y el correspondiente empobrecimiento del sujeto pasivo, con el fin de procurar al primero los ingresos que le son necesarios para su funcionamiento. Junto a la obligación tributaria, las leyes regulan también otras obligaciones cuya prestación posee asimismo un contenido patrimonial, pero que, sin embargo, tienen una función y un régimen distinto a la anterior. Finalmente, existen otras relaciones jurídicas sin contenido patrimonial, y que consisten en obligaciones de muy diverso tipo, que pueden o no ser accesorias de la obligación tributaria.

Ahora bien, la obligación tributaria, en sentido estricto, en cuanto vínculo jurídico que une a un ente público acreedor con otro sujeto de derecho, particular o no, es una obligación de Derecho público: la prestación que constituye su objeto, el tributo, es, tal como indica el artículo 31 de la Constitución, una prestación de carácter público.

El carácter de Derecho público de la obligación tributaria se refleja, además, en las facultades reconocidas al acreedor, al ente público, que superan con creces las reconocidas normalmente, por el ordenamiento jurídico, al acreedor particular. Sin embargo, el calificativo de obligación de Derecho público no empaña la sustantividad de la obligación en sí misma; la estructura de la obligación tributaria no se diferencia por ello de la obligación de Derecho privado: el ente público acreedor tiene el derecho a exigir y el deudor, el deber de realizar la prestación establecida, el tributo. Las características peculiares de la obligación tributaria son fruto de los específicos fines que persigue el ordenamiento, y por ello corresponde a las normas de Derecho tributario

regular, únicamente, las notas que la diferencian de la normativa general, recogida, principalmente en el Código civil.

La estructura del tributo coincide con la estructura de una relación jurídica patrimonial de naturaleza obligacional: el tributo es el derecho subjetivo que, en virtud de una de las fuentes de las obligaciones, la Ley, concede a su titular o acreedor, el Estado, la facultad de exigir a otra persona o deudor, sujeto pasivo, un determinado comportamiento, el cumplimiento de la prestación, el pago del tributo. En definitiva el tributo es una obligación *ex lege* nacida de una hipótesis normativa denominada hecho imponible. Es una norma jurídica, de rango legal, la que establece la obligación tributaria y la que fija su contenido; contenido que por lo demás deberá, también, ajustarse a los principios materiales de justicia tributaria.

El mecanismo por el que se exigen los tributos se concreta en que la Ley liga a la realización de determinados hechos la obligación a cargo de ciertas personas de pagar el tributo. La realización del hecho fijado por la Ley, como hecho imponible, tiene como consecuencia directa el nacimiento de la obligación tributaria. El legislador podría haber elegido otro sistema. Sin embargo, según se desprende del artículo 20.1 de la LGT, es precisamente la realización del hecho imponible lo que hace nacer la obligación tributaria.

Los efectos de la realización del presupuesto de hecho fijado en la norma, cualquiera que sea su contenido o estructura, vienen determinados, únicamente, por la Ley. Por ello, cuando el hecho imponible de un tributo es configurado a través de un negocio jurídico, la voluntad de las partes y su manifestación, son necesarias para la realización del negocio y sus efectos, pero no influyen para nada en la configuración de la obligación tributaria. Para ésta, el negocio jurídico es, simplemente, el hecho que origina su nacimiento, sin que la obligación tributaria se vea afectada por la voluntad de las partes que intervienen en aquél. O lo que es lo mismo, el crédito tributario del ente público surge, únicamente, cuando se ha realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley y configurado como tal hecho imponible.

La importancia de los términos utilizados en la definición de cualquier institución se refleja, en muchas ocasiones, porque la influencia de los mismos puede llegar a inducir a resultados, incluso normativos, no acordes con los principios de un determinado ordenamiento. Aunque, si bien es obvio que tales principios no son inmutables a través del devenir del tiempo, se puede afirmar que, en la actualidad y en los países de nuestro entorno impregnados de libertad y de laicidad, la idea de un Estado democrático y de Derecho es un principio imperante e irrenunciable.

Partiendo de la concepción de Estado democrático y de Derecho, la explicación del fenómeno tributario a través de la tesis de la función tributaria, al definir el tributo como prestación pecuniaria que exige el Estado en el ejercicio de su poder para la satisfacción de sus necesidades deja de tener cabida. Y no es aceptable porque alude a la relación directa entre el poder y el obligado a pagar el tributo, prescindiendo del ordenamiento jurídico al que el propio poder está sometido en su ejercicio.

La nota de la coactividad del tributo provoca la confusión entre el poder de emanar Leyes y el ejercicio, por determinados órganos del Estado, de poderes jurídicos, que en el Estado de Derecho deben desarrollarse en aplicación de la Ley.

Las primeras construcciones sobre el tributo, como manifestación unilateral del Estado, como una relación de poder, definen en esencia una relación entre sujetos de derecho que contiene la voluntad del uno, manifestada a través de una orden, y el deber de obediencia del otro. Esta explicación jurídica del tributo, teñida todavía de las ideas absolutistas del Antiguo Régimen, tiene lugar en un marco temporal determinado, finales del siglo XIX y principios del XX. Pero el poder en un plano superior, incapaz de relacionarse en pie de igualdad con sus súbditos, no es admisible en un Estado de Derecho.

Es en Alemania, tras la Gran Guerra, cuando se gesta la concepción del tributo como una relación obligatoria basada en el principio de la separación de poderes y en el de la personificación del Estado.

El primero de estos principios, la separación de poderes se funda en la diferenciación de dos planos distintos en la aplicación del poder tributario; desde un punto de vista abstracto el poder tributario se concreta en la emanación de normas jurídicas, mientras que desde un punto de vista concreto el poder tributario se limita a la aplicación por parte de la Administración de esas normas. La Administración pública no es representante de la comunidad, sino una organización puesta a su servicio. Sus actos, por tanto, no son actos propios de la comunidad, sino que son actos de una organización dependiente, necesitada de justificarse en cada caso en el servicio de la comunidad a la que está ordenada, quedando sometida a la Ley y al Derecho, y pudiendo ser controlada por los Tribunales. Por ello, cuando ésta se mueve en este segundo plano, en el de la aplicación de las normas, se hace posible la relación con los ciudadanos desde una posición de igual sometimiento a la Ley, tal y como nuestro texto constitucional, en el artículo 103.1² establece. Sometimiento a la Ley y al Derecho y control jurisdiccional de la legalidad y de la actuación administrativa, que no es simple retórica constitucional, sino que es la esencia misma de la realidad política de un Estado democrático y de Derecho. Por eso, entre los actos y decisiones de la Administración, por una parte, y la Ley y las sentencias, por otra, existe, desde el punto de vista jurídico, una heterogeneidad, que se desconocería gravemente si unos y otros productos se imputaran al mismo agente.

Es en la España de los años 60 y 70, cuando se recibe la teoría de la función tributaria, originaria de las escuelas italianas. Éstas sienten el tributo como una manifestación del poder del Estado, desde su establecimiento hasta su aplicación, en cumplimiento de una determinada función, la tributaria. Frente a la teoría de la obligación tributaria, en la que la Ley establece un tributo creando en quien realiza un hecho la obligación de pagarlo, la de la función estima que la norma tributaria se dirige a regular la potestad de imposición. Potestad de imposición que puede ejercitarse en relación con los hechos más variados de la vida, que por tanto adquieren una relevancia específica como hechos generadores de la situación jurídico tributaria en vista de la consecución de un ingreso

² Artículo 103.1 CE, “La Administración pública sirve con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”.

tributario por el ente impositor. En definitiva, la norma tributaria no regula directamente la relación intersubjetiva entre los particulares y el Estado, sino que lo hace en función de la prestación coactiva patrimonial debida por aquél a éste, que tiene derecho a exigir, en virtud de su poder de supremacía.

El fundamento de estas tesis hace que cada uno de los tres poderes, de la formulación clásica de Montesquieu, pierda su sustantividad propia y se convierta en simple expresión orgánica del Estado. La Administración pública identificada con uno de esos tres poderes, el Poder Ejecutivo, pasa a ser considerada entonces como una función del Estado. La negativa a colocar al Estado en el mismo plano – bajo la Ley – con relación a los contribuyentes es lo que, precisamente, invalida la teoría de la función en un sistema cuya idea fundamental es el Estado democrático y de Derecho.

Esta concepción acentúa la tentación a que la elaboración de las Leyes como misión típica del Parlamento se desplace hacia la Administración financiera, resultando que el interés de la Administración, mal entendido como interés general, adquiere un exacerbado protagonismo. Fruto de esta tendencia, cuando la Ley no establece unos límites precisos a la actuación administrativa o cuando la Hacienda Pública actúa como si la Ley no fuera la fuente de su conducta, sino una mera coartada, la relación jurídica entre el acreedor público y el deudor privado o contribuyente se desvanece para degenerar en una mera relación de hecho, es decir en la expresión desequilibrada de la fuerza del poderoso sobre el débil.

La explicación del tributo a través de la teoría de la obligación, como una relación jurídica de crédito y débito, permite mantener el equilibrio necesario entre las partes intervinientes, equilibrio e igualdad ante la Ley que no equivalen a una idéntica posición jurídica entre las partes, pues como en toda relación obligatoria la posición del acreedor no es la misma que la posición del deudor, como tampoco son idénticas las posiciones jurídicas de la Administración y del acreedor particular. La teoría de la relación obligatoria para explicar el fenómeno del tributo posibilita entender que ambas partes de la citada relación, Administración y sujeto pasivo, están sometidos con el mismo rigor a

la Ley, cuestión que enlaza sin contradicción alguna con una de las bases sobre las que se construye y se entiende el Estado de Derecho.

Fue precisamente SAINZ DE BUJANDA quien introduce en España la doctrina del tributo como obligación de los tratadistas alemanes e italianos, a través de su obra contenida, básicamente, en los seis volúmenes de *Hacienda y Derecho*. SAINZ DE BUJANDA insiste con reiteración pedagógica en la juricidad del fenómeno tributario³. Para don Fernando resulta evidente la primacía de la ley en la configuración de la obligación tributaria -el nacimiento, contenido, sujetos y extinción de la obligación tributaria se rigen por la ley⁴-, y la posición subordinada o instrumental de la Administración para la aplicación de las normas legales reguladoras de la imposición⁵.

Tal es su preocupación en este sentido que le lleva a destacar que, dada la profunda diversidad cualitativa entre el Derecho tributario material y el Derecho tributario formal, toda construcción jurídica del tributo que la desconozca, o que no la aprecie en su justo valor, corre el riesgo de atribuir a la actuación administrativa, en el campo fiscal, unos efectos desmesurados, que disuelvan o aniquilen el principio de legalidad tributaria, y, con él, la propia subsistencia del Estado de Derecho. Dicha distinción no es fruto de una simple oportunidad sino, sencillamente, el resultado de una comprobación del ordenamiento positivo, y se fundamenta en tres razones: Una científica, que deriva de la distinción indiscutible entre vínculos jurídicos de contenido patrimonial y no patrimonial (obligaciones y deberes tributarios); otra positiva, ya que esta heterogeneidad de situaciones jurídicas subjetivas se contrasta continuamente en el Derecho positivo; y, finalmente, didáctica, por la utilidad que en este terreno presenta el criterio de distinción entre Derecho tributario material y formal.

³ SAINZ DE BUJANDA, F.: “La enseñanza de la Hacienda Pública en las facultades de Derecho”, en *Hacienda y Derecho*, Vol. III, IEP, Madrid, 1963, págs. 5-13.

⁴ Toda la construcción de Sainz de Bujanda se apoya en un principio esencial: el principio de legalidad tributaria. Al principio de legalidad dedicó el profesor diversos trabajos y fue el centro de muchas de sus reflexiones.

⁵ SAINZ DE BUJANDA, F.: “El nacimiento de la obligación tributaria” en *Hacienda y Derecho*, Vol. IV, IEP, Madrid, 1966, pág. 134 y ss.

Aunque en su magna obra de madurez, *Sistema de Derecho Financiero*, atempere su particular enfoque de investigación y sostenga que *Constituye un criterio posible de investigación y de enseñanza del Derecho tributario la distinción entre un Derecho tributario material y un Derecho tributario formal, asignando al primero, como objeto, el análisis de los elementos componentes del tributo, y al segundo, el estudio de los presupuestos para el despliegue de la actuación administrativa de aplicación del tributo y el análisis de los efectos jurídicos que tal aplicación provoca. El expresado criterio de sistematización es científicamente válido, pero no excluyente de cualquier otro que pueda tomar en consideración las premisas teóricas que anteceden.*

Sin embargo no deja de insistir en que *la doctrina procedimental peca, como la de la relación jurídica compleja, por exceso, aunque éste sea en ella de signo contrario: si la teoría de la relación aspira a integrar en su seno las potestades tributarias -notorio exceso y deformación- la del procedimiento pretende convertirse en instituto de Derecho sustancial, creador de la obligación -deformación y exceso aún más graves-. Para eliminar estos últimos, sólo existe un camino: restituir al procedimiento tributario su originario y genuino sentido, es decir, el de cauce por el que discurre la actuación administrativa dirigida a "dar eficacia" a las pretensiones impositivas derivadas de la ley.*

Así, el Derecho de la relación jurídica tributaria -entendido en su primaria y genuina acepción, de obligación tributaria-, sigue siendo el eje, la columna vertebral, del Derecho tributario, porque es ella la que explica y justifica todas las demás facetas del fenómeno tributario; la obligación de satisfacer el tributo es la esencia de este instituto jurídico y en torno a ella ha de organizarse la disciplina que lo explica. Al asumir la noción de obligación material de pago como eje del Derecho tributario, no se niegan ni desconocen la estructura y los efectos jurídicos de las funciones y procedimientos dirigidos a dar efectividad a la obligación tributaria material.

El conjunto de estas funciones y procedimientos, unido al análisis de la obligación tributaria material, brindan una visión global del Derecho tributario; no obstante, dichas funciones y procedimientos resultarían ininteligibles sin hacer referencia a la pretensión

esencial que les da coherencia y sentido, a saber: la percepción por el ente público impositor de las prestaciones tributarias.

El centro lo ocupa la obligación tributaria nacida de la ley, las potestades administrativas están al servicio de la relación sustantiva; su finalidad es la eficacia de ésta; no se ejercitan para llegar a tener derechos, sino justamente a la inversa, es decir, porque la Administración ya los tiene y debe hacerlos efectivos. Resulta así, que el hecho imponible no genera sólo el derecho de crédito de la Administración, sino que, además, legitima directamente a la Administración para ejercitar su potestad tributaria más importante: la del cobro del tributo.

La idea de que el derecho subjetivo del ente público es el fundamento legitimador de las potestades administrativas, y, por tanto, el Derecho tributario formal está subordinado al material, establecido por la ley en cumplimiento del principio de legalidad, constituye el eje de la concepción de SAINZ DE BUJANDA y se repite en su exposición con diversas formulaciones. A la pregunta de por qué existen funciones, potestades o procedimientos tributarios, *la respuesta no puede ser más que una: porque existen obligaciones tributarias ... Toda actuación administrativa gira, pues, en torno a la aplicación del Derecho tributario material, que es tanto como decir en torno a la vida de la obligación tributaria. Cuando su finalidad es dar efectividad a derechos públicos subjetivos, la potestad, entonces, tiene, considerada en abstracto, un fundamento legal, pero también, en su ejercicio singular, un título inmediato de legitimación, a saber: el derecho público subjetivo a cuyo servicio se despliega la potestad*⁶.

3.- La tensión contraria: la desjuridificación

No culminado todavía el proceso de juridificación del tributo, pueden detectarse en la realidad síntomas preocupantes de un fenómeno de deconstrucción de las instituciones que tantas décadas ha costado consolidar, fenómeno que podemos quizás denominar, de

⁶ Cfr. PALAO TABOADA, C.: “Las cuestiones de método en la obra del profesor Sainz de Bujanda”, *Civitas REDF*, nº 104, octubre/diciembre 1999, pág. 663.

intento de *desjuridificación* del tributo. Estos ataques tienen algunos hitos importantes como, por ejemplo, la reforma de la Ley General Tributaria en 1985 tratando de incorporar la responsabilidad objetiva como eje del Derecho tributario sancionador, la derogación del reglamento de procedimiento para la declaración del fraude de ley en 1989, la desatención al legislador que supuso no aprobar un nuevo reglamento en esta materia a raíz del mandato concreto contenido en la reforma de la Ley General Tributaria de 1995 y el abandono en la práctica de la institución denominada del conflicto en la aplicación de la norma aparecida en la Ley General Tributaria de 2003. Al lado de este soslayamiento de las cláusulas antielusivas específicas establecidas en las leyes con un conjunto de garantías muy importantes para el contribuyente, la praxis administrativa ha glorificado el uso de la *simulación* (ex artículo 16 de la LGT), como un medio para desvirtuar las alternativas contractuales establecidas por los contribuyentes. Si bien éste es precisamente el objetivo contrario al que se pretendía con la introducción de la simulación en la Ley General Tributaria, pues se quería juridificar el tributo y por tanto hacer referencia a una institución consolidada del Derecho civil para contrarrestar la creación de falsas apariencias por los contribuyentes, en realidad, la simulación como tuvo ocasión de decir hace una década se ha convertido en el *caballo de Troya* de la seguridad jurídica. En los últimos tiempos las instrucciones internas de la Agencia Tributaria no han hecho más que ratificar esta línea, el abandono de los métodos garantistas de persecución del fraude y la intensificación de la calificación como simulados de cuantos negocios generen el más mínimo ahorro fiscal. Ésta es una mala práctica que debe ser censurada pero también hay otras como la entronización del artículo 31 de la Constitución como fuente directa de obligaciones tributarias, invocada a menudo ante los Tribunales por la Hacienda Pública, sobre todo en los casos de Derecho penal tributario, y la pretensión de que las valoraciones de los inspectores actuarios sin necesidad de aparato probatorio puedan alterar las consecuencias queridas por las partes en una determinada estructura negocial. Así, en la lucha contra las llamadas *tramas* que coadyuvan al fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en lugar de hallarnos con una línea sólida de actuación administrativa tendente a la averiguación de los hechos que han podido provocar perjuicio al Tesoro, solemos encontrar expedientes burdamente pergeñados sobre la simple exposición de sospechas y de perjuicios. Este incremento de la incertidumbre no ayuda en nada a la

consolidación de un sistema tributario justo. La razón es muy simple: no es posible avanzar hacia la justicia más que transitando por la senda del Derecho. Por tanto, dicho de otra manera, al modo como lo hacía don Fernando, hay que reafirmar que la injusticia no da nunca ni puede dar como resultado la justicia.

4.- La enseñanza del Derecho tributario

Hasta que SAINZ DE BUJANDA no insiste con valentía, con reiteración, con las extraordinarias dificultades burocráticas de la época, en la creación de una cátedra específica de Derecho financiero y tributario, nuestra disciplina se hallaba situada en un espacio residual de las facultades de Derecho, escondida bajo la denominación de Hacienda Pública II. Tanto en las facultades de Derecho como en los otros centros de educación superior universitaria o extra-universitaria, como las escuelas de Comercio, en los que se enseñaba la legislación propia de los tributos, la materia tenía un carácter fundamentalmente informativo o descriptivo y nunca la hallábamos construida alrededor de unos ejes de vertebración científica. Esta permanencia de los tributos como un conjunto de preceptos falto de principios informadores marcó a muchas generaciones de juristas y de no juristas que no veían en el impuesto más que un obstáculo al desarrollo de la vida económica. El impuesto se percibía a lo sumo como un mal necesario, pero desde luego no como una institución incardinada en el Derecho e iluminada por unos principios de legalidad y justicia consustanciales a la consideración del tributo como uno de los pilares del Estado democrático.

La autonomía didáctica del Derecho tributario se conecta inevitablemente con la autonomía científica de esta disciplina jurídica, razón por la cual los planteamientos de SAINZ DE BUJANDA en torno a la enseñanza del Derecho tributario parten de la necesaria afirmación de la autonomía del Derecho financiero y tributario frente a la Ciencia de la Hacienda o Economía financiera, y la consiguiente obviedad de que se enseñe de igual modo que las restantes disciplinas jurídicas, porque la ordenación, en el

plano didáctico, debe hacerse *con arreglo a criterios que derivan de la misión que corresponda cumplir al centro en que se enseñen*⁷.

Admitía, no obstante, que la enseñanza del Derecho tributario debía complementarse con la enseñanza de los aspectos extrajurídicos de la Hacienda Pública, dada la utilidad que comportan para la cabal comprensión del fenómeno financiero.

Al propugnar que la investigación y la enseñanza de la Economía financiera y la del Derecho financiero debían producirse de modo separado, no pretendía significar que ambas ciencias deban recíprocamente desconocerse, ni negaba las íntimas conexiones que entre muchos conceptos económicos y jurídicos existen. Lejos de ello, y según sus propias palabras, siempre proclamaba que “el jurista debe situar el Derecho dentro del marco de la vida social en que el ordenamiento jurídico despliega su eficacia configuradora. Este criterio, siempre válido, es particularmente necesario en disciplinas que se encuentran, como el Derecho financiero, estrechamente relacionadas con las estructuras sociales y económicas del país y con los mecanismos de producción y distribución de la renta”⁸.

Lo que no debe producirse es la confusión entre la enseñanza de una y otra disciplina, lo que sucede inevitablemente si se mezclan las ideas, si se confunden las categorías o si se enseña como Derecho lo que es Economía y como Economía lo que es Derecho.

La función del docente de Derecho tributario consiste en descubrir los grandes principios jurídicos ordenadores de la actividad financiera del Estado y de los demás entes públicos; en mostrar, debidamente jerarquizadas las fuentes formales del Derecho financiero positivo y los métodos de aplicación de las normas; en ofrecer, de modo sistemático, coherente, el haz de relaciones jurídicas que los ingresos y los gastos públicos originan; en intentar una tipología jurídica de los sistemas tributarios positivos;

⁷ SAINZ DE BUJANDA, F.: “La enseñanza del Derecho tributario”, en *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1963, pág. 49.

⁸ *Ibid.*, pág. 100.

en analizar los impuestos de un país; en glosar y facilitar el conocimiento de la jurisprudencia...

SAINZ DE BUJANDA siempre sostuvo que debía distinguirse claramente lo que compone la armazón teórico-doctrinal de la doctrina –entendida como parte de la ciencia del Derecho- y lo que es el contenido de las normas tributarias positivas. Por no haberse hecho antes así, señala, esta parte del Derecho adolece, en su desarrollo de un inmenso retraso respecto a otras ramas jurídicas. La exclusiva consideración de los ordenamientos tributarios concretos ha eliminado, durante largos años, toda posibilidad de elaborar una doctrina jurídica general del tributo.

Continúa siendo, pues, muy importante que la parte general del Derecho tributario ocupe un primer plano en las tareas docentes. De este modo, la enseñanza de esta disciplina no consistirá tan sólo en un prontuario de los impuestos vigentes, sino que antes de suministrar tal información -por otra parte, también indispensable- deberá ofrecerse un esquema riguroso de la relación jurídico-tributaria, en su aspecto material y formal, así como, una visión precisa del poder financiero y de sus manifestaciones administrativas. Por fin, el docente tendrá que explicar, con el apoyo de esos cuadros lógico-jurídicos, la ordenación de la actividad financiera y, muy especialmente, la estructura del sistema tributario y la ordenación básica de los elementos que lo componen. Esa consideración primordialmente jurídica irá siempre asociada a referencias al contorno extrajurídico del tributo⁹.

Resulta un craso error tratar de separar con una *muralla china* la enseñanza del Derecho tributario en las facultades de Derecho de la enseñanza de esta disciplina en otros centros universitarios o extrauniversitarios. Ha de aceptarse, desde luego, la diferencia entre el estudio económico y el estudio jurídico del tributo, pero ambas tareas se realizan, con la lógica intensidad diferenciada, en las facultades de Derecho, en las de Economía y en las demás que traten de acercarse al fenómeno impositivo. Es el objeto formal –la perspectiva del análisis- el que delimita si nos hallamos en el seno de la

⁹ *Ibid.*, pág. 117.

ciencia jurídica o de la ciencia económica, pero no el tipo de facultad o escuela en la que se imparta una u otra asignatura. Así, por ejemplo, el estudio de la influencia de los impuestos sobre los precios es un tema económico se realice en la facultad de Derecho o en la Economía. También, por ejemplo, el estudio de la estructura normativa de un tributo es un tema exclusivamente jurídico sin perjuicio del centro que lo auspicie.

En la estela de don Fernando, hay que seguir con la reivindicación y con la praxis de que no cabe comprender cabalmente el tributo si no se afronta su dimensión jurídica, lo que implica generalizar la enseñanza de las partes general y especial del Derecho tributario a todos los operadores relacionados con la materia, ya sean estudiantes de ciencias jurídicas, económicas y sociales, ya sean asesores fiscales, abogados, inspectores de Hacienda o jueces y magistrados. No se puede entender la liquidación del IRPF si no se conoce el concepto de hecho imponible.

Junto a estas consideraciones no puede olvidarse que la llamada Ética de los negocios o Ética empresarial juega un papel importante en la configuración de la Ética tributaria y que la Ética tributaria ha de mantenerse en estrecha vinculación con el Derecho tributario, si no queremos desproveer a éste del alma que lo convierte en el eje del Estado social y democrático. Como ha sugerido Carlos Palao, la ética está asociada a la dimensión teleológica del tributo, por lo que cualquier interpretación que la desconozca corre el riesgo de caer en un frío pragmatismo.

5.- El ejercicio de la profesión jurídica basado en el *talento* y no en la *proletarización*

El ciudadano le exige a la Administración no sólo que actúe conforme a la Ley y al Derecho, sino que lo haga con *eficacia* y, como ya he dicho, con un nivel razonable y progresivamente creciente de *calidad*. Tales objetivos no podrán nunca alcanzarse si persiste el empecinamiento en separar dos mundos, el de la Administración y el de los ciudadanos. Es imperativo darse cuenta que ambos son uno. Ésta es la razón de que las

democracias avanzadas hagan participar a los ciudadanos en la aplicación de las leyes. Entiendo que resulta más acertado poner el acento en esta necesidad de acercamiento mediante la participación, mucho más que en la existencia y subsiguiente resolución de conflictos. Esta participación es hoy una realidad innegable: a los contribuyentes se les pide que *autogestionen* los tributos y que remitan sus declaraciones en soporte magnético o por vía telemática; lo mismo ocurre con organismos como la Agencia de Protección de Datos o la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en los que el ciudadano debe entrar, literalmente, en la página *web* correspondiente y dedicar muchas horas de trabajo a introducir en ella cuanta información se le requiere. Vamos hacia una Administración gestionada –un poco en broma, acabo de decir, *autogestionada*- por los ciudadanos. No es el momento de discutir ahora sobre este problema –que nos llevaría al artículo 31.3 de la Constitución y a las prestaciones personales-, sino de señalar que en la nueva Administración *compartida*, el ciudadano a quien se incrementan sus deberes debe ver reconocida su condición de tal y admitirse un cierto grado de coparticipación en las decisiones que le afecten.

La Administración democrática no repele, sino al contrario, adopta como procedimiento natural, el *diálogo* con los ciudadanos, precisamente porque el concepto de servicio público se asocia más con el intercambio de pareceres que con el enfrentamiento de posiciones o de intereses. La confrontación puede existir, sobre todo en los supuestos de conductas patológicas de carácter defraudatorio, pero no ha de ser la regla e incluso cabe decir que la confrontación, si la hubiere, no puede tampoco excluir el diálogo. Cuando el Derecho y la realidad, o si se prefiere la conciencia social, no coinciden esta anómala situación puede querer resolverse mediante una cómoda *huída del Derecho*. Esto, en ocasiones, puede servir como solución transitoria, pero ni compensa el coste a largo plazo generado por la anomalía, ni constituye una fórmula razonable de estabilidad y de progreso. La huída del Derecho ha venido produciéndose desde hace años en materia tributaria como resultado directo de la incompatibilidad o, al menos, la tensión, entre la rigidez del procedimiento y la *flexibilidad*, por decirlo de alguna manera, de la vida real. La función administrativa de aplicar la norma al caso concreto se ha mantenido sólo artificialmente como una competencia unilateral de la Administración, dado que la realidad al mostrarse con sus múltiples perfiles ha puesto

de manifiesto, de un lado, las opciones libérrimas de los contribuyentes al configurar sus actividades y, de otro, la inevitabilidad de que el funcionario encargado de un caso opte también por unos criterios u otros a la hora de entender los hechos o de configurar el Derecho. Ambas libertades, amplia la del contribuyente y restringida la del funcionario, al encontrarse en el procedimiento están condenadas a dialogar. Lo diga o no la norma. Y la verdad es que, en la praxis, lo han hecho y lo hacen, aunque, normalmente, la documentación administrativa no lo recoja por un prurito de mal entendido purismo.

Llegados a este punto es necesario aclarar que en el párrafo anterior me he vuelto a referir, exclusivamente, a la conducta de un contribuyente honesto que ejerce opciones legítimas entre las posibles y la de un funcionario leal que se acoge a una práctica administrativa respetable. Al relacionarse entre sí nacen zonas de sombra o de incertidumbre con relación a las cuales es inevitable aproximar posturas, alcanzar una razonable transacción. Esto ocurre en cuestiones de hecho y de Derecho todos los días y es un vano empeñamiento negarlo. Quienes lo hacen, proclaman en voz alta que la Administración ni puede ni hace pactos, como si todo pacto versara sobre cosa ilícita. No es así, como he tratado de demostrar.

El diálogo que hoy empieza a proponer la doctrina y que aquí definiendo requiere que en la mesa de negociación se sienten personas con una alta preparación profesional, una deontología estricta y una capacitación técnica suficiente. Necesariamente deberán estar representadas diversas disciplinas, como la Economía de la Empresa, la Contabilidad, la Ingeniería o la Arquitectura u otras, según los temas que discutir, e, inevitablemente, debería hallarse presente la profesión jurídica, porque la transacción parte de la ciencia y de la técnica, pero se hace en el Derecho, y porque el diálogo sólo puede hacerse si sus protagonistas hablan un lenguaje común.

Creo que uno de los problemas más conspicuos con los que se enfrentan hoy las relaciones entre la Administración de Hacienda y los contribuyentes es la diferente cultura profesional de los funcionarios, sean o no inspectores, y de los asesores fiscales. A los primeros se les forma en el esfuerzo de una oposición severa, en los programas de

la Escuela de la Hacienda Pública y en los valores de la Casa. A los segundos se les permite cualquier origen académico y en muchos casos que no hayan pisado la universidad, siendo su formación heterogénea y sus hábitos de trabajo tan dispares como para comprender al gestor de una pequeña población y al abogado de un bufete importante. Los puntos de encuentro entre inspectores y asesores fiscales son casi inexistentes, si exceptuamos ciertas conferencias o seminarios al uso. Contra la situación actual, entiendo que el eje del *oficio tributario* debería girar alrededor de un cuerpo único de juristas, con idéntica formación tributaria, adquirida en los centros de educación continua de las universidades, y capaz de proveer de personal especializado a la inspección de los tributos, a la asesoría fiscal y a la judicatura. Con ciertas cautelas que evitaran los conflictos de intereses, debería ser posible el tránsito de una a otra función, así como la contribución bajo diversas fórmulas contractuales a la docencia universitaria.

Nótese que este cuerpo de juristas al servicio del buen funcionamiento tributario del país no agotaría todas las posibilidades del que me gusta llamar *oficio tributario*, sino que éste incluiría además a los demás expertos en la materia dichos en las otras ciencias que inciden sobre la cuestión. No se trata de otorgar un monopolio, bien al contrario, sino de generar una nueva atmósfera caracterizada por una mentalidad no sectaria o de parte. Dicho de otra manera, me parece que las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes ganarían en todos los sentidos si se aproximaran a las relaciones entre los abogados de una negociación o de un litigio concebidas a la usanza tradicional de la Abogacía, con todo lo que ello supone de aceptación del principio de la buena fe, de unas reglas éticas y hasta de una misma cortesía profesional.

Para la comprensión cabal del papel de la *asesoría fiscal* en una sociedad moderna, y de las correspondientes exigencias éticas del mismo, debe distinguirse entre la *gestión* mecánica o burocrática de los tributos, la *divulgación* o *extensión*, el *consejo* y la *defensa*.

La *gestión* se refiere al simple cumplimiento de trámites y puede ejercerse por aquellas personas que dispongan de conocimientos suficientes para ello. La *divulgación* –que a

mí me gusta llamar *extensión tributaria*¹⁰ - constituye el principal servicio que los asesores fiscales realizan a la sociedad. Piénsese que las reformas tributarias resultarían perfectamente ineficaces si los profesionales del ramo no cuidaran de estudiar y comprender las normas y de *hacerlas guardar*, en la expresión clásica del mandato con el que se finaliza la promulgación de las leyes en España. Los más que complejos vericuetos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como la peculiar *renuncia a la exención* o la *inversión del sujeto pasivo*, la realización de anticipos tributarios propios o de terceros y la cumplimentación inacabable de listados de clientes, de proveedores, de perceptores de rentas, de donantes... son sólo algunos pálidos ejemplos de cómo los asesores fiscales resultan una herramienta insustituible para el funcionamiento del sistema y de cómo ayudan decisivamente a que los ciudadanos puedan guardar las leyes al traducirles el lenguaje esotérico de los tributos a una prosa algo más comprensible.

El *consejo* es el corazón –en el sentido del centro, de lo más íntimo o propio- de la asesoría fiscal: el contribuyente toma sus decisiones y cumple sus deberes contando con el apoyo de las opiniones de un experto en la materia. El asesor, en puridad, no substituye la voluntad del contribuyente, sólo ayuda a formarla. Desde esta perspectiva, el consejo está sometido a ciertos límites que derivan de la exigible *lealtad* de los ciudadanos con la *república*, como se deduce de la existencia misma del Estado constitucional y de la sujeción de los ciudadanos y de los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, contenida, precisamente en el artículo 9º.1 de la Constitución. Esta lealtad se traduce en el ligamen íntimo entre asesoría fiscal y economía de opción –la función del asesor es ayudar a su cliente a organizar sus asuntos de la forma que, respetuosa con el Derecho, suponga el menor coste fiscal posible- y la proscripción tajante de que el asesor fiscal participe, directa o indirectamente, en cualquier modalidad de defraudación. Al ejercer el consejo, el asesor fiscal no sólo ha de comprometer su leal saber y entender, sino que debe rechazar aquellos asuntos más o menos coloreados de ilegalidad, cumplir la normativa de

¹⁰ Tomando prestado un concepto caro a los institucionalistas, el de *extensión universitaria* o *extensión popular* [cfr. GINER DE LOS RIOS, F.: *Obras Completas*, Tomo X, Madrid, 1924, págs. 41-42], y que en la Universidad de Barcelona fue la bandera de personajes como Odón de Buen, Santiago Ramón y Cajal y el rector Rafael Rodríguez Méndez (1901-05), exponentes de la mejor tradición liberal, a la par que librepensadores de una sola pieza.

prevención del *blanqueo* de capitales, en especial, y, en mi opinión, preservar siempre su independencia no participando en los negocios de sus clientes. Puede, si lo desea, ciertamente comprometerse en negocios como cualquier otra persona, pero entonces convendría que se abstuviera de ejercer en ese asunto concreto como asesor. Nótese que algunos de los casos que en los tribunales han juzgado la responsabilidad del asesor fiscal, no se han centrado en su condición de tal, sino en la de socio o partícipe de la operación, que es cosa harto distinta.

La *defensa*, por último, es la cuarta de las funciones posibles del asesor fiscal. La defensa, en sentido estricto, se refiere al papel de los abogados ante los Tribunales de Justicia consistente en la tutela de los intereses que le son confiados, sin que ello justifique desviación alguna del fin supremo de justicia al que la Abogacía se halla vinculada. Acontece, precisamente, que la justicia se obtiene de la confrontación entre dos tesis que se oponen, lo que requiere que cada una de ellas puede fundamentarse razonablemente con el deseo de que prospere en detrimento de la otra, sin que se excluya, desde luego, la conciliación. Las reglas aquí son distintas a las del consejo, pues hasta los acusados de crímenes contra la humanidad tienen derecho a asistencia letrada, lo que no significa que no deban cumplirse las reglas deontológicas de la Abogacía. La defensa, en sentido amplio, incluye la protección de los intereses del contribuyente en cuantas situaciones se halle en cuestión el adecuado cumplimiento de sus obligaciones, como en el procedimiento de comprobación e investigación, con independencia de que se lleve a cabo por la Inspección de Hacienda o por cualquier otro órgano administrativo competente.

El ejercicio del *oficio tributario*, sea cual sea el lugar que se ocupa, en la Administración, la profesión liberal o la judicatura, tiene siempre un componente jurídico innegable. Sea jurista o no, el tributarista actúa sobre el Derecho y con el Derecho. Esto me conduce a una reflexión final: hay dos maneras de ejercer el Derecho. La primera se basa en el talento, es decir, en el estudio a lo largo de toda la vida, en la imaginación y en la inteligencia creativa. Éste es el verdadero ejercicio. Hay, desgraciadamente, otra: la de la degradación del Derecho al nivel de la gestión de asuntos ajenos, a la pérdida de la personalidad activa del jurista, a la proletarización de

las relaciones que convierten la profesión en un trabajo como cualquier otro. Esta segunda vía es un grave error, constituye el fin de principios sagrados como la buena fe, la confidencialidad, el respeto y la libertad intelectual. Lamento tener que señalar que en demasiados casos he podido constatar esta degradación, en la Hacienda Pública y fuera de ella. Nuestro compromiso consiste en devolverle al oficio tributario la dignidad del jurista sabio y prudente que jamás debió perder.
