

# RELACIÓN ENTRE EL DERECHO DE LA HACIENDA PÚBLICA Y EL DERECHO TRIBUTARIO. DIVERSAS CLASIFICACIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO

MAURICIO PLAZAS VEGA

## Sumario de texto

Una idea central domina los planteamientos de este capítulo: la de la unidad del Derecho de la Hacienda Pública, especialidad jurídica que en muchos países se denomina Derecho Financiero o Derecho Financiero Público. Sobre esa base, se aborda lo relativo a la enseñanza en las facultades de Derecho de los aspectos jurídicos del fenómeno financiero público, en particular en lo que atañe al Derecho de la Hacienda Pública, como género, y al Derecho Tributario, como la más importante de sus ramificaciones. Para tal fin, el texto acude a los planteamientos que se han esgrimido en la doctrina en el ámbito de una controversia que si bien es visible no se ha desarrollado realmente, o al menos no con los alcances que serían deseables. Porque suele ocurrir que quienes niegan la existencia de una rama del Derecho con la amplitud temática del Derecho de la Hacienda Pública y reconocen únicamente la unidad sistemática del Derecho Tributario se limitan a recordar que A. D. GIANNINI, quien fuera profesor de Derecho Financiero y escribiera un manual de Derecho Financiero y Tributario y otro de Derecho Financiero y Contabilidad del Estado y es reconocido como el más autorizado maestro italiano

del Derecho Tributario de la primera mitad del Siglo XX, tuvo a bien sostener que una materia tan amplia como el Derecho de la Hacienda Pública (o Derecho Financiero) no es susceptible de abordarse con un criterio sistemático y a partir de principios que la informen, lo cual sí es susceptible de encontrar en el Derecho Tributario. Sobre esas bases, las tesis sobre la autonomía absoluta, y no relativa, del Derecho Tributario han llegado al extremo de concluir que la asignatura y, más allá de ella, el complejo temático que en su momento se identificara como Derecho Financiero y Ciencia de las Finanzas Públicas (título que se ha perpetuado con la célebre y vigente revista que fundara BENVENUTO GRIZIOTTI) se ha disuelto y fraccionado en dos especialidades: una jurídica, el Derecho Tributario, que interesa a los juristas, y otra económica o financiera, la Contabilidad del Estado, que interesa a otras disciplinas distintas del Derecho. Contra ese punto de vista se pronuncia este capítulo, no solo para poner de presente el profundo y fundamental contenido jurídico que envuelven los diversos aspectos de la actividad financiera pública y la unidad conceptual que los informa, sino para hacer ver que en pro de ese punto de vista concurre una nutrida y calificada doctrina que

no se puede ignorar, sin más, en aras de la simplicidad. La conclusión a que se arriba no podría ser otra: las facultades de Derecho deberían incluir dos materias obligatorias para la formación de los juristas: una general, de Derecho de la Hacienda Pública, en la cual se examine, desde una perspectiva jurídica que tenga como punto de partida la Constitución Política, la actividad financiera estatal como un todo; y una especial, dedicada en particular al Derecho Tributario como especialidad más importante del Derecho de la Hacienda Pública. Y podrían contemplar también una asignatura sobre ciencia de la Hacienda Pública o Ciencia de las Finanzas Públicas, orientada fundamentalmente por economistas, en la cual se aborden los aspectos económicos de la actividad financiera estatal, de manera tal que, sin perjuicio de su formación como juristas, los estudiantes de Derecho cuenten con la posibilidad de conocer los lineamientos básicos del entorno económico y político que subyace en el llamado fenómeno financiero público. Temática, esta última, que sirve de entorno al capítulo para denunciar el equívoco y la sinrazón que se aprecia en el enfrentamiento entre juristas y economistas en torno a la preponderancia de las categorías económicas o de las jurídicas en la estructura y en la dinámica de la Hacienda Pública, sin reparar en que uno y otro aspectos son inevitables e indispensables. Con esas premisas, la segunda parte del capítulo se dedica a describir, en forma breve, las diversas clasificaciones que se han hecho del Derecho Tributario las cuales, por supuesto, no son óbice para sostener su autonomía relativa y su unidad.

Este capítulo está dirigido a profundizar en lo relativo a la unidad del Derecho de la Hacienda Pública, como rama independiente del Derecho, y al vínculo que esta rama y

su especialidad más importante, como es el Derecho Tributario, tienen con otras ramas del Derecho.

La unidad del Derecho de la Hacienda Pública resulta del análisis de la naturaleza auxiliar o instrumental del Derecho en general y del Derecho Tributario en particular. La concepción del Estado y del Derecho, por lo que toca con los aspectos jurídicos de la Hacienda Pública, debe fundarse en el papel de la relación que vincula los ingresos con los gastos públicos; esto es, en la relación entre los dos sectores básicos de la actividad financiera estatal y, naturalmente, del Derecho de la Hacienda Pública. De otra manera, cualquier apreciación sobre el principio fundamental de justicia deviene incompleta y parcial.

En efecto, la función distributiva del Estado, desde la perspectiva de los gastos, solo resulta comprensible si se considera el papel que puede cumplir, en favor del objetivo de la igualdad de hecho, un sistema tributario verdaderamente equitativo y progresivo.

No se trata de retornar al pensamiento jurídico financiero del pasado, sin tener en cuenta la evolución del Derecho y del concepto de Estado. El objetivo fundamental, por el contrario, es poner en evidencia la necesidad de reconocer que, en virtud de la actual concepción del Derecho en general y del Derecho Constitucional en particular, es necesario profundizar en la relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Financiero Público. Los principios constitucionales, que la jurisprudencia y la doctrina reconocen como punto de referencia fundamental para cualquier evaluación sobre la legitimidad constitucional de las normas de Derecho positivo, impiden prescindir de la concepción jurídica general de la actividad financiera pública para abordar, de manera aislada y

sin considerar el contexto del Derecho Financiero Público, el estudio de una de sus ramificaciones, así sea de trascendental importancia, como es el Derecho Tributario.

No hay duda de que en el derecho, como en cualquier área del conocimiento, se requiere la especialización del jurista, ni se puede discutir que, como ser imperfecto que es, no está en condiciones de lograr el conocimiento de todos los sectores de una materia tan amplia como el Derecho Financiero Público o Derecho de la Hacienda Pública. Por consiguiente, y siempre en mayor grado, parece indispensable que el estudioso oriente su investigación hacia temas específicos en los que esté en grado de ofrecer un aporte concreto y determinante al servicio de la colectividad y de la ciencia. Pero no por esta razón se puede concluir que la especialización implica la renuncia al conjunto y a la unidad científica de la que forma parte el sector que es objeto de estudio.

El Derecho Tributario puede y debe ser objeto de estudio específico. Aún más, dentro del complejo temático del Derecho Tributario es perfectamente factible, e indispensable, que se acojan temas concretos para la investigación científica. Pero ello no significa que la investigación sobre el tema del Derecho Tributario en general o de una de sus partes

se desarrolle a costa de prescindir de la visión general del Derecho Financiero Público.

En ese orden de ideas es claro que en las facultades de Jurisprudencia, en esta materia de la actividad financiera estatal, deberían ser obligatorias dos cátedras cuya contribución para la formación de los juristas es fundamental: una de carácter general, que bien puede denominarse Derecho Financiero Público o Derecho de la Hacienda Pública, y otra, en particular, de Derecho Tributario.

Naturalmente, estas consideraciones conducen a profundizar en la relación entre el Derecho Financiero Público y el Derecho Tributario y a individualizar el papel fundamental que tienen para los estudiosos del Derecho los principios generales de la actividad jurídico-financiera del Estado. Las posiciones teóricas extremistas sobre la autonomía de una u otra rama del Derecho no justifican ni permiten, en absoluto, la renuncia al estudio del aporte de los grandes maestros del Siglo XX que dedicaron buena parte de su actividad científica a demostrar la relevancia jurídica y social del Derecho Financiero Público y del Derecho Tributario<sup>1</sup> y a proponer metodologías que no necesariamente son inconciliables, aunque se refieran en algunos casos al Derecho de la Hacienda Pública y en otras al Derecho Tributario.

1. Cfr. los recientes escritos de los profesores ANDREA AMATUCCI y NICOLA D'AMATI sobre la historia del Derecho Financiero y del Derecho Tributario. Cfr. a A. AMATUCCI. "L'insegnamento giuridico finanziario", en *Rivista di diritto finanziario e Scienza delle finanze*, Milano, Giuffrè, n.º 1, año LVIII, 1999, pp. 492 y ss., y la versión en español de su obra intitulada *El ordenamiento jurídico financiero*, RODRIGO M. DE LOS ÁNGELES GUERVOS M. y J. J. SÁNCHEZ (trads.), revisión general de la traducción de A. MERLO, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002, pp. 19 a 45. Cfr. también N. D'AMATI. "La formazione del diritto tributario in Italia", en *Diritto e pratica tributaria*, vol. LXXII, n.º 1, 2001. La segunda parte del importante escrito de D'AMATI fue publicada también en *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LXXIII, núm. 2, 2002. Uno y otro trabajo de AMATUCCI y D'AMATI obran como texto fundamental del primer volumen de la *Colección de Derecho Financiero Público*, cuya publicación ha emprendido la editorial Temis, de Colombia, con el apoyo científico del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, volumen que además incluye un estudio preliminar, escrito por el autor de este libro, que ha servido como texto fundamental de referencia para la elaboración del

## I. La relación entre el Derecho de la Hacienda Pública y el Derecho Tributario y la formación de los juristas

### A. La autonomía relativa del Derecho Tributario

Una amplia parte de la doctrina sostiene que el Derecho Tributario constituye una rama autónoma del Derecho con principios propios y unidad interna y con una estructura sistemática que justifica su estudio independiente y aislado respecto de otras ramas del Derecho y, en particular, del Derecho de la Hacienda Pública. Quienes adhieren a esta tesis sostienen que la heterogeneidad y amplitud de los diversos temas relativos al Derecho de la

Hacienda Pública impiden considerarlo como objeto de estudio de los juristas, y agregan que sólo el Derecho Tributario es idóneo para ser conocido como disciplina jurídica unitaria y sistemática. Sea que acojan la calificación del Derecho Tributario como parte del Derecho Administrativo, sea que lo consideren como rama plenamente autónoma, los seguidores de esta concepción le desconocen al Derecho de la Hacienda Pública la naturaleza de rama jurídica unitaria. Sin embargo, generalmente sus conclusiones sobre la oportunidad del estudio del Derecho Tributario encuentran su sustento en la amplitud temática del Derecho de la Hacienda Pública y no en su inexistencia<sup>2</sup>. En algunos casos, en cambio, según se observa en este capítulo, afirman que el

presente capítulo. Indudablemente la investigación histórica sobre la materia constituye un aporte fundamental para poner de presente la importancia y la riqueza del contenido jurídico y sustancial del Derecho Financiero y del Derecho Tributario.

2. Notables estudiosos sostienen la tesis sobre la autonomía del Derecho Tributario y niegan que el Derecho de la Hacienda Pública pueda constituir objeto de estudio en forma independiente y como especialidad o rama del Derecho: A. D. GIANNINI, no obstante que había definido el Derecho de la Hacienda Pública como rama del Derecho y había sostenido que pertenecía al grupo de las ciencias jurídicas, creía que solo aquella parte del Derecho de la Hacienda Pública relativa a los tributos “se presta a ser coordinada en un sistema científico”. Cfr. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1974, pp. 4 a 6; *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, Unione Tipografico Editrice Torinese, 1956. En la última obra mencionada, GIANNINI le dedica amplio espacio a la crítica de la concepción integral de GRIZIOTTI y a demostrar que la metodología y el contenido de la Hacienda Pública, y naturalmente del Derecho Tributario, son distintos de aquellos que conciernen a la ciencia de la Hacienda Pública. Cfr. GIANNINI, *Concetti*, cit., pp. 7 a 15. ERNST BLUMENSTEIN, en su *Sistema de diritto delle imposte*, prescinde de la identificación del Derecho Tributario como parte del Derecho Financiero y limita la investigación al denominado derecho de los impuestos, como rama del Derecho que, si bien forma parte del Derecho Administrativo, exige un estudio independiente. Sobre estas bases define el derecho de los impuestos, que subdivide en derecho de los impuestos material y formal, como “el conjunto de las normas jurídicas que regulan los derechos y las obligaciones que caracterizan la relación jurídica del impuesto, así como su determinación, su tutela jurídica y su actuación”. Cfr. E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, F. FORTE (trad.), Milano, Giuffrè, 1954, p. 10. ALBERT HENSEL, si bien desarrolla su investigación desde la perspectiva del Derecho Tributario, que, a su juicio, “puede ser concebido como una parte del Derecho de la Hacienda Pública” (especialidad que, en su opinión, pertenece tanto al Derecho Constitucional como al Derecho Administrativo), agrega que “el Derecho de la Hacienda Pública cubre la totalidad de la vida del Estado ante sus manifestaciones financieras, cuando estas sean susceptibles de consideración jurídica”. A su juicio, “al Derecho de la Hacienda Pública le corresponde el campo material de la ciencia de la Hacienda Pública”, y “estas dos ramas de la ciencia publicística, que obran la una respecto de la otra como auxiliares, se distinguen sobre todo por el fin científico y por la metodología a que una y otra acuden para lograrlos. El Derecho de la Hacienda Pública, y sobre todo el Derecho Tributario, procuran esencialmente interpretar la ‘materia jurídica positiva’, y comprenderla como un ‘sistema jurídico unitario’”.

estudio en general de la actividad financiera del Estado en las facultades de Jurisprudencia

puede ser abordado desde el punto de vista económico, pero no jurídico.

Cfr. A. HENSEL. *Diritto tributario*, DINO JARACH (trad.), MILANO, GIUFFRÈ, 1956, pp. 3 y 4. ANTONIO BERLIRI, en sus *Principi di diritto tributario*, evidenciaba la necesidad de limitar el estudio de los aspectos jurídicos de la actividad financiera del Estado al Derecho Tributario, única rama relativa a la Hacienda Pública ante la que se encuentra la homogeneidad y la uniformidad de principios que permiten afirmar su autonomía dogmática. Sin embargo, el maestro italiano advertía también que, desde el punto de vista meramente lógico, era posible reunir todos los aspectos jurídicos de la actividad financiera del Estado en el complejo del Derecho de la Hacienda Pública, del que formaría parte el Derecho Tributario. Ahora, esta estructura, a su juicio, podría ser lógica resultaría inútil. Cfr. A. BERLIRI. *Principios de Derecho Tributario*, vol. I, FERNANDO VICENTE ARCHE DOMINGO (trad.), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1962, pp. 19 a 25. GIAN ANTONIO MICHELI, cuya obra *Lezioni di diritto tributario* dedicó a BENVENUTO GRIZIOTTI, considera el Derecho Tributario como parte del Derecho Administrativo y aislado del Derecho de la Hacienda Pública. Cfr. MICHELI. *Lezioni di diritto tributario*, Roma, Bolzano, 1968. HEINRICH WILHELM KRUSE, si bien sostiene la necesidad de estudiar de manera rigurosa y profunda únicamente el impuesto, como en general ocurre con la doctrina alemana, reconoce que “el Derecho Tributario constituye solamente una parte del Derecho de la Hacienda Pública”, y agrega que “mientras el Derecho de la Hacienda Pública tiene por objeto la estructura jurídica de los ingresos y de los gastos públicos, el Derecho Tributario estudia solo los impuestos y no los gastos públicos ni los restantes ingresos que percibe el Estado”. Cfr. KRUSE, *Derecho Tributario*, PERFECTO YEBRA MARTUL-ORTEGA (trad.), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1978, p. 39. GASPARE FALSITTA, si bien sostiene que el Derecho Tributario puede ser considerado como rama autónoma del Derecho Administrativo, reconoce que el Derecho de la Hacienda Pública representa una “rama del Derecho que regula la actividad financiera del Estado” y “puede consiguientemente definirse como el conjunto de las normas que regulan la recaudación como la gestión y la destinación de los medios económicos con que cuenta el Estado”. A su juicio, el Derecho de la Hacienda Pública hace parte del Derecho Público, y específicamente del Derecho Administrativo. Cfr. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, Cedam, 1999, pp. 3 a 12. RAFFAELLO LUPI, en su *Diritto tributario* (Milano, Giuffrè, 2000, p. 2), si bien niega la autonomía del Derecho de la Hacienda Pública, lo considera como el conjunto de “disposiciones jurídicas relacionadas con el conjunto de los ingresos y de los gastos públicos”. Sin embargo, observa que solo el Derecho Tributario es autónomo y susceptible de ser estudiado como un sistema: “Se trata [el Derecho de la Hacienda Pública] de un concepto más vasto (que el concepto de Derecho Tributario), pero por esta misma razón menos orgánico, que cobija muchísimos aspectos y fenómenos de diferentes alcances, pertenecientes al Derecho Administrativo, a la contabilidad del Estado, a los órganos públicos, al órgano privado y también a la ciencia de la hacienda. Esas condiciones de estructura orgánica y de investigación a partir de los principios generales y comunes que lo informan han conducido a que la enseñanza se concrete en el tributo como modalidad más importante de los ingresos públicos”. PASQUALE RUSSO, en su *Manuale di diritto tributario*, si bien insiste en la autonomía del Derecho Tributario, pone en evidencia la evolución de los aspectos jurídicos de la Hacienda Pública en virtud del proceso de autonomía ante el Derecho Administrativo, proceso cuya primera manifestación fue la autonomía del Derecho de la Hacienda Pública y posteriormente la del Derecho Tributario, sobre el que dice: “El Derecho Tributario, a diferencia del Derecho de la Hacienda Pública, no cobija la totalidad de la actividad financiera del Estado, sino solo la parte atinente a los ingresos; tampoco se refiere a todos los ingresos, sino únicamente a aquellos de tipo tributario que han adquirido en los últimos tiempos una gran preponderancia. Por otro lado, el Derecho Tributario se diferencia también de la contabilidad del Estado”. Cfr. RUSSO, *Manuale*, cit., p. 2. DINO JARACH, en su *Curso superior de Derecho Tributario*, sostenía que si bien no se podía “negar la posibilidad de tomar como objeto de una ciencia el complejo de las normas y principios relativos a todos los fenómenos de la hacienda del Estado”, la ciencia del Derecho de la Hacienda Pública no tenía ni unidad ni homogeneidad de estructura. Agregaba, al respecto, que solo en el Derecho Tributario se encontraba la unidad de principios y la homogeneidad que se requería para el estudio de cualquier rama del Derecho. En definitiva, el Derecho Tributario sustancial no forma parte del Derecho Administrativo, contrariamente al Derecho Tributario formal o administrativo. Cfr. D. JARACH, *Curso superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1969, pp. 5-16. JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA y EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, en su *Curso de Derecho Tributario*, acogen

Otra parte de la doctrina, a la cual adhiere el autor de esta obra, considera que el Derecho Tributario constituye una rama del Derecho de la hacienda pública<sup>3</sup>, con dos

la tesis de GIANNINI sobre la heterogeneidad del Derecho de la Hacienda Pública y la homogeneidad del Derecho Tributario; pero, como GIANNINI, reconocen que el Derecho Tributario es una parte fundamental del Derecho de la Hacienda Pública. Cfr. J. L. P. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario*, vol. 1, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1983, pp. 3-26. En la doctrina peruana, MANUEL BELAUNDE GUINASSI, inspirado en la obra de DINO JARACH y a partir de un estudio histórico en el cual cuestiona las fases iniciales de vinculación del Derecho Tributario como parte del Derecho Civil, característica del pensamiento francés del siglo XIX, y al Derecho Financiero o de la Hacienda Pública, cuyo principal desarrollo tuvo y tiene lugar en Italia, concluye: “Podemos decir que la autonomía estructural del Derecho Tributario se manifiesta por la existencia de normas que regulan la relación jurídica, cuyo objeto es el tributo, en sus manifestaciones principal y accesorias, actividad que nos induce a aceptar la distinción entre Derecho Tributario material y Derecho Administrativo. En efecto, el Estado cuando impone tributos lo hace con carácter legal, vale decir, que su actividad está sujeta a la ley, y no es una mera actividad administrativa discrecional, sino reglada, con lo que queda explicada la distinción entre Derecho Tributario y administrativo” (cfr. BELAUNDE GUINASSI, *Instituciones de Derecho Tributario*, Lima, Pontificia Universidad Católica, 1967, p. 12. CÉSAR IGLESIAS FERRER, también en la doctrina peruana, por su parte, dedica el primer capítulo de su obra a examinar lo relativo a la autonomía del Derecho Tributario desde una perspectiva histórica en la cual cuestiona los planteamientos civilistas de GÉNY y las tesis sobre la subordinación del Derecho Tributario al Derecho Financiero o de la Hacienda Pública como antesala a la defensa de la autonomía del Derecho Tributario; autonomía que, en forma similar a la metodología acogida por BELAUNDE GUINASSI, procura evidenciar con el análisis sobre la codificación tributaria (cfr. IGLESIAS FERRER, “Derecho Tributario”, *Gaceta Jurídica*, Lima, 2000, pp. 45 a 83. Más recientemente, JORGE BRAVO CUCCI se separó de las tesis de sus predecesores en la doctrina peruana sobre la autonomía del Derecho Tributario para sostener la unidad del derecho en una emotiva manifestación en la cual se declara contrario a las tesis procedimentalistas sobre la “dinámica del tributo” y a los postulados de OTTO MAIER sobre la relación de poder (cfr. BRAVO CUCCI, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima, Palestra, 2003, pp. 30 a 33. Finalmente, es del caso incluir en esta nota sobre la historia de la doctrina que defiende la autonomía del Derecho Tributario la emotiva manifestación con que el profesor de Sicilia LUIGI FERLAZZO NATOLI concluyó un reciente ensayo en el cual hizo un especial reconocimiento a la Escuela Napolitana del Derecho de la Hacienda Pública con ocasión desde la perspectiva de la génesis del Derecho de la Hacienda Pública y del debate sobre el estudio separado o unificado de la Ciencia de las Finanzas Públicas, el Derecho Financiero (Derecho de la Hacienda Pública) y el Derecho Tributario. Dice el profesor italiano: “No creo sin embargo, a pesar de ser un estudioso del Derecho Tributario, que el estudio del Derecho Financiero deba ser sacrificado a causa del estudio del Derecho Tributario, sino que se trata de dos ciencias que tienen su específico objeto temático, objeto que para el Derecho Tributario es especialmente el estudio de los impuestos”. Cfr. a FERLAZZO NATOLI, “La Scuola finanziaria napoletana e la genesi del diritto finanziario”, en *Rivista di Diritto Tributario*, vol XIV, septiembre de 2004, pp. 951 a 958. El trabajo de FERLAZZO NATOLI dio lugar a una réplica de GASPARE FALSITTA orientada, en lo fundamental, a demostrar que no es posible hablar de una Escuela Napolitana del Derecho Financiero, que el punto de partida en lo que concierne a la publicación de obras sobre Derecho Financiero no fue únicamente el *Curso de Derecho Financiero* de RANELLETTI, como lo han puntualizado los profesores AMATUCCI y D’AMATI, a quienes adhiere FERLAZZO NATOLI, sino además el *Corso di diritto finanziario e tributario*, de A. D. GIANNINI, de 1926-1927, obra que coincidió cronológicamente con RANELLETTI, y que los planteamientos de GIANNINI fueron la base para la disolución de la cátedra de Ciencia de las Finanzas y Derecho Financiero en una cátedra de Ciencia de las Finanzas y otra de Derecho Tributario. Cfr. FALSITTA, “La sistemazione del diritto finanziario nella coeva opera di O. Ranelletti e di A.D. Giannini e la data di nascita della ‘scuola’ finanziaria napoletana (replica all’ articolo di Luigi Ferlazzo Natoli)”, en *Rivista di Diritto Tributario*, cit., pp. 959 a 992.

3. Otros autores, no menos destacados que quienes prohíjan la autonomía del Derecho Tributario adhieren a la concepción de la unidad del Derecho de la Hacienda Pública y consideran el Derecho Tributario como especialidad del Derecho de la Hacienda Pública. A manera de ejemplo, además de ORESTE RANELLETTI, GUSTAVO INGROSSO, VINCENZO MARIA ROMANELLI GRIMALDI, VIN-

precisiones: en primer, lugar el Derecho de la Hacienda Pública es una rama jurí-

dica que si bien surgió en el campo de la evolución del Derecho Administrativo, ha

CENZO SICA, GIUSEPPE ABBAMONTE, ANDREA AMATUCCI y los restantes autores cuyo pensamiento es examinado en este ensayo, merecen mención los siguientes: FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, que define el Derecho Financiero (Derecho de la Hacienda Pública) como “rama del Derecho Público interno que organiza los recursos del Estado y de las otras entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de recaudo de los ingresos y de erogación de los gastos y de los pagos necesarios para el cumplimiento de sus fines”. Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, vol. 1, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 476. JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, profesor de la Universidad de Barcelona, cuyo pensamiento sobre el particular es agudo: “La actividad financiera resulta incomprensible si se prescinde de algunas partes esenciales. La organización de los medios de que dispone el Estado para satisfacer sus necesidades debe ser considerada de manera unitaria”. Cfr. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1992, p. 32. LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO, profesor de la Universidad Rey Juan Carlos de Madrid, en el mismo sentido, defiende la unidad del Derecho de la Hacienda Pública y recuerda como un momento de gran importancia en la historia del derecho español la Orden Ministerial del 20 de noviembre de 1970, por medio de la cual la materia del Derecho Financiero y Tributario fue introducida como objeto de enseñanza de la misma cátedra en las facultades de Jurisprudencia. Sobre esas bases, CAZORLA afirma que el Derecho de la Hacienda Pública se divide en dos grandes ramas: el Derecho de la Hacienda Pública relativo a los ingresos de las entidades públicas y el Derecho de la Hacienda Pública relativo a los gastos de los órganos públicos. El Derecho Tributario, según el autor, forma parte del Derecho Financiero o de la Hacienda Pública. Cfr. L. M. CAZORLA PRIETO, *Derecho Financiero y Tributario*, Pamplona, Aranzadi, 2001, pp. 52 a 58. RAFAEL CALVO ORTEGA, profesor de la Universidad Complutense de Madrid, en el ensayo intitulado “Consideraciones sobre los aspectos científicos del Derecho Financiero”, sostiene la tesis de la autonomía científica del Derecho de la Hacienda Pública. Cfr. R. CALVO ORTEGA, “Consideraciones”, en *Hacienda Pública Española*, n.º 1, 1970. CALVO ORTEGA, en su *Manual*, desarrolla la misma idea sobre la autonomía del Derecho de la Hacienda Pública ante la ciencia de la Hacienda Pública y el Derecho Administrativo y afirma: “el Derecho Financiero asume como objeto de análisis una actividad concreta de los entes públicos, como es la obtención de los recursos y su erogación. Ello garantiza una armonía que permite reconocer su homogénea estructura científica” (cfr. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario, Parte general*, Madrid, Civitas, 1998, p. 37). ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREJO, en su *Introducción al estudio del Derecho Financiero* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976), que constituye una contribución fundamental en esta materia, participa de la tesis de la autonomía científica del Derecho Financiero o de la Hacienda Pública y critica con rigor las teorías tradicionales sobre su pertenencia al Derecho Administrativo: “Estas razones nos inducen a rechazar una posición tradicionalmente sostenida por los administrativistas que niega la autonomía del Derecho Financiero”. (Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, *Introducción*, cit., p. 45). JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, GABRIEL CASADO OLLERO y JOSÉ MANUEL TEJERIZO participan del mismo criterio y observan que “existe una relación constitucional entre los ingresos y los gastos públicos, de modo que los principios de justicia aplicables en sus correspondientes ámbitos logran su plena dimensión solo si se integran, a través de una visión global, como principios de justicia financiera”. Sobre estas bases, concluyen que “el Derecho Tributario es una parte del Derecho Financiero, el ordenamiento tributario no constituye más que una parte, así sea fundamental, en un ordenamiento más amplio constituido por el Derecho Financiero”. Cfr. QUERALT, LOZANO, CASADO y TEJERIZO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 1997, pp. 36 a 43. FRANCISCO JOSÉ CARRERA RAYA, profesor de la Universidad de Málaga y autor de una obra en dos volúmenes intitulada *Manual de Derecho Financiero*, Madrid, Edit. Tecnos, 1994, en la que profundiza detalladamente (en el primer volumen) en la naturaleza y la definición del Derecho Financiero (Derecho de la Hacienda Pública) y sus diversos sectores. FERNANDO PÉREZ ROYO, profesor de la Universidad de Sevilla, observa en su obra *Derecho Financiero y Tributario* (Madrid, Civitas, 1998), que la tesis sobre la autonomía del Derecho de la Hacienda Pública, a la que adhiere, predomina en España. En este sentido, precisa: “En nuestro país es actualmente dominante la teoría según la cual el Derecho Financiero constituye una disciplina jurídica autónoma” (cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero*, cit., p. 30). Por lo que toca con la doctrina de América Latina, los autores que sostienen la unidad del Derecho de la Hacienda Pública son también notables y nume-

adquirido una reconocida independencia que encuentra su fundamento en principios e instituciones propias. En segundo lugar,

el Derecho Tributario, aunque forme parte del Derecho de la Hacienda Pública, ostenta una relativa autonomía que justifica su ense-

rosos: CARLOS MARÍA GIULIANI FONROUGE, por ejemplo, dedica amplio espacio en su obra a la demostración de la autonomía científica del Derecho Financiero (de la Hacienda Pública) y al análisis y exposición de las doctrinas relativas al tema. A su juicio, aunque el Derecho Tributario sea la parte más relevante del Derecho Financiero, es indispensable reconocer la unidad del Derecho Financiero como rama del Derecho que regula los aspectos jurídicos de la actividad financiera del Estado. Los conceptos de GIULIANI FONROUGE, actualizados permanentemente después de su muerte gracias a la notable labor de SUSANA CAMILA NAVARRINI y de RUBÉN ÓSCAR ASOREY, fueron precisos: "En la medida en que la actividad financiera del Estado se concreta a través de los gastos necesarios para satisfacer la necesidad general y en las entradas que se requieren para su cobertura, corresponde al Derecho Financiero ocuparse del aspecto jurídico de tales actividades, a partir del presupuesto del Estado como instrumento base". Cfr. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1991. El profesor argentino HÉCTOR B. VILLEGAS, si bien reconoce la heterogeneidad de los temas del Derecho Financiero, observa que, desde el punto de vista didáctico, es fundamental estudiar el conjunto de los aspectos jurídicos de la actividad financiera del Estado (cfr. VILLEGAS, *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002, p. 88). También en Argentina, el profesor ADOLFO ATCHABAHIAN ha participado de la concepción unitaria del Derecho Financiero en el marco de la precisión que hace al aludir a tres especialidades del derecho que tienen que ver con estos temas: "Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho Tributario. Según sus planteamientos, el Derecho Financiero se refiere en general a los aspectos jurídicos de la actividad financiera del Estado, el Derecho Fiscal se relaciona con los ingresos no tributarios que percibe el ente público y el Derecho Tributario se ocupa de los tributos. Cfr. a ATCHABAHIAN, "Lo contencioso tributario en América", *Revista del Tribunal Fiscal de la federación*, 2.ª ed. extraordinaria, p. 145. El profesor mexicano SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA participa de las ideas de GIULIANI FONROUGE y observa con claridad: "El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado por cuanto concierne a los siguientes tres momentos: el momento de la institución de los tributos y la obtención de las entradas; el de la administración de sus recursos patrimoniales y el de la utilización de tales recursos para cubrir los gastos públicos, así como las relaciones que surgen en el ámbito de la actividad financiera pública entre los diversos órganos del Estado o entre ellos y los particulares, sean estos deudores o acreedores del Estado". Cfr. a F. DE LA GARZA, *Derecho Financiero mexicano*, México, Porrúa, 1986, p. 17. En esa misma línea de pensamiento, LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIÉRREZ participa de la vinculación del Derecho Tributario con el Derecho Financiero y acude, en su apoyo, a los puntos de vista de ATCHABAHIAN sobre las especialidades del Derecho Financiero, el Derecho Fiscal y el Derecho Tributario. Cfr. DELGADILLO, "Principios de Derecho Tributario", México, Limusa, 1988, pp. 26 a 31. Más recientemente, en la doctrina mejicana, la impronta de DE LA GARZA y sus tesis sobre el Derecho Financiero y el Derecho Fiscal o tributario han sido acogidas por autores como RAÚL RODRÍGUEZ LOBARO, para defender la autonomía del Derecho Fiscal pero sin menoscabo de la existencia de una especialidad que se ocupa en general de los aspectos jurídicos del fenómeno financiero público, como es el Derecho Financiero. Sobre esas bases, apunta el autor: "el Derecho Fiscal desarrolla el estudio detallado de las exacciones y de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para su efectividad a partir de los principios básicos, conceptos generales e instituciones relativas a los ingresos del Estado elaborados por el Derecho Financiero". Cfr. a RODRÍGUEZ LOBARO, *Derecho Fiscal*, México, Universidad Nacional Autónoma, 1996, p. 19. Del mismo criterio participan notables profesores brasileños que han sostenido la unidad del Derecho de la Hacienda Pública, como RUBENS GOMES DE SOUSA, ALIOMAR BALEEIRO o RUY BARBOSA NOGUEIRA. Sobre la obra de BARBOSA NOGUEIRA, es de destacar que si bien hace referencia al pensamiento de DINO JARACH relativo a la tendencia a reconocer que el Derecho Tributario constituye la parte fundamental del Derecho Financiero como única susceptible de ser abordada en forma sistemática, no duda al afirmar que el Derecho Financiero representa el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado y constituye una ciencia jurídica distinta de la Ciencia de las Finanzas. Cfr. BARBOSA NOGUEIRA, *Curso de direito tributário*, São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1999, pp. 17 a 28. En la doctrina argentina más reciente, cabe destacar los planteamientos de RUBÉN ÓSCAR ASOREY, para quien "la autonomía del Derecho Financiero encuentra su fundamento en el carácter medial o



ñanza independiente como área de profundización respecto de los cursos de Derecho de la Hacienda Pública (también llamado Derecho Financiero Público y, en ocasiones, simplemente Derecho Financiero).

No se trata de auspiciar una formación fundamentalmente económica entre los estudiantes de Derecho, sino de promover una visión jurídico-sustancial del Derecho Tributario que, sin perjuicio de la formación jurídica, tenga la capacidad de ofrecer una

concepción del fenómeno jurídico financiero del cual forma parte el fenómeno jurídico tributario. Tal visión no puede prescindir de las bases políticas, sociales y económicas, como fundamento de las instituciones jurídicas financieras<sup>4</sup>, ni, por ende, del estudio del fenómeno económico financiero del cual participa el fenómeno económico tributario.

Sobre esas bases, parece clara la necesidad de dos cátedras en las facultades de Juris-

instrumental de la actividad financiera y en la relación inescindible de los ingresos y de los gastos públicos, que otorgan unidad a las normas y a los principios de esta parte del derecho. No puede concebirse el fenómeno financiero sin esa relación causal entre los ingresos y gastos públicos, que le da sentido a toda la actividad financiera y que permite superar la heterogeneidad de sus relaciones y normas". Cfr. R. Ó. ASOREY, "El Derecho Tributario dentro del Derecho Financiero", en *Tratado de tributación*, HORACIO GARCÍA BELSUNCE (dir.), vol. I, "Derecho Tributario", Buenos Aires, Astrea, 2003, p. 32. En la doctrina paraguaya, por su parte, es de recordar la obra de CARLOS A. MERSÁN, en la cual se alude al Derecho Tributario como una subespecialidad del Derecho Financiero en términos que conviene traer al texto de esta nota de pie de página porque expresa muy bien el criterio que domina en buena parte de la doctrina continental: "El estudio del Derecho Financiero lleva al examen de la totalidad de la actividad financiera estatal regulada por medio de leyes; y el Derecho Tributario se nos presenta como una parte del mismo porque fundamentalmente se refiere a un aspecto de las finanzas estatales [...] Así, dentro de este marco amplio corresponderá considerar al Derecho Tributario como una parte integrante del Derecho Financiero, cuando se ocupa de las normas que reglamentan la recaudación de los medios económicos que necesita el Estado, dejando a consideración de las otras normas de gestión y de erogación de dichos ingresos fuera del estudio de nuestra materia" (Cfr. MERSÁN, *Derecho Tributario*, Asunción, Litocolor, 1985, pp. 2 y 25).

4. Indudablemente, constituye un error sostener que la unidad del Derecho de la Hacienda Pública (Derecho Financiero), como género del que forma parte el Derecho Tributario, es una idea propia de los economistas y no de los juristas que solo se vislumbra desde la perspectiva de la Ciencia de las Finanzas Públicas o de la Hacienda Pública. A. D. GIANNINI, a pesar de sostener la tesis de la autonomía del Derecho Tributario, reconocía la relevancia del Derecho Financiero y, sobre todo, ponía en evidencia la integralidad de la materia: "El Derecho Financiero forma parte del Derecho Público interno y, más precisamente, por un lado del Derecho Constitucional, en la medida en que corresponde al poder legislativo, como veremos, además de fijar las normas subjetivas para el desarrollo de la actividad financiera, autorizar también anualmente al poder ejecutivo, con la aprobación del presupuesto, para recaudar los ingresos y realizar los gastos dentro del límite preestablecido; y de otro lado, del Derecho Administrativo". "Es claro, en efecto, que existiendo un conjunto de normas que regulan el modo y la forma de administración del dinero público, surge una serie de relaciones jurídicas cuyo estudio debe ser objeto de una disciplina jurídica. Tal circunstancia no niega el hecho de que la contabilidad del Estado forma parte de los dominios de la contabilidad, que, sin embargo, la considera desde un diverso aspecto relacionado con los principios directivos y las normas técnicas que deben tenerse en cuenta para revelar las operaciones que el Estado realiza en desarrollo de su gestión financiera". Cfr. A. D. GIANNINI, *Elementi di diritto finanziario e di contabilità dello Stato*, MILANO, GIUFFRÉ, 1986, pp. 4 y 5. Estos conceptos son reiterados en su obra *Istituzioni di diritto tributario*, si bien el autor observa que parece más acorde con un criterio sistemático asumir como objeto de una disciplina jurídica autónoma solo aquella parte del Derecho Financiero que se relaciona con la imposición y con el recaudo de los tributos, cuyas normas, efectivamente, se prestan para ser coordinadas en un sistema científico. Cfr. GIANNINI, *Istituzioni*, cit., pp. 4 a 6.

prudencia relacionadas con estas materias: una propedeútica, de tipo general, que puede ser denominada derecho de las finanzas públicas, Derecho de la Hacienda Pública, Derecho Financiero Público o simplemente derecho financiero<sup>5</sup>; y otra, en particular, de Derecho Tributario, en la que se profundice en el análisis sobre los elementos fundamentales de los tributos, su establecimiento, sus clasificaciones, sus efectos, los principios constitucionales tributarios, los principios fundamentales de la obligación tributaria, la interpretación de la ley tributaria, las sanciones administrativas y penales que castigan el ilícito tributario, el procedimiento tributario, el proceso tributario y los demás temas que se relacionan con el tributo y con su aplicación.

Las dos cátedras deben tener un contenido estrictamente jurídico y desarrollarse en el siguiente orden: en primer lugar, un curso de Derecho de la Hacienda Pública en el que se examine todo lo que se relacione con los aspectos jurídicos de la actividad financiera del Estado, tanto en lo que concierne a los gastos como en lo que toca con los ingresos. Y posteriormente, una cátedra en particular de Derecho Tributario como especialidad

más importante del Derecho de la Hacienda Pública con incidencia notoria en todas las disciplinas del Derecho. La coexistencia de las dos cátedras mencionadas, por supuesto, no sería óbice para la creación o continuación de una tercera cátedra, preferiblemente preliminar a las dos que aquí se comentan, en la que, con la orientación básica de los economistas, se abordaran las nociones fundamentales de la ciencia de la Hacienda Pública (Ciencia de las Finanzas Públicas), con énfasis en los aspectos económicos, sociológicos y políticos que informan en general a la actividad financiera del Estado.

No se trata, por consiguiente, de respaldar la existencia de una cátedra en general de Ciencia de las Finanzas Públicas y otra de Derecho Financiero y Tributario (Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario), sistema que indudablemente constituyó un importante logro en la enseñanza de los aspectos jurídicos de la actividad financiera pública en España<sup>6</sup> aunque, de hecho, prevalezca dentro de ese marco la enseñanza del Derecho Tributario; sino, de sugerir la institución de dos cátedras relativas a los aspectos jurídicos de la actividad financiera del Estado: una general, de Derecho de la

5. Según se ha advertido a lo largo de este capítulo, no hay coincidencia en los países en torno a la identificación de la rama del Derecho relacionada con los aspectos jurídicos de la actividad financiera del Estado. En Europa y en algunos países de América Latina, es común la referencia al Derecho Financiero. Sin embargo, en Colombia, por Derecho Financiero se entiende el conjunto de normas que regulan las actividades del sector financiero. Por eso, entre nosotros debe preferirse la denominación Derecho de la Hacienda Pública o derecho de las finanzas públicas. Sobre el particular, el lector puede remitirse a PLAZAS VEGA, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, y específicamente al capítulo I de la parte primera del libro II, pp. 247 a 263, dedicado en general al Derecho de la Hacienda Pública, denominación esta que se defiende en esa obra como la más apropiada. El tema se reitera y profundiza en el volumen II de la actual versión de la obra (hoy en preparación), dedicado, de manera fundamental, al Derecho de la Hacienda Pública en general y a dos de sus especialidades fundamentales como son el derecho del gasto público y el Derecho Presupuestario.

6. Por medio del citado decreto ministerial del 20 de noviembre de 1930 fueron instituidas en España dos cátedras para la enseñanza, en las facultades de Jurisprudencia, de los aspectos relativos a la actividad financiera del Estado, en sustitución de la cátedra unitaria que operaba,

Hacienda Pública, y otra en particular de Derecho Tributario. El curso adicional de ciencia de la Hacienda Pública (o Ciencia de las Finanzas Públicas) puede formar parte de las cátedras obligatorias y preliminares relativas a tales materias, pero no se puede confundir con la cátedra de Derecho de la Hacienda Pública que aquí se plantea, cátedra cuya ausencia en los planes de estudio de

jurisprudencia contrasta con la importancia de las materias que cobija y con el legado y el constante aporte de eminentes y reconocidos profesores que se han ocupado, a lo largo del siglo XX, en la unidad de esta rama del Derecho.

En consecuencia, no se pretende acoger la concepción integralista de GRIZIOTTI<sup>7</sup>, partidaria de la unitaria formación de los

según la legislación universitaria, y que se denominaba Economía política y Hacienda Pública (en Madrid, Hacienda Pública y Derecho Fiscal): una, de orientación económica, denominada Hacienda Pública, y otra de Derecho Financiero y Tributario, en la que, sin embargo, suele predominar la enseñanza del Derecho Tributario y el estudio de los demás aspectos jurídicos de la actividad financiera del Estado representa un papel secundario. El origen de esta importante decisión en España fue la solicitud de los profesores españoles. Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, vol. II, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, pp. 223 y 224.

7. El siguiente pasaje de GRIZIOTTI, el célebre maestro de Pavía, constituye una síntesis de su concepción integralista: “La experiencia durante veinte años en la Universidad de Pavía demuestra la feliz posibilidad de una formación conjunta en la ciencia de las finanzas y en el derecho financiero y la inconveniencia de la enseñanza de aspectos parciales de las finanzas vinculados a la ciencia de las finanzas o al derecho financiero. Los inconvenientes derivados del hecho de que los estudiosos provengan de campos diversos del saber (la estadística, la economía, el derecho administrativo, etc.) son reales y ponen en evidencia el riesgo de la decadencia de los estudios financieros por la fácil infiltración universitaria de cultores improvisados de los estudios financieros pero se superan, de la mejor manera, exigiendo una madura formación en la ciencia de las finanzas y en el derecho financiero. Es necesario mantener la unidad de la cátedra para las dos enseñanzas financieras cuyos vínculos son particularmente estrechos”. Cfr. B. GRIZIOTTI, “Per l’unità della cattedra di diritto finanziario e scienza delle finanze e per il prestigio degli studi finanziari in Italia”, ensayo publicado en *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, diciembre de 1942, I, y transcrito en B. GRIZIOTTI, *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, vol. II, MILANO, GIUFFRÈ, 1956, p. 123. Sobre el tema de la concepción integral, es de destacar que ANTONIO PESENTI, discípulo del Maestro de Pavía (“Unità dialettica tra scienza delle finanze e diritto finanziario”), rechaza el término integral para identificar la tesis de GRIZIOTTI. A su juicio, los planteamientos de su maestro se podrían calificar mejor como propios de la tesis “orgánica” o “unitaria”, tesis que no es contraria al rigor científico y que constituye una metodología fundamental para la interpretación de las leyes financieras. En particular, observa PESENTI, la denominación de la cátedra como ciencia de las finanzas y derecho financiero, que ha permanecido sin interrupción desde 1880, salvedad hecha de la inversión de términos por los de derecho financiero y ciencia de las finanzas, que rigió entre 1936 y 1938, solo respondió a una exigencia práctica: “que el estudiante de Jurisprudencia, mediante el estudio del aspecto económico de la actividad financiera, adquiriera una conciencia de la legislación positiva en materia financiera: nada más”. “He ahí una de las razones de la denominada autonomía del derecho financiero respecto de las otras ramas del derecho, y de la peculiaridad de los institutos del derecho tributario y de los conceptos jurídicos que en el marco del mismo se han elaborado, y pueden elaborarse, nada de lo cual es posible sin una verdadera conciencia de su contenido. Tal es el entorno de su vínculo con otras ramas del derecho (el cual es expresión siempre de las relaciones existentes en una sociedad determinada) y su relación dialéctica con su contenido: el fenómeno financiero científicamente elaborado por la ciencia de las finanzas. Este es, para mí, el profundo sentido de la concepción unitaria a la cual GRIZIOTTI abrió las puertas”. Cfr. A. PESENTI, “Unità dialettica tra scienza delle finanze e diritto finanziario”, en *Rivista di diritto finanziario scienza delle finanze*, n.º 1, 1961, pp. 133-153. Esta precisión de PESENTI permite conocer un

economistas y de los juristas mediante una cátedra como la de Ciencia de las Finanzas y Derecho Financiero, la cual fue introducida en los planes de estudio en Italia, en buena parte por solicitud del maestro de Pavía, y subsistió, como tal, hasta fines del siglo XX. Es evidente que el estudio de la Economía o del Derecho debe emprenderse al amparo de la metodología propia de una u otra ciencia. Pero si bien es cierto que los juristas no deben invadir temas propios de otras ciencias, no por esta razón pueden ignorar

el contenido económico, social o político del conjunto de normas jurídicas financieras que deban interpretar, porque si el Derecho no se aborda en todos sus alcances, sino que se limita a la simple forma, deviene vacío y sin sustancia<sup>8</sup>.

Por lo anterior, no parecen acertados los planes de estudio de las facultades de Jurisprudencia que prevén una enseñanza preliminar de naturaleza integral, con contenido económico, sociológico, político y jurídico, denominada Ciencia de las Finanzas o Ha-

criterio distinto sobre el aporte de GRIZIOTTI a la evolución científica del Derecho Financiero y representa una voz más en favor de la conciencia sobre la relación que hay entre las normas jurídicas y la realidad. Sin embargo, es susceptible a la misma crítica que la mayoría de los juristas ha dirigido contra la tesis de GRIZIOTTI sobre la formación integral y unitaria de economistas y juristas. Consideraciones como estas permiten entender la célebre réplica que en su momento escribió ARMANDO GIORGETTI contra el ensayo de PESENTI (cfr. GIORGETTI, “In tema di unità dialettica tra scienza delle finanze e diritto finanziario”, en *Archivio finanziario*, vol. XI, 1963): “Consideramos que entre la Ciencia de las Finanzas y el Derecho Financiero puede haber sobre todo una complementariedad doctrinal, más que una ‘unidad dialéctica’; complementariedad que no implica, por otra parte, una separación neta entre las dos disciplinas”. “La tesis de la unidad dialéctica entre Ciencia de las Finanzas y Derecho Financiero no encuentra correspondencia, al menos actualmente, en la objetiva realidad del complejo fenómeno de las finanzas públicas” (cfr. *ibíd.*, pp. 118 y 133). Resta por destacar, en esta nota, que la impronta del Maestro de Pavía en América Latina ha sido de grandes alcances que, aun independientemente de las variadas posiciones que suelen presentarse entre los catedráticos y tratadistas, se evidencian en la propia estructura de las obras sobre Derecho Financiero en las que se asoma permanentemente la luz de sus ideas. Entre los griziotianos más reconocidos en América Latina, sin lugar a dudas, sobresale HORACIO GARCÍA BELSUNCE, de quien son las siguientes palabras expuestas para reiterar sus diferencias con la posición de VALDÉS COSTA, cercana al pensamiento de GIANNINI sobre la autonomía del Derecho Financiero y del Derecho Tributario ante la Ciencia de las Finanzas Públicas: “En un trabajo anterior y refiriéndonos a la opinión de VALDÉS COSTA, dijimos que tenemos posición tomada, desde hace años, a favor de GRIZIOTTI, en el sentido de que –desde el punto de vista científico– no se puede encarar la tributación desde el único ángulo de su elemento jurídico, dado que la norma en que este se concreta tiene que presuponer un conocimiento y análisis de las finalidades, objetivos y efectos políticos y económicos que ella ha de producir”. Cfr. H. GARCÍA BELSUNCE, “La Ciencia de las Finanzas Públicas y la actividad financiera del Estado”, en *Tratado de tributación*, vol. I, “Derecho tributario”, HORACIO GARCÍA BELSUNCE (dir.). Buenos Aires, Astrea, 2003, p. 24. Es de anotar que si bien el tratadista argentino adhiere a la concepción integralista de GRIZIOTTI, lo hace desde la perspectiva de negarle la autonomía dogmática al Derecho Financiero y abogar por el estudio del Derecho Tributario, pero sin limitar la metodología al estudio de las normas jurídicas.

8. Sobre la diferencia entre el Derecho Financiero y la Ciencia de las Finanzas, ROMANELLI GRIMALDI, en su importante introducción al Corso en la Universidad napolitana, relativa a la “metodología del diritto finanziario”, precisaba con acierto: “Es indudable que el jurista debe consultar la realidad acogida por el ordenamiento jurídico, como es indudable también que la materia sobre la cual opera el derecho es la vida social. De ahí la conveniencia y la necesidad de no elevar la teoría del derecho, por pura que ella sea, a alturas tales que impliquen la pérdida de la visión sobre la vida. Desde esta perspectiva, ninguna manifestación de la vida social puede ser indiferente para el jurista, y la conciencia de las otras ciencias sociales le es de auxilio indudable para valorar y apreciar la realidad formal que el ordenamiento jurídico le presenta”.

cienda Pública y, posteriormente, un curso limitado al derecho tributario<sup>9</sup>. Menos aún resulta admisible que, bajo la denominación Derecho Financiero (o Derecho de la Hacienda Pública) se enseñe únicamente el Derecho Tributario, porque esta subespecialidad sólo puede ser comprendida con rigor si su estudio es precedido por una cátedra que, en general, aborde el Derecho de la Hacienda Pública. Tienen pleno fundamento las observaciones que, desde el segundo

decenio del siglo XX, hizo el maestro de Nápoles y de Milán ORESTE RANELLETTI, en sus manuales de *Diritto amministrativo* y *Diritto finanziario*, en el sentido de criticar la enseñanza tradicional del Derecho Financiero (Derecho de la Hacienda Pública) unido a la Ciencia de las Finanzas. Esa metodología, a su juicio, no repara en que el Derecho Financiero y la Ciencia de las Finanzas son dos disciplinas profundamente distintas<sup>10</sup>. Como aquí se ha observado, la

Cfr. V. M. ROMANELLI GRIMALDI, "Metodologia del diritto finanziario", en *Rassegna di diritto pubblico*, 1960, p. 39. En el mismo sentido, es de destacar el pensamiento de D'AMATI relativo a la metodología del Derecho Financiero, conforme al que, si bien no es admisible la concepción integralista relativa a la enseñanza del Derecho Financiero y la Ciencia de las Finanzas, no se puede ignorar la estrecha relación que hay entre el derecho y la realidad que constituye su contexto. Cfr. D'AMATI, "Il discorso sul metodo nel diritto finanziario", en *Jus*, fasc. IV, 1958.

9. Sobre la actual tendencia de la enseñanza del Derecho Financiero y del Derecho Tributario en Italia, son clara expresión las siguientes consideraciones del profesor de Roma AUGUSTO FANTOZZI, que siguen, en su texto, a su adhesión a la generalizada crítica doctrinaria contra la tesis integralista de GRIZIOTTI y a su llamado, que compartimos plenamente, a la separación metodológica y científica de la Ciencia de las Finanzas y del Derecho Tributario: "De esta progresiva separación de las dos ciencias es testimonio lo que ha ocurrido con la materia en las universidades italianas. A la enseñanza sintética del Derecho Financiero en sus múltiples aspectos, teorizada por GRIZIOTTI y materializada en la unidad de la cátedra de Ciencia de las Finanzas y Derecho Financiero, le ha seguido, a partir de los sesenta, la escisión de la cátedra. La materia económica se enseña en las universidades mediante la asignatura de Ciencia de las Finanzas y Derecho Financiero (prevalentemente confiada a economistas, en tanto que en las nuevas universidades simplemente se establece una cátedra de Ciencia de las Finanzas). El Derecho Tributario, por su parte, se ha consolidado como materia de enseñanza autónoma respecto del Derecho Financiero y de la contabilidad del Estado". Cfr. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 14. Según podrá confirmarlo el lector en las páginas que siguen, de este capítulo, la posición del profesor de Roma incurre en el equívoco de auspiciar el sacrificio de los aspectos jurídicos de las materias del derecho financiero (o derecho de la hacienda pública) distintas del derecho tributario, en aras de lograr la separación de la cátedra de ciencia de las finanzas y derecho financiero para que simplemente surja, en virtud de la escisión, la cátedra económica de ciencia de las finanzas y la jurídica de derecho tributario. Y según él mismo lo pone de presente, la propia cátedra de derecho financiero y ciencia de las finanzas, aunque conserve esa denominación, debe confiarse a los economistas, porque el único aspecto jurídico del derecho financiero que merece ser estudiado en forma independiente y rigurosa es el Derecho tributario; sobre este debe haber una cátedra independiente. Discrepamos cordialmente de los puntos de vista del apreciado profesor italiano, porque lógicamente debe surgir con motivo de la escisión de la cátedra de Derecho financiero y ciencia de las finanzas una cátedra de derecho financiero y otra de ciencia de las finanzas, asignada, en su orden, a juristas y economistas. Y la existencia de esas dos cátedras, como este capítulo se propone demostrarlo, no es óbice para que los planes de estudio incluyan una tercera cátedra dedicada a la más importante de las subespecialidades del derecho financiero (derecho de la hacienda pública), como es el derecho tributario.

10. Precisaba RANELLETTI: "Es una unión de dos disciplinas profundamente distintas. Una y otra tienen por objeto el fenómeno financiero; esto es, la adquisición y el empleo que hacen los órganos públicos (Estado, provincia, municipio, etc.) de la riqueza necesaria para la prestación de los servicios públicos. Pero es distinto el punto de vista a partir del que cada una estudia esa

doctrina coincide en proponer la separación de la cátedra de Derecho Tributario de la relativa a la Hacienda Pública. Pero no hay la misma coincidencia en lo relativo a la enseñanza de la Hacienda Pública, porque

mientras algunos autores sostienen que debe ser fundamentalmente económica, otros consideran que debe comprender aspectos económicos y jurídicos. Ni suele haber, infortunadamente, posiciones recientes que

actividad financiera estatal. La ciencia de las finanzas se ocupa en el punto de vista económico (y por consiguiente social) y del político; estudia, en consecuencia, los institutos financieros relativos a los ingresos y a los gastos, para determinar la mejor organización y el mejor funcionamiento, desde el punto de vista del interés general, con miras a garantizar condiciones óptimas para la adquisición y el empleo de la riqueza necesaria para la prestación de los servicios públicos. Es, por consiguiente, una ciencia social y, sobre todo política. El derecho financiero, en cambio, es una ciencia jurídica que, como tal, estudia el fenómeno financiero desde el punto de vista jurídico y aborda las normas jurídicas que un determinado Estado emite para regular su propia organización financiera, tanto en lo que atañe a los gastos como en lo que toca con los ingresos, el ordenamiento jurídico de los diferentes tipos de impuestos, tasas, etc., y las normas relativas a la determinación de las rentas incididas por los tributos, así como las atinentes a la recaudación”. Cfr. O. RANELLETTI, *Diritto finanziario*, Milano, G. Tenconi, 1927, pp. 5 y 6. RANELLETTI, célebre profesor de derecho administrativo y de derecho financiero, demostró su interés sobre la temática del derecho financiero mucho antes de la publicación de su *Diritto finanziario*. A título de ejemplo, cabe recordar su ensayo de 1898 intitulado “Natura giuridica dell’imposta”, publicado posteriormente en *Diritto e pratica tributaria*, I, 1974. Sobre el tema de la integración del derecho financiero y de la ciencia de las finanzas públicas en un solo curso de naturaleza mixta para vincular a economistas y a juristas, es interesante el debate que surgió en el decenio de los años veinte y treinta del siglo pasado, sobre la prioridad de los aspectos jurídicos o de los aspectos económicos para la investigación sobre la naturaleza y los alcances de la actividad financiera del Estado y, en definitiva, para la denominación de la cátedra sobre la materia. Mientras RANELLETTI proponía, en 1924, la denominación derecho financiero y ciencia de las finanzas, en lugar del tradicional título ciencia de las finanzas y derecho financiero, y GRIZIOTTI decidía identificar la revista sobre la materia con el nombre de *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, aun hoy en circulación, EINAUDI observaba: “¿Por qué no agregar al título la expresión o viceversa? ¿Es indiferente poner en primer lugar las palabras ‘Ciencia de las Finanzas’ y después las palabras ‘Derecho Financiero’ o agregar viceversa?”. “¿El uso de los vocablos tenía un contenido sustancial o era solo una especie de introducción a la intención, en cierta medida lograda, de poner a los juristas en el puesto de los economistas en la cátedra financiera?” (transcripción del texto en N. D’AMATI, “La formazione del diritto tributario in Italia”, en *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LXII, núm. 1, Padova, Cedam, 2001, pp. 6 y 7. La versión en lengua española del texto puede leerse en NICOLA D’AMATI, “La formación del Derecho Tributario en Italia”, MAURICIO A. PLAZAS VEGA (trad.), en *Derecho de la hacienda pública – Obras fundamentales*, vol. I, “Historia del Derecho de la hacienda pública y del Derecho tributario” en Italia, Bogotá, Temis, 2004, p. 154). La propuesta de RANELLETTI, según el relato de D’AMATI, fue acogida mediante el Real Decreto n.º 882 del 7 de mayo de 1936, por el que se cambió, en el ordenamiento universitario, la denominación tradicional de ciencia de las finanzas y derecho financiero por la de derecho financiero y ciencia de las finanzas. Pero este cambio tuvo una breve vida (dos años), porque posteriormente, mediante el Real Decreto n.º 1652, del 30 de septiembre de 1938, fue restablecido el título de Ciencia de las Finanzas y Derecho Financiero (cfr. D’AMATI, *ibíd.*, p. 6). De hecho, cualquier debate en torno al tema de la preeminencia de la ciencia de las finanzas sobre el derecho financiero era explicable en virtud de la integración de las dos asignaturas en una sola cátedra. La necesaria consecuencia del pensamiento de RANELLETTI, y posteriormente de ROMANELLI GRIMALDI, SICA, ABBAMONTE y AMATUCCI, vale decir, en general, de la Escuela Napolitana, consiste en la pertinencia de una cátedra general esencialmente jurídica, de derecho financiero, y de otra cátedra de profundización en su especialidad más importante, como es el derecho tributario, sin perjuicio de una cátedra adicional de ciencia de las finanzas. Sobre el tema de la historia del Derecho Financiero italiano, en general, y de la Escuela Napolitana en particular, cfr. también el ensayo de A. AMATUCCI intitulado “L’insegnamento del diritto finanziario”, en

aboguen por la distinción entre la Hacienda Pública y el Derecho de la Hacienda Pública (o entre Ciencia de las Finanzas y Derecho Financiero), tema este que ha sido motivo fundamental para este capítulo.

Algunos autores, en efecto, destacan la conveniencia de la enseñanza económica, más que jurídica, de las finanzas públicas en las facultades de Derecho y, al hacerlo, prescinden, acaso sin proponérselo, de la premisa fundamental de la formación de los juristas conforme a la cual la materia económica es distinta del Derecho y no debe conducir a confusiones metodológicas. Por otra parte, son tantos y tan importantes los aspectos jurídicos de la actividad financiera del Estado, que resulta imposible adherir a la aludida tendencia.

No parece discutible el hecho de que el Derecho Tributario sea autónomo, así sea relativamente. Pero sorprende que al amparo de tal autonomía se afirme que los restantes aspectos de la Hacienda Pública sólo deban ser enseñados en las facultades de Derecho por los economistas y desde una perspectiva económica que, sin embargo, tenga en cuenta los aspectos jurídicos en forma secundaria o accidental. Una conclusión como esa no solo no parece lógica, sino que sugiere serios, aunque obvios, interrogantes: ¿se puede pretender que los aspectos constitucionales y jurídicos del gasto público (iniciativa legislativa, contenido y consecuencias de la autorización de gasto, fuentes jurídicas

del gasto, controles anteriores y posteriores del gasto, participaciones de los particulares y del Estado en el destino del gasto, etc.) sean enseñados por los economistas? ¿Es acertado afirmar, con rigor, que la enseñanza de la estructura jerárquico-normativa del presupuesto del Estado (noción de norma constitucional, ley orgánica, ley estatutaria, ley ordinaria, ley de aprobación, ley material, ley formal, ley adjetiva, ley definitiva, ley temporaria, decretos-leyes, decretos legislativos, etc.) sea reservada a los economistas? ¿Estos estudiosos pueden tratar, como de su competencia, los aspectos del Derecho Penal relativos a la violación del destino del gasto o de su relación con el presupuesto del Estado? ¿Pueden definir los efectos de la violación de las normas presupuestales en la validez de los contratos del Estado? ¿Corresponde a su formación la definición del contenido y de la vigencia de las leyes por medio de las cuales se aprueba el presupuesto estatal? ¿Desde el punto de vista de la naturaleza jurídica de la ley del presupuesto, pueden los economistas verificar su legitimidad cuando incluyan disposiciones que no sean estrictamente inherentes al presupuesto? ¿Participa de la materia económica el objeto del debate sobre las competencias del Parlamento y del gobierno sobre la elaboración y la aprobación del presupuesto público? ¿Constituyen materias propias de los economistas las relativas a la legitimidad constitucional, a la naturaleza

*Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, MILANO, GIUFFRÈ, n.º 1, año LVIII, 1999, pp. 492 a 525. Una versión en español del pensamiento de AMATUCCI sobre el mismo tema se puede consultar en la introducción a su obra *El ordenamiento jurídico financiero*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario (trad.), cit., pp. 19 a 45. Y si bien hace algunos años existe en Italia una cátedra de orientación económica llamada ciencia de las finanzas, las facultades de Jurisprudencia pueden prohijar el establecimiento de dos cátedras adicionales, una de derecho financiero (Derecho de la hacienda pública) y otra de derecho tributario, en ambos casos con orientación esencialmente jurídica.

jurídica y a las condiciones de las inversiones forzosas de los ciudadanos en favor del Estado? ¿Pertenece a la competencia propia de los economistas el análisis de la relación que vincula el Derecho comunitario con el Derecho nacional? ¿Desde hace cuanto atañe a los diferentes sectores del Derecho de la Hacienda Pública, que tienen relevancia para los fines de la integración económica (gastos comunitarios, deuda pública comunitaria, presupuesto del Estado y presupuesto de la comunidad supranacional, monopolios estatales, estados de excepción, libertad de mercado, etc.)? ¿Participa de la materia económica la definición de la responsabilidad del Estado y de sus funcionarios relacionada con los servicios públicos y las condiciones en que, desde una perspectiva financiera pública, ellos pueden participar con los particulares en el desarrollo de la actividad o simplemente deben, en caso de privatización, controlar la prestación del servicio de que se trate? ¿La definición de la autonomía del Banco Central y de su poder de decidir en materia de endeudamiento público o privado y de emisión o circulación de la moneda, en lo que atañe a su expresión mediante actos jurídicos de alcance general e impersonal, debe ser elaborada por los economistas? ¿Pueden los economistas evaluar la legitimidad de los monopolios fiscales y su compatibilidad constitucional con los impuestos directos o indirectos y con las libertades y principios propios del Derecho supranacional? ¿Es de su competencia definir los límites y las condiciones del poder financiero de los órganos nacionales, subnacionales y supranacionales? ¿Les corresponde a los economistas evaluar,

desde el punto de vista constitucional, si el presupuesto público que cada año somete el Gobierno a la consideración del Congreso consulta los lineamientos del Estado Social del Derecho, respeta los principios fundamentales de igualdad y de justicia y garantiza el respeto y la consolidación de los derechos fundamentales previstos en la Carta Política? ¿Es función de los economistas establecer parámetros y premisas para la interpretación de las leyes de la Hacienda Pública y resolver las tensiones que suelen presentarse entre principios constitucionales cuando de definir sobre su compatibilidad con la norma de normas se trata?

La enseñanza integral de la Hacienda Pública desde una perspectiva económica ha sido sostenida por algunos economistas, más que por los juristas, y no coincide con el pensamiento de los maestros de la historia del pensamiento jurídico financiero que negaron esta metodología para la formación de los estudiantes de Jurisprudencia.

Para confirmarlo, es interesante recordar el pensamiento de A. D. GIANNINI, quien, aun a pesar de su enfático punto de vista sobre la autonomía del Derecho Tributario y no del Derecho Financiero, no dudó al concluir: “Que se trata de una opinión evidentemente errónea, resulta de la simple consideración según la cual mientras el Derecho Financiero pertenece, como es claro, al grupo de las ciencias jurídicas, la Ciencia de las Finanzas forma parte del complejo de las ciencias económicas”<sup>11</sup>.

La conclusión según la cual la enseñanza fundamental debe ser de Ciencia de las Finanzas, y no de Derecho Financiero Público (o Derecho de la Hacienda Pública), ignora

11. A. D. GIANNINI, *Elementi di diritto finanziario e di contabilità dello Stato*, cit., p. 8.



la evolución del Derecho de la Hacienda Pública y, sin fundamento alguno, constituye un retroceso en el tiempo que, curiosamente, transporta el debate a los momentos en los que prevalecían la Ciencia de las Finanzas Públicas y la orientación económica sobre la jurídica, para la cátedra relativa al fenómeno financiero público<sup>12</sup>. Aportes tan importantes como los de RANELLETTI, GIANNINI, INGROSSO, SAINZ DE BUJANDA, RODRÍGUEZ BERELJO, FERREIRO LAPATZA, CALVO ORTEGA, GIULIANI FONROUGE, VILLEGAS, GOMES DE SOUZA, BALEIRO, QUERALT, CASADO, LOZANO SERRANO, TEJERIZO, PÉREZ ROYO, BARBOSA NOGUEIRA, ROMANELLI GRIMAL-

DI, D'ALESSIO, TESORO, SICA, ABBAMONTE, D'AMATI o AMATUCCI, dirigidos a evidenciar la profunda diferencia que hay entre los objetos del estudio de la Ciencia de las Finanzas (o de la Hacienda Pública) y del Derecho Financiero Público (o de la Hacienda Pública), según esta concepción, serían infructuosos y pasarían al olvido o simplemente tendrían que ignorarse a pesar de su rigor, de su profunda justificación y de lo que han significado a lo largo de la historia<sup>13</sup>. Como igualmente serían desconocidos, sin fórmula de juicio, los esfuerzos y aportes que desde la economía han sido legados por notables maestros que, en medio de la polémica sobre la preeminencia

12. En una nota precedente de este capítulo se recuerda la discusión sobre el cambio en el título y en la orientación de la cátedra. Es oportuno recordar, al respecto, las observaciones expuestas por FRANCESCO D'ALESSIO en su cátedra de "Diritto finanziario e scienza delle finanze", en la Universidad de Nápoles: "Nuestra enseñanza se intitula este año 'Derecho Financiero y Ciencia de las Finanzas'. Con ello se procura una modificación respecto de lo que ha sido el ordenamiento tradicional de los estudios relativos a esta disciplina, el cual ha acudido a la denominación 'Ciencia de las Finanzas y Derecho Financiero'. Invertiendo el orden de los factores, con frecuencia, de hecho, el producto no cambia. Pero no es así en el caso nuestro porque, invirtiendo el orden en la enunciación de las dos partes de esta enseñanza, cambia también su orientación y, a mi juicio, el propio carácter de la enseñanza que me ha sido confiada, de manera que sea fundamentalmente jurídica". Cfr. F. D'ALESSIO, *Corso di diritto finanziario*, Napoli, Jovene, 1937, p. 7.

13. Por lo que toca con ROMANELLI GRIMALDI, es incontestable la importancia de su aporte a la metodología para la enseñanza del Derecho de la Hacienda Pública. Su punto de partida fue, precisamente, la crítica de la concepción integralista de GRIZIOTTI para llegar a la conclusión sobre la necesidad del estudio de la actividad financiera del Estado, por los juristas, desde una perspectiva jurídica. Decía el profesor de Nápoles: "La Ciencia de las Finanzas, como ciencia económica, de tipo abstracto, matemático, se ocupa de la investigación sobre las leyes causales o de interdependencia del hecho financiero. El Derecho Financiero, en cambio, como ocurre con toda otra rama del Derecho, tiene por objeto el estudio de la 'posición' (es decir, de las cualificaciones recíprocas y complementarias) y de la 'organización' (es decir, de la unidad y especificidad de esas cualificaciones) de las relaciones entre los sujetos que tienen que ver con esa disciplina, tal como son reguladas por las normas correspondientes. Si, por consiguiente, la Ciencia de las Finanzas y el Derecho Financiero son dos materias que tienen por objeto investigaciones sustancialmente distintas, es evidente que la adopción de un método sincrético para su estudio no puede dejar de originar los mismos inconvenientes que suelen presentarse, en general, cuando se procura abordar de manera integral investigaciones que son heterogéneas. Solamente una división racional del trabajo puede permitir un conocimiento riguroso que supere el panorama de síntesis nebulosas". Cfr. V. M. ROMANELLI GRIMALDI, "Metodologia del diritto finanziario", en *Rassegna di diritto pubblico*, 1960, p. 11. La claridad del pensamiento del Maestro de Nápoles VINCENZO SICA sobre el objeto esencialmente jurídico del Derecho Financiero y sobre su diferencia con el objeto de la economía financiera es evidente: "De la economía financiera se pasa entonces al Derecho Financiero, caracterizado y diferenciado de aquella por su metodología y, sobre todo, por su objeto. Para captar en sus verdaderos términos los alcances del Derecho Financiero, es de precisar que este se ocupa en la normativa financiera, de su estructura y de sus efectos. La particularidad de la relación con las

del Derecho Financiero o de la Ciencia de las Finanzas Públicas, en el marco de una cátedra unitaria, abogaron por el rigor metodológico y defendieron la enseñanza separada de una

y otra disciplina de estudio de la actividad financiera del Estado. Trabajos como los de L. EINAUDI, A. GRAZIANI, E. LORINI, M. FASIANI, G. DEL VECCHIO, A. DE VITI DE

actuaciones económicas de los mismos sujetos a los cuales se dirige, ha originado dificultades serias en lo relativo a establecer diferenciaciones entre los objetos de estudio. Sin embargo, es evidente que la identidad de los sujetos que operan en el orden jurídico y en el orden económico no es suficiente para ignorar las diferencias ostensibles que hay entre uno y otro campos”. Cfr. V. SICA, *Bilancio dello stato e programmazione economica (profili giuridici)*, NAPOLI, LIGUORI, 1964, pp. 6 y 7. SAINZ DE BUJANDA, a su turno, dedica amplio espacio al estudio del Derecho Financiero como “una importante rama del Derecho de la que forman parte no solo el Derecho Tributario, sino otras materias como el derecho del presupuesto del Estado, que participan de los diversos aspectos jurídicos de la actividad financiera pública. El título de su obra pone en evidencia el sentido de su pensamiento”. Cfr. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, vol. II, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, texto en el que el maestro español defiende, con método riguroso, la unidad del Derecho Financiero. Por lo que atañe al aporte de ORESTE RANELLETTI, el profesor GASPARE FALSITTA, de la Universidad de Pavía, niega enfáticamente su papel como primer maestro de la Escuela Napolitana del Derecho Financiero: “identificar en él una suerte de creador de la Escuela Napolitana del Derecho Financiero y Tributario significa, a nuestro modo de ver, darle cuerpo a la sombra”. Cfr. G. FALSITTA, *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario per i settanta anni di diritto e pratica tributaria*, Milano, Cedam, 2000, p. 90. Esa misma posición fue reiterada recientemente por FALSITTA en un ensayo que escribió a manera de réplica a un artículo del profesor de Sicilia LUIGI FERLAZZO NATOLI en el cual acogió los planteamientos históricos y conceptuales de los profesores de Bari y de Nápoles, NICOLA D’AMATI y ANDREA AMATUCCI, sobre la génesis y el desarrollo del Derecho Financiero en Italia y sobre el papel de RANELLETTI como primer maestro de la escuela napolitana. Cfr. FALSITTA, “La sistemazione del diritto finanziario nella coeva opera di O. Ranelletti e di A.D. Giannini e la data di nascita della “scuola” finanziaria napoletana”, en *Rivista di diritto tributario*, vol. XIV, septiembre de 2004, pp. 959 y ss. Según lo pone de presente FALSITTA en el segundo de los ensayos mencionados, no solo el *Corso di diritto finanziario*, de RANELLETTI, sino también el *Corso di diritto finanziario e tributario*, de A.D. GIANNINI, constituyen el punto de partida del Derecho Financiero en Italia y, por otra parte, no resulta admisible la alusión a una “escuela napolitana de Derecho Financiero”, estructurada sobre las bases dejadas por RANELLETTI, ni es explicable que se haga caso omiso del aporte de la Universidad Católica de Milán, a partir de la impronta de GIANNINI, en estas materia. Sin embargo, a lo planteado por el profesor de Pavía cabe responder que la concepción de RANELLETTI sobre el Derecho Financiero y sobre la necesidad de su comprensión como ciencia jurídica distinta de la ciencia de las finanzas públicas ha tenido, y tiene actualmente, claras y rigurosas proyecciones en las obras napolitanas de Derecho Financiero que se evidencian por medio de las propias citas y referencias al Maestro que han hecho, y aún hoy hacen, los profesores de la materia (cfr. RANELLETTI, *Diritto finanziario*, cit., pp. 5 y ss.); a lo cual cabe agregar que RANELLETTI se desempeñó como profesor de Derecho Administrativo en la Universidad Federico II, de Nápoles, de 1910 a 1924 y escribió, durante su permanencia en Nápoles, su *Corso di diritto finanziario*. Y basta observar los textos de ROMANELLI GRIMALDI y de los demás profesores de la Universidad Federico II para apreciar la influencia que sobre todos ellos tuvo RANELLETTI (cfr. sobre el tema A. AMATUCCI, *L’ordinamento giuridico della finanza pubblica*, cit., p. 21, nota 62). Bueno es advertir que los estudios históricos de AMATUCCI y de D’AMATI, a que se refieren FERLAZZO NATOLI y FALSITTA, están publicados en lengua española en el primer volumen de la Colección de Clásicos del Derecho de la Hacienda Pública que organizó en buena hora la editorial Temis, de Colombia; cfr. ANDREA AMATUCCI y NICOLA D’AMATI, *Historia del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en Italia*, estudio preliminar de MAURICIO A. PLAZAS VEGA, Bogotá, Temis, 2004. En lo que toca con el pensamiento de D’ALESSIO, cfr. el ya citado *Corso di diritto finanziario*, Napoli, Jovene, 1937, pp. 6 y ss. Finalmente, NICOLA D’AMATI, profesor de Bari, observa con claridad que la imposibilidad del estudio integral de todos los aspectos de la actividad financiera del Estado no se debe a la dificultad que representa para un solo hombre asumir una temática tan amplia, sino a la diversidad de objeto de las diferentes disci-

MARCO, G. BORGATTA, E. D'ALBERGO o C. COSIANI quedarían inexplicablemente en el olvido<sup>14</sup>.

Los economistas indudablemente desempeñan un papel muy importante, si se quiere esencial, en el estudio de las Finanzas Públicas, porque la ciencia económica persigue como objetivo fundamental la satisfacción de las necesidades y entre ellas, por supuesto, las públicas; pero no por esta razón resulta viable afirmar que les corresponde orientar las cátedras de derecho financiero Público (derecho de la hacienda pública) en las facultades de jurisprudencia. Ni parece

aceptable la afirmación según la cual no existe realmente un Derecho Financiero Público y, en consecuencia, no hay razón para que lo enseñen los juristas.

Tal como se ha observado aquí, son múltiples, y de gran importancia, los aspectos jurídicos vinculados a la Hacienda Pública y, por otra parte, la subdivisión del Derecho en diversas ramas será siempre materia de debate y estará orientada, en muchos aspectos, por criterios eminentemente subjetivos, en virtud de la célebre máxima que ningún jurista puede desconocer: *uno universo iure*<sup>15</sup>. Pero tal circunstancia no es motivo

plinas financieras particulares y a la divergencia existente entre el Derecho Financiero, la Ciencia de las Finanzas y la política financiera. No obstante, agrega que si bien es cierta la necesidad del estudio independiente de los diferentes aspectos de las finanzas públicas, no resulta admisible acoger, para la formación de los juristas, una metodología formalista que no tenga en cuenta el contexto al que se refiere el ordenamiento jurídico. Las consideraciones de D'AMATI evidencian una visión completa del fenómeno: "En el campo de las finanzas públicas nos encontramos ante instituciones muy complejas cuyos aspectos, múltiples y diversos entre ellos, se interrelacionan de modo inescindible, de manera que ninguna de las disciplinas financieras particulares puede hacer abstracción de esa complejidad para limitarse al análisis de aquel aspecto que le corresponde directamente. De ahí que sería equivocado pretender una árida esquematización que difícilmente correspondería a la realidad. Pero si esta consideración es verdad en general, lo es aún más en relación con el Derecho Financiero, el cual, con sus normas sobre tributos, gastos y patrimonio del Estado, así como con la disciplina y la programación de la actividad industrial pública y privada que sugiere, no representa el modo de ser de la actividad económica, sino que expresa una verdadera síntesis, viva y sensible, de las instancias políticas y sociales que han influido sobre el legislador para que arribe, en la práctica, a las soluciones técnico-económicas que parecen más adecuadas para las premisas espirituales y éticas sobre las que se apoya la vida organizada de la sociedad". El Derecho Financiero es "una particular rama del Derecho que estudia la actividad financiera pública, con el doble objeto de definirla en términos formales y de dotarla de una adecuada disciplina normativa. Lo que solo es posible si el jurista especializado en el campo financiero (en condición de estudioso, legislador o magistrado), tras situarse en una posición científica rigurosamente jurídica, considera la realidad financiera con una sensibilidad humana abierta, como tal, a las fundamentales exigencias espirituales y morales y a las instancias político-sociales que obran como contexto para esa especialidad del derecho". Cfr. N. D'AMATI, "Il discorso sul metodo nel diritto finanziario", en *Jus*, 1958, fasc. IV, pp. 43, 57-58.

14. Sobre la historia del debate entre economistas y juristas y entre los propios juristas y los propios economistas en torno a la conveniencia o inconveniencia de la cátedra unitaria de Ciencia de las Finanzas y Derecho Financiero, cfr. el interesante ensayo de DOMENICANTONIO FAUSTO, profesor de la Facultad de Economía de la Universidad Federico II, de Nápoles, intitulado "La polèmica sull'unità disciplinare tra scienza delle finanze e diritto finanziario", en *Quaderni di Storia dell'economia politica*, VIII, 1990/2-3, pp. 223 a 257. Varios de los maestros citados, según lo explica FAUSTO, con el respaldo de citas muy oportunas, fueron enfáticos en la independencia de las dos disciplinas como condición indispensable para el rigor metodológico y científico.

15. Es importante recordar, al respecto, el aporte de GUSTAVO INGROSSO en lo relativo a los aspectos jurídicos de la actividad financiera del Estado: "Por lo que se refiere a sus sujetos, el Estado y los organismos de Derecho Público menores, que la ejercitan mediante sus propios

suficiente para que los juristas prescindan del compromiso que deben cumplir con una expresión del Derecho de tanta trascendencia nacional y colectiva como es la que se ocupa de los aspectos jurídicos de la actividad financiera del Estado.

En materia de impuestos, tasas y contribuciones, y en general en los temas fundamentales del Derecho Tributario, bueno es reconocerlo, el papel de los economistas puede y debe ser fundamental, porque los tributos generan múltiples efectos en la economía pública y en la economía privada. Sin embargo, no por ello sería correcto afirmar que no existe un Derecho Tributario ni que su enseñanza en las universidades les deba ser confiada a los economistas. Hay un Derecho Tributario con principios e instituciones propios, como hay un Derecho de la Hacienda Pública, de contenido más amplio. Y sea en el primer caso o en el segundo, su enseñanza les compete a los juristas.

En definitiva, tanto en el Derecho Tributario como en el Derecho Financiero

Público (Derecho de la Hacienda Pública) es necesario reconocer la presencia de un amplio contenido de naturaleza política, económica y sociológica que el legislador ha tomado de la Ciencia de las Finanzas Públicas, contenido que, como tal, incide, de modo notorio, en la estructura del sistema de normas y, por supuesto, en su interpretación. Esta circunstancia les impone a los juristas el compromiso de investigar, con apoyo en la ciencias de las finanzas, sobre el profundo contenido de la normativa financiera<sup>16</sup> y tener en cuenta la superación histórica de los viejos sistemas liberales regulados por la neutralidad de las finanzas públicas y su tránsito a la denominada hacienda funcional, que se concreta en una intervención permanente del Estado en la economía y en la vida social. Los compromete, en definitiva, con la necesaria conciencia sobre los fines sociales y económicos del Derecho<sup>17</sup>.

Ni el Derecho Financiero Público (Derecho de la Hacienda Pública) ni el Derecho

órganos (ordenamientos de los oficios financieros) y en lo que atañe a los modos y a la forma mediante los que se realiza la función de estos órganos (ordenamiento formal de los actos financieros) y, en fin, en lo que respecta a las relaciones que estos órganos crean entre el Estado y los órganos de Derecho Público menores, investidos de soberanía financiera, de una parte, y, de otra, las personas físicas o jurídicas que están en el territorio del Estado, y también entre los otros órganos (derecho material), las normas que regulan tan compleja materia son Derecho Financiero". (INGROSSO, *Diritto finanziario*, Napoli, Jovene, 1954, p. 8).

16. No es acertado sostener, como con frecuencia ocurre, que la tesis de la autonomía del Derecho Tributario, y no del Derecho Financiero, es el camino expedito para descartar la existencia de un contenido que subyace el sistema de normas y su necesaria e indispensable consideración por los juristas. Para confirmarlo, es particularmente oportuno recordar, en este ensayo, los planteamientos del profesor de Roma AUGUSTO FANTOZZI en el sentido de que no solo el legislador, en el momento de la creación del derecho positivo tributario, debe considerar los efectos de los tributos: "También el juez y más en general el operador del derecho, encuentran en la ciencia económica los elementos para darle un preciso contenido a la norma positiva cuando esta acuda a términos o nociones que mejor pueden ser esclarecidos conociendo el aporte de la ciencia económica al lenguaje con que son formuladas las normas tributarias". (FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 13).

17. Con acierto observa FRANCO FICHERA sobre el tránsito de la hacienda neutral a la hacienda funcional: "ha representado el coherente desarrollo en materia tributaria y financiera el hecho de que el ordenamiento, en concordancia con el reconocimiento de los derechos sociales y de la expansión de las funciones del Estado, se ha ido orientando hacia el logro de una serie de finalidades

Tributario pueden ser estudiados al margen de la realidad social y económica sobre la que inciden. Sea para la creación del Derecho positivo, sea para su interpretación y aplicación, la relación con la realidad no puede ser ignorada por los juristas. Con ese mismo criterio, y sin perjuicio de la especialización, tan importante en un área de la complejidad del Derecho de la Hacienda Pública, parece evidente que ninguna de las subespecialidades de esta rama debe ser estudiada sin considerar la unidad de la que forma parte. El estudioso de los ingresos públicos no puede prescindir de su relación con los gastos, ni viceversa. El jurista del Derecho Tributario, como el del derecho del presupuesto público, el del derecho monetario, el del Derecho de la Deuda Pública o el del Derecho del Gasto Público, sin perjuicio de la autonomía relativa de la materia a la que se dedique, debe conocer los lineamientos fundamentales del Derecho de la Hacienda Pública para estar en grado de entender, en el marco de sus propias investigaciones, la naturaleza esencialmente auxiliar del Derecho Financiero Público y, consiguientemente, de sus subespecialidades.

Sobre la base de cuanto ha quedado expuesto, resulta clara la subdivisión del Derecho Financiero Público, o Derecho de la Hacienda Pública, entendido como el conjunto de normas que regulan la actividad financiera del Estado, en las siguientes especialidades: derecho del presupuesto

del Estado, derecho monetario, derecho de los cambios internacionales, derecho de la deuda pública, derecho del gasto público y, naturalmente, derecho tributario<sup>18</sup>.

Finalmente, las competencias propias de los economistas y de los juristas, en estas materias, no deben ser asumidas como causas de conflicto en medio de debates inútiles que pretendan subordinar el Derecho a la Economía “o viceversa”, para utilizar la expresión de EINAUDI. Unos y otros, economistas y juristas, concurren para la misma causa de la estructura racional y viable de la Hacienda Pública y deben dedicar todos sus esfuerzos para ese fin y no orientar inexplicablemente sus energías a descalificar o desconocer, sin ninguna objetividad, lo que en el marco de una y otra especialidad ha aportado la doctrina, en aras de defender con vehemencia una “verdad” de especialista que suele perderse en las ramificaciones olvidando el conjunto. Los juristas deben acudir a los economistas en procura de orientaciones indispensables para la interpretación y aplicación de las normas de contenido económico, de las cuales sería necio prescindir en medio de la soberbia de la sinrazón. Y los economistas han de hacer lo propio cuando los análisis que emprendan en desarrollo de su disciplina tengan que abordar los aspectos jurídicos del fenómeno financiero público. De nada sirven las actitudes autosuficientes y las acusaciones mutuas sobre infiltración de los unos en

en el campo económico y social directa o indirectamente [...]”. “[...] En este aspecto, los tributos representan el recurso financiero fundamental para la acción del Estado y para la realización de los crecientes gastos públicos y, al mismo tiempo, por sus múltiples efectos en la economía y en la sociedad, se han erigido en los instrumentos más sensibles para el cumplimiento de los fines del Estado. Ello comporta la existencia de una serie de fines y objetivos que concurren con el tradicional del recaudo”. (F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, Cedam, pp. 8 y 9).

18. Sobre las clasificaciones del Derecho de la Hacienda Pública, la primera edición de M. PLAZAS VEGA, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, cit., pp. 253 a 273.

los dominios de los otros. Como bien lo advertiera TROTABAS, en estas materias “el jurista debe tener algo de economista y el economista debe tener algo de jurista”; pero ni el economista puede prescindir del jurista ni el jurista del economista.

## II. Definición y clasificaciones del Derecho Tributario

La definición de Derecho Tributario que aquí se propone es en extremo simple pero pretende, con apoyo en tal simplicidad, comprender la totalidad de las materias que interesan a esta especialidad del Derecho:

“El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos”.

A partir de esa definición, es del caso examinar las clasificaciones del Derecho Tributario en esta subsección, con el triple propósito de destacar la correlación que existe entre el Derecho sustancial y el Derecho procesal, reparar en el contexto constitucional que es tan importante en el Derecho Tributario y hacer ver la conexidad que, en mayor o menor grado, puede tener el Derecho Tributario con otras ramas del Derecho. Veamos:

*A. Clasificación del Derecho Tributario desde el punto de vista del contenido de los diversos tipos de normas que regulan los tributos. Derecho Tributario sustancial y Derecho Tributario Formal*

Desde el punto de vista del contenido de sus normas, el Derecho Tributario se clasifica en Derecho Tributario material y Derecho Tributario formal. Participan del Derecho Tributario material las normas que regulan los elementos constitutivos de la obligación tributaria sustancial (hecho generador, base imponible, alícuota, etc.). Y forman parte del Derecho Tributario formal las normas que regulan el procedimiento (la declaración y las demás obligaciones formales e instrumentales, el proceso tributario, etc.).

Esta subdivisión del Derecho Tributario generalmente es rechazada por los partícipes de la teoría de la dinámica del tributo, para quienes es del caso exaltar el procedimiento, con el propósito de garantizar la eficacia de las disposiciones y el verdadero respeto al principio de capacidad contributiva. Por esta circunstancia se oponen a una clasificación que, a su juicio, tiende a dejar en un segundo plano el aspecto del procedimiento<sup>19</sup>.

*B. Clasificación del Derecho Tributario desde el punto de vista del aspecto espacial de las normas que lo integran: Derecho Tributario supranacional, Derecho Tributario Internacional, Derecho Tributario nacional y Derecho Tributario subnacional*

Desde el punto de vista de la aplicación de las normas tributarias en el espacio, el Derecho Tributario se divide en Derecho Tributario supranacional, Derecho Tributario

19. Sobre la controversia en torno a la división del Derecho Tributario en material y formal, desde la perspectiva del debate entre las concepciones sustanciales y procedimentales, o de estática y dinámica, cfr. MAURICIO A. PLAZAS VEGA, “Potestad, competencia y función tributarias – Una apreciación crítica sobre la ‘dinámica de los tributos’”, en *Tratado de Derecho Tributario*, PAULO DE BARROS CARVALHO (dir.), Lima, Palestra, 2003, pp. 175 a 192.

Internacional, Derecho Tributario nacional y Derecho Tributario subnacional.

1. El Derecho Tributario supranacional es “el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos comunitarios, o supranacionales, o que establecen las condiciones a las que deben someterse los estados miembro de la comunidad supranacional para el establecimiento de tributos que hayan de ser aplicados en su territorio, de manera que no constituyan un obstáculo para la realización de los fines de la comunidad”<sup>20</sup>.

Así las cosas, el Derecho Tributario supranacional incluye dos tipos de normas: en primer lugar, las que regulan los tributos comunitarios, es decir, aquellos tributos cuyo recaudo sea destinado a suministrarle recursos a una comunidad supranacional; y en segundo lugar, las normas que establecen condiciones para la creación o modificación

de las normas tributarias nacionales y subnacionales, e inclusive las internacionales, siempre con el ánimo de impedir que fracasen los propósitos de la integración.

En lo que toca con el segundo de los aludidos tipos de normas, es necesario destacar las relativas a la armonización tributaria, expresión con la que se identifica la aproximación de las normas nacionales relativas a hechos o materias que puedan originar distorsiones en el mercado comunitario. Indudablemente, el más significativo ejemplo de armonización tributaria ha sido el de la Comunidad Europea, y se ha logrado por medio de una larga e interesante evolución en la que se destaca la aproximación de las normativas nacionales que regulan el impuesto sobre el valor agregado (Iva)<sup>21</sup>.

Para el autor de esta obra, la denominación más acertada para identificar la subespecia-

20. Sobre esta materia, y especialmente sobre la autonomía relativa de los Estados miembro de las comunidades supranacionales, en particular en lo que atañe a la necesidad de descartar que las normativas nacionales sean un obstáculo para los principales objetivos de la comunidad supranacional de que se trate, cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pp. 911 a 933.

21. También en otras organizaciones comunitarias se ha venido trabajando, desde hace cierto tiempo, en procura de la armonización tributaria. Tal es el caso de la Comunidad Andina de Naciones, en la que ya hay cuatro proyectos de decisión de la Comunidad Andina, encaminados a la armonización de los regímenes del Iva y de los impuestos selectivos al consumo, en los países andinos. Véanse los antecedentes y aspectos básicos de los proyectos andinos en PLAZAS VEGA, *Derecho Tributario comunitario*, cit., pp. 255 a 356. Del mismo modo, en el Mercado Común del Sur (Mercosur) se adelantan trabajos y se realizan intensas labores en el mismo sentido, pero con el doble inconveniente de la inexistencia actual de órganos comunitarios con poder de creación de derecho positivo supranacional derivado y de la vigencia de un sistema de impuestos indirectos en Brasil, conocido como de la tricotomía de los tributos, que dista en muchos aspectos del sistema del Iva y que comprende, como su nombre lo indica, tres impuestos concurrentes que afectan la producción, circulación y prestación de bienes y servicios, que son: el impuesto de la Unión, denominado impuesto sobre los productos industrializados (IPI), que grava los bienes sometidos a procesos de industrialización; el impuesto estadual y del Distrito Federal, denominado impuesto sobre la circulación de mercancías y servicios de transporte intermunicipal e interestadual (ICMS), que grava la circulación de mercancías en general y los servicios de transporte; y el impuesto sobre los servicios de cualquier naturaleza (ISS), que grava los servicios de manera selectiva. Sobre la tricotomía de los impuestos indirectos en Brasil, cfr. PLAZAS VEGA, *El impuesto sobre el valor agregado*, Bogotá, Temis, 1998, pp. 854 a 857. Y sobre la situación y las peculiaridades del Derecho Tributario comunitario en el Mercosur, cfr. A. ZIINO COLANINO, J. O. ZANOTTI AICHINO y C. J. BILLARDI, “Mercosur: aspectos institucionales y tributarios”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, VÍCTOR UCKMAR (dir.), vol. II, Bogotá, Temis, 2003, pp. 311 a 362.

lidad de que aquí se trata es la de Derecho Tributario Comunitario, porque está constituido no solo por las normas de derecho supranacional emitidas por los organismos comunitarios, sino también por las normas de derecho interno que tienen que ver con la organización supranacional y con la realización de sus fines.

2. El Derecho Tributario Internacional es el conjunto de normas tributarias contenidas en los tratados o convenciones internacionales, o en el derecho positivo interno, incluidas, entre otras, las que establecen el régimen tributario de las operaciones que trascienden el ámbito nacional y las que regulan los intercambios de información y de pruebas entre los Estados para los fines de la fiscalización tributaria.

Así entendido el Derecho Tributario Internacional, es necesario formular, a continuación, dos consideraciones que se desarrollan más ampliamente en el libro intitulado *Derecho Tributario Comunitario*<sup>22</sup>:

En primer lugar, la denominación más acertada para identificar esta especialidad es la de Derecho Tributario Internacional, y no la de Derecho Internacional Tributario, porque, además de las disposiciones contenidas en los tratados internacionales, esta subespecialidad del Derecho Tributario incluye las normas internas que regulan las operaciones que trascienden el campo nacional.

En segundo lugar, el Derecho Tributario Internacional comprende las normas que constituyen al llamado Derecho Tributario comunitario originario, las cuales surgen en virtud de tratados internacionales que, como tales, son fuente fundamental del derecho internacional.

3. El Derecho Tributario nacional está constituido por “el conjunto de normas nacionales relacionadas con las obligaciones tributarias cuyo acreedor es el Estado y cuya regulación les corresponde a las autoridades nacionales o centrales.

Así entendido el Derecho Tributario nacional, la competencia para la creación de las normas que lo integran y para su modificación reside, de modo principal, en las autoridades centrales y, por supuesto, en el Parlamento.

No obstante, las normas del Derecho Tributario comunitario o del internacional en ocasiones regulan materias propias del Derecho Tributario nacional, si así se requiere para los fines de la integración o de los acuerdos internacionales. En tales casos, las normas son al mismo tiempo propias del Derecho Tributario Internacional, o comunitario, y del Derecho Tributario nacional.

Desde el punto de vista de su regulación y de su aplicación en el territorio nacional, se identifican algunos tributos que necesariamente deben ser nacionales, y no subnacionales, como ocurre con el impuesto sobre la renta, que grava la capacidad contributiva considerada integralmente, y los derechos de aduana, que no pueden ser subnacionales porque, de otra manera, su reglamentación sería caótica y la coordinación de las políticas de comercio internacional, imposible. En cambio, los derechos de aduana pueden ser nacionales o comunitarios, según sea el grado de evolución del proceso de integración de que se trate.

Los impuestos nacionales conservan su naturaleza, aunque el ordenamiento disponga la asignación de su recaudo, total o parcial-

22. Cfr. PLAZAS VEGA, *Derecho Tributario comunitario*, cit., pp. 47 a 82.



mente, a las entidades subnacionales. Tales transferencias, en efecto, sólo constituyen instrumento para la equitativa distribución de los recursos del Estado y para su más eficiente utilización, según los niveles de la actividad pública en el ámbito territorial.

D. El Derecho Tributario subnacional es el conjunto de normas de nivel nacional o subnacional que regulan los tributos que tienen como acreedores a las entidades territoriales subnacionales.

Naturalmente, para la conformación del derecho positivo tributario subnacional y para su aplicación e interpretación, siempre debe tenerse presente esa concurrencia de las diversas subespecialidades del Derecho Tributario inherentes a su campo de aplicación (Derecho Tributario Comunitario, Derecho Tributario Nacional, Derecho Tributario Internacional y Derecho Tributario subnacional).

En todo caso, el Derecho Tributario subnacional se relaciona con el nivel de autonomía que puedan prever las constituciones políticas para los órganos subnacionales; nivel que, bueno es reiterarlo, no necesariamente depende de la estructura federal, unitaria o regional que domine en el Estado de que se trate. De hecho, se pueden encontrar ejemplos de países con regímenes federales que, sin embargo, no acogen un sistema amplio de autonomía tributaria para los organismos subnacionales. Y, correlativamente, hay casos en los que regímenes unitarios de Estado consagran una amplia autonomía tributaria para las entidades subnacionales.

En realidad, la autonomía tributaria mayor o menor para las entidades subnacionales depende de otros factores entre los que, por supuesto, intervienen la propia historia del país, las peculiaridades de sus Estados, regiones, departamentos, provincias y municipios, la programación y planeación económica, los niveles de interacción del centro y la periferia y muchas otras consideraciones, cuya mención escapa a los fines de este capítulo.

Con todo, las constituciones políticas deben ser muy precisas en torno a las competencias que les correspondan al nivel central y a los organismos subnacionales, particularmente en lo que toca con los órganos de representación popular. En este sentido, el Parlamento o Congreso, como órgano nacional de representación popular, debe tener competencias precisas, si es el caso, en lo que atañe a los impuestos y tributos de los órganos subnacionales, y los órganos de representación del nivel departamental, estadual, provincial, municipal o local, a su turno, deben tener pautas y condiciones precisas para la acción que les compete en ejercicio del poder tributario. Por lo general, esta interacción para los fines de creación y regulación de los tributos de los órganos subnacionales se traduce en la presencia de un poder tributario originario del Parlamento o del Congreso, como órgano de representación popular del orden nacional, y un poder tributario derivado de los órganos subnacionales de representación<sup>23</sup>.

Finalmente, cabe concluir estos comentarios sobre Derecho Tributario subnacional

23. Sobre las tradicionales nociones de poder tributario originario y poder tributario derivado y sobre la distinción norteamericana entre poderes inherentes (correspondientes a los estados como originarios de la Unión), poderes enumerados (correspondientes al gobierno federal, en virtud de la conformación del Pacto Federal y de la Constitución) y poderes delegados (correspondientes a las municipalidades como delegatarias de los estados para ciertos fines), cfr. R. SPISSO, "El poder tributario y su distribución", en *Tratado de tributación*, vol. I, "Derecho Tributario", HORACIO GARCÍA BELSUNCE (dir.), Buenos Aires, Astrea, 2003, pp. 10 y 11.

con dos consideraciones de interés: en primer lugar, dada esa concurrencia de un poder tributario originario y un poder tributario derivado, que es frecuente en muchos países, resulta inevitable que la regulación de los tributos subnacionales comprenda normas nacionales y normas subnacionales desde la perspectiva del campo de aplicación, y con ese criterio la definición aquí propuesta hace esa precisión. Y, en segundo lugar, el hecho de que haya transferencias de los órganos territoriales subnacionales en favor de los nacionales no desnaturaliza los tributos calificados como subnacionales.

*C. Clasificación del Derecho Tributario desde el punto de vista de su relación con otras ramas del Derecho. Derecho Tributario constitucional, Derecho Tributario Penal, Derecho Tributario Comunitario y Derecho Tributario Internacional*

En muchos casos, las obras sobre la materia limitan las clasificaciones del derecho Tributario a las especialidades que resultan de su relación con otras ramas del derecho. Con ese criterio, se hace referencia al Derecho Tributario constitucional, relativo a las normas que regulan el poder tributario, los principios fiscales y los demás elementos que de cualquier manera tienen relevancia

para la creación y aplicación del Derecho Tributario, previstas en la Constitución; al Derecho Tributario penal, relacionado con las normas que castigan los ilícitos, tributarios y al Derecho Tributario Internacional o al Derecho Tributario comunitario, cuyas características básicas se comentaron atrás.

Finalmente, es de destacar que, sin perjuicio de la especialidad jurídica, la aproximación al Derecho Tributario a partir del Derecho Constitucional involucra análisis muy profundos desde el punto de vista político, económico y social que son característicos del Derecho de la Hacienda Pública e inciden, de modo decisivo, en la creación de normas jurídicas en ejercicio del poder financiero. Así ocurre, en general, con normas como las que regulan los principios del presupuesto del Estado y su contenido, los límites y la naturaleza de las leyes anuales del presupuesto y de las leyes de acompañamiento presupuestario, las reglas generales relativas a los gastos públicos, la dimensión social del gasto público y la estrecha relación que vincula el presupuesto del Estado y el gasto público, las normas que establecen la prohibición o la viabilidad de los impuestos con destinación específica y las que imponen los efectos redistributivos del gasto público como condición para el sustento constitucional de los tributos.