

Nociones de carácter general sobre el control de la actividad fiscal del Estado (*)

José María Fábregas del Pilar y Díaz de Cevallos

1. *La actividad fiscal, considerada como una de las manifestaciones de la actividad del Estado. Sus caracteres*¹.—La actividad del Estado se manifiesta en tres direcciones o formas diferentes: dictando disposiciones de carácter general (actividad legislativa), resolviendo mediante procedimientos adecuados las cuestiones que surgen, bien sea como consecuencia de la realización de actos que tienen carácter delictivo, o por desavenencias entre partes, o por colisiones entre las pretensiones y derechos particulares y los colectivos (actividad judicial), o ejecutando actos de muy diversa naturaleza encaminados todos ellos no sólo a la defensa, sino también a la realización de los fines colectivos en los que tiene el Estado su razón de ser y en la que halla la justifi-

(*) Este documento es reproducción del texto publicado en la obra *Ley de Contabilidad y Fiscalización e Intervención de los Derechos y Obligaciones del Estado* (Instituto Editorial Reus, Madrid, 1958). Según nota del autor, coincide en su contenido con una conferencia pronunciada en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación el día 8 de febrero de 1956.

¹ Es preciso distinguir *actividad fiscal* de la actividad del Estado dirigida a la constitución y administración de su hacienda. El concepto de la actividad fiscal, considerada como una modalidad de la actividad económica, corresponde a la Economía política; el concepto de la actividad del Estado en relación con su Hacienda pertenece al Derecho administrativo. Los dos se relacionan íntimamente. Las consideraciones que se hacen en este ensayo se han formulado aceptando la segunda de estas acepciones y no la primera, pero sin prescindir de la economía y solamente por facilidad de expresión, aun cuando separándose un poco del rigor técnico, se emplea en él la expresión actividad fiscal, que conviene al valor económico de la palabra más bien que al administrativo.

Casel define la economía (así denomina a la conducta humana dirigida a la satisfacción de las necesidades de orden material o espiritual) diciendo que supone «la consecución de un fin para lo futuro» y que como regla general implica «la acción con-

cación de su existencia (actividad administrativa)². El Derecho Político del siglo pasado atribuyó el ejercicio de cada uno de estas órdenes o manifestaciones de la actividad estatal a un *poder* diferente (los poderes legislativo, judicial y ejecutivo), y en la separación de ellos y en la resolución de sus conflictos por un cuarto poder (llamado el poder moderador) quiso fundar la garantía de la libertad construyendo con ellos, en unión de los principios de la representación y de la soberanía nacional, la piedra angular de un sistema reflejado en las Constituciones escritas, que hasta la época actual ha predominado en el mundo. Según este sistema, la función de administrar (que bien pronto se echó de ver que era muy heterogénea) correspondía al

junta de muchas personas para la satisfacción de sus necesidades», y consiguientemente, una *organización*. De sus principios, que consisten, según el profesor sueco, en la *uniformidad para la satisfacción de las necesidades* y en *el mínimo medio*, se distancia con gran frecuencia (acaso con generalidad) la realidad. El primero de estos principios exige una graduación en la satisfacción de las necesidades, y el segundo condena el esfuerzo inútil o desproporcionado con el fin conseguido. Así, por ejemplo, dice Casel que contrariando el primer principio, se observa que el afán de lujo o la atracción de los placeres conducen a que las necesidades primordiales, como la alimentación, queden subordinadas a las secundarias. Y como opuestas al segundo principio presenta un cuadro de empleo de medios inadecuados para la satisfacción de una necesidad. Este desacuerdo entre los principios de la economía pura (Casel la llama «economía social» teórica) y la vida humana se observa con mayores proporciones en la economía fiscal, que está fuertemente influida por motivos políticos y nacionales, cuya acción la obliga crónicamente a subvertir la graduación de las necesidades en relación con los medios, considerados unos y otros en su aspecto meramente económico y a sostener unos procedimientos de satisfacción de las colectivas mediante la organización y el sostenimiento de los servicios, valiéndose de medios que desde un punto de vista también estrictamente económico, no son los que impone el principio del mínimo esfuerzo (*Vid. G. CASSEL: Economía social teórica*, libro I, capítulo I, párrafo 2º).

La economía fiscal constituye una de las esferas de la economía considerada de manera general, que como dice Tangorra, consiste en «producir un dislocamiento de los bienes económico-privados para transformarlos en bienes y medios aptos para satisfacer las necesidades públicas, y por ello comprende tanto el proceso de adquisición por el Estado de los medios necesarios para el cumplimiento de sus fines como el proceso de su empleo. El primero abarca los fenómenos que dan lugar a la formación del patrimonio público, y el segundo, al de los gastos». (*Vid. TANGORRA: Trattato di Scienza della Finanza*, tomo I, cap. I, sec. I, párrafo 4.) Y abundando en la misma idea escribe Conigliani: «En la obtención del patrimonio financiero y en su transformación en patrimonio económico consiste el proceso de la actividad fiscal.» (*CONIGLIANI: Studi di teoria finanziaria en Saggi di Economia Politica e di Scienza della finanza.*) Véase también la exposición de este mismo concepto desde otro punto de vista en las *Lecciones de Hacienda Pública* del profesor Naharro Mora, introducción, lección 1ª, párrafo primero.

² Las actividades que consisten en dictar disposiciones de carácter general y en resolver reclamaciones no son *fiscales* en la acepción *económica* de la palabra, pero sí lo son en su acepción *administrativa*

poder ejecutivo; pero, como se observó de una parte que, como dijo muy expresivamente Orlando³, no es sólo el poder ejecutivo el que administra ni todo lo que hace el poder ejecutivo es administrar, y de otra, esta complejidad de las funciones englobadas bajo la denominación común de función administrativa, el Derecho Político y el Derecho Administrativo, tomaron otra orientación y se encaminaron por otros derroteros, y ateniéndose a ellos, se han de estudiar, en los aspectos doctrinal y positivo, las manifestaciones de las actividades del Estado, y entre ellas, como una de aquellas en que se diversifica, la actividad fiscal.

Basta una observación medianamente atenta para comprobar la exactitud del aserto de Orlando, porque, efectivamente, no es sólo la Administración la que administra, sino que en esta función intervienen los Parlamentos u Organismos legislativos que dictan, en forma de ley, acuerdos que, por referirse a casos concretos, tienen contenido netamente administrativo, como ocurre, por ejemplo, con las concesiones de servicios u obras públicas, los indultos, las autorizaciones para enajenar bienes del Estado (sean o no patrimoniales) y el otorgamiento de exenciones tributarias; y los Organismos judiciales a quienes se encomiendan en muchas ocasiones funciones que son también administrativas, como, por ejemplo, el Registro de nacimientos, matrimonios y defunciones. Y también es verdad que no todo lo que hace la Administración es administrar, porque además de hacerlo, prepara disposiciones de carácter general (los proyectos de ley) o las dicta en forma de Reglamentos, Decretos, Órdenes y otras disposiciones, participando así de manera patente, en el ejercicio de funciones legislativas, como participa también en el ejercicio de funciones jurisdiccionales al resolver las reclamaciones que se promueven para impugnar sus acuerdos haciéndolo a veces mediante la actuación de órganos especiales a quienes se encomienda esta función, como ocurre en el Ministerio de Hacienda, y estableciendo una absoluta distinción entre los actos de gestión, que son los administrativos propiamente dichos, y los de resolución de reclamaciones, que son los jurisdiccionales⁴.

Con igual facilidad se comprueba la exactitud de la segunda observación que abrió brecha en la rigidez de la teoría de la división

³ ORLANDO: *Principi di Diritto Amministrativo*, p. 9. Véase una muy didáctica síntesis de la doctrina de Orlando en la obra de don Antonio Royo Villanova, primer innovador en España de la doctrina científica del Derecho Administrativo.

⁴ Artículo 1º del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 29 de julio de 1924.

de los poderes públicos y que consistió en analizar la heterogeneidad de los actos jurídicos realizados en ejercicio de la llamada función ejecutiva, que tienen por objeto unas veces la propia Constitución y defensa del orden jurídico establecido; otras, la organización y prestación de los servicios públicos, y otras, la intervención en la economía nacional⁵. Y estos actos jurídicos realizados con finalidades tan heterogéneas tienen a veces, según lo que se acaba de decir, carácter legislativo (las *Ordenanzas* o disposiciones gubernativas), otras, ejecutivo, y otras, jurisdiccional.

La actividad fiscal es, en todos sus aspectos y manifestaciones, una de aquellas en que se diversifica la actividad del Estado, y tiene por objeto la obtención del dinero preciso para el cumplimiento de los fines en que aquél halla su razón de ser; la ordenación de los pagos y la resolución en vía gubernativa de las cuestiones, de muy diversa índole, que origina su actuación. En ejercicio de esta actividad se dictan disposiciones de carácter general por las Cortes (leyes en sentido formal) o por la Administración; se reconocen y liquidan los derechos y las obligaciones del Estado y se juzga mediante el procedimiento gubernativo, el administrativo como previo del judicial, el penal y procesal especial de contrabando y defraudación y el muy particular del Tribunal de Cuentas. Y obsérvese que al trazar este bosquejo del contenido de la actividad fiscal y refiriéndose a su aspecto administrativo, me he guardado muy bien de decir que le incumbe la organización y prestación de determinados servicios públicos, porque su tarea consiste (y como en seguida se ha de decir y de ella se deriva su tragedia) en procurar, venciendo resistencias y protestas, el dinero preciso para que éstos se presten con lucimiento de quienes los dirigen y gratitud de quienes, resistiéndose a pagarlos, se benefician de ellos. Algo parecido a lo que ocurre al padre de familia que trabaja de la mañana a la noche para sostener la que tiene a su cargo, aprovechándose en pequeña parte de los ingresos que así obtiene y contemplando cómo los gastan (y a veces cómo los derrochan) su mujer y sus hijos⁶.

Los caracteres de la actividad fiscal considerada en su conjunto son: *la amplitud de su perspectiva; su relación directa con la economía nacional; la conexión en que ha de estar con las orientaciones políticas y admi-*

⁵ GUIDO ZANOBINI: *Corso di Diritto Amministrativo*, vol. I, cap. I, párrafos 8 al 13.

⁶ Los Ministros de Hacienda y todos los funcionarios a quienes están encomendadas las funciones fiscales han de trabajar a sabiendas de que su labor no será agradecida y en las más de las ocasiones criticada o a lo más soportada como incómoda y

nistrativas de los Gobiernos y su difícilísima posición que, usando de los símiles bélicos que ahora están, por desgracia tan en boga, obliga a los Ministros de Hacienda a combatir simultáneamente en dos frentes, constituidos por la rebeldía o al menos por la resistencia pasiva de los contribuyentes y por las aspiraciones y deseos de los Ministerios gestores de los servicios públicos, que, inspirados unas veces por nobles propósitos y otras por el disculpable prurito de lograr el lucimiento de sus directores situándose en compartimientos estancos y sin tener presente la solidaridad de las obras de Gobierno, exigen, para la dotación de aquellos ramos de la Administración que les están encomendados, créditos determinados a la medida de estas sus aspiraciones y deseos, prescindiendo así de los demás y no parando mientes ni en la capacidad contributiva del país ni en la influencia que ejerce en la política y en la economía nacional, la presión tributaria.

La amplitud de las perspectivas de las Haciendas públicas comparada con la que contemplan las economías privadas es evidente. La actividad económica de los particulares se dirige, en primer término, a la satisfacción de las necesidades presentes. Sus vínculos conscientes con las generaciones anteriores, y sobre todo con las que las han de suceder, son, por regla general, muy débiles. Piensa cada cual en su tren de vida, en su negocio, en su industria, en las atenciones del momento y en constituir unas prudentes reservas para el inmediato porvenir. El cariño paternal, no siempre bien entendido y practicado,

nunca como simpática. La generación presente no hace nunca justicia a la labor de los ministros de Hacienda, quienes, en los casos más favorables, la logran únicamente de las posteriores. Toda reforma fiscal entraña el peligro de producir una perturbación política. Recuérdense, aun no retrocediendo demasiado en nuestra historia, los nombres del Conde-Duque de Olivares y del Duque de Medinaceli, validos de Felipe IV y de Carlos II, que las intentaron, arrojando enormes impopularidades, y de los Ministros de los Reyes de la Casa de Borbón, desde Orry, que lo fue de Felipe V, hasta don Raimundo Fernández Villaverde, don Ángel Urzaiz, don Santiago Alba y don Francisco Cambó, que fueron Ministros de Hacienda durante el reinado de Don Alfonso XIII, pasando por los nombres de López Ballesteros, Bravo Murillo y Camacho, y se reconocerá que su cosecha desde las alturas del Poder no fue precisamente de flores, aun cuando después (ien la mayoría de los casos, gloria póstuma!) se reconociera el mérito de su abnegada labor. La labor fiscal está erizada de peligros y bordeada de precipicios en los que se puede derrumbar no sólo el llamado a dirigirla, sino el Gobierno de que forma parte, y por esto se da el caso, aparentemente paradójico, de que el Ministerio de Hacienda, que es el menos político de todos los Ministerios, requiera que su titular esté dotado del más fino y sutil sentido político. Y acaece también que por ser los Ministros de Hacienda quienes más sienten la carga y la responsabilidad del Poder con todos sus sinsabores, sea frecuente que al dejar sus cargos experimenten una sensación de alivio que es humano que no se produzca, sino que por el contrario, esté sustituida por otra de pesar en quienes ocupan posiciones más cómodas y propicias a la satisfacción del amor propio.

suele impulsar a que, a más de estas reservas, se constituya un patrimonio para los hijos; pero, lo repito, la solidaridad *consciente* con el porvenir no llega más allá. Digo consciente y debía decir más bien voluntaria, porque por clarísimos designios de la Providencia es frecuente que los hombres sigan trabajando y creando riqueza sin concreta finalidad inmediata o próxima, contribuyendo así a la obra total humana aun a sabiendas de que de los frutos de su trabajo se han de aprovechar no ya los descendientes ni aun siquiera los colaterales allegados, sino el país en que nacieron, la nación o la humanidad⁷. Y estos vínculos con el pasado y con el porvenir son aún más débiles en las economías individuales por lo que se refiere a la adquisición de obligaciones. Cuando en una herencia exceden éstas de los bienes que se adquieren, se repudia siempre que es posible. Esto, por lo que hace al pasado, que por lo que atañe al porvenir, nadie se endeuda hasta el punto de constituir sobre su patrimonio una carga abrumadora para que se beneficien de su esfuerzo las generaciones venideras...

Pues en la economía fiscal pasa exactamente lo contrario que en las economías particulares. Los Estados han de dirigirla pensando en el porvenir, aceptando ineludiblemente las cargas del pasado y echando reflexivamente sobre otras generaciones muchas de las que la presente adquiriera. De aquí que la distribución de los gastos entre varios

⁷ En mi conferencia leída en la Academia de Jurisprudencia y Legislación, en la sesión celebrada el día 24 de enero de 1954, y publicada posteriormente (Instituto Editorial Reus), traté de los «Móviles y formas de ejecución de los Servicios públicos», y al ocuparme de los primeros destacué entre ellos, por lo que se refiere a los políticos, la *pasión de mando* y el noble afán de adquirir honra y fama; y después de haber observado que cuando ni la una ni la otra actúan, hace sus veces la satisfacción que producen los honores y consideraciones anejos al ejercicio de ciertos cargos, y que cuando todos estos resortes se relajan, la acción que impulsan tiende a paralizarse, sostuve que todos ellos y sus similares en otros órdenes de la vida forman parte de una manera de múltiple estratagema, en la que todos caemos, y mediante la que se logra la continuidad de la obra humana según el plan de la creación. Conviene, pues, que en todos los órdenes de la vida, y principalmente en la política, haya legiones de hombres que, olvidando la sentencia del «Eclesiastés», divulgada por Kempis, que nos recuerda que en este mundo todo es *vanidad de vanidades*, obren y se apasionen en la acción y hasta se sacrifiquen por ella como si no fuera así, y sin volver la vista hacia atrás ni tenderla hacia adelante. Cuando un político deja de sentir estos estímulos, se ha de apartar de la vida pública, en la que, en expresión de Unamuno, vendría a ser, desde que le falten, como una especie de fantasma o de ser meramente aparental o mejor dicho como un cuerpo sin alma. Cuando don Francisco Silvela notó que dejaba de sentir estos halagos, se apartó a un lado del camino y dejó que otros, para los que tenían virtualidad, ocuparan su puesto. ¡Y qué difícil es que sientan en la árida tarea de procurar ingresos y cercenar gastos, que es la encomendada a quienes están engarzados en el Ministerio de Hacienda, desde el Ministro hasta el último funcionario!

presupuestos cuando así lo exigen las disposiciones de la Ley (art. 67 de la Administración y Contabilidad de la Hacienda pública), y sobre todo, la emisión de deudas, combinada con el servicio de amortización o el pago de intereses de las ya adquiridas, constituyan normas de las que no se puede apartar la Hacienda pública y factores que han de ponderar con difícilísimo criterio quienes la dirijan.

La actividad fiscal se ejercita sobre la *economía fiscal* que constituye uno de los sectores de la *economía nacional*. Se introduce en ésta como detractor de una parte de sus ingresos y como actor o factor de limitaciones o estímulo de las iniciativas individuales, creación de instituciones y servicios públicos que directa o indirectamente la afectan, o haciendo en ella, es decir, en la misma entraña de la economía nacional, impactos directos que la modifican⁸.

El concepto económico de la actividad fiscal se enlaza con el concepto de la *economía nacional*, porque aquélla ha de ser considerada como uno de los factores de ésta. Este concepto de la economía nacional fue expuesto por el profesor Schmoller (en un capítulo de su obra denominado «Economía nacional, economía política y método»), diciendo que consiste en «el conjunto organizado unitariamente de las economías individuales y corporativas que existen en un Estado, ya estén yuxtapuestas o superpuestas, comprendiendo entre ellas la *economía fiscal del Estado*». El principio de la organización unitaria, que según el pensamiento del profesor alemán constituye la esencia de la economía nacional, no se ha de entender en el sentido de que esta economía ha de estar *dirigida* por el Estado, porque según el pensamiento de éste (que con Wagner y Schafle constituyó el triunvirato que se llamó de los socialistas de la cátedra), se produce inevitablemente como un hecho natural, sin que sea creado por el Poder público. Por eso Schmoller rechazó la denominación *Staats wirtschaf*, que significa economía estatal, para sustituirla por la de *Wolk swirtschaft*, que designa a la economía nacional. La economía fiscal, constituida por la actividad fiscal, está, por decirlo así, *engarzada* en la economía nacional, y al estudiar los fenómenos de ésta, se ha de contar como uno de sus factores más importantes, aplicando para su estudio el método de las *aproximaciones suce-*

⁸ Vid. EINAUDI: *Studi sugli effetti delle imposte*. El estudio de los efectos que producen los impuestos en la economía nacional se ha hecho por los cultivadores de la economía matemática, aplicando el sistema o procedimiento de las aproximaciones sucesivas a que he aludido anteriormente, es decir, considerando el impuesto como un factor de alteración de una situación económica de equilibrio para determinar las variaciones que introduce en ella la creación de una carga impositiva o la modificación de sus tarifas. Las conclusiones a que conducen los estudios hechos desde este punto de vista pueden ser inexactas si al realizarlos se prescinde de la acción de factores extraeconómicos.

sivas (Walras, Panteleoni, Pareto Murray...). Consiste este método (análogo al que se emplea para la solución de sistemas de ecuaciones de varias incógnitas) en determinar los efectos de la introducción en un *sistema teórico de equilibrio* de factores que no están presentes en él inicialmente, y que por ello le alteran. Medítese, aun cuando sea muy de pasada, en la influencia que ejerce en la economía de un país la política arancelaria, el sistema tributario y el fomento, mediante una determinada política fiscal, en la producción de ciertos bienes o en el consumo de otros, y se comprenderá la influencia de la actividad fiscal en la vida económica de una nación.

El concepto de la economía nacional que se formó a finales del siglo pasado ha sido superado en el actual por el concepto de la *economía mundial*, a cuyas consecuencias se ha de someter, de grado o por fuerza, la política internacional, guiada cada vez más por motivos económicos. Anatole France expuso esta idea simultaneando la profundidad del concepto con su expresión en forma humorística, en el último capítulo de su *Isla de los pingüinos*. Por desgracia en opinión de algunos, y por fortuna en opinión de otros, los conflictos internacionales, que tienen su suprema expresión en las guerras, no se suscitan ya por motivos dinásticos, o políticos, o religiosos, sino por móviles económicos, en los que, dando la razón en este aspecto al materialismo histórico, se basa la vida de los pueblos. Los hechos extraeconómicos van adquiriendo cada vez más acusadamente en la vida internacional el carácter de *epifenómenos*... Pero no este aspecto de la actividad fiscal, sino el jurídico, menos complicado, el que aquí he de examinar.

La conexión entre la actividad fiscal y la orientación política de los Gobiernos se manifiesta no sólo porque afecta a la economía nacional, sino también porque el sistema tributario de un país depende de su política, constituyendo un arma para orientarla en un sentido determinado. Y lo mismo se puede decir de la conexión de la actividad fiscal con las demás manifestaciones de la actividad administrativa, puesto que aquélla tendrá que acomodarse a las exigencias de ésta, arbitrando los medios económicos que sean precisos para el sostenimiento de los servicios públicos, y recíprocamente, las iniciativas administrativas se habrán de atemperar a los recursos disponibles. Y en medio de este forcejeo entre la demanda de servicios y la creación de los recursos económicos necesarios para satisfacer su coste, se produce la situación difícilísima de los Ministros de Hacienda, que han de renunciar a la aureola de la popularidad y a los encantos del inmediato éxito, viéndose obligados a arrostrar no sólo para sí, sino también para los Gobiernos de que forman parte, las iras y las protestas que suscita la presión tributaria y el descontento que se produce

cuando por la imposibilidad o al menos la dificultad de aumentarla, hay que dejar desatendidos o insuficientemente dotados algunos servicios públicos⁹.

2. *Concepto y clases del control de la actividad fiscal.*—La palabra *control*, considerada hasta hace poco tiempo por la Real Academia Española como galicismo, procede, efectivamente, de la lengua francesa, pero ha sido admitida en el último *Diccionario de la docta Corporación* (ateniéndose, sin duda, a la norma horaciana que advierte que el uso es la norma suprema del lenguaje) para designar una acción de vigilancia ejercida sobre uno mismo (autocontrol) o sobre las actividades ajenas y reacción amparada por la ley contra ellas, cuando lesionan nuestros derechos. El control es jurídico cuando se halla establecido por la ley, y del boceto de su definición que se acaba de trazar resulta que tiene estas dos finalidades: tener conocimiento de la preparación de los actos sobre los que ha de recaer para formular, en relación con ellos, las observaciones que se estimen procedentes (que es lo que, como después se ha de decir, denomina nuestro Derecho positivo *fiscalización previa*), y formular, en impugnación de los actos jurídicos lesivos, las reclamaciones y recursos admitidos por la ley. Se dice que una conducta está incontrolada o que es incontrolable, no cuando no está sometida a ninguna norma, porque lo que entonces ocurre es que es, por su naturaleza, libre, discrecional o arbitraria, sino cuando estando sometida a una norma, no existe procedimiento eficaz para lograr que se acomode a ella ni medio legal de reaccionar contra las infracciones de ella si se producen.

El control de la actividad fiscal debe abarcar a sus tres manifestaciones, legislativa, administrativa y jurisdiccional, y plantea en relación con cada una de ellas, cuestiones diferentes. Alterando el orden clásico de exposición en todas las materias relacionadas con las diversas actividades del Estado, me referiré primero al control de la actividad fiscal legislativa, después al control de la actividad fiscal administrativa, que tiene un cierto aspecto de autocontrol y que es de entre los tres el más complicado.

A) *El control de la actividad fiscal legislativa.*—El ámbito de las disposiciones de carácter general relativas al Derecho fiscal está constituido por el Presupuesto y sus modificaciones (créditos extraordinarios y suplementos de crédito), las leyes llamadas tributarias y aquellas otras

⁹ Tal es, por ejemplo, lo que ocurre cuando el peso de los conceptos de gasto que nuestro Presupuesto de gastos incluye en la agrupación de Obligaciones generales del Estado (principalmente los de amortización y pago de intereses de las Deudas públicas) es tan grande que impide dotar adecuadamente los servicios de obras públicas.

que regulan las actividades administrativas del Ministerio de Hacienda, tales como los servicios de inspección de los tributos, recaudación, creaciones de deuda, banca y bolsa. Pueden ser estas disposiciones en que se manifiesta la actividad legislativa fiscal, leyes en sentido formal, o sea aprobadas por los Organismos legislativos (en España, las Cortes), o disposiciones de carácter general dictadas por la Administración. El control de la primera de estas dos manifestaciones de la actividad fiscal legislativa se consigue mediante el recurso de inconstitucionalidad en los países en que se halla establecido cuando con ellas se infringen los principios tributarios y de administración de la Hacienda pública que estén consignados en las Constituciones políticas y mediante el veto absoluto o suspensivo de las leyes votadas por las Cortes que, en diversas formas, admiten otras Constituciones¹⁰. El control de las disposiciones fiscales de carácter general dimanadas de la Administración ha de tener necesariamente carácter jurisdiccional, y se logra, cuando es

¹⁰ Para que sea posible el establecimiento del recurso de inconstitucionalidad en materia fiscal es preciso que en las constitucionales o en las leyes que sin tener este carácter sean fundamentales de la organización política de un país, se establezcan las normas a que se ha de ajustar, en lo que a ella se refiere, la actuación del Gobierno. Estas normas son la declaración de que solamente las Cortes (y las corporaciones autorizadas para ello) pueden establecer exacciones de carácter impositivo: la aprobación por las Cortes de Presupuestos de ingresos y de gastos para períodos de tiempo determinados y el establecimiento del principio que se formuló en estos términos en todas las Constituciones españolas desde la de Bayona hasta la de 1931, pasando por la última de la Monarquía del año 1876, según el cual «el Gobierno necesita estar autorizado por una Ley para tomar dinero a préstamo sobre el crédito de la nación». El primero de estos principios se halla definido, aun cuando sin la debida precisión, en el artículo 9º del capítulo I del «Fuero de los Españoles», siendo de advertir que, como después se dirá, adolecía de igual imprecisión en todas nuestras Constituciones políticas. Confirma este principio el apartado *c)* del artículo 10 de la Ley orgánica de las Cortes, que en su apartado *a)* las encomienda la aprobación del Presupuesto; en el *b)* «las grandes operaciones de carácter económico y financiero», y en el *c)* «el establecimiento y reforma del régimen tributario». Parece, consiguientemente, que el Gobierno sólo está obligado a someter a la aprobación de las Cortes las que, con notoria vaguedad, se llaman «grandes operaciones de carácter económico y financiero», y no todas las de crédito, como decía nuestro Derecho constitucional. También es imprecisa la determinación del ámbito de las facultades de las Cortes en materia tributaria, que se refiere no a las leyes de este orden, sino al establecimiento o reforma del régimen tributario.

El veto del Jefe del Estado resulta de lo que se establece en el artículo 17 de la misma Ley de Cortes, según el cual podrá devolver las leyes que hayan aprobado «para nuevo estudio». Los términos en que está redactado este artículo inducen a pensar que se quiso otorgar en él al Jefe del Estado el veto absoluto, puesto que no establece límites a la facultad que le concede.

El establecimiento del recurso de inconstitucionalidad requiere la creación de un Tribunal especial, a quien se atribuya la facultad de tramitarlo y resolverlo. En cumplimiento de lo que dispuso el artículo 121 de la Constitución de 1931, fue creado en España por la Ley de 24 de junio de 1933.

admitido, mediante los recursos de exceso o desviación de poder, o contencioso-administrativo cuando tiene carácter objetivo, es decir, cuando valiéndose de él es posible impugnar las disposiciones de carácter general aunque no lesionen derechos *individualmente* reconocidos al reclamante, y no solamente cuando se producen estas lesiones del derecho individual, que es lo que hasta la publicación de la Ley de 26 de diciembre de 1956 ocurría en la legislación española¹¹.

B) *El control de la actividad fiscal jurisdiccional*.—Es preciso no confundir este control con el ejercicio de los recursos gubernativos en

Es necesario no confundir los recursos contenciosos objetivos con los recursos por exceso o desviación de poder. Los primeros, que son utilizables para impugnar resoluciones de carácter general, sólo se pueden establecer en relación con las Haciendas dependientes, es decir, con las que han de acomodar la creación de sus recursos impositivos y su regulación a las normas establecidas por el ente político-administrativo superior que determina sus facultades y puede consiguientemente establecer un control jurisdiccional encaminado a conseguir que no se excedan de ellas. Tal es, por ejemplo, el caso de los recursos establecidos por los artículos 725 a 730 de la Ley de Régimen Local para impugnar los acuerdos de los Ayuntamientos relativos a creación de arbitrios o su regulación (Ordenanzas). También se podrían establecer estos recursos objetivos en relación con las Haciendas de los Organismos autónomos y a los Ministerios a que estén adscritos se debe privar de la facultad de crear gubernativamente recursos económicos de cualquier clase que no estén autorizados por una Ley, así como también de la de regularlos o modificarlos por el mismo procedimiento. Los recursos por exceso o desviación de poder no son propiamente recursos objetivos, sino subjetivos, en los que no se exige para valerse de ellos que el acuerdo impugnado haya lesionado un derecho individualmente reconocido a favor del reclamante. Se puede sostener con bastante exactitud que estos recursos por exceso o desviación de poder fueron originariamente una creación del Derecho Administrativo francés y especialmente de su Consejo de Estado. El profesor de la Universidad de París Louis Rolland los define en los siguientes términos: «Es un recurso —dice— mediante el cual un particular lesionado en sus intereses por una decisión ejecutoria de la Administración activa pide a un juez (frecuentemente el Consejo de Estado, y en algunos casos el Consejo de Prefectura): 1º que declare con fuerza de verdad legal: a) cuál es en una materia determinada el Derecho objetivo positivo; b) la no concordancia de la decisión con el Derecho objetivo positivo, y 2º que se pronuncie consiguientemente sobre la anulación de dicha decisión.» En el recurso por exceso o desviación de poder se plantea y resuelve exclusivamente una cuestión de legalidad, a diferencia de lo que ocurre en el recurso contencioso-administrativo subjetivo, que se encamina a lograr la revocación de un acto administrativo que lesiona un derecho subjetivo, y por lo tanto un interés, reconocido particularmente a favor del reclamante. El recurso de agravios establecido en España por la Ley de 18 de marzo de 1944 (que no es aplicable en materia fiscal) tiene ciertos puntos de contacto con el recurso por exceso o desviación de poder. *Vid.* sobre esta materia HAORIU: *Precis de Droit Administratif et de Droit public*, liv. V, y ROLLAND: *Precis de Droit Administratif*, parte troisième, cha. II, pars 1 al 5, y la excelente monografía de don JOSÉ VILLAR ROMERO titulada: «Los recursos de agravios en el Derecho español», publicada en la *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, correspondiente al mes de febrero del año 1948.

¹¹ Para designar la rama del Derecho público reguladora de la actividad fiscal del Estado, prefiero emplear el calificativo *fiscal*, porque no me parece adecuado para

materia fiscal, mediante los cuales pueden ser impugnadas las decisiones de la Administración (procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas), o la determinación de bases tributarias (Jurados) o calificados y sancionados con las garantías de un proceso¹², hechos punibles según el Derecho fiscal (Juntas y Tribunales de Contrabando y Defraudación).

El control de la actividad fiscal jurisdiccional de la Administración está encomendado a la Intervención General y a los Interventores-Delegados del Interventor general, según se dice con absoluta precisión en el párrafo tercero del artículo 73 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda pública, y lo precisan los artículos 8º y 86 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

C) *El control de la actividad fiscal administrativa.*—Este control ha de ser considerado en relación con la propia Administración y con los particulares. En cuanto a la primera, sus instrumentos son la fiscalización previa del reconocimiento y liquidación de las obligaciones y gastos, la intervención y la utilización de los recursos gubernativos, y en su caso contencioso-administrativos, previa declaración de lesión de los acuerdos o resoluciones impugnados, y en cuanto a los segundos, solamente estos últimos¹³.

este fin el calificativo *financiero*. El *Derecho fiscal* es, a mi entender, la rama del Derecho público relativa al *Fisco*, mientras que el *Derecho financiero* podrá ser (porque no creo que esté aún delimitado) la rama del Derecho privado (acaso por subdivisión del Derecho mercantil) relativa a las *finanzas* constituida probablemente por el que se podría llamar *Derecho bancario*. Observa Van der Boght que la palabra hacienda se deriva del verbo latino *finare*, que significa pagar. *Finanza* significa originariamente *pago*, y en este sentido se empleó, lo mismo en relación a las haciendas privadas que con las públicas, pero a partir del siglo XVI se aplicó en Francia casi con exclusividad a estas últimas, y así, en el vecino país, los tratados doctrinales y legislativos dedicados a la Hacienda pública se denominan generalmente de *ciencia y de legislación financiera*, pero puesto que en España tenemos esta facilidad idiomática de distinguir lo *financiero* de lo *fiscal*, es lástima que no la aprovechemos en beneficio de la exactitud de la expresión. Menos exacto aún que denominar al *Derecho fiscal* *Derecho financiero*, me parece que es llamarle *Derecho tributario*. La doctrina y la legislación relativa a los tributos podrá ser (prescindiendo de la inactualidad del calificativo) una parte del Derecho fiscal (la relativa a los recursos impositivos), pero no podrá abarcar la totalidad de su vastísimo contenido. *Vid.* VAN DER BOGHT: *Hacienda pública*, traducción del profesor Miguel Sancho.

¹² *Vid.* el capítulo II del título VIII del texto refundido de la Ley Penal y Profesional de Contrabando y Defraudación, aprobada por Decreto de 11 de septiembre de 1953.

¹³ Sobre la declaración de lesión de los acuerdos y resoluciones en materia de Hacienda véase el artículo 56 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-admini-

La *fiscalización* consiste en el examen de los actos preparatorios, documentos y expedientes de los que se derive el reconocimiento y liquidación de un derecho o la contracción de una obligación del Estado y la *intervención*, como su mismo nombre lo indica, en el acto de estar presente de un ingreso, de la ordenación de un pago, de su realización, practicando en los libros y cuentas las anotaciones correspondientes, y en la recepción de las obras y suministros para precisar si se han acomodado a las condiciones establecidas o pactadas. El control administrativo de la actividad fiscal tiene, en sus dos aspectos de fiscalización y de intervención, y excluyendo su faceta jurisdiccional, el ámbito que a continuación se expresa:

a) Determinación de la base de los ingresos de la Hacienda, o sea, investigación e inspección del tributo; b) liquidaciones particulares de las cuotas impositivas, y en general, de los ingresos según las tarifas y disposiciones que les sean aplicables; c) recaudación; d) con-

nistrativa (texto refundido de 27 de diciembre de 1956), 112 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, de 29 de julio de 1924, y 14 del Reglamento de la Dirección General de lo Contencioso, de 28 de julio de 1943.

Según las citadas disposiciones, la Administración, que no puede revocar sus propias resoluciones cuando sean declaratorias de derechos, puede acudir a los Tribunales contencioso-administrativos para que las revoquen, previa declaración de que al dictarlas se lesionaron los intereses públicos. Esta declaración se ha de hacer oyendo a la Dirección General de lo Contencioso del Estado, según lo establecido en el artículo 14 del Reglamento. El artículo 112 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, de 29 de julio de 1924, impone a las autoridades y funcionarios del Ministerio de Hacienda el deber de promover estas declaraciones cuando tengan conocimiento de que son necesarias por haberse perjudicado los intereses del Fisco; pero como según el citado artículo 56 de la Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, las resoluciones procedentes de un Ministerio no se pueden declarar lesivas más que por el Departamento ministerial de que procedan, resulta que el de Hacienda no podrá suscitarla cuando, como consecuencia de las disposiciones dictadas por otros Ministerios, se lesionen los intereses fiscales. La procedencia de la declaración de lesión se ha de fundar en la ilegalidad de la resolución a que corresponda y en el hecho del perjuicio. Cuando las autoridades del Ministerio de Hacienda, y concretamente la Intervención General, al fiscalizar el reconocimiento de obligaciones, y las Ordenaciones de Pagos, al recibir las órdenes de cumplirlas mediante la expedición de los mandamientos correspondiente, observen que la obligación procede de una disposición que consideren lesiva, lo deberán hacer notar, la primera, o sea, la Intervención General, al emitir su informe de fiscalización previa, y las segundas, en evitación de su responsabilidad, según lo que dispone el artículo 86 de la Ley de Contabilidad, pero atendido lo que establece el citado artículo 56 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, no podrán promover la declaración de lesión si la disposición que a su juicio la produzca no procede del ramo de Hacienda. Y tén-gase presente: 1º Que con el nombre de «disposiciones» se han de considerar designadas, a los efectos de promover cuando se consideren procedentes, las declaraciones de lesión, no las que tengan carácter general, sino los acuerdos relativos a casos

tracción de las obligaciones pecuniarias del Estado, derivadas de las diversas clases de negocios jurídicos (actos y contratos), y *e*) realización de los pagos. El ejercicio de la actividad fiscal dirigida a la determinación de la base de los ingresos, a su liquidación y a su recaudación, está a cargo del Ministerio de Hacienda, que la lleva a cabo valiéndose, por regla general, de sus Organismos provinciales, y excepcionalmente de sus Organismos centrales o de otros externos a él, pero que actúan en este aspecto bajo su autoridad y dirección, como ocurre, por ejemplo, con los recaudadores de contribuciones, y muy especialmente con las Diputaciones y con los Ayuntamientos. La manifestación de la actividad fiscal relativa a la contracción de obligaciones está indisolublemente unida a la actuación de los demás Ministerios gestores de los diversos Ramos de la Administración pública, pero como esta contracción de obligaciones se ha de hacer con arreglo al Presupuesto y a sus disposiciones complementarias, no se puede independizar del Ministerio de Hacienda.

El control de la inspección del tributo corre a cargo de la Subsecretaría del Ministerio de Hacienda, y concretamente de la Subinspección (Ley de 3 de septiembre de 1941); el de la recaudación, de la Dirección General del Tesoro (hoy Tesoro Deuda pública y Clases pasivas) (Estatuto de Recaudación de 28 de diciembre de 1948), y consiguientemente la tarea que incumbe a la Intervención General en esta materia de control de la actividad fiscal en su aspecto administrativo está reducida a la fiscalización previa del reconocimiento de los derechos y de la contracción de las obligaciones del Estado a la intervención de los ingresos, de los pagos y de las recepciones de obras y realización de servicios, y *ya* es bastante!

Se dice con frecuencia que la atribución a la Intervención General de funciones fiscalizadoras se deriva de haber adquirido ésta en vir-

particulares, como, por ejemplo, la liquidación de derechos o de obligaciones y las resoluciones de los Tribunales económico-administrativos, porque no estando admitido en nuestro ordenamiento jurídico el recurso contencioso-objetivo, que es el que se entabla para impugnar resoluciones de carácter general, sería inoperante promover declaraciones de lesión de esta clase, disposiciones que no podrán ser revocadas por la jurisdicción contencioso-administrativa. ^{2º} Que para que puedan tener éxito ante dicha jurisdicción las demandas que se entablen para impugnar los acuerdos o resoluciones que se consideren lesivas, es necesario que hayan quedado firmes en vía gubernativa, bien por ser irrecurribles (como ocurrirá, por ejemplo, con las que dicten en única instancia los Tribunales económico-administrativos), o bien por haberse utilizado para impugnarlas en vía gubernativa los recursos admisibles, porque si no se ha procedido así, fracasarán los recursos por no concurrir en las resoluciones recurridas el requisito de «haber causado estado» que exige el número 1 del artículo 37 de la Ley reguladora de esta jurisdicción.

tud de lo dispuesto por el Real Decreto-Ley de 21 de febrero de 1930, las atribuidas al Presidente del suprimido Tribunal Supremo de la Hacienda pública y a sus Delegados por el Estatuto, de efímera vida, aprobado por el Real Decreto-Ley de 19 de junio de 1924. Este aserto no es exacto, porque el germen de las funciones fiscalizadoras atribuidas a la Intervención General se halla en el artículo 52 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda pública de 25 de junio de 1870, reproducido casi literalmente por el artículo 71 de la vigente Ley de 1 de julio de 1911, pues la primera de estas leyes, al referirse a las atribuciones de la que en aquella época se llamaba Dirección General de Contabilidad, y la segunda, al definir las que corresponden a la Intervención General, enunciaron entre ellas la fiscalización de todos los actos de la Administración pública que produzcan (así dice la Ley) los ingresos y los pagos que han de ser intervenidos, es decir, la fiscalización de la liquidación de los derechos y de la contracción de las obligaciones de la Hacienda pública. Lo que ocurrió fue que la definición concreta de estas funciones, que, efectivamente, no se concretó hasta que fue dictado el Estatuto del Tribunal Supremo de la Hacienda pública y su Reglamento de 3 de marzo de 1925, es tan delicada y tan compleja, que lo que ha llamado el germen de ellas, no dio sus frutos, que aun no están maduros, hasta que fueron dictadas estas disposiciones.

3. *La azarosa vida del Reglamento de 3 de marzo de 1925.*—Este Reglamento, dictado para la ejecución del Real Decreto-Ley de 19 de junio de 1924, que creó el Tribunal Supremo de la Hacienda pública para sustituir al Tribunal de Cuentas del Reino, está informado por el propósito de reunir en este Alto Cuerpo las funciones que, con expresión muy poco elegante, denominó de fiscalización preventiva y consuntiva de la actividad fiscal, atribuyéndole, en el primero de estos aspectos, las que desde el año 1850 ejerció la Dirección General de Contabilidad, y desde el año 1870 la Intervención General de la Administración del Estado. Las funciones de fiscalización del reconocimiento de los derechos y de las obligaciones de la Hacienda y de intervención de los ingresos y de los pagos habían de ser ejercidas por el Presidente del Tribunal y por sus Delegados, y las del juicio de cuentas, por las Salas del Tribunal constituidas como tales salas de justicia. Este injerto de funciones fiscalizadoras en el Tribunal se hizo en realidad «en frío», porque para facilitararlo se empezó por matar al organismo a que pertenecían las injertadas, que era la Intervención General, para sustituirlo por la Dirección General de Tesorería y Contabilidad, a la que se atribuyeron las que correspondían a la Dirección General del Tesoro y las que, en orden a la Dirección de la Contabilidad del Estado, correspondían a la suprimida Intervención

General¹⁴. Quedó así apartado el Ministerio de Hacienda de la función, imprescindible para él, y en la práctica imposible de desconectar de la contabilidad, de controlar la ejecución del Presupuesto, en la que le sustituía el Presidente del flamante Tribunal Supremo de la Hacienda pública, y sus Delegados, desligados del Gobierno y dependientes de las Cortes. La construcción que de esta manera quedó levantada tenía unos cimientos muy débiles, que estaban en enorme desproporción con la aparatosa grandiosidad de su fábrica, por lo que no pasó de la categoría de función sin trascendencia real, expuesta, como le ocurrió, a que bastara el menor soplo para dar con ella en tierra.

Ofrecía aquel Reglamento muchos puntos vulnerables, originados todos ellos por el vacío teoricismismo de su concepción. Eran unos pequeños y otros suficientemente grandes para servir de brecha, afortunadamente utilizada por sus impugnadores, no siempre desapasionados. Conviene mencionar aquí tres de entre estos defectos del Reglamento de 3 de marzo de 1925, que hubieran bastado para condenarle.

Fue el primero de ellos el que resultaba de la anómala postura en que colocó al Presidente del Tribunal, que al ejercer funciones fiscalizadoras resultaba enjuiciable ante sus Salas, porque los Intervenores son solidariamente responsables con los gestores de los servicios públicos y con los Ordenadores de pagos cuando, por dejación en el ejercicio de sus funciones, se causan perjuicios al Tesoro. Y por si esta brecha de la fortaleza no fuera suficientemente grande, aun se observaron en ella otras dos, consistentes nada menos que en evidenciar la imposibilidad de fiscalizar previamente todos los actos administrativos de declaración de derechos de la Hacienda (matrículas, patrones, liquidaciones, etc.), porque ello hubiera dado lugar a que se paralizara la recaudación, y en presenciar con asombro las consecuencias a que conducía el tajante precepto contenido en el artículo 25 del estúpido texto reglamentario, según el cual todas las obligaciones adquiridas sin previa fiscalización carecerían de fuerza ejecutiva¹⁵.

¹⁴ Real Decreto-Ley de 19 de junio de 1924.

¹⁵ Al disponer el artículo 25 del Reglamento de 3 de marzo de 1925 que las obligaciones del Estado contraídas sin fiscalización previa carecerían de fuerza ejecutiva, creó en torno de la aplicación del precepto así formulado una serie de problemas de Derecho administrativo, de Derecho fiscal y de Derecho civil íntimamente ligados entre sí, y que eran en la práctica de imposible solución. De su expresión resulta que lo que quiso decir no es que el acto unilateral (acto administrativo) o contractual (con-

Y así aconteció que cuando el Gobierno presidido por el General Berenguer echó sobre sus hombros el enorme peso que suponía el intento, por desgracia impracticable, de restablecer la normalidad constitucional, uno de sus primeros actos consistió en suprimir el Tribunal Supremo de la Hacienda pública y restablecer el Tribunal de Cuentas, la Intervención General y la Dirección General del Tesoro mediante el Real Decreto-Ley de 4 de febrero de 1930.

Pero como todos los españoles somos por naturaleza extremosos, y en asuntos políticos apasionadísimos, la puesta en práctica de estas

trato) de los que se derivara para la Hacienda una obligación no fiscalizada se hubiera de considerar *inexistente*, sino *nulo*; es decir, que habiendo concurrido en él todos sus requisitos y condiciones *esenciales* para su validez, se le privaría de ella por no haber sido intervenido, creando así una nulidad que se habría de declarar de *oficio* sin intervención del particular a quien tal declaración había de afectar y sin que éste pudiera estar en condiciones de advertir en tiempo oportuno la omisión del trámite causante de ella, ya que no podía conocer si la obligación derivada del acto o del contrato había sido intervenida. Se causaba, como consecuencia de la aplicación de este artículo, para el particular un perjuicio prácticamente irreparable, y para la Administración, una situación difícilísima que la obligaba a no responder de una obligación, y por lo tanto, a no verificar los pagos consiguientes por la omisión de un trámite del que ella misma, considerada en su unidad, era única culpable. Para salir de este atolladero se equipararon estos casos de falta de fiscalización previa de una obligación a aquellos otros en que, habiendo sido fiscalizada, surgía disconformidad entre el informe fiscal y la opinión del gestor del servicio, y aplicando por analogía lo establecido en el artículo 27 del Reglamento de 3 de marzo de 1925, según su primitiva redacción, se sometía el caso a la decisión del Consejo de Ministros. Así se explica que cuando esta cuestión de la rígida aplicación del artículo 25 del Reglamento de 1925, tal como había sido redactado, fue planteada ante el Tribunal Supremo, éste declarara en la sentencia que dictó el día 4 de diciembre de 1934 que como la aplicación del artículo 25 implicaba la revisión de un acuerdo originario de derechos, no podía ser aplicado sin contrariar la doctrina según la cual la Administración carece de esta facultad, procediendo, cuando la omisión del trámite de fiscalización se observara, declarar lesiva la resolución en que se haya omitido, para impugnarla ante la jurisdicción contencioso-administrativa, pero de ningún modo revocarla gubernativamente.

La reforma de los artículos del Reglamento de 3 de marzo de 1925, relativos a los servicios de fiscalización e intervención, llevada a cabo por el Decreto de 11 de septiembre de 1925, ha paliado en cuanto es posible estos inconvenientes, ya que según la reforma se planteará la cuestión de la ineficacia de una obligación no fiscalizada cuando, observando el error y advertida su trascendencia por la Intervención, acuerde el Consejo de Ministros que así se declare, y cuando se haya de proceder así se habrán de deducir de la situación creada las consecuencias a que haya lugar en cuanto a la Administración, a los gestores de la obra o servicio culpables de que se haya contraído una obligación improcedente, y en cuanto a los particulares, que por derivación de ella sean acreedores del Estado. Cada uno de estos casos excepcionales, considerado en particular, presentará sus matices. Lo insostenible es medirlos a todos por el mismo rasero y crear estos problemas, que siempre serán arduos por el mero hecho de haberse omitido el trámite previo de fiscalización de una obligación sin examinar previamente las consecuencias que esta omisión pudiera tener.

disposiciones dio lugar a escenas que conviene relatar sumariamente porque constituyen el tercer período de esta que he llamado azarosa vida del Reglamento de 3 de marzo de 1925, que aun no ha terminado.

Regía la Intervención General por aquel entonces, un prestigioso funcionario, nada afecto al régimen que se derrumbó el día 28 de diciembre de 1929, y muy apegado al que con excelente intención se intentaba restablecer para sustituirlo, y no se paró en barras. Según sus inspiraciones, seguidas con demasiada docilidad por el titular de la cartera de Hacienda, era imprescindible y urgente que las cosas quedaran en el ser y estado que tenían cuando fue dictado el Real Decreto-Ley de 19 de junio de 1924, que era, a su juicio y en todos sus aspectos, sencillamente nefasto, y para conseguir este propósito se dictó el Real Decreto-Ley de 4 de febrero de 1930, que se acaba de citar. Pero al proceder así se originó una situación muy curiosa, que para los funcionarios implicados en ella tuvo caracteres tragicómicos. Apenas dictado este Real Decreto se cayó en la cuenta, no espontáneamente, sino porque alguien lo advirtió, de que las funciones que en cuanto a fiscalización del reconocimiento de derechos y obligaciones de la Hacienda venían ejerciendo el Presidente del Tribunal Supremo de la Hacienda pública y sus Delegados, eran mucho más amplias que las que al amparo de lo establecido en el capítulo VII de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda pública de 1 de julio de 1911 estaban encomendadas a la Intervención General. Los funcionarios trasladados de ella a aquel Tribunal, para tomarlas a su cargo, quedaban errantes, como el alma de Garibay, y en inminente riesgo de ser desahuciados del local en que las ejercitaban, sin tener dónde meterse con sus bártulos y papeles, porque habían de salir de la casa en que cumplían su misión, sin que en la suya solariega (la Intervención General) hubiera donde meterlos ni cometido que asignarlos. Despavoridos, contaron sus cuitas al Interventor general, y entonces aconteció una vez más esto que ha ocurrido otras muchas y que tanto desprestigiaban al Poder público, que consiste en tener que declarar que donde dijo «digo», no quiso decir «digo», sino «Diego»; y por esto, cuando habían transcurrido nada más que diecisiete días desde la fecha del Decreto que creó aquella confusa situación, hubo que dictar la Real Orden de 24 de febrero, por la que se dispuso que las funciones fiscalizadoras atribuidas al Presidente del suprimido Tribunal Supremo de la Hacienda pública serían ejercidas por la Intervención General, declaración que era por otra parte innecesaria, porque, como antes se ha dicho, le estaban asignadas por la Ley de Contabilidad, aun cuando carentes de la necesaria reglamentación.

Y en este trance empieza el tercer período de la azarosa vida del Reglamento de 3 de marzo de 1925, que consiste en ponerle parches y remiendos y adiciones con el propósito de acomodarle a la nueva situación de las cosas. Consistió el primero de estos remiendos en disponer¹⁶ que la intervención del reconocimiento y liquidación de los derechos de la Hacienda se entendería realizada por la toma de razón en contabilidad de los documentos respectivos, lo cual, y por lo que se acaba de decir, está plenamente justificado. Hubo que rectificar también, mediante una práctica administrativa, lo dispuesto en el artículo 25, que negaba carácter ejecutivo a las obligaciones que no hubieran sido previamente intervenidas. El efugio consistió en someterlas a la deliberación del Consejo de Ministros para que, según las circunstancias de cada caso, las convalidase o las declarara inejecutables; pero ni aun procediendo así se logró eludir totalmente los problemas de Derecho Fiscal, de Derecho Administrativo y de Derecho Civil que surgen cuando hay que adoptar esta clase de acuerdos¹⁷. Y

¹⁶ Apartado B) de la base 6ª de la Ley de 3 de diciembre de 1932.

¹⁷ Según el artículo 71 de la Ley de Contabilidad, la Intervención General tiene el doble concepto de Centro directivo de la Contabilidad administrativa y de Centro encargado de intervenir los ingresos y pagos del Estado y de fiscalizar todos los actos de la Administración pública que los produzcan. Pero es que además la Intervención General ha de actuar, y actúa, como ponente en todos los asuntos que siendo de su competencia, por razón de materia, hayan de ser resueltos por el Ministro de Hacienda, es decir, porque como dice el artículo 49 del Reglamento orgánico de la Administración Central del Ministerio de Hacienda, de 13 de octubre de 1903, el Interventor general ha de despachar «los asuntos de su competencia que sean de la resolución del Ministro, con el carácter de Jefe de Sección del Ministerio». El ámbito de esta función es muy amplio y comprende desde la preparación de los proyectos de leyes o de disposiciones de carácter general relativos a las materias que afecten a sus funciones (y entre ellos los de presupuestos y sus modificaciones): créditos extraordinarios y suplementos de crédito, y en general de todas aquellas que sin referirse a cuestiones que sean de la específica competencia de las Direcciones Generales del Ministerio afecten a la administración y contabilidad de la Hacienda pública, hasta la emisión de informes, que con este mismo contenido haya de emitir el Ministerio de Hacienda. Así viene ocurriendo, y ha ocurrido en la práctica, aun cuando no siempre se han distinguido bien las distintas funciones de la Intervención General, que según resulta de lo que se ha de decir son las que a continuación se expresan: 1ª dirección de la contabilidad; 2ª fiscalización de todos los actos de la Administración pública de que se derive derecho a percibir un ingreso o la obligación de efectuar un pago; 3ª intervención de los ingresos y de los pagos; 4ª emisión de los informes que le sean pedidos; 5ª preparación de las disposiciones de carácter general, o sea, de las de los proyectos de Ley, Reglamentos, Decretos u Órdenes que teniendo por objeto materias de su competencia haya de presentar a las Cortes o al Consejo de Ministros el Ministro de Hacienda y de las que haya de dictar con arreglo a sus atribuciones; 6ª preparación de los informes que haya de emitir el Ministerio de Hacienda sobre asuntos en que haya de actuar como ponente el Interventor general, y 7ª preparación de las disposiciones particulares que haya de dictar el Ministerio de Hacienda con la misma ponencia por razón de materia.

de este modo se llegó, como se pudo (y no siempre se hizo bien), a sostener la vigencia de este inactual Reglamento, hasta que el Decreto de 11 de septiembre de 1953 lo reformó parcialmente, al mismo tiempo que preveía la necesidad de adaptar sus disposiciones a la especial organización de los servicios de Intervención en los Ministerios militares, como se hizo mediante la Orden de 26 de abril de 1955. Por último (y ¡ojá sea así!, es decir, que ojalá sea ésta la última adición o reforma que requiera el Reglamento de 3 de marzo de 1925) se ha modificado el párrafo segundo de su artículo 22 para ampliar las facultades de los Interventores-Delegados en lo que se refiere a la fiscalización de la inversión, o sea al examen de los documentos justificativos de la que se haya dado a las cantidades libradas. Es de esperar que esté próximo el día en que las inevitables deficiencias, baches y lagunas de esta legislación, tejida de retazos, se sustituya por un Reglamento de la Intervención General y del Servicio de Intervención que elimine el vetusto de 5 de diciembre de 1895, que, con todos estos aditamentos que le desbordan, se halla en la actualidad teóricamente en vigor.

4. *Límites y función promordial del control administrativo de la actividad fiscal.*—He escrito anteriormente que este control administrativo de la actividad fiscal es, en realidad, un autocontrol. Esta consideración ha de servir simultáneamente para definir su carácter y para marcar sus límites.

Vaya por delante esta rotunda afirmación: el control administrativo de la actividad fiscal no se puede desligar del Ministerio de Hacienda. La más profunda raíz del rotundo fracaso de extraerlo de él encomendándolo al Presidente del suprimido Tribunal de la Hacienda pública, se halla precisamente en el desconocimiento de esta exigencia. La esencia y el último substrato de este control consiste en la vigilancia de la ejecución del Presupuesto, de la Ley de Administración y Contabilidad y, en general, de todas las disposiciones del Derecho Fiscal. Ni se puede extender a más ni puede abdicar un ápice de este contenido.

Hay que reconocer que no siempre se observan: unas veces por la necesidad de ajustarse a la evolución de la actividad administrativa, y otras por el afán de hallar efugios o subterfugios aptos para disimular la realidad de los gastos públicos. Esta materia, que se podría tratar bajo este o parecido epígrafe: «Las desviaciones de los principios del Derecho presupuestario y de la Ley de Contabilidad» es delicada y se ha de estudiar con serenidad para distinguir en la emisión del juicio «los repulgos de empanada» de los reparos de verdadera trascendencia que se pueden formular a la conducta evasiva de que son víctimas, o a lo más autores inducidos con múltiples atenuantes, y aun

eximentes, los Ministros de Hacienda, huyendo del enorme y puritano disparate en que se incurre cuando se afirma «que se deben salvar los principios aunque perezca el mundo».

En la trascendental revolución de la economía que estamos viviendo, que arrastra a la actividad fiscal considerada en sus dos aspectos, económico y jurídico, se están rectificando y modificando por esos mundos de Dios muchas actitudes y muchos principios antes enunciados como inconvencibles, y bien puede ocurrir que si no nos percatamos de ello hagamos aspavientos en defensa de la supervivencia de normas que no se acomodan a las realidades tal como las entienden y practican otros países, es decir, incurriendo en flagrante pecado de anacronismo.

Las desviaciones de las rectas normas del Derecho presupuestario, que no tienen más objeto que el de buscar encubrimientos a la realidad del gasto público, son, en la mayoría de los casos, perfectamente inocentes y absolutamente inoperantes. Son ya muchos los que no se dejan desorientar por estos disimulos y los que, sin necesidad de ser linceos, ven con claridad estas «salidas» por las que se escapa la contabilidad cuando está colocada en situaciones comprometidas. Pero hay que tener presente que en muchas ocasiones se enjuicia esta conducta con ligereza, y lo que es peor, dejándose influir por prejuicios o por estímulos de pasión política. Procuraré examinar sumaria y objetivamente cada una de estas desviaciones según la situación presente del Derecho Fiscal español.

El principio de la «periodicidad» del presupuesto, es decir, el que determina que sus créditos no podrán ser empleados más que en la ejecución de las obras y servicios que tengan lugar durante su vigencia, está consagrado por los artículos 32 y 33 de la Ley de Contabilidad y completado por el 44, que establece que los créditos que no se utilicen durante la vigencia de una ley económica se anularán al practicar la liquidación del ejercicio. El Decreto-Ley de 12 de diciembre de 1952, que autoriza a título de «calificada excepción», que los créditos no utilizados en un ejercicio se incorporen en determinadas condiciones y en casos muy tasados al Presupuesto siguiente, constituye indiscutiblemente una excepción de este principio de la periodicidad del Presupuesto. Para enjuiciarla conviene advertir de una parte que esta disposición tuvo su antecedente en la Real Orden de 1 de mayo de 1930, firmada por el Ministro don Manuel Argüelles, que al hacerse cargo de la cartera de Hacienda, a raíz del derrumbamiento del Gobierno presidido por el General Primo de Rivera, enarboló y flameó la bandera del restablecimiento íntegro y riguroso de la Ley de Contabilidad; y de otra, que primero el Decreto-Ley de 14 de

diciembre de 1951, y después el de 12 de diciembre de 1952, han reglado y restringido el uso de aquella facultad. ¿Cuáles son sus consecuencias tal como en la actualidad se halla establecida? Evitar el aumento de los créditos de un Presupuesto que se hayan de emplear en la ejecución de obras contratadas durante el anterior cuando al liquidarlo se anularon las que hubieran bastado para atenderlas. Evidentemente no son trascendentales, pues aunque sería preferible y más conforme con la sinceridad presupuestaria que los créditos para un ejercicio se fijarán teniendo presente la existencia de las obligaciones de esta procedencia, acaso no sea esto posible en la práctica, atendida la fecha, premura y condiciones en que tiene lugar la redacción de los proyectos de presupuestos.

El principio de la «universalidad» del Presupuesto se exceptiona: *a)* por la existencia de fondos extrapresupuestarios destinados a la dotación de obligaciones de la misma naturaleza, y *b)* por la adscripción de recursos especiales a determinados servicios, es decir, por la creación y utilización de los llamados ingresos «finalistas». Ésta es ya mucho más grave. Si se dotan y establecen servicios con independencia del Presupuesto, pierde éste su prístina significación; si se detrae de la masa general de los ingresos una parte de ellos para destinarlos a una finalidad determinada, se destruye el principio de solidaridad de los ingresos públicos frente a los gastos, creando, en relación con determinados conceptos de éstos, situaciones de preferencia que destruyen el equilibrio.

Son excepciones del principio de la «unidad» del Presupuesto: *a)* la existencia de los Presupuestos de los Organismos autónomos; *b)* la simultaneidad de vigencia de los Presupuestos extraordinarios y ordinarios, y *c)* la dotación de servicios que se han de realizar dentro del ejercicio con el producto líquido de emisiones de Deuda. El primero y tercero de estos dos procedimientos de excepción del principio de la unidad del Presupuesto conducen en la práctica al mismo resultado de insinceridad en las valuaciones presupuestarias, que se pueden corregir parcialmente haciendo figurar de alguna manera las obligaciones y recursos extrapresupuestarios en la liquidación del Presupuesto; el segundo, de excepción del principio de la unidad del Presupuesto, no se puede enjuiciar con ligereza como se hace cuando se propugna la solución simplista de la supresión de «todos» los Organismos autónomos. Problema es el que plantea su existencia íntimamente ligado con la «descentralización por servicios y con el intervencionismo económico» que, como antes he indicado, hacen inevitable la existencia «de algunas de estas Entidades».

Cuando se propugna la rigurosa observancia del principio de la «especificación de los créditos presupuestos», es necesario abordarlo

haciendo distinciones. Será inadmisibles la vulneración de este principio, que consiste en dotar globalmente, o sea sin distinguir las clases de sus atenciones por personal, material y gastos diversos, algunos servicios, dando lugar a que escapen a una acción de control y a que distribuyan sus créditos de manera arbitraria. El fatal sistema de lo que en el lenguaje corriente del Ministerio de Hacienda llamamos «autosubvenciones» es mil veces peor que el que consiste en la creación de Organismos autónomos. Será por el contrario defendible la excepción del principio de especificación de los créditos que consientan las transferencias entre «conceptos» y «subconceptos» del Presupuesto y aun la creación de nuevos capítulos de gastos, mediante créditos extraordinarios nutridos con la anulación de otros de los que no se haya de disponer durante el ejercicio, con prohibición absoluta, ¡claro está!, de obtener suplementos de crédito para aquellos conceptos mermados en sus disponibilidades para dotar otros servicios.

Pero se dirá: ¿Quién vigila al vigilante? Atribuyendo el control administrativo a un Organismo independiente de la Administración y no incluido en ella, será más eficaz, y esto es lo que se intentó el año 1924... ¡Ah!, pero es que a más de ser esto mera teoría y de poderse aplicar, generalizando el principio en que la suspicacia de que parte, a todos aquellos a quienes se encomiendan funciones de constatación, supervisión y vigilancia, no tiene ni asomo de fundamento cuando se quiere aplicar al control de la actividad fiscal, porque teniendo por base y objeto la ejecución del Presupuesto, nadie está en mejores condiciones de ejercitarla ni más interesado en que sea efectivo, que el Ministerio de Hacienda, que es responsable de él, desde el momento de su preparación hasta el de rendimiento de la cuenta general.

Lo que ocurre es que el control administrativo ha de tener el alcance expresado sin extralimitarse de él. Repetidamente he dicho que en la fiscalización de los derechos y de las obligaciones de la Hacienda se ha de velar por la aplicación íntegra del Derecho Fiscal y la del Derecho Administrativo en cuanto sea posible, sin inmiscuirse jamás en el uso que, con arreglo a lo legislado, hagan los gestores de los servicios públicos de sus facultades discrecionales. Del mismo modo que la misión del Ministerio Fiscal ante los Tribunales de Justicia consiste en velar por la aplicación de la Ley, la de los Interventores ha de tener, dentro del ámbito de sus atribuciones, esta misma finalidad, y así como los Fiscales no cometen la impertinencia de dar consejos a los Jueces y Tribunales, tampoco la han de cometer los Interventores. Si proceden de otro modo se extralimitan de su función y van contra su propia conveniencia, implicándose en las responsabilidades derivadas de la gestión discrecional, de la que siempre deben

estar alejados. Si yo tuviera que escoger las divinidades protectoras de los Interventores, les aconsejaría que se encomendaran a Atenea, que es diosa de la sabiduría; a Minerva, que es la diosa de la prudencia, y a Temis, que es la diosa de la justicia; pero ¿qué estoy diciendo?, sería mucho mejor que, sin salirse del marco de la doctrina cristiana, les recomendara el ejercicio de las cuatro virtudes cardinales: prudencia, justicia, fortaleza y templanza, de tal manera que la práctica de esta última guiara el ejercicio de las demás, porque el espectáculo que ofrece un Interventor encaramado en un trípode y queriendo imponer desde él su voluntad, es lamentable y a veces grotesco. Digan en cada caso lo que deban decir; exprésenlo con mesura y despreocúpense de los resultados, porque ellos habrán descargado su conciencia exponiendo, con buenos modos, cuanto tengan que exponer, y si al escucharlo aquel a quien las observaciones vayan dirigidas se enfada y hasta se encrespa, sufran estos malos humores con resignación. Santa Teresa de Jesús decía muchas veces que si estuviera permitido levantar altares a los atributos de la Divinidad, ella levantaría uno a la Divina Paciencia. Que sea también la paciencia otra virtud que en grado casi heroico ejerciten los Interventores¹⁸.

5. *Complemento jurisdiccional del control administrativo de la actividad fiscal.*—Se ha dicho anteriormente, de una parte, que la actividad fiscal legislativa puede ser controlada mediante el establecimiento de recursos de inconstitucionalidad y de abuso o desviación de poder y contencioso-administrativo de carácter objetivo, y de otra, que la facultad concedida a los Interventores de entablar recursos contra las resoluciones de los Tribunales económico-administrativos, y a la representación del Ministerio fiscal, encomendada en estos casos a los Abogados del Estado, para impugnar ante los Tribunales contencioso-administrativos, previa declaración de lesión, los acuerdos y resoluciones que, después de apurada la vía gubernativa, se consideren que son perjudiciales para el Fisco, constituyen medios o instituciones de control de la actividad fiscal administrativa. Pero con independencia de estas instituciones, se ha de considerar el ejercicio de facultades jurisdiccionales como un medio complementario del control administrativo de la actividad fiscal, que faculta a la Administración, bien sea para decidir en vía administrativa si una reclamación de carácter civil entablada contra ella se ha de considerar procedente para que sea ventilada ante los Tribunales ordinarios (vía administrativa como trámite previo de la judicial, según el Real Decreto de 23 de marzo de 1886), bien para encomendar a los Interventores la misión

¹⁸ Véase nota 17 en página 201.

de entablar ante los Tribunales económico-administrativos los recursos que sean procedentes para impugnar los actos administrativos que por no ajustarse a lo establecido por las disposiciones legales, perjudiquen los intereses de la Hacienda, bien para acudir con el mismo fin, por medio de la representación fiscal encomendada a los Abogados del Estado, a los Tribunales contencioso-administrativos, o bien, por último, para entablar y sostener con la misma representación ante los Tribunales ordinarios pleitos civiles.

De entre todas estas modalidades del ejercicio de funciones jurisdiccionales consideradas como complemento del control administrativo de la actividad fiscal, interesa especialmente, desde el punto de vista de las cuestiones que aquí se estudian, la que consiste en conferir a los Interventores la facultad de formular las reclamaciones económico-administrativas que sean procedentes para impugnar ante los Tribunales de esta jurisdicción los actos administrativos dictados por las Oficinas de gestión que, a su juicio, es decir, a juicio de los Interventores recurrentes, lesionen los intereses de la Hacienda. Tres cuestiones se han de exponer respecto de este punto en rápida síntesis. Se refieren a la especial posición de los Interventores que por formar parte de los Tribunales económico-administrativos son jueces y parte en el procedimiento, a la generalidad de su cometido y a la necesidad de que lo cumplan en íntima relación con la Intervención General.

Los Tribunales económico-administrativos están constituidos por los Delegados de Hacienda, que los presiden; por el Administrador o Jefe de la Oficina de gestión de la que procede el acuerdo recurrido; por el Interventor y por el Abogado del Estado, que aun cuando según el artículo 3º del Real Decreto de 16 de junio de 1924, ha de actuar como Secretario, actúa en realidad como Ponente, a quien se encarga de la redacción de las respectivas resoluciones. ¿Se puede sostener en buena lógica procesal que llegado el momento de decidir la reclamación interpuesta por el Interventor, su voto se compute y valga tanto como el del Presidente y los demás Vocales? Parece que no y que lo mejor sería que la resolución se adoptara sin computar su voto.

Las otras dos cuestiones están íntimamente ligadas. No hay asunto fiscal, o por mejor decir, no hay acto administrativo dictado en asuntos fiscales en relación con el cual, y para impugnarlos cuando así proceda, no puedan y deban entablar los Interventores la oportuna reclamación económico-administrativa cuando la consideren procedente. La carga es sencillamente abrumadora, porque les obliga a contender con quienes, por razón de sus cometidos específicos, están especializados en cada una de las materias propias del Derecho Fiscal que pueden ser objeto de tales reclamaciones. Lo prudente

sería aconsejarles que, a poco que tengan duda sobre la procedencia de un recurso, lo entablen, pero que antes de formalizarlo, es decir, antes de formular el escrito de alegaciones, consulten el caso con la Intervención General, quien a su vez podrá requerir sobre él el informe de los Centros gestores componentes en cada materia para decir lo que proceda sobre tal formalización o para decidir que se desista del recurso preventivamente interpuesto. Se lograría así no sólo evitar el planteamiento de recursos improcedentes, sino también (y esto es lo más importante) la debida unidad de criterio en estos asuntos que por su naturaleza lo merecen. Bastaría para ello disponer que el término concedido por el artículo 62 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas para redactar el escrito de alegaciones se considera interrumpido hasta que por decisión expresa de la Intervención General o por aplicación dentro del término que al efecto se estableciera, de la doctrina del silencio administrativo, se decidiera el desistimiento del recurso o su formalización. Esta dilación no ocasionaría en la práctica perturbaciones de ninguna clase, porque, según lo que establece el artículo 3º del Reglamento de 29 de julio de 1920, la interposición de la reclamación económico-administrativa no interrumpe la ejecución de los acuerdos recurridos.

6. *Las funciones del Tribunal de Cuentas consideradas como elemento de control de la actividad fiscal del Estado.*—«El Tribunal de Cuentas —dice el artículo 1º de su Ley Orgánica de 3 de diciembre de 1953— es el Organismo del Estado a quien corresponde la superior fiscalización económica de los hechos realizados en ejecución de la Ley de Presupuestos y demás de carácter fiscal. El Tribunal —añade— actúa unas veces en función meramente fiscal, y otras, en función jurisdiccional». Después de esta enunciación de la competencia del Tribunal de Cuentas, enumera la Ley las funciones que le corresponden en estos dos aspectos o manifestaciones de su actuación, y dice que en ejercicio de la primera de ellas, dirige al Gobierno Memorias ordinarias o extraordinarias para emitir su opinión respecto de la forma en que hayan sido cumplidas las leyes de Presupuestos y las demás de carácter fiscal, y que en ejercicio de la segunda, o sea de la función jurisdiccional, le corresponde el examen de la Cuenta general del Estado, de las Cuentas parciales y de los expedientes de cancelación de fianzas y la instrucción de los expedientes de alcance y reintegro. No es exacto, aunque lo diga la Ley, ni que corresponde al Tribunal la superior fiscalización económica de los hechos realizados en ejecución de la Ley de Presupuestos y de las demás de carácter fiscal, ni que la que ejerce respecto de la Cuenta general del Estado sea jurisdiccional. Y digo que no es exacto, lo primero, porque el ejercicio de las funciones fiscalizadoras que se le atribuyen no tiene la amplitud que

según su concepto, ya expuesto, tendría que tener para merecer este calificativo, ya que en realidad, y según la misma Ley, no existe más manifestación de ellas que la facultad, en cuyo uso ha sido y es el Tribunal extremadamente parco, de dirigir al Gobierno las Memorias dichas, y digo también que la función que ejerce respecto del examen de las Cuentas generales del Estado no conduce a formar un fallo respecto de ellas para aprobarlas, repararlas o desaprobarlas, ya que esta facultad corresponde a las Cortes, según el artículo 79 de la Ley de Contabilidad, debiendo ser ejercida en la actualidad por su Comisión de Hacienda, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 12 de la Ley orgánica de las que hoy funcionan en España.

La consideración de las funciones asignadas a la Intervención General del Estado y al Tribunal de Cuentas ha conducido a afirmar, por ser hecha superficialmente, que procede suprimir uno de estos dos Organismos, o por más exacto decir, fundirlos en uno sólo, porque su cometido se reparten idénticos, o por lo menos coincidentes en muchos puntos, y según las preferencias u orientaciones de los opinantes, se ha firmado unas veces que procede suprimir el Tribunal de Cuentas y otras, la Intervención General. La primera de estas opiniones, o sea la favorable a la supresión del Tribunal de Cuentas, fue propugnada por la Asamblea general de contribuyentes celebrada en Madrid el año 1890, y acogida por don Germán Gamazo en el proyecto de Ley de Presupuestos para el ejercicio de 1893-1894, presentado a las Cortes, y la segunda triunfó en el Real Decreto-Ley de 29 de junio de 1924, por el que fue aprobado el Estatuto del Tribunal Supremo de la Hacienda pública, dictado en 21 del mismo, que desgajó del Ministerio de Hacienda un Centro tan imprescindible para su actuación como lo es la Intervención General. Las dos iniciativas fracasaron, a pesar de haber tenido buenos patrocinadores: la de suprimir el Tribunal de Cuentas, en don Marcelo Martínez de Alcobilla, fundador del *Diccionario de la Administración española*, que todos nosotros manejamos, y la de suprimir la Intervención General (que fructificó tardíamente el año 1924), en el que fue profesor de algunos (ya no muchos) de nosotros, don José Piernas y Hurtado.

A mi entender, el Tribunal de Cuentas y la Intervención General no tendrán en su actuación puntos no ya de colisión, pero ni siquiera de interferencia, y podrán borrar hasta la apariencia de duplicar sus funciones sobre los mismos objetos si cada cual se coloca en el lugar que le corresponde y si, por lo que al Tribunal se refiere, no insiste en su aspiración de echar sobre sus hombros una carga mucho mayor de la que puede soportar. Procuraré explicar mis pensamientos con muy pocas palabras.

He escrito antes que el límite de la actuación fiscalizadora de la Intervención General está impuesto por la legalidad: he dicho que se debe vedar hacer ni aun la menor observación sobre el uso que hagan los gestores de los servicios públicos de sus facultades discrecionales; pues bien, la función del Tribunal empieza en la parte que su Ley orgánica llama de fiscalización, donde termina la que corresponde a la Intervención General. Es él quien debe poner de manifiesto las consecuencias de cualquier desvío en el uso de facultades discrecionales. Nada podrá decir la Intervención General si un gasto se realiza con arreglo a la Ley ajustándose a los créditos que les estén asignados, aun cuando sea evidente que se han administrado mal. Es el Tribunal quien lo debe advertir en sus Memorias y en las notas previstas en su Ley orgánica. Y en cuanto al juicio de cuentas, su misión será fructífera si la ciñe a los límites propios de un Tribunal de apelación y de casación al que se pueda acudir para impugnar las resoluciones que dicten al examinar, para aprobarlos o rechazarlos, los justificantes de los gastos públicos, misión que se habría de encomendar a funcionarios de cometido parecido a los *controleurs* franceses, que estuvieran subordinados a la Intervención General.

7. *El control de las Cortes.*—Ha de estar íntimamente ligado con el que ejerce el Tribunal de Cuentas, y estatuido de manera que no pueda hacer de él arma política ni obstáculo que dificulte la acción de los Gobiernos. El mayor enemigo del sistema representativo es el parlamentarismo. Es muy significativo que en materia fiscal haya habido que adoptar disposiciones para prevenir o para neutralizar sus abusos. Tales son, por ejemplo, y entre otras, las que limitan y condicionan las facultades de los parlamentarios para proponer aumentos en los gastos públicos; las que limitan también la presentación de enmiendas, y sobre todas, las que tienden a impedir que se haga arma política de la negativa, o al menos del intencionado retraso en la aprobación del Presupuesto. Los que hemos presenciado la vida parlamentaria española transcurrida al amparo de la Constitución de 1876, recordamos una frase estereotipada: aquella con la que se advertía de la necesidad de dejar libre la regia prerrogativa, es decir, la facultad otorgada al Rey de disolver las Cortes, lo que no se podía hacer mientras no estuviera aprobado el Presupuesto, con los apremios de tiempo que la misma Constitución imponía. En el sometimiento a las Asambleas legislativas de esta Ley fundamental de la vida económica del Estado y de sus alteraciones mediante la concesión de créditos extraordinarios y de suplementos de crédito; de todas las leyes tributarias; de la Cuenta general del Estado y de las operaciones de crédito, estriba este control, que hay que procurar que sin atar ni entorpecer la acción de los Gobiernos, degeneren en algo que sea punto menos que una ficción meramente formularia.