

JOSE MARIA FABREGAS DEL PILAR Y DIAZ DE CEVALLOS

Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.
Abogado del Ilustre Colegio de Madrid y Jefe Superior de
Administración del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado

EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD FISCAL DEL ESTADO SEGUN EL DERECHO ESPAÑOL

Conferencia pronunciada en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación el día 8 de febrero de 1956

**M A D R I D
1 9 5 6**

Es propiedad del autor.

DISTRIBUCION: INSTITUTO EDITORIAL REUS
Preciados, 23 y Puerta del Sol, 12. Madrid

ADVERTENCIA PRELIMINAR

El texto de esta conferencia fué tomado en cinta magnetofónica. Sobre la base de este texto he preparado el original del que por decisión, que agradezco, da a la imprenta el Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, al que, honrándome con ello, pertenezco. No corresponde con exactitud al tomado mecánicamente. Al corregirlo he pulido algunos conceptos y he añadido otros, escribiendo para este fin algunas pocas cuartillas, en las que se desarrollan, que por el gran temor que siempre me domina de fatigar a mis oyentes, tuvieron en la exposición oral, expresión demasiado sucinta, a pesar que el guión que tenía delante cuando hablé en público, la proyectaba más amplia. Lo mutilé sin piedad para no causar tedio, y es bien seguro que mi amable auditorio me lo agradeció. Como mis problemáticos lectores pueden utilizar el esugio que quienes me oyeron no tenían, de no fijar la atención en lo que no les importe (que a buen seguro será lo más de lo impreso) no les molestará que en este folleto tenga mi conferencia alguna mayor extensión de la que tuvo cuando fué pronunciada, aun cuando, sobre todo hacia su final, siga careciendo de los desenvolvimientos que requiere su tema. Culpa mía fué la de no haberlo echado de ver al escogarlo.

SISTEMATICA (1)

I.—Definición de conceptos:

- 1.—La actividad fiscal:
 - A) Considerada en sentido económico (Conigliani-Tangorra).
 - B) Considerada en sentido jurídico (Orlando-Zanovini).
- 2.—El control:
 - A) Considerado como sinónimo de preponderancia o dominio.
 - B) Considerado como sinónimo de fiscalización e intervención.
- 3.—El control en las Haciendas públicas dependientes e independientes.

II.—Caracteres de la actividad fiscal.

III.—Diversificación del control de la actividad fiscal:

- 1.—Alusión a la doctrina de los actos jurídicos (Jéze).
- 2.—Concepto y clases del control de la actividad fiscal.
- 3.—El control de la actividad legislativa.
- 4.—El control de la actividad administrativa.
- 5.—El control de la actividad jurisdiccional.

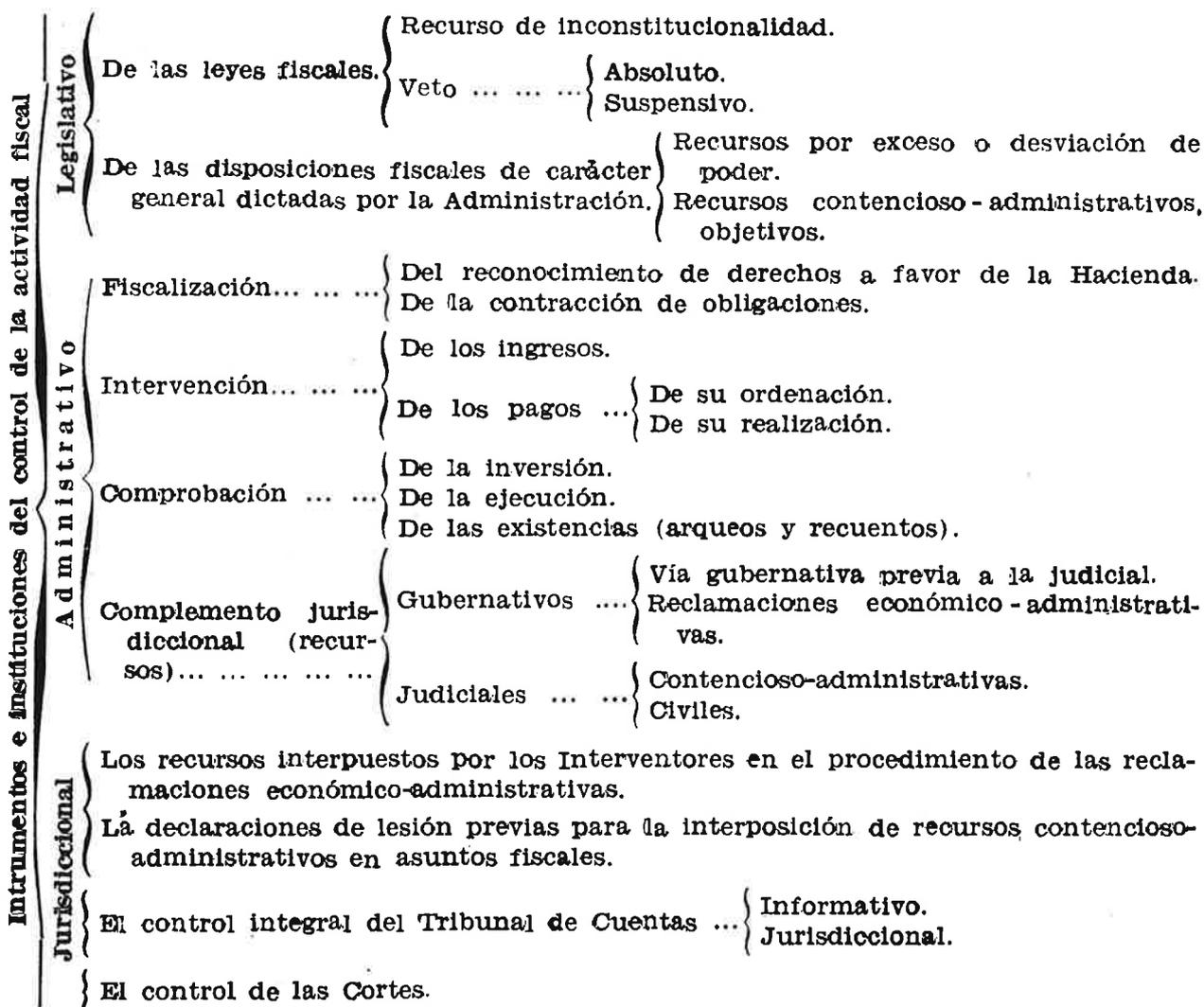
IV.—La azarosa vida del Reglamento de 3 de marzo de 1925.

V.—Límites del control administrativo de la actividad fiscal.

VI.—El Tribunal de Cuentas considerado como instrumento del supremo control de la actividad fiscal.

VII.—El control de las Cortes.

SINOPSIS (2)



(1) Las exigencias de la exposición oral obligaron al conferenciante a alterar el orden de algunos de los subepígrafes de esta sistemática.

(2) Fué trazada con el propósito de abreviar, por referencia a ella, la exposición de los temas comprendidos en la sistemática.

Excmos. e Ilmos. señores, señoras, señores :

La Junta de Gobierno de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación tiene todos los años la debilidad de invitarme y aun de forzarme cariñosamente a que ocupe esta tribuna. No siempre la he podido complacer, y aun cuando estimo esta atención en todo lo que vale, no me envanece, pues sé bien que los conferenciantes de esta casa se pueden considerar divididos en dos grupos, constituidos : uno de ellos, poco numeroso, por aquellas personas cuyo prestigio basta para lograr que este salón esté, con el estímulo de oírlas, muy concurrido y otro, mucho mayor, en el que estoy incluido, formado por quienes no tienen aquel prestigio y que sólo son aptos para llenar huecos en los cursos a que se incorporan, y, ¡claro está!, en relación con ellos, la Academia tiene que reclutar primero a los conferenciantes y después al público que por bondad, ocupa pacientemente estos escaños. Y yo les aseguro a ustedes que me cuesta mucho menos trabajo pergeñar una conferencia que contribuir a este reclutamiento que tiene muchos visos de forzoso.

Dijo el Padre Luis Coloma, en su discurso de recepción en la Real Academia Española, que un mozo amigo suyo, discreto y muy taimado, le había sacado de la perplejidad que le produjo su ignorancia de los motivos de su designación, diciéndole que cómo los tontos se diferencian de los hombres de talento en que aquéllos *dicen* las tonterías, mientras que éstos las *hacen*, los académicos, personas sesudas y doctas, habían pagado al designarle el tributo debido a la tontería humana. Y añadía el autor de «Pequeñeces» que al escuchar aquella impertinencia, bajó la cabeza avergonzado

y mohino «porque—decía—aunque por ruin me tengo, no sufre mi ruindad que tan crudamente se me diga».

Algo parecido podría decir yo, pues aunque no he sufrido la admonición de que fué objeto el insigne jesuíta, sé, sin haberla padecido, que al mostrar reiterado empeño en colocarme en este lugar, han pagado los señores de la Junta de Gobierno, que, como los académicos de la Española, son varones inteligentes, el tributo inherente a su sabiduría.

* * *

Cuando en el mes de enero del año 1954 ocupé esta tribuna para leer mi conferencia sobre el tema «Móviles y formas de ejecución de los servicios públicos», me dijo el señor Arzobispo de Sión, que me hizo el honor de presidir la sesión en que fué leída, que una viejecita devota a quien él conocía, le decía que el sermón se diferenciaba de la plática en que el sermón era una peroración altisonante y muy intrincada que ella, por lo general, no entendía, mientras que la plática era una llana exhortación que ella entendía perfectamente. Pues bien, señores, yo entiendo que la conferencia se debē parecer, más que al sermón, a la plática, de tal manera que sin rastrear su tema, lo haga asequible, y si puede ser ameno para aquel sector de oyentes que, por deferencia hacia quien habla, asiste a estos actos con el temor de pasar una hora muy aburrida. Procuraré, en cuanto me sea posible, aliviar su tedio.

* * *

A la entrada en este local se ha entregado a ustedes la sistemática de esta conferencia y una sinopsis de los conceptos que en ella han de ser tratados. Me atenderé en la exposición a lo que de su texto resulta, pero advierto que como la materia es muy basta, me habré de limitar a exponerla esquemáticamente; algo así como a rellenar con un tenue tejido esos esqueletos.

Con esto y con formular la advertencia que algunos considerarán innecesaria (pero que yo creo que por mis especiales circunstancias no lo es), de que cuanto aquí diga no tiene más significación que la de exponer mis ideas y mis apreciaciones particulares sobre el tema de esta conferencia, doy por terminado su exordio.

* * *

DEFINICIÓN DE CONCEPTOS.—Tanto la locución *actividad fiscal* como la palabra *control* son equívocas porque pueden ser empleadas en dos acepciones. La actividad fiscal puede ser considerada en su aspecto *económico* como una modalidad de la actividad económica determinada por sus características, y en su aspecto *jurídico*, como uno de los objetos de la actividad total del Estado en sus tres manifestaciones: legislativa, ejecutiva y jurisdiccional.

La palabra *control* se emplea unas veces como sinónima de dominio o de dirección y otras para designar una acción de vigilancia, tutela o posibilidad de reacción. Empleo aquí la alocución *actividad fiscal* en su significado jurídico y la palabra *control* para designar la serie de actos constitutivos de la *fiscalización* y de la *intervención* de la actividad fiscal, entendida conforme se acaba de decir, según su acepción jurídica.

1. *La actividad fiscal considerada en su aspecto económico.* — La actividad fiscal considerada en su aspecto económico, representa un sector de la actividad económica o *economía* que se individualiza por sus especiales características (Conigliani, Tangorra).

La economía es la actividad dirigida a la satisfacción de las necesidades. Pero como hace notar acertadamente CASEL, no toda la actividad que despliegan los hombres guiados por este propósito se puede calificar de económica en sentido estricto, sino únicamente aquella en que concurren estas dos circunstancias: su *proyección hacia lo futuro* y la *existencia de una organización* espontánea o reflexiva para la consecución del fin perseguido. En la realidad, y muy especialmente en aquella en la que se desarrolla la vida civilizada, no se concibe la economía de ROBINSÓN, es decir, la economía del hombre aislado. La que el mismo CASEL llama tarea de economía está dominada por el *principio de la escasez* que obliga a armonizar los medios disponibles con las necesidades en que han de ser empleados y esto se logra por alguno de estos procedimientos seguidos separada o conjuntamente: la limitación o acortamiento de las necesidades o apetencias, la reducción al mínimo de las imprescindibles, la mejor utilización de los medios o recursos disponibles o el aumento del esfuerzo para obtenerlos en mayor cantidad. A la primera de estas soluciones se acogen los débiles, los pusilánimes, los impotentes y los resignados; a la segunda, los hombres que hemos dado en llamar metódicos, y,

a la tercera, aquellos que forman minorías económicamente selectas, que procuran aumentar los medios de satisfacción de sus necesidades al mismo tiempo que aumentan también en intensidad y en extensión el ciclo de éstas con una línea ascendente que empieza en la elemental satisfacción de las imprescindibles y tiende, con trazo indefinido, hasta la superabundante satisfacción de las superfluas y a la previsión del porvenir no sacrificado al presente, es decir, a aquellos seres humanos para quienes tiene la palabra *vivir* la plenitud de su sentido.

La adecuación de las necesidades a los medios no se rige en la realidad por factores exclusivamente económicos. Nadie la realiza valiéndose de cálculos y *series graduales*, casi matemáticas. En la economía ejercen influencia, a veces decisiva, los factores extraeconómicos, y así, por ejemplo, no es raro el caso de subordinar contra todo principio económico, la necesidad de la alimentación a la ostentación y a lo superfluo.

Pues bien: la actividad fiscal se diferencia fundamentalmente de la actividad económica privada en la influencia (y estoy por decir que en la preponderancia) que tienen en ella los factores extraeconómicos, como son la política y la progresión incontenible de los gastos públicos. Ellos obligan a determinar los ingresos en función de los gastos, al revés de lo que suele ocurrir en las economías privadas y fuerza en no pocas ocasiones a que esta actividad resulte regida por factores extraeconómicos y hasta antieconómicos. Así, por elegir un ejemplo entre muchos: la ejecución de las obras públicas está dominada muchas veces no por una sistematización de ellas, sino por exigencias políticas o sociales, como lo es también su ejemplo, la necesidad de evitar o de aliviar el paro obrero.

2. *La actividad fiscal considerada en su aspecto jurídico.* — Consiste, como se ha dicho anteriormente, en el desenvolvimiento de la actividad total del Estado que tiene por objeto la constitución, gestión y administración de su hacienda en sus tres aspectos: *legislativo, administrativo y jurisdiccional.*

Cuando trate más adelante de la diversificación del control de la actividad fiscal, habrá lugar para desenvolver este concepto.

3. *El control de las Haciendas Públicas dependientes e independientes.*—Partiendo de la acepción de la palabra *control* en el

segundo de los sentidos anteriormente expuestos, es decir, como acción de vigilancia, fiscalización e intervención, es necesario estudiar sus modalidades, según que se ejerza en relación con las haciendas *dependientes*, que son las que tienen limitada y reglada su actuación por una entidad superior, y con las *independientes*, que son las que, por corresponder a Estados soberanos, no están condicionadas por normas externas a ellas.

En la presente situación del Derecho Fiscal español son haciendas dependientes las haciendas de las *Corporaciones locales* (Diputaciones y Ayuntamientos) y las haciendas de los Organismos autónomos. En relación con las primeras, decía el art. 84 de la Constitución de 30 de junio de 1876, que la determinación de las facultades de las Diputaciones y de los Ayuntamientos «en materia de impuestos», se había de ajustar al *principio* de que no se hallaran «nunca en oposición con el sistema tributario del Estado». De acuerdo con este postulado, aun cuando en la actualidad no rija el texto constitucional que lo estableció, regula la Ley de Régimen Local de 16 de diciembre de 1950 las facultades de las Corporaciones locales en lo que atañe a sus haciendas, limitando tanto sus facultades impositivas como las que tienen para regular sus exacciones (artículos 429, 595 y siguientes) y otorgando a los afectados por ellas recursos objetivos (artículos 694, 695 y 698) y subjetivos (artículos 699 y 701) de los que se puede hacer uso para corregir sus extralimitaciones, de donde resulta que el control de las haciendas locales es en España simultáneamente *normativo y jurisdiccional*.

¿Y el control de las haciendas de los llamados organismos autónomos? Hay que confesar que esta cuestión se ha enfocado hasta ahora tan equivocadamente que está por organizar. Y es lástima grande, porque la actual deficiencia y aun anarquía de la legislación aplicable es causa de uno de los mayores males que afligen a la Hacienda española. Su raíz está en una torcidísima interpretación del párrafo segundo del artículo 4.º de la Ley de Contabilidad, que ha dado lugar a que se confunda el principio de la *unidad de caja* con los de *universalidad de presupuesto* y *unidad de patrimonio*, poniéndolos en relación con el concepto de la *descentralización por servicios*.

El examen de la gestión de los organismos autónomos rebasa los límites de esta conferencia, pero bastaría para proporcionar tema para otra y aun para una monografía. Aunque en la ocasión

presente me he de limitar a aludirlo, la debo aprovechar para decir que, aparte de la solución urgente de los problemas administrativos que en este de la existencia y proliferación de los Organismos autónomos están integrados, urge la resolución de los fiscales que, con fórmula sintética, podría consistir en aplicarles el mismo régimen a que están sometidas las haciendas de las Corporaciones locales, es decir, en la férrea limitación, tanto de las facultades impositivas de estos Organismos, como en la regulación y establecimiento de recursos objetivos y subjetivos suficientes para remediar las consecuencias de sus extralimitaciones.

4. *Los caracteres de la actividad fiscal.*—Los caracteres de la actividad fiscal, considerada en sus aspectos económico y jurídico, 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 administrativas de los Gobiernos y la difícilísima posición en que coloca a quienes la ejercitan que, usando de los símiles bélicos que ahora están, por desgracia, tan en boga, les obliga a combatir simultáneamente en dos frentes constituídos 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, exigen, para la dotación de aquellos ramos de la Administración que les están encomendados, créditos determinados a la medida de sus aspiraciones y deseos, prescindiendo 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.

Pues en la economía fiscal pasa exactamente lo contrario que en las economías particulares. Los estadistas han de dirigirla pen-

sando en el porvenir, aceptando ineludiblemente las cargas del pasado y echando sobre otras generaciones muchas de las que la presente adquiriera. De ahí que la distribución de los gastos entre varios presupuestos, cuando así lo exigen las disposiciones de la Ley (art. 67 de la de 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 factores de la *economía nacional*. Se introduce en ésta como detractora de una parte de sus ingresos y como actor o factor de limitación o de estímulo de las iniciativas individuales, creando 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 modifican.

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 fué expuesto por el profesor SCHOMOLLER (en un capítulo de su obra denominada *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 organización unitaria que 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 este profesor alemán (que con WAGNER y SCHAFLE constituyó el triunvirato que se denominó de los socialistas de la cátedra), se produce, inevitablemente, como un hecho natural sin que sea creado por el poder público. Por esto SCHOMOLLER rechazó la denominación de *Staatswirtschaft*, que significa economía estatal, para sustituirla por el de *Volkswirtschaft*, que designa la economía de la nación. 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 con-

siderar aquélla como uno de los más importantes, aplicando, para su estudio, el método de las aproximaciones sucesivas preconizado por la economía matemática (WALRAS, PANTELEONI, PARETO, MURRAY, etc.). Consiste este método (análogo a los que se emplean para la solución de sistemas de ecuaciones con 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 ejercen en la economía de un país la política arancelaria, el sistema tributario y el fomento, mediante una determinada política fiscal, de 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.

Este concepto de la economía nacional, que se formuló a fines del siglo pasado, ha sido superado en el actual por el de la *economía mundial*, a cuyas consecuencias se ha de someter, de grado o por fuerza, la política internacional, guiada, cada vez en mayor grado, por motivos económicos. ANATOLE FRANCE expuso esta idea, simultaneando la profundidad del concepto y su expresión en forma humorística, en el último capítulo de su *Isla de los pingüinos*. Por desgracia, en la opinión de algunos, y por fortuna en la 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, a la doctrina del 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 es a este aspecto económico de la actividad fiscal, sino el administrativo, menos complicado, al que me refiero en esta conferencia.

La *conexión entre la actividad fiscal y la orientación política de los Gobiernos* se manifiesta principalmente 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 adminis-

trativas 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 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 públicos.

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 de que en las más de las ocasiones, será criticada o, a lo más, soportada como incómoda, y 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 enfrentándose con la opinión, y de los ministros de los Reyes de la Casa de Borbón, desde Orry, que lo fué de Felipe V, hasta don Raimundo Fernández Villaverde, don Angel Urzáiz, don Augusto González Besada, don Gabino Bugallal, don Santiago Alba y don Fransisco Cambó, que fueron ministros de Hacienda durante el reinado de Don Alfonso XIII, pasando por los nombres de Mon. López Ballesteros, Bravo Murillo y Camacho, y se reconocerá que su cosecha desde las alturas del Poder, no fué precisamente de flores, aun cuando después (¡en la mayoría de los casos gloria póstuma!) se reconociera el mérito de su abnegada labor. La ruta 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 forme 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, requiere 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.

En mi conferencia leída en esta *Academia de Jurisprudencia y Legislación* en la sesión celebrada el día 24 de enero de 1954 y publicada posteriormente, 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 cómo cuando ni la una ni el otro 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 a manera de estratagema en la que todos caemos y mediante la que se logra la continuidad de la obra 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 obren y se apasionen en la acción y hasta se sacrifiquen por ella sin someterla a minucioso análisis y sin volver la vista hacia atrás ni tenderla demasiado hacia adelante.

Cuando faltan estos estímulos, cuando advierte uno en el fondo de su espíritu que corre el riesgo de caminar con los motores parados y, por consiguiente, con inminente peligro de caída, se está en el deber de dejar libre el paso a quienes los tengan en plena actividad. Escribió el Dante en el primer terceto de su poema *La selva oscura* :

«Nel mezzo del camin de nostra vita
io mi trovai con una selva oscura.»

Más oscura es aún la que se encuentra al final de ella, pero hay que procurar iluminarla con fulgores de ilusión para evitar que, como dijo ARMANDO NERVO encarándose con KEMPIS, y acusándole

de haberle apagado el ánimo de vivir con su insistencia en el pensamiento de que todo es en el mundo «vanidad de vanidades», se pueda exclamar:

«Huyo de todo terreno lazo,
ningún cariño mi mente alegra
y con tu libro bajo del brazo
voy recorriendo la noche negra.»

Que no sea para los gestores de la Hacienda Pública «noche negra» la árida tarea fiscal. Crean en que cumpliéndola realizan una función importantísima para iluminarla con el resplandor de una pasión y, si no la sienten, con los fugaces chispazos de la vanidad que se manifiesta en el uso del uniforme, o de la insignia en la solapa, en el tratamiento, en la expresión del cargo, por modesto que sea, después del nombre en las tarjetas de visita... Yo, que no los siento, los comprendo y envidio, en el fondo de mi corazón, a quienes, movidos por su fuerza, soportan las arideces de una labor monótona, desagradable y de dudosa eficacia, que impone sacrificios.

¿Recuerdan ustedes el cuento del pobre conejito de indias a quien llevaban en un enorme camión, cargado de mercancías, para que, en una ciudad lejana, sirviera para contribuir a la curación de un enfermo? ¿No? Pues dicen que al llegar a un determinado punto de la mal cuidada carretera, observó la enorme polvareda que el inmenso vehículo dejaba tras de sí, y atribuyéndolo al peso de su cuerpecillo, dijo ufanamente:

—¡Hay que ver la que estoy armando!

Hagámonos la misma ilusión que el conejito si ello sirve para que nos dejemos conducir con alegría, hacia nuestro destino.

DIVERSIFICACIÓN DEL CONTROL DE LA ACTIVIDAD FISCAL.—1. Alusión a la doctrina de los actos jurídicos.—Según dije anteriormente, la locución *actividad fiscal*, entendida en sentido jurídico, se emplea para designar la acción del Estado en relación con la creación, gestión y administración de su hacienda. Manifiéstase esta acción, como todas sus congéneres, dictando disposiciones de carácter general, aplicándolas a casos concretos y resolviendo reclamaciones, y por lo tanto, no está vinculada, como se creyó en el siglo

pasado, a la actuación de uno de los llamaos poderes del Estado (el Ejecutivo), porque, como hace ya mucho tiempo dijo ORLANDO, y completando el concepto ha razonado después ZANOBINI, no todo lo que hace la Administración (en la que se concreta el Ejecutivo) es administrar, ni es sola la Administración quien administra.

De aquí que para dar claridad a la exposición, convenga explicar el contenido del área de la *actividad fiscal jurídica* refiriéndolo al concepto del *negocio jurídico*, y como especie del mismo al del *acto administrativo*, entendido de manera amplia y general, y no en el específico, en que lo emplea el artículo primero del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

El *negocio jurídico* es una especie (sin duda la más importante) de otra categoría más amplia, que es la categoría de los actos jurídicos. Según la definición de ENNECERUS, «*es un supuesto de hecho que contiene una o varias declaraciones de voluntad y que el ordenamiento jurídico reconoce como base para producir el efecto jurídico calificado de efecto querido.*»

Puede ser el negocio jurídico *unilateral* o *contractual*. El primero procede de la declaración de voluntad de una sola parte. Dentro del campo que es propio del Derecho privado, puede servir de ejemplo de él, el testamento; en la esfera del Derecho público (que es la que aquí interesa considerar), la manifestación unilateral de la voluntad de la Administración, que tiende a producir una situación individual subjetiva en relación con un servicio público, constituye lo que se llama de *manera específica* el *acto administrativo*. El negocio jurídico *contractual* procede, como su mismo nombre lo indica, del concierto de voluntades; es decir, de los contratos.

Toda relación de Derecho se funda en la existencia previa de unos supuestos de hecho, expresión con la que los señores PÉREZ (D. Blas) y ALGUER (D. José), han traducido la palabra alemana *tarbestand*, que no tiene, en realidad, equivalente en castellano. El supuesto de hecho es «el conjunto de requisitos a que el ordenamiento jurídico (es decir, las proposiciones jurídicas abstractas) condiciona un efecto jurídico, o sea, el nacimiento, la extinción o la modificación de una relación jurídica...» «El elemento principal del supuesto de hecho son los *hechos jurídicos*. Calificamos de *hechos jurídicos*, dicen los autores citados, «aquellos que

tienen trascendencia o eficacia jurídica o que, por sí solos o con otros, *determinan un efecto jurídico.*»

LA CLASIFICACIÓN GENERAL DE LOS HECHOS JURÍDICOS Y LA DETERMINACIÓN DEL LUGAR QUE CORRESPONDE, DENTRO DE ELLA, A LOS ACTOS DE DECLARACIÓN DE VOLUNTAD REALIZADOS CON EL PROPÓSITO DE PRODUCIR UN EFECTO DE DERECHO.—Estos supuestos de Derecho, es decir, estos antecedentes o hechos que dan lugar a que nazca una relación de Derecho, se hallan comprendidos en alguno de estos cuatro grupos: *declaraciones de voluntad hechas con el propósito de producir un determinado efecto en Derecho, actos de Derecho, actos contrarios al Derecho y lesiones no culpables del derecho ajeno.*

Combinando esta doctrina con la relativa a la exposición del concepto de los actos jurídicos trazada por JÉZE, y haciendo aplicación de ella a aquellos en que consiste la *actividad fiscal*, entendida en sentido jurídico, para exponer después las diversas formas de su control, se pueden considerar divididos dichos actos en los siguientes grupos:

1.º Actos de declaración de voluntad del Poder público *creadores de situaciones generales objetivas*, o sea actos legislativos consistentes en dictar leyes en sentido formal (que son las que proceden de las Cortes) o en sentido material, que son las disposiciones de carácter general dictadas por la Administración, tales como los Reglamentos, Decretos y Ordenes de carácter general.

2.º Actos-condición, o sea previos de los declaratorios de una situación individual subjetiva, como lo son, por ejemplo, los que consisten en la formación de los llamados documentos cobratorios, los padrones y matrículas y repartimientos que sirven de base para la liquidación de las cuotas contributivas.

3.º Actos *creadores de situaciones individuales subjetivas*, que son todos aquellos en que se reconoce un derecho o una obligación. Pueden ser *contractuales* o *unilaterales*. Estos últimos son los llamados *administrativos* en sentido estricto.

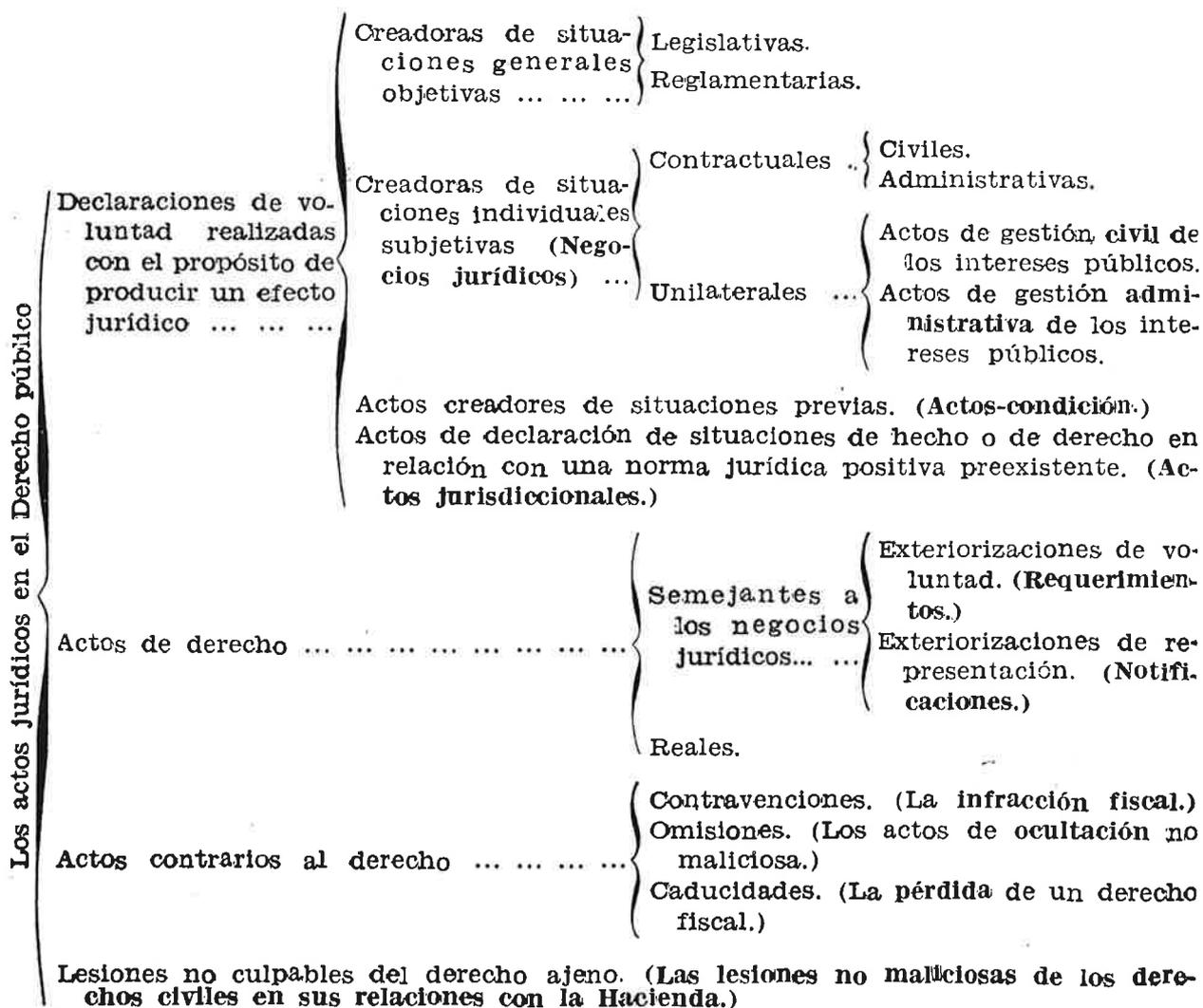
4.º *Actos jurisdiccionales* mediante los que se resuelven reclamaciones o se imponen sanciones relativos a la aplicación de las disposiciones fiscales.

5.º *Actos de derecho preparatorios o complementarios de los creadores de situaciones individuales subjetivas*, como lo son los *requerimientos* y las *notificaciones*.

6.º *Actos contrarios al Derecho Fiscal* que son los que constituyen en sus múltiples modalidades las *infracciones fiscales*, tales como las *ocultaciones*, *defraudaciones* y actos de *contrabando*.

Muchos de ustedes estarán pensando que esto que acaban de escuchar, me lo han oído decir otras veces. Si exteriorizaran su pensamiento con palabras, les contestaría con éstas, recordadas por UNAMUNO, que dejó escritas el humorista norteamericano WENDEL HOLMES: «No ha de suponer usted que las observaciones que haga desde este lugar son como los sellos de Correos, que no cabe usarlos más que una vez» (1).

(1) Efectivamente, en más de una ocasión he trazado esta clasificación de los *actos fiscales*. En mi obra dedicada al estudio del «Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas» la estructuré, con más detalle que ahora, en los siguientes términos:



EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD FISCAL.—1. *Concepto y clases.*—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 la 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 resulta que tiene estas cuatro finalidades que consisten en 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*); en *intervenir* los actos de gestión; en *comprobar* su ejecución y en 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 la misma, cuando la infringe.

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 jurisdiccional, y por último, 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 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, utilizable para impugnar las que 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 Constituciones. El control de las disposiciones fiscales de carácter general dimanadas de la Administración ha de tener necesariamente carácter jurisdiccional y se logra, cuando es 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 acontece en la vigente legislación española.

Para que sea posible el establecimiento del recurso de inconstitucionalidad en materia fiscal es preciso que en las Constituciones 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 consisten en la declaración de que solamente las Cortes (y las Corporaciones autorizadas para ello) pueden establecer exacciones de carácter impositivo, en la aprobación por las Cortes de Presupuestos de ingresos y de gastos para períodos de tiempo determinados y en 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 los principios se halla definido, aun cuando sin la debida precisión, en el artículo 9.º del Capítulo I del Fuero de los Españoles, siendo de advertir que

adolecía de igual imprecisión en todas nuestras Constituciones políticas.

Confirma estos principios el 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 devolverlas 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, fué creado en España por la Ley de 24 de junio de 1933.

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 694 y 697 de la Ley de Régimen Local para impugnar los acuerdos de las Corporaciones locales, 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, a los que y a los Ministerios a que están 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): 1.º 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 2.º 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 el artículo 4.º de la Ley de 31 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.

B) *El control de la actividad fiscal jurisdiccional.*—Es preciso no confundir este control con el ejercicio de los recursos gubernativos en 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 aquellos otros mediante los que son calificados y sancionados con las garantías de un proceso, hechos puni-

bles, 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 8.º y 86 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas. 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 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 3.º 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 computarlo.

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 impugnarlo cuando así proceda, no puedan y deban entablar los Interventores la oportuna reclamación económico-administrativa cuando la consideren procedente. La carga que se les impone 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 podría requerir sobre él el informe de los Centros gestores competentes en cada materia para decidir lo que proceda sobre tal formalización o para acordar 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 la requieren. Bastaría para ello disponer que el término concedido por el artículo 63 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 desestimiento del recurso o su formalización. Esta dilación no ocasionaría en la práctica perturbaciones de ninguna clase porque, según lo que establece el artículo 3 del Reglamento de 29 de julio de 1924, la interposición de la reclamación económico-administrativa «no interrumpe la ejecución de los acuerdos recurridos».

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; la comprobación; 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 últimos.

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 indica, en el acto de presenciar los actos de realización de un

ingreso, de la ordenación de un pago, de la realización, practicando en los libros y cuentas las anotaciones correspondientes y en la *recepción y comprobación* 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) Contracción 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 (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 de realización de servicios, y ¡ya es bastante!

Para que la fiscalización del reconocimiento de los derechos y de la contracción de las obligaciones del Estado se pueda fundar en el Presupuesto y constituya la garantía de su recta ejecución, es necesario que concurren en él las condiciones siguientes: *periodicidad, universalidad, unidad y especificación de los créditos*. Todos ellos están consagrados por la Ley de Contabilidad, pero en la actual realidad fiscal no se observan, unas veces por la necesidad de adoptarse a la evolución de la actividad administrativa, y otras, con el afán de hallar efugios y subterfugios aptos para disimular la realidad de los gastos públicos. Es 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 esta conducta de la que son víctimas (o a lo más autores inducidos con múltiples atenuantes) los ministros de Hacienda. Hay que huir del enorme y puritano disparate que se comete 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 en su seno a la actividad fiscal considerada en sus dos aspectos, económico y jurídico, se están modificando y rectificando por esos mundos de Dios muchas actitudes y muchos principios reputados antes como incommovibles, y bien pudiera ocurrir que si no nos percatamos de ello, hagamos aspavientos en defensa de la supervivencia de normas que no se acomodan a las realidades presentes, tal como las entienden y practican otros países.

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, absolutamente inocentes y perfectamente inoperantes. Son ya muchos los que no se dejan desorientar por estos disimulos y los que, sin necesidad de ser lince, ven con claridad estas *salidas* utilizadas en la contabilidad de la Hacienda pública, para velar la realidad. 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

y ponderar objetivamente cada una de estas actuales 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 el ejercicio 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 cuando ésta termine, o sea 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 tuvo su origen en lo establecido para hacerla posible, por la R. O. 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 haya de emplear en la ejecución de obras contratadas durante el anterior.

No son trascendentales, pues, aunque sería preferible y más conforme con la sinceridad presupuestaria, que los créditos para un ejercicio se fijaran 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 excepciona: 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*. Esta 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 estos últimos, 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, conduce en la práctica al mismo resultado de parcialidad de las evaluaciones presupuestarias que se puede corregir haciendo figurar de alguna manera las obligaciones y recursos extrapresupuestarios en la liquidación del presupuesto; el segundo de estos procedimientos 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 inadmisibile 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. Es el fatal sistema de lo que en el lenguaje corriente del Ministerio de Hacienda llamamos *autosubvenciones*, 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 consienta las transferencias entre *conceptos y sub-conceptos 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 haga 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.

2. 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 los recursos de inconstitucionalidad, contenciosos objetivos, y de abuso o desviación de poder, y de otra, se ha examinado 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. Estas dos clases de recursos constituyen complementos del control administrativo de la actividad fiscal, pero con independencia de ellos, se ha de considerar el ejercicio de facultades jurisdiccionales como un medio complementario de este control 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 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.

Se dice con frecuencia que la atribución a la Intervención general de funciones fiscalizadoras se deriva de haberla adquirido en virtud de lo dispuesto por el Real Decreto-ley de 21 de febrero de 1930, las atribuidas al Presidente del 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 atribuídas 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 fué que la definición concreta de estas funciones que, efectivamente, no se concretó hasta que fué 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 he llamado el germen de ellas no dió sus frutos, que aún no están maduros, hasta que fueron dictadas estas disposiciones.

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, constituídas 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 In-

tervención 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 General. 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 ficción 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 teoricismo de su concepción. Eran unos pequeños y otros suficientemente grandes para servir de brecha afanosamente 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.

Fué el primero de ellos el que resultaba de la anómala postura en que colocó al Presidente del Tribunal, que por ejercer funciones fiscalizadoras, resultaba enjuiciable ante sus Salas porque los Interventores 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, aún 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, padrones, liquidaciones, etc., etc.), porque ello hubiera dado lugar a que se paralizara la recaudación, y en presenciarse con asombro las consecuencias a que conducía el tajante precepto contenido en el artículo 25 del estupendo texto reglamentario, según el cual todas las obligaciones adquiridas sin previa fiscalización, carecerían de fuerza ejecutiva.

Y así aconteció que cuando el Gobierno presidido por el gene-

ral 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 los españoles somos por naturaleza extremosos y en asuntos políticos apasionadísimos, la puesta en práctica de estas disposiciones dió lugar a escenas que conviene relatar sumariamente porque constituyen el tercer período de esta que hemos llamado azarosa vida del Reglamento de 3 de marzo de 1925, que aún 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 fué 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 trágico-cómicos. Apenas dictado este Real Decreto se creyó 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, quedaron errantes como el alma de Garibay y en inminente riesgo de ser desahuciados del local en que las ejercitaban sin tener donde 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 asignarles. Despavoridos, contaron sus cuitas al Interventor General, y entonces aconteció, una vez más, esto que ha ocurrido otras muchas y que tanto desprestigiaba 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 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, remiendos y adiciones con el propósito de acomodarlo a la nueva situación de las cosas. Consistió el primero de estos remiendos en disponer 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 del Derecho Fiscal, de Derecho Administrativo y de Derecho Civil que surgen cuando hay que adoptar esta clase de acuerdos. Y así 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 ¡ojalá sea así!, es decir, que ojalá sea esta 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 al vetusto de 4 de diciembre de 1895 que, con todos estos aditamentos que le desbordan, se halla en la actualidad teóricamente en vigor.

Pero el hecho, el lamentable que a muchos de ustedes, señoras y señores, les dejara un poco y aun un mucho sorprendidos (si bien, como es natural al conocerlo no les importe) es que el Ministerio de Hacienda carece de ese Reglamento y no tiene constituido un Cuerpo de Intervención como lo tienen los Ministerios militares y la Administración local, incluso con Academias especiales dedicadas a la preparación de sus funcionarios. El Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado suple esta falta con meritoria labor porque la función de intervención está indisolublemente unida a la contabilidad que, según su denominación le es propia, llenando y aun colmando lo inadecuado de su preparación, en la que predominan los conocimientos matemáticos y de contabilidad mercantil, sobre los jurídicos, con su espontáneo esfuerzo. Y me causa verdadera pena pensar que yo, que he dedicado lo mejor de mi vida y de mis energías a la Intervención General, y que por imperativos de mi partida de nacimiento estoy muy próximo a salir de ella, cese en la prestación de mis servicios al Estado sin ver sustituido este Reglamento de 1895 por otro más actual, y elevadas las funciones de intervención (sin mengua de las que incumben a otros cuerpos del Ministerio), al nivel y rango que merecen. ¡Ojalá no sea así, pero temo mucho que, por apremios de tiempo, la cosa no tenga ya fácil remedio!

LÍMITES DEL CONTROL ADMINISTRATIVO DE LA ACTIVIDAD FISCAL.— He dicho 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 envidia 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. No se puede extender a más ni puede abdicar ni un ápice de este cometido. 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 ello mera teoría y de poderse aplicar, generalizando el principio de 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 ella 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 dicho sin extralimitarse de él. Repetidamente he afirmado 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 por 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

la 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 los Interventores lo que deban decir; exprésenlo con mesura y despreocúpense de los resultados, de sus informes, 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 la virtud que en grado casi heroico ejerciten los Interventores. Y si visten un uniforme militar, en mayor grado.

Esto no quiere decir de ninguna manera que los Interventores no puedan y deban hacer observaciones respecto del uso que se haga de los créditos presupuestarios, cuando resulte manifiesto que, al disponer de ellos, se desnaturaliza su finalidad, como ocurrirá, por ejemplo, si se emplean los destinados a compras de material de tal manera que por invertirlos pródigamente en una atención, hayan de quedar necesariamente indotadas otras, y, sobre todo, cuando en la distribución de los desdichados *créditos globales* se observe una manifiesta desproporción al adscribirlos a las atenciones a que estén destinados. Hagan en estos casos las observaciones que procedan con discreción y con tino y fúndense para formularlas en la naturaleza de los créditos y en el inminente riesgo de que por invertirlos con desorden, resulten insuficientes. Pero lo que los Interventores no deben, a mi juicio, hacer nunca es decir a los gestores que tal o cuál gasto que depende de las facultades discrecionales de éstos, es innecesario, o que se debe comprar tal material en lugar de tal otro, y cosas semejantes, porque esta clase de observaciones, que rarísimas veces se podrán motivar, llevarán en las más de ellas, el sello de la impertinencia.

EL TRIBUNAL DE CUENTAS CONSIDERADO COMO INSTRUMENTO DE LA ACTIVIDAD FISCAL DEL ESTADO.—El Tribunal de Cuentas—dice el artículo 1.º 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 la ejecución de la Ley de Presupuesto 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 y 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 le conduce a formular un fallo respecto de ellas, para aprobarlas, repararlas o desaprobadas, 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 comparación 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, que conviene fundirlos en uno sólo, porque sus cometidos se reputan idénticos, o por lo menos coincidentes en muchos puntos, y según las preferencias u orientaciones de los opinantes, se ha afirmado 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, fué 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 1893-94 presentado a las Cortes, y la segunda triunfó en el Real Decreto-Ley de 29 de junio de 1925, por el que fué aprobado el Estatuto del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, dictado en 21 del mismo mes, 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 a la Intervención general (que fructificó tardíamente el año 1924), en que fué 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 aun siquiera de interferencia, y podrán borrar hasta la apariencia de duplicar sus funciones sobre los mismos objetos, si se colocan en el lugar que les 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, porque esta conferencia es ya demasiado extensa.

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 Ge-

neral en la mayoría de los casos si un gasto se realiza con arreglo a la ley y 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.

Si el Tribunal quiere tomar para sí el minucioso examen de toda la enorme documentación que se le envía mensualmente y declarar, en vista del estudio que haga de ella, las responsabilidades exigibles, tropezará en su intento con los que en más de una ocasión he llamado *eschollos del buen deseo* y sus «reparos» quedarán reducidos a pedir los documentos justificativos de los gastos, no unidos a los mandamientos de pago, para después no poderlos examinar.

Y conste que cuanto he dicho en relación con el Tribunal de Cuentas no tiene—¡libreme Dios de ello!—sentido peyorativo, sino que está, por el contrario, inspirado por la mejor voluntad. Yo, que he cometido en mi vida muchos errores, quizá haya sido uno de los mayores el de haberme separado del Tribunal donde empecé mi carrera administrativa. Le tengo cariño, pero por eso mismo deseo verle colocado en condiciones prácticas de cumplir su elevada función.

EL CONTROL DE LAS CORTES.—Ha de estar íntimamente ligado con el que ejerce el Tribunal de Cuentas y estatuido de manera que no se 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 enmiandas y sobre todo, 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.

* * *

Escribió UNAMUNO, en su admirable «Vida de Don Quijote y Sancho» que: «...la soberbia, la refinada soberbia, es la de abstenerse de obrar por no exponerse a la crítica», y por pensar así aconseja la acción, la denodada acción, aun cuando sea o parezca qui-jotesca. Es precisamente lo contrario de lo que pensaba el sutilísimo BALTASAR GRACIÁN cuando escribía: «Gran treta es ostentarse al conocimiento, pero no a la comprensión; cebar la expectación, pero nunca desengañarla del todo; prometa más lo mucho y la mejor acción deje siempre esperanza de las mayores.» Y sigue diciendo: «Excuse a todos el varón culto sondarle el fondo a su caudal, si quiere que le veneren todos. Formidable fué un río hasta que se le halló vado, y venerado un varón hasta que se le encontró término a su capacidad, porque ignorada y presumida profundidad siempre mantuvo el recelo del crédito.»

El trance en que con su invitación me ha colocado la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación consiste en optar entre el consejo del atormentado autor del *Sentido trágico de la vida* (obra en la que late la inquietud que después se ha llamado *existencialismo*) y el formulado con su intrincado estilo entre otras varias obras impregnadas, aun cuando él no lo creyera, de gongorismo en la expresión y, como hizo notar AZORÍN, de maquiavelismo en el pen-

samiento, en la titulada *El Héroe y el Discreto*. Sin vacilar me he atendido a la práctica de la lección de humildad preconizada por UNAMUNO. Ya sé que no es frecuente aceptarla. Son muchos los que, colocados en sitios de grande o relativo relieve, prefieren tener capacidad *supuesta* que *acreditada*. Son los tales discípulos de GRACIÁN. No he seguido su ejemplo. Hasta el fondo de mi caudal he dejado que lleguen ustedes al escuchar esta conferencia. Ya conocen mi vado y mi poca hondura. Doy por seguro que les he defraudado. Por aquello de que lo que se escribe permanece y lo que se dice vuela, se corre más riesgo de dar al traste con el crédito escribiendo un libro que hablando en público... Un poco y aun un mucho aumenta mis riesgos de descrédito esa cinta magnetofónica... Sea lo que Dios quiera.

Sólo me resta dar gracias a la Junta de Gobierno de la Academia por haberme honrado con su designación, y a ustedes por su paciencia. Por lo menos en cuanto a un sector de este público constituido por los Interventores, que están acostumbrados a la práctica de esta virtud, tengo la esperanza de no haberla agotado, aun cuando para huir del riesgo de que me fuera cancelado el bondadoso crédito que me fué concedido, haya tenido que prescindir (sobre todo al final de ella) de dar a la exposición de algunos conceptos la extensión que requerían. Sin piedad he podado el guión de esta conferencia... Y, perdón por todo: por sus errores, por sus omisiones y por la relativa audacia de algunos de sus juicios, si es que, involuntariamente, he incurrido en ella. Sálveme la buena intención.

He concluído.

ESTE OPUSCULO SE TERMINO
DE IMPRIMIR EL DIA 28 DE
MARZO DE 1956, LXIII ANIVER-
SARIO DE LA CREACION DEL
CUERPO PERICIAL DE CONTA-
BILIDAD DEL ESTADO