

# DOCUMENTOS

## METODOLOGÍA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Autor: *Pedro Manuel Herrera Molina*<sup>(\*)</sup>  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid

DOC. N.º 26/03

(\*) A mis compañeros del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid y del Instituto de Estudios Fiscales.



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

PRESENTACIÓN.....	5
PRIMERA PARTE CONCEPTO Y DELIMITACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO	
I. CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO.....	9
A. El Derecho financiero y la actividad financiera.....	9
1. Derecho financiero, ordenamiento financiero y Hacienda pública .....	9
2. Elementos de la Hacienda pública: subjetivo, objetivo y funcional .....	9
3. Críticas a la concepción subjetiva .....	10
4. Críticas a la concepción objetiva .....	11
5. Críticas a la concepción funcional .....	11
6. Posición adoptada .....	12
B. Autonomía científica del Derecho financiero frente a las disciplinas no jurídicas.....	12
1. Planteamiento. Objeto material y objeto formal del Derecho financiero.....	12
2. Ciencia de la Hacienda, método integral e interpretación funcional.....	12
3. Aspectos de la actividad financiera y perspectivas para su estudio.....	14
4. La denominada "rehabilitación" del integralismo.....	15
II. EL MÉTODO CIENTÍFICO DEL DERECHO FINANCIERO.....	18
A. Planteamiento.....	18
B. El examen científico de la realidad jurídico-financiera.....	19
1. Especificación del objeto en el marco del ordenamiento financiero.....	19
2. Interpretación de las normas financieras .....	19
C. Sistematización del Derecho financiero.....	35
III. AUTONOMÍA Y POSICIÓN EN EL ORDENAMIENTO Y EN EL SISTEMA DE LAS DISCIPLINAS JURÍDICAS .....	39
A. Introducción .....	39
B. Unidad del Derecho financiero .....	39
1. Las doctrinas disgregadoras .....	39
2. Fundamento de la unidad .....	43
3. Reserva de ley en materia financiera .....	49
4. Los principios de justicia financiera .....	58

C. Posición del Derecho financiero en el ordenamiento jurídico .....	65
1. Adscripción del ordenamiento financiero al Derecho público .....	65
2. Relaciones del Derecho financiero con otras ramas del Derecho público .....	70

SEGUNDA PARTE  
CONTENIDO

CONTENIDO DEL DERECHO FINANCIERO.....	79
A. El sistema del Derecho financiero.....	79
B. Derecho presupuestario y del gasto público .....	84
1. Los esquemas conceptuales del gasto público.....	84
2. Posición adoptada .....	88
C. Derecho tributario .....	89
1. Los esquemas conceptuales.....	89
D. Crisis y reformulación constitucional del concepto de tributo y de las categorías tributarias .....	101
1. El concepto constitucional de tributo: formulación y crítica .....	101
2. Deslizamiento entre las categorías tributarias .....	106
3. Relevancia jurídica de las categorías tributarias.....	109
4. Concepto constitucional de impuesto y de <i>prestaciones sinalagmáticas</i> y flexibilización de las categorías tributarias en presencia de fines extrafiscales.....	110
5. Crisis del nacimiento <i>ex lege</i> como nota esencial de los tributos .....	113
6. Concepto constitucional de tasa y posible reformulación del concepto positivo .....	115
7. Valoración de los conceptos constitucionales de tributo y de las categorías tributarias .....	118
E. Derecho del crédito público.....	119
F. Derecho financiero patrimonial.....	120
BIBLIOGRAFÍA.....	121

## PRESENTACIÓN

*Es cierto que en la vida conocemos a personas  
que pueden cambiarnos, a veces de forma  
tan profunda que nunca volvemos a  
ser los mismos.*

Y. M.

Este documento es el fruto de más de quince años de trabajo en el ámbito de la docencia y la investigación del Derecho Financiero, pero refleja, ante todo, el intercambio de ideas con otros profesores y profesionales de la disciplina. De modo particular deseo expresar mi agradecimiento a las personas que lo ha revisado, aportando valiosas ideas a la versión definitiva. Se trata de Marta Villar Ezcurra, Profesora Agregada de la Universidad San Pablo-CEU, Amparo Grau Ruiz, Profesora Contratada Doctora de la Universidad Complutense de Madrid y Pablo Chico de la Cámara, Profesor Titular de la Universidad Rey Juan Carlos.

Además, he tenido la fortuna de intercambiar opiniones sobre algunos aspectos esenciales del trabajo con Klaus Tipke, Profesor Emérito de la Universidad de Colonia; José Luis Pérez de Ayala, Profesor Emérito de la Universidad San Pablo-CEU; Carlos Palao Taboada, Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid; Francisco Clavijo Hernández, Catedrático de la Universidad de La Laguna; Perfecto Yebra Martul-Ortega, Catedrático de la Universidad de Santiago; Ramón Falcón y Tella, Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid; José Andrés Rozas Valdés, Profesor Titular de la Universidad de Barcelona; Juan Ignacio Gorospe Oviedo, Profesor Adjunto de la Universidad San Pablo-CEU; Santiago Álvarez García, Profesor Titular de la Universidad de Oviedo; Fernando Serrano Antón, Profesor Titular de la Universidad Complutense de Madrid; Cristina García-Herrera Blanco, Profesora Contratada Doctora de la Universidad Complutense de Madrid; Miguel Pérez de Ayala, Profesor Adjunto de la Universidad Complutense de Madrid; Víctor Sánchez Blázquez, Profesor Asociado de la Universidad de las Palmas, y Belén García Carretero, Becaria de Investigación de la Universidad Complutense de Madrid.

Las ideas relativas al concepto constitucional de tributo y su relevancia jurídica se deben a las enseñanzas de mi maestro, Fernando Vicente-Arche Domingo –don Fernando, como le llamábamos cariñosamente sus discípulos– y han madurado a través de conversaciones mantenidas con Carlos Palao Taboada, Perfecto Yebra Martul-Ortega, Pablo Chico de la Cámara, Marta Villar Ezcurra, Adolfo Martín Jiménez, Juan Ignacio Gomar Sánchez, Víctor M. Sánchez Blázquez y Rocío Rodríguez Olivares.

A Petra Pacheco, Almudena Serna y Rocío Rodríguez Olivares debo especial agradecimiento por su inestimable ayuda en la recopilación de bibliografía y revisión del índice y notas a pie de página.

Gracias a Manuel Gutiérrez Lousa, por animarme a publicar este trabajo y a José Félix Sanz Sanz por hacer posible su edición. Mi gratitud se extiende también a Carlos M. López Espadafor y a Pepe Ortiz Liñán.

Gracias, naturalmente, a Juan José Rubio Guerrero, Pablo Chico de la Cámara, Carmen Banacloche Palao y Javier Galán Ruiz por acompañarme, hasta físicamente, en momentos difíciles. Junto a ellos y a otras personas que también saben transmitir alegría, el desaliento no es más que la sombra de una nube pasajera.



**PRIMERA PARTE**  
**CONCEPTO Y DELIMITACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO**



## I. CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO

### A. El Derecho financiero y la actividad financiera

#### 1. *Derecho financiero, ordenamiento financiero y Hacienda pública*

El Derecho financiero como disciplina académica es una rama de la Ciencia Jurídica que estudia el ordenamiento de la Hacienda pública<sup>1</sup>.

Esta última realidad -la Hacienda pública- puede definirse como la acción del Estado y de los demás entes públicos encaminada a obtener los ingresos y realizar los gastos necesarios para el desarrollo de sus funciones<sup>2</sup>. En este sentido tan amplio, actividad financiera y Hacienda pública son términos equivalentes. El Derecho financiero estudia el aspecto jurídico de la actividad financiera.

En sentido amplio, la actividad financiera comprende tres etapas: la elaboración normativa de institutos jurídicos generadores de ingresos públicos (según algunos autores también la aprobación de leyes de gasto<sup>3</sup>), el nacimiento de derechos y obligaciones económicas cuya titularidad corresponde al Estado, y la actuación administrativa encaminada a hacer efectivas aquellas situaciones jurídicas. Como veremos inmediateamente, cada una de estas fases puede contemplarse desde una triple perspectiva: subjetiva, objetiva y funcional.

Pero antes de continuar debemos advertir que nuestro razonamiento a lo largo de estas páginas buscará descubrir y destacar los *principios* que sistematizan y vertebran el ordenamiento financiero. Seguimos, por tanto, un método principialista, como ya hiciera en su clásico estudio el profesor CALVO ORTEGA<sup>4</sup> y como ha propuesto recientemente VILLAR EZCURRA<sup>5</sup>.

#### 2. *Elementos de la Hacienda pública: subjetivo, objetivo y funcional*

En sentido *subjetivo*, son las organizaciones políticas -dotadas de poder financiero- quienes crean y regulan los institutos hacendísticos. La titularidad de los derechos y obligaciones

---

<sup>1</sup> El profesor SÁINZ DE BUJANDA ha puesto de relieve que el Derecho financiero, "es susceptible como cualquier otra parcela del orbe jurídico, de ser conceptuada bien como parte de la ciencia jurídica -esto es, como disciplina científica-, bien sea como parte del ordenamiento jurídico -es decir, como rama del Derecho-", *Sistema de Derecho financiero, I: Introducción.* Vol. 1: *Actividad financiera, Ciencia financiera y Derecho financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, pág. 318. Una distinción semejante ha formulado SIMÓN ACOSTA entre "el Derecho financiero como fenómeno real y como ciencia" *El Derecho financiero y la Ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia, Bolonia, 1985, pág. 17.

<sup>2</sup> Cfr. F. SÁINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho financiero*, 10.ª ed., Facultad de Derecho UCM, Madrid, 1993, pág. 1. En sentido estricto la expresión "actividad financiera" abarca únicamente los procedimientos de percepción de ingresos y de ordenación de gastos y pagos de los entes públicos, lo que constituye tan solo un aspecto de la Hacienda pública, pero en sentido amplio la actividad financiera designa "un fenómeno que tiene como fin la satisfacción de necesidades públicas, (de modo que) su consecución se alcanza mediante el empleo de medios económicos, y los criterios inspiradores de estos actos son de naturaleza política" -BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, *Derecho financiero*, librería Compás, Alicante, 1987, pág. 19. También el profesor SÁINZ DE BUJANDA se refiere a la actividad financiera en sentido amplio cuando afirma su naturaleza política, afirmando, *v.gr.*, que el tributo constituye una "institución central" de la actividad financiera- (*Sistema...* cit., I-1.º, págs. 66 y ss.). De modo aún más explícito, el profesor FERREIRO advierte que "en sentido objetivo, la Hacienda pública se refiere a la actividad financiera en sí misma considerada" *Curso de Derecho financiero español*, 18.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996.

<sup>3</sup> Cfr. J. J. BAYONA DE PEROGORDO, *El Derecho de los gastos públicos*, IEF, Madrid, 1991, pág. 262.

<sup>4</sup> Cfr. R. CALVO ORTEGA, "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", *HPE*, 1, 1970, pág. 138.

<sup>5</sup> M. VILLAR EZCURRA, "La necesaria sistematización del Derecho financiero y tributario. Algunas consideraciones sobre los retos y los criterios", *REDF*, 112/2001, pág. 626.



derivadas de aquellos institutos corresponde a las respectivas Administraciones, como entes dotados de personalidad jurídica. Por último, la liquidación y recaudación de ingresos y la ejecución del gasto público está encomendada a determinados órganos administrativos. En todos estos casos encontramos un *sujeto* que organiza o gestiona la Hacienda pública, pero que no se identifica con ella.

Desde un punto de vista *objetivo* se distinguen los institutos financieros (recursos, leyes de gasto), de las situaciones jurídicas (derechos, obligaciones, potestades) y de los movimientos de fondos (ingresos, pagos)<sup>6</sup>. Esta terminología encuentra cierto eco en el art. 2 de la Ley General Tributaria de 2003, aunque el citado precepto utiliza una terminología hacendística que produce cierta confusión al haberse incorporado a una norma jurídica<sup>7</sup>.

Por último, el aspecto *funcional* de la Hacienda pública suele identificarse con "un conjunto muy variado y complejo de actuaciones administrativas, aglutinadas en dos series fundamentales de procedimientos administrativos" (percepción de ingresos y ordenación de gastos y pagos). Tales actuaciones constituyen la "actividad financiera" en sentido estricto<sup>8</sup>.

### 3. Críticas a la concepción subjetiva

Centrando nuestra atención en el elemento subjetivo de la Hacienda pública, podemos afirmar que la existencia de una entidad pública en sus diversas manifestaciones –legislador, persona jurídica, órgano administrativo– constituye un presupuesto para el despliegue de la actividad financiera, pero es al mismo tiempo algo externo a ella.

La doctrina ha puesto de relieve esta idea al analizar los diversos planos de la actividad financiera (normas, derechos y actuaciones administrativas). Así, SÁINZ DE BUJANDA se refiere al poder legislativo del Estado como *fuentes* del ordenamiento financiero<sup>9</sup>; BAYONA y SOLER definen la Hacienda pública como el patrimonio que *corresponde* a la personalidad jurídica del Estado<sup>10</sup>, y VICENTE-ARCHE explica brillantemente las relaciones entre Administración pública y Hacienda pública, señalando que "la primera *administra* a la segunda en el seno del Estado"<sup>11</sup>.

<sup>6</sup> Adoptan esta clasificación los profesores F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, I, 1.º, cit., págs. 22 y ss.; E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero...*, cit., págs. 67 y ss.; J. J. BAYONA y M. T. SOLER, *Derecho financiero...*, cit., págs. 19 y ss.; C. PÉREZ DE AYALA PELAYO, *Temas de Derecho financiero*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 2.ª ed., Madrid, 1990, págs. 20-21. El profesor RODRÍGUEZ BEREJO señala que "la delimitación del campo de estudio del Derecho financiero y, por consiguiente, la definición de esta disciplina jurídica, puede hacerse partiendo de dos enfoques diferentes: un enfoque objetivo o material (...) y un enfoque subjetivo, por razón del sujeto –siempre una persona jurídica– a quien está atribuido el ejercicio de la función financiera, actuación del programa de ingresos y gastos públicos." *Introducción al estudio del Derecho financiero*, IEF, Madrid, 1976, pág. 39. En el mismo sentido cfr. FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, 18.ª ed., cit., pág. 18.

<sup>7</sup> "Los tributos son los *ingresos* (*rectius* "recursos") públicos que consisten en *prestaciones pecuniarias* exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir (*rectius* "relación jurídica" tributaria), con el fin primordial de obtener los recursos (*rectius* "ingresos") necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos". El "Segundo Informe" para la reforma de la LGT considera, con buen criterio, que el término "recursos tributarios" es sinónimo del instituto jurídico (conjunto normativo) del tributo (Comisión para el Estudio del Borrador del Anteproyecto de la Nueva Ley General Tributaria presidida por el Prof. Jose Juan Ferreiro Lapatza), *Informe sobre el Borrador de Anteproyecto de la Nueva Ley General Tributaria*, Secretaría de Estado de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pág. 13.

<sup>8</sup> En sentido amplio también forman parte de aquellos otros actos: elaboración, examen, enmienda y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado (artículo 134.1 CE), establecimiento de tributos (artículo 133.1 CE), autorización al Gobierno para emitir deuda pública o contraer crédito (artículo 135.1 CE), etc. En cuanto a los actos generadores de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a los entes públicos, sólo con ciertos matices pueden considerarse integrados en la actividad financiera, aunque su estudio –al menos en algún aspecto– corresponde al Derecho financiero. Téngase en cuenta que hemos definido la actividad financiera como "acción del Estado y demás entes públicos", mientras que son *actos de los particulares* los que hacen nacer *ex lege* las obligaciones impositivas. En estos supuestos, la actuación pública se limita a tipificar los hechos imponibles y a gestionar la aplicación del tributo.

<sup>9</sup> F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., I-2.º, pág. 74.

<sup>10</sup> J. J. BAYONA DE PEROGORDO - M. T. SOLER ROCH, *Derecho financiero...*, cit., pág. 32. Los autores definen el término "patrimonio" como "el conjunto de relaciones jurídicas susceptibles de valoración económica en los que figura como uno de los sujetos el Estado –u otro ente público– y a las cuales el ordenamiento jurídico dota de la necesaria unidad por estar sujetas a un régimen unitario de poder y responsabilidad" (*op. cit.*, pág. 31).

<sup>11</sup> F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, "Hacienda Pública y Administración Pública", en *HPE*, núm. 26, 1974, pág. 104.

Por tanto, hablar de la Hacienda como si de una persona se tratase suele constituir una metáfora<sup>12</sup>. Tal vez en este sentido afirma PALAO TABOADA que "el intento de subjetivizar la Hacienda pública (...) parece fallido"<sup>13</sup>.

Es cierto que la Ley 31/1990 (art. 103.1) habilitó la creación de una "Agencia Estatal de Administración Tributaria", ente de Derecho público *con personalidad jurídica propia* y plena capacidad pública y privada<sup>14</sup>, pero tal entidad no puede identificarse con la "Hacienda pública" en sentido estricto, sino que constituye un mero instrumento organizativo destinado a gestionar determinados recursos públicos<sup>15</sup>.

#### 4. Críticas a la concepción objetiva

Según SIMÓN ACOSTA "el enfoque objetivo no es el mejor método para deslindar esta rama del Derecho. Si la norma jurídica regula relaciones entre hombres u organizaciones humanas en las que se dilucidan intereses y fines convergentes o contrapuestos, parece claro, incluso a primera vista, que los bienes o derechos objeto de la relación y de las normas no son necesariamente el elemento en que quedan representados y en el que se reflejan inequívocamente esos intereses y fines"<sup>16</sup>.

Dicha objeción puede superarse si consideramos el Derecho financiero como el ordenamiento jurídico de la Hacienda pública, pues el énfasis no se pone ya en los "bienes" y "derechos" del Estado, sino en los institutos jurídicos de la actividad financiera. El propio SIMÓN ACOSTA elabora un concepto objetivo del Derecho financiero, definiéndolo como "el conjunto de normas reguladoras de la actividad de los entes públicos, de contenido dinerario a través de la cual aquellos hacen efectivo el interés público de obtener los medios económicos que necesitan y el de que esos medios sean empleados en la mejor forma de acuerdo con el ordenamiento"<sup>17</sup>.

#### 5. Críticas a la concepción funcional

La concepción funcional destaca el papel de los procedimientos tributarios, pero no abarca la totalidad del ordenamiento financiero. Teóricamente sería posible considerar la aprobación de las normas jurídicas y el nacimiento de las obligaciones como etapas de un proceso destinado a satisfacer necesidades públicas. Así entendida la concepción funcional puede tener un destacable valor didáctico, pero resulta imprecisa desde una perspectiva técnica, pues sitúa en planos análogos los procesos legislativos y los procedimientos administrativos.

---

<sup>12</sup> A juicio de SÁINZ DE BUJANDA, el profesor VICENTE-ARCHE emplea un lenguaje metafórico cuando afirma que "la Hacienda actúa a través de órganos y procedimientos administrativos" (*Sistema...*, I-1.º, pág. 450). También el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO acude a esta metáfora, señalando que "en sentido subjetivo, la Hacienda pública es la personificación del Estado en cuanto actúa financieramente" (*Introducción...*, cit., pág. 39).

<sup>13</sup> C. PALAO TABOADA, *Derecho financiero y tributario*, I, 2.ª ed., Colex, Madrid, 1987, pág. 29. El profesor PALAO parece atribuir la concepción subjetiva de la Hacienda pública a VICENTE-ARCHE. Siguiendo a otros autores, consideramos más exacto entender que la tesis ordinal defendida por el profesor valenciano no constituye una subjetivización de la Hacienda pública. "VICENTE-ARCHE (...) no habla —como algunos parecen haber interpretado— de un Estado Hacienda pública en sentido subjetivo, sino en sentido objetivo" —SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero...*, cit., pág. 80—. Coincide en esta interpretación MENÉNDEZ MORENO, *Aproximación al concepto y al método del Derecho financiero y tributario*, Universidad de Valladolid, Lección de apertura del curso académico 1988-89, Burgos, 1988, pág. 19 y L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado de Derecho financiero y tributario constitucional*, Vol. I., Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 82.

<sup>14</sup> Cfr. E. ORTIZ CALLE, *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, Universidad Carlos III. Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1999, pág. 98 ["la AEAT es un organismo autónomo, con dependencia instrumental del Ministerio de Economía y Hacienda (actualmente Ministerio de Hacienda) regido básicamente en su organización y actividad por el Derecho público"].

<sup>15</sup> Cfr. en sentido muy crítico, L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado...*, cit., págs. 434 ss.

<sup>16</sup> E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero...*, cit., pág. 71.

<sup>17</sup> E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero...*, cit., pág. 145. Tal vez las críticas de SIMÓN ACOSTA se dirijan contra la tesis de BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH que conciben la Hacienda pública —en sentido objetivo— como un patrimonio público (derechos y obligaciones) (*Derecho financiero...*, cit., pág. 29). Sin embargo estos autores no tienen una visión puramente estática de la Hacienda, pues señalan la existencia de una verdadera "función financiera", entendida como "conjunto de actos para los que se está facultado y a la vez obligado, dirigidos a obtener la satisfacción de las necesidades públicas" (*op. cit.*, pág. 24). El concepto de "necesidades públicas" obliga a examinar la operatividad o realización del interés tutelado como factor constitutivo del Derecho —cfr. LOZANO SERRANO, "Intervencionismo y Derecho financiero", en *REDF*, núm. 55, 1987, págs. 367 y 368, nota 134.

## 6. Posición adoptada

Las limitaciones de los enfoques subjetivo, objetivo y funcional derivan tan solo del carácter parcial propio de cada uno. En realidad, el análisis jurídico de la Hacienda pública ofrece una pluralidad de elementos aunque entre ellos destaca el elemento objetivo, es decir, el ordenamiento financiero, fuente de vínculos jurídicos que la Administración gestiona desplegando sus funciones financieras.

### B. Autonomía científica del Derecho financiero frente a las disciplinas no jurídicas

#### 1. Planteamiento. Objeto material y objeto formal del Derecho financiero

La Ciencia suele definirse como "el conocimiento ordenado y mediato de la realidad por medio de sus causas"<sup>18</sup>. Este tipo de saber no supone una exploración indeterminada del mundo, sino que se propone un *objeto* preciso. En nuestro caso, esa parcela de la realidad viene constituida por la actividad financiera.

Una determinada realidad puede ser examinada genéricamente (en cuyo caso no alcanzaremos conocimientos científicos), o analizada en sus múltiples aspectos. Si se sigue esta segunda alternativa surgirán diversas disciplinas científicas, descomponiéndose el objeto material de su estudio –v. gr. la actividad financiera– en variados objetos formales –ordenamiento jurídico de la Hacienda pública, supuestos y efectos económicos de la actividad financiera, etc.–.

Por otra parte, cada aspecto de la realidad que se desea conocer sólo puede ser examinado a través de ciertos caminos. Esto explica que cada ciencia tenga su propio método, su propio modo ordenado de proceder para el conocimiento de la realidad.

Examinar la autonomía del Derecho financiero supone preguntarse si existe un aspecto jurídico de la actividad financiera y un método jurídico para acceder al conocimiento de la Hacienda pública. La respuesta, naturalmente es afirmativa.

#### 2. Ciencia de la Hacienda, método integral e interpretación funcional

Sólo en un caso sería imposible acotar y analizar científicamente el aspecto jurídico de la actividad financiera. Esto sucedería si la Hacienda pública presentara unos caracteres gnoseológicos tan singulares que exigieran estudiarla en su esencia financiera sin hacer abstracción de ninguno de sus elementos –político, económico, de técnica jurídica– y utilizando un método que permitiera el acceso a todos ellos.

Esta es la postura defendida por GRIZIOTTI, quien propuso un "método integral" para conseguir el conocimiento pleno de la actividad financiera. Tal modo de proceder se desarrolla en dos etapas: examen de la realidad y elaboración de conceptos. Dicho de otro modo, es preciso aislar y analizar cada uno de los aspectos constitutivos de la actividad financiera, para luego realizar una síntesis que muestre la esencia del fenómeno hacendístico<sup>19</sup>.

Si se admite que las vertientes política, económica y jurídica de la actividad financiera están inextricablemente unidas, el examen de cada una de ellas –fase previa a la elaboración de conceptos sintéticos– no puede prescindir por completo de las demás. Así, el elemento jurídico debería someterse a una exégesis específica: la interpretación funcional, manifestándose así las funciones de los diversos elementos que componen el ingreso<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> J. J. SANGUINETI, *Lógica*, EUNSA, Pamplona, 1982, pág.145.

<sup>19</sup> B. GRIZIOTTI, *Le tradizioni secolari e il progresso attuale degli studi di Scienza delle Finanze e di Diritto finanziario in Italia*, IRCE, Roma, 1941, págs. 136-138.

<sup>20</sup> Cfr. B. GRIZIOTTI, "L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie", en *RDFSF*, 1949, Parte prima, págs. 354-355.

De acuerdo con la tesis de GRIZIOTTI también la elaboración de nociones hacendísticas debe llevarse a cabo de forma sintética. Así sucede con el concepto de *causa*, que –al menos en su formulación inicial– considera constituido esencialmente por las ventajas que la existencia del Estado representa para el contribuyente<sup>21</sup>, aunque posteriormente parece identificarla con la capacidad económica<sup>22</sup>.

Como mérito de las tesis integralistas puede señalarse la preocupación por la justicia<sup>23</sup> y el esfuerzo por explicar las relaciones del Derecho con el entorno social<sup>24</sup>. Así lo ha puesto de relieve MARTÍN JIMÉNEZ<sup>25</sup> pero, llevado a sus últimas consecuencias, el camino propuesto por el maestro de Pavía se ha demostrado intransitable como acceso científico a la actividad financiera.

En efecto, el conocimiento científico prescinde necesariamente de algunos aspectos de la realidad para centrarse en otros susceptibles de ser sistematizados de modo unitario<sup>26</sup>. Los métodos para examinar esos objetos formales de conocimiento varían, y las nociones elaboradas en el seno de cada parcela científica –jurídicos, económicos, políticos– no pueden insertarse en el engranaje conceptual de otras disciplinas.

Este aserto se demuestra en la práctica comprobando los resultados del método integral en dos campos: la exégesis y la elaboración de conceptos.

La doctrina ha señalado los difusos contornos de la interpretación funcional diseñada por GRIZIOTTI, advirtiendo como posible causa de esta indeterminación la imposibilidad lógica de elaborar una ciencia que estudie el fenómeno financiero en su integridad<sup>27</sup>.

La síntesis conceptual de GRIZIOTTI ha sido abandonada por alguno de sus discípulos. Así JARACH considera que los resultados científicos logrados con los distintos enfoques deben reunirse y cotejarse, pero no someterse a una síntesis<sup>28</sup>.

<sup>21</sup> Cfr. B. GRIZIOTTI, *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, CEDAM, Padova, 1929, pág. 157.

<sup>22</sup> Cfr. B. GRIZIOTTI, *Le tradizioni secolari...*, cit., págs. 77-78, y aún con más claridad en "Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni", en *RDFSF*, 1949, Parte prima, pág. 29.

<sup>23</sup> "Aunque incurrió en evidentes excesos, el pensamiento de GRIZIOTTI tenía muy presente la aspiración hacia la justicia en el ámbito hacendístico, por lo que en cierto modo las raíces de su concepción son básicamente jurídicas" (C. PALAO TABOADA, *Derecho financiero...*, 2.ª ed., cit., pág. 27).

<sup>24</sup> En palabras de L. SÁNCHEZ SERRANO, "el intento de GRIZIOTTI tuvo y sigue teniendo la virtud, para los juristas, de crear al menos cierta inquietud e incomodidad entre quienes pretendan limitarse a un conocimiento puramente formalista y positivista de la normativa financiera" (*Tratado...*, cit., págs. 114-115).

<sup>25</sup> A. MARTÍN JIMÉNEZ, "Metodología y Derecho financiero: es preciso rehabilitar la figura de B. Grizotti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado", *RDFHE*, 258, 2000, págs. 913 y ss. Entendemos que es necesario reconocer el mérito de la figura de GRIZIOTTI (en este sentido es de justicia "rehabilitarle"), admitir que el Derecho Financiero ha elaborado algunos conceptos claves a partir de otros nacidos en el ámbito de la Hacienda Pública (y que puede seguir haciéndolo en el futuro) y destacar la importancia de los estudios interdisciplinares. No obstante, los conceptos jurídicos y económicos no resultan intercambiables (no son "fungibles") ni existe un método común a ambas disciplinas. Sí existe, en cambio, una "zona secante" en las que ambas pueden cooperar especialmente e ilustrarse entre sí: el ámbito "institucional" o de política legislativa. En palabras de C. PALAO TABOADA, "Este ámbito, directamente relacionado con el Derecho comparado, era una parte esencial de la ciencia de la Hacienda clásica, especialmente la alemana" ("El papel de los profesores de Derecho Financiero y Tributario en la elaboración de la Legislación Tributaria", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, pág. 68). También la Economía Pública está prestando especial importancia a este ámbito junto a otra tendencia centrada en el análisis microeconómico. Como señala D. ROMERO JORDÁN, "el análisis de los aspectos organizativo e institucional de la actividad pública está ganando terreno, dentro de lo que se conoce como gestión pública. El objetivo es emplear la teoría de la organización en el estudio de los fines, el marco jurídico y las decisiones públicas" ("Aspectos metodológicos de la Economía y la Hacienda Pública", *Documentos de Trabajo del IEF*, 3/03, pág. 41).

<sup>26</sup> Con relación al Derecho financiero y tributario esto supone "ofrecer una visión global y coherente de la asignatura, más que los detalles –por otra parte cuasiinfinitos– de una disciplina con tan numerosa y dispersa regulación positiva" (A. MENÉNDEZ MORENO, en la obra colectiva, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 2.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 10).

<sup>27</sup> E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero...*, cit., pág. 351. Así se explica –en palabras de este autor– que no aparezca clara la diferencia entre la interpretación funcional y la teleológica, "ni donde terminan los límites o las posibilidades de la interpretación funcional (...) todo ello conduce a una profunda inseguridad jurídica, y se abre el camino al riesgo de la arbitrariedad y subjetividad en la interpretación de las normas jurídicas".

<sup>28</sup> D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1983., pág. XVIII.

No obstante, el jurista no puede ser ajeno a esos otros aspectos de la realidad. Así, se ha señalado por algún autor que "lo jurídico, lo político y lo económico están indisolublemente unidos en el Derecho comunitario, tratar de comprender uno de los factores de forma aislada se nos presenta como una tarea no sólo difícil, sino, además, poco útil"<sup>29</sup>, aseveración que puede igualmente predicarse del Derecho Financiero, sin que esto deba conducir al sincretismo metodológico.

Así lo sintetiza magistralmente GARCÍA AÑOVEROS: "la actividad financiera, para su comprensión íntegra, requiere una aplicación y un procedimiento pluridisciplinar, que es una cosa muy distinta de un método (científico) sincrético. Son muchos métodos que se yuxtaponen, pero no fácilmente se mezclan, y que, si se mezclan, suelen conducir a la esterilidad, por falta de orden metódico, es decir, mental"<sup>30</sup>. Por tanto, "los aspectos económicos (micro o macroeconómicos) de los impuestos, y los políticos y otros, forma parte de [la] estimación jurídica [del tributarista]. Y por ello, cuanto mayor la ignorancia de estos aspectos por el jurista tributario, pero el derecho resultante, en todas las manifestaciones. Lo cual no quiere decir o proclamar confusión de métodos de análisis, investigación, regulación o aplicación"<sup>31</sup>. GARCÍA AÑOVEROS termina reconociendo que "los juristas estudiosos de los aspectos jurídicos de la Hacienda, deseosos de afirmar su personalidad académica, se han encaminado con frecuencia por una metodología más pura de lo conveniente, en mi opinión, con resultado de esterilidad en no pocos casos"<sup>32</sup>.

### 3. Aspectos de la actividad financiera y perspectivas para su estudio

Queda de relieve la diversidad de aspectos que presenta la actividad financiera<sup>33</sup>, y la imposibilidad de construir una disciplina monolítica que agote su estudio. Lo "financiero" no tiene entidad propia como objeto formal de una ciencia autónoma. Sí es posible descomponer el objeto material de la Hacienda pública en variados objetos formales que hagan surgir diversas disciplinas científicas: Sociología financiera, Economía pública<sup>34</sup>, Política financiera, y Derecho financiero. Cada una de ellas estudiará un aspecto de la realidad financiera (objeto formal *quod*) desde una determinada perspectiva (objeto formal *quo*).

<sup>29</sup> A. MARTÍN JIMÉNEZ, "El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea", en "Derecho financiero constitucional. Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros", REDF, 109-110, 2001, pág. 118.

<sup>30</sup> J. GARCÍA AÑOVEROS, "El discurso del método en el ámbito Hacendístico", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (*documento 12/02*), Madrid, 2002, pág. 17. En términos semejantes se pronuncia C. PALAO TABOADA: "el método puro, dogmático o formal, o más sencillamente el método jurídico estricto, es indispensable en el ámbito que le es propio, que es el de la interpretación y aplicación de las normas tributarias y la construcción del sistema de esta rama del Derecho en relación con el resto del ordenamiento jurídico. De nada sirven aquí los razonamientos económicos, que incluso pueden ser nocivos, como se puso de manifiesto en la doctrina llama de la *interpretación económica*. Si bien, tampoco es admisible, por el otro extremo, la huida del Derecho Tributario como disciplina científica hacia la abstracción y la teoría general del Derecho perceptible en algún país" ("El papel de los profesores de Derecho Financiero y Tributario en la elaboración de la Legislación Tributaria", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (*documento 12/02*), Madrid, 2002, págs. 68-69 y ss.).

<sup>31</sup> J. GARCÍA AÑOVEROS, "El discurso del método...", cit., pág. 20. En términos semejantes se pronuncia F. PÉREZ ROYO evocando las enseñanzas de GARCÍA AÑOVEROS: "es conveniente recordar que un jurista, empleando un método estrictamente y rigurosamente jurídico, siempre alcanzará una mejor comprensión de la realidad y logrará una más precisa exposición de la misma, a efectos jurídicos, si tiene un *background*, una preparación, una preocupación que incluya el conocimiento de la economía, a nuestro nivel de no especialista, naturalmente. Y lo mismo cabe decir de la historia, la sociología y en definitiva conocimientos que no son esencialmente jurídicos pero que ayudan a comprender el mundo del Derecho y a plasmar lo que queremos explicar, ya naturalmente, con los conceptos propios de nuestra profesión" ("Jornada Metodológica *Jaime García Añoveros*", en "I Jornada...", cit., pág. 56).

<sup>32</sup> J. GARCÍA AÑOVEROS, "El discurso del método...", cit., pág. 23. Suscribe estos planteamientos F. ESCRIBANO LÓPEZ, "Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del siglo XXI", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (*documento 12/02*), Madrid, 2002, págs. 34-35.

<sup>33</sup> Como advierte SÁINZ DE BUJANDA (*Sistema...*, cit., I-1.º, págs. 116 y ss.).

<sup>34</sup> Según señala D ROMERO JORDÁN, la denominación *Economía Pública* está desplazando a la de Hacienda Pública en el ámbito de las Ciencias Económicas, sin que esto suponga un cambio de objeto ["Aspectos metodológicos...", cit., 3/03, pág. 57. Se trata de una disciplina que "utiliza los mismos criterios que la economía, de la que es una rama" (pág. 58)].

"La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología de y el control de la actividad docente."

En efecto, la distinción entre el *objeto material* (real) y el *objeto formal* (de conocimiento) del Derecho financiero pueden evitar ciertos equívocos y *logomaquias* sobre el objeto de la disciplina<sup>35</sup>. El objeto material está constituido por la actividad financiera en toda su complejidad; el objeto formal (el "punto de vista"), por el aspecto jurídico de la Hacienda pública contemplado desde determinada perspectiva<sup>36</sup>.

Aún es necesaria otra aclaración terminológica, pues BERLIRI insiste en que la diferencia entre el Derecho financiero y la Ciencia de la Hacienda no consiste en "una simple diversidad de puntos de vista desde los cuales las dos ciencias contemplan las mismas instituciones, sino de una intrínseca diversidad de objeto de estudio"<sup>37</sup>. Esta aparente dificultad se resuelve diferenciando el objeto formal *quo* (el *método* o *punto de vista* desde el que se conoce una realidad) y el objeto formal *quod* (el *aspecto* real conocido) del Derecho financiero. Nuestra disciplina estudia las normas y situaciones jurídicas presentes en la actividad financiera (objeto formal *quod*) mediante una interpretación basada en criterios de justicia (objeto formal *quo*).

#### 4. La denominada "rehabilitación" del integralismo

A partir de los años setenta se ha observado "un cierto movimiento de revisión e incluso de *rehabilitación*, del pensamiento griziotiano como reacción frente a la concepción positivista y formalista del Derecho financiero..."<sup>38</sup>.

Esta aparición de planteamientos que recuerdan a la Escuela de Pavía opera en varios sentidos:

— De un lado, se señala la "posibilidad lógica de una ciencia financiera unitaria con finalidad informativa y coordinadora"<sup>39</sup>. Surge así un nexo con los planteamientos más moderados de GRIZIOTTI, quien en algunas de sus obras parece entender que el Derecho financiero es una disciplina con entidad propia, aunque sus conocimientos pueden iluminarse o ilustrarse con el estudio de otras ciencias<sup>40</sup>. Así lo ilustra el estudio de A. NAVARRO FAURE sobre los "aspectos jurídico-financieros del déficit público", que se inicia con una exposición de los datos aportados por las disciplinas económicas para utilizar después un riguroso método jurídico<sup>41</sup>.

— En el plano hermenéutico se admite que el jurista tome en consideración "los resultados de las ciencias sociales no jurídicas –v. gr., de la llamada ciencia de la Hacienda– esto no significa que tales resultados deban integrarse o confundirse con los que la Ciencia del Derecho le procura, sino tan sólo que podrán ser empleados para *valorar* la realidad formal que el ordenamiento jurídico ofrece"<sup>42</sup>. Tal idea –presente con especial fuerza en el mundo germánico– había sido formu-

<sup>35</sup> Cfr. una exposición detallada de las diversas posturas en la obra de F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit. I-1.º, pág. 375.

<sup>36</sup> En palabras de SÁINZ DE BUJANDA, "desde la perspectiva epistemológica, es igual decir que la ciencia de la Hacienda estudia el aspecto económico del fenómeno financiero y la ciencia del Derecho el aspecto jurídico de ese mismo fenómeno, que afirmar que cada una de esas disciplinas tiene un objeto diverso...". En efecto, "acotar formalmente objetos de conocimiento es cosa que no tiene necesariamente que coincidir con separar y distinguir objetos reales, piezas de la realidad exterior. Unos mismos objetos reales –una misma realidad– pueden generar una pluralidad de ciencias. ¿Cómo? Haciendo abstracción, en esos objetos reales de determinados contenidos (...) y reteniendo tan solo algunos de ellos para captar ciertas leyes o uniformidades que nos hagan inteligible el objeto elegido, o, lo que es lo mismo, el aspecto del objeto real que hallamos transformado en objeto de conocimiento. A ese proceso de abstracción es al que, por un gran sector de la doctrina, se alude cuando se habla de estudiar un objeto desde un determinado *punto de vista*" (*Sistema...*, cit., I-1.º, pág. 378).

<sup>37</sup> Cfr. A. BERLIRI, *Principios de Derecho tributario*, vol. I, traducción y notas de F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pág. 32.

<sup>38</sup> A. RODRÍGUEZ BEREJO, *Introducción...*, cit., pág. 360. Cfr. más recientemente E. DE MIGUEL CANUTO, "Aproximación a la solidaridad financiera como criterio regulador de la Hacienda Pública en Benvenuto Grizioti", en *REDF*, núm. 78, 1993, págs. 181-192; y A. MARTÍN JIMÉNEZ, "Metodología y Derecho financiero: ¿es preciso rehabilitar la figura de B. Grizioti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado?" *RDFHP*, 258, 2000, págs. 913 y ss.

<sup>39</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., I-1.º, pág. 165.

<sup>40</sup> Cfr. E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero...*, cit., pág. 248.

<sup>41</sup> A. NAVARRO FAURE, *Aspectos jurídico-financieros del Déficit Público (Especial referencia al déficit autonómico)*, Generalitat Valenciana, Valencia, 1993, págs. 15-78.

<sup>42</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., I-1.º, pág. 386. Cfr. también A. RODRÍGUEZ BEREJO, *Introducción...*, cit. pág. 386; G. NÚÑEZ PÉREZ, "Formalismo y método jurídico: Notas en torno al pensamiento jurídico del profesor F. Sainz de Bujanda", en *REDF*, núm. 45, págs. 53 y ss.; D. JARACH, *Finanzas...*, cit., pág. XIX; A. MENÉNDEZ MORENO, *Aproximación...*, cit., pág. 66; y T. ROSEMBUJ, *Elementos de Derecho tributario (I)*, PPU, Barcelona, 1988, pág. 21. Para este último "El fenómeno tributario es complejo y su conocimiento se logra integrando el aspecto jurídico, con el político, el económico y el técnico. Esto no significa la *promiscuidad metodológica*, pero sí su toma en consideración".



lada ya por WITTSCHIEBEN en 1926<sup>43</sup>, pero durante años quedó oscurecida en el ámbito latino por una explicable reacción frente al sincretismo de la Escuela de Pavía.

— También en el terreno didáctico se postula la exposición a los futuros juristas de los resultados de las ciencias no jurídicas que se refieren a la Hacienda pública. Esto puede conseguirse por distintos caminos: mediante la introducción de asignaturas económicas en los planes de estudio de las facultades de Derecho (VICENTE-ARCHE)<sup>44</sup>, agrupando "bajo las rúbricas de *presupuestos extrajurídicos* aquellas materias que, no perteneciendo al cuerpo estricto del Derecho financiero, se juzgue útil, desde el punto de vista pedagógico, adosar a las obras o explicaciones de la expresada disciplina" (SÁINZ DE BUJANDA)<sup>45</sup>, o incluso utilizando "un método jurídico que tome de la Economía o de otras disciplinas los datos necesarios para lograr un entendimiento completo del Derecho" (PALAO TABOADA)<sup>46</sup>. Esta es la tendencia dominante en Alemania a través de la denominada interpretación económica (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*), que – pese a su equívoca denominación – constituye una interpretación teleológica ajustada a criterios estrictamente jurídicos, aunque atenta a contrastar los resultados económicos que produce la norma con la finalidad que la inspira<sup>47</sup>.

— Además, se señala que la valoración de la realidad con el canon de la Justicia "es la función de entronque entre la norma y la vida que el jurista no puede olvidar"<sup>48</sup>. Como afirma JARACH sólo puede enjuiciarse la justicia de ciertos institutos financieros si se tienen en cuenta sus efectos económicos<sup>49</sup>. Además, "el Derecho financiero debe partir de un adecuado conocimiento del (...) grupo político si se quiere alcanzar de modo concreto lo que no puede dejar de ser su máximo objetivo: la justicia financiera"<sup>50</sup>. El profesor SÁNCHEZ SERRANO ha destacado que "método jurídico no es ya

<sup>43</sup> O. WITTSCHIEBEN, *Die allgemeinen Rechtsgrundlagen des österreichischen Finanzwesens (Finanzverfassung, Finanzwirtschaft, Finanzverwaltung)*, Verlag Ulr. Mosers Buchhandlung (J. Meyerhoff), Graz, 1926.

<sup>44</sup> F. VICENTE-ARCHE DOMINGO: "Un nuevo Plan de Estudios en las Facultades de Derecho y la incorporación al mismo del Derecho financiero como disciplina autónoma" en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid*, vol. IX, núm. 22, 1965, pág.18. El profesor VICENTE-ARCHE señala la conveniencia de "no privar al jurista del conocimiento del aspecto económico de la Hacienda pública, que ha de servirle como complemento para obtener una visión de conjunto de los problemas financieros, facilitándole así la comprensión de los institutos jurídicos que se integran en ese sector del ordenamiento".

<sup>45</sup> Cfr. F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., I-1.º, pág. 386.

<sup>46</sup> Cfr. C. PALAO TABOADA, "La enseñanza del Derecho financiero y tributario", en *REDF*, núm. 40, pág. 505. "Habiendo el Derecho tributario alcanzado ya su madurez –señala este autor– debe perderse en gran medida el recelo a la contaminación con los conocimientos limítrofes. La Hacienda pública es un campo de estudio típicamente interdisciplinar, y el correspondiente método, bien empleado, no puede sino redundar en un recíproco perfeccionamiento de las disciplinas científicas en él interesadas. La función de la ciencia del Derecho es explicar, desentrañar el sentido de las leyes e instituciones, reduciéndolas a sistema, y en consecuencia debe servirse de todos los datos y conocimientos que sirvan a este fin: económicos, sociológicos, históricos, etc. Esto no es salirse del método jurídico, sino entenderlo en un sentido alejado de un formalismo y de un positivismo entecos". "Según esta orientación –llega a afirmar PALAO– muchos de los temas y planteamientos de la Ciencia de la Hacienda en sentido tradicional pueden ser utilizados por el Derecho financiero e incorporados a su análisis (...) ¿qué duda cabe de que un jurista debe interesarse, en su calidad de tal por las razones políticas, económicas o de cualquier otra naturaleza por las que una determinada institución es de una cierta manera en un momento dado o por los posibles efectos sociales de una cierta modificación legislativa?"

<sup>47</sup> Cfr. K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, 15.ª ed., Otto Schmidt, Köln, 1996, § 5, mrgs. 68 y ss. La doctrina ha reaccionado contra alguna formulación inicial de la interpretación económica muy próxima a la "interpretación funcional" de GRIZIOTTI, como la defendida por E. BECKER ("Zur wirtschaftlichen Einstellung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs", en la obra coordinada por H. Großmann, *Festschrift zum zehnjährigen Bestehen des steuer-Instituts an der Handels-Hochschule Leipzig 19. 6.1920 - 19. 6. 1930*, Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin, 1931, págs. 24 y ss.)

<sup>48</sup> J. J. BAYONA y M. T. SOLER *Derecho financiero*, cit., pág. 137.

<sup>49</sup> D. JARACH, *Finanzas...*, cit., pág. XIX. En palabras de este autor, "estos tipos de problemas no implican la necesidad de una síntesis entre los enfoques económico, político, jurídico, técnico y, si se acepta la última doctrina profesada por GRIZIOTTI, ético. Se trata más bien del fenómeno frecuente, por el cual el Derecho debe acudir a los resultados de otras ciencias, para determinar el contenido y la valoración de los hechos de la vida real, como base de comprensión de las hipótesis abstractas definidas por las normas jurídicas.

<sup>50</sup> D. JARACH, *Finanzas...*, cit., pág. 134. En términos similares se pronuncia PALAO TABOADA (*Derecho financiero...*, 2.ª ed., cit., págs. 27-28). El profesor CORTÉS DOMÍNGUEZ ha puesto de relieve con ejemplos concretos cómo los factores políticos y económicos pueden influir sobre la justicia tributaria: "supongamos –señala este autor– que (...) (un) estímulo fiscal se establece en un país donde operan fuerzas políticas equilibradas y donde la norma jurídica es el resultado de una real colaboración de todo el pueblo a través de verdaderos e idóneos representantes. Supongamos, en fin, que en este marco ideal se establece una norma tributaria que afecta gravemente al principio de capacidad económica, pero que redundará en una crecimiento de la renta y posteriormente en una redistribución positiva de la misma ¿cabe hablar aquí de injusticia?" *Ordenamiento tributario español*, 4 ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 95. Lógicamente sólo la ciencia económica podrá determinar la influencia de un beneficio tributario sobre la redistribución de la renta.

sinónimo, a estas alturas, de formalismo y positivismo, ni tampoco de puro conceptualismo<sup>51</sup>. De manera coherente con esta concepción el citado autor utiliza un *enfoque institucionalista* que pretende "una visión lo más realista posible de nuestras instituciones, no ceñida exclusivamente a los textos normativos"<sup>52</sup>.

Estas tendencias no suponen un genuino renacimiento del método integral<sup>53</sup>, pero sí de algunos objetivos legítimos que con él se perseguían: el conocimiento más completo de la actividad financiera y la preocupación por la justicia en los ingresos y gastos públicos.

Tales ideas han estado también presentes en la doctrina alemana. El propio A. HENSEL –a quien resulta imposible acusar de "sincretismo"– escribía en 1933 que "el Derecho tributario sin el influjo de la Ciencia financiera queda reducido a una técnica artesanal; la Ciencia financiera sin una labor de control sobre el Derecho positivo no pasa de ser una especulación abstracta"<sup>54</sup>. La necesidad de esta colaboración ha sido destacada por la inmensa mayoría de los juristas de lengua alemana desde 1917<sup>55</sup> hasta nuestros días<sup>56</sup>, sin conducir en ningún caso a un sincretismo metodológico y ha encontrado su realización práctica en la principal revista universitaria<sup>57</sup>. También en el ámbito del Derecho de la deuda pública se ha señalado la necesidad de tomar en consideración como dato externo los análisis económicos –el jurista no puede estar ciego ante los datos económicos (*finanzblind*)– sin que esto lleve a elaborar conceptos sincréticos ni ha prescindir del método jurídico<sup>58</sup>.

Desde esta perspectiva, tiene también importancia la particular relación entre el Derecho tributario y la Teoría económica sobre la fiscalidad de la empresa (*Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*) disciplina nacida en Alemania en 1919<sup>59</sup> que analiza los efectos microeconómicos de los tributos so-

<sup>51</sup> L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado...*, cit., pág. 117.

<sup>52</sup> L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado...*, cit., pág. 229. Son ejemplos de este enfoque institucionalista el análisis que realiza el autor de las "mutaciones constitucionales subrepticias" en cuanto al sistema financiero autonómico o la creación de la AEAT (págs. 202-204). La concepción institucionalista había sido defendida ya en la doctrina española por F. VICENTE-ARCHE DOMINGO: "la Ley, además de los valores jurídicos, es vehículo de expresión de valores e intereses que no son originariamente jurídicos, aunque resulten, después, modelados por el Derecho y se realicen a través de la aplicación de normas jurídicas. Por eso el componente jurídico de la Hacienda pública –lo que vale tanto como decir la Hacienda pública en cuanto institución jurídica u ordenamiento jurídico– no puede ser aprehendido en profundidad, en su completo y verdadero significado, si el razonamiento no se pregunta por los factores determinantes del dato jurídico-positivo" (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, "Notas sobre el gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda pública", *REDF*, 3, 1974, pág. 536).

<sup>53</sup> Así LOZANO SERRANO señala que "el Derecho no puede prescindir de la realidad para refugiarse en un formalismo que dé la espalda a las verdaderas relaciones que debe regular, (pero) tampoco parece aconsejable que los institutos jurídicos se fueren hasta el punto de asimilarlos a consejos sociológicos o de otro tipo" (*Intervencionismo...*, cit., pág. 346).

<sup>54</sup> A. HENSEL, *Steuerrecht*, 3. ed., Verlag von Julius Springer, Berlin, 1933, pág. 3.

<sup>55</sup> L. WALDECKER, "Finanz und Steuerrecht als juristische Disziplin", en *FinArc.*, Bd. 34, 1917, pág. 155. Tomamos la referencia de K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Otto Schmidt, Köln, 1993, vol. I, pág. 10, nota 24. En 1927 escribía Ottmar BÜHLER que "para la construcción del Derecho tributario como disciplina completamente jurídica ha sido necesaria su separación de la Ciencia financiera, tal y como había sucedido algunos siglos antes con el Derecho administrativo en relación con la Ciencia administrativa y al Derecho constitucional respecto de la Política. Una vez afirmada su autonomía debería llegar el momento de volver a tender lazos entre ambas disciplinas" (*Lehrbuch des Steuerrechts*, Verlag von Franz Vahlen, Berlin, 1927, vol. I, pág. 101). Si se analiza la obra de BÜHLER no parece que pueda acusársele en modo alguno de sincretismo metodológico.

<sup>56</sup> El carácter complementario de los planteamientos económico y jurídico fue destacado también por O. WITTSCHIEBEN, *Das österreichische Finanzrecht, I, Die allgemeinen Rechtsgrundlagen des österreichischen Finanzwesens*, Verlag Ulr. Mosers Buchhandlung (J. Meyerhoff), Graz, 1926, pág. 1; Cfr. también O. BÜHLER - G. STRICKRODT, *Steuerrecht Grundriß in zwei Bänden*, 3.ª ed., Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, 1959, tomo I, vol. I, pág. 30 ("la doctrina sobre los impuestos elaborada sobre la base de la ciencia financiera puede suministrar aportaciones esenciales para el perfeccionamiento del Derecho financiero"); E. HÖHN, *Steuerrecht. Ein Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium*, 7. ed., Verlag Paul Haupt, Bern - Stuttgart - Wien, 1992, § 5, mrg. 13 ("el Derecho tributario de la empresa no puede aplicarse adecuadamente sin conocimientos económico-empresariales, porque las normas legales se proyectan sobre la contabilidad empresarial y utilizan muchos conceptos procedentes de la economía de la empresa").

<sup>57</sup> Nos referimos a *Steuer und Wirtschaft, Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften* (Derecho y Economía, Revista para la totalidad de las disciplinas científicas que analizan la Imposición). Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., vol. I, pág. 11.

<sup>58</sup> Cfr. W. HÖFLING, *Staatsschuldenrecht. Rechtsgrundlagen und Rechtsmaßstäbe für die Staatsschuldenpolitik in der Bundesrepublik Deutschland*, C. F. Müller, Heidelberg, 1996, pág. 5.

<sup>59</sup> Con motivo de la publicación del artículo de F. FINDEISEN, "Der Steueranwalt" (el abogado tributarista), reproducido en el *Steuerberater-Jahrbuch* 1969/70, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1970, pág. 67.

bre la Empresa y propone criterios de planificación fiscal integrados en la estrategia de la empresa<sup>60</sup>. En cierto sentido el Derecho tributario constituye un instrumento de la "teoría económica sobre la fiscalidad de la empresa" –aunque la planificación fiscal ha sido objeto de escasa dedicación por los estudiosos del Derecho tributario<sup>61</sup>– pero el jurista también puede tomar de aquella disciplina elementos para valorar la justicia de las leyes tributarias, proponer medidas antielusorias o sugerir decisiones en el campo de la asesoría fiscal.

En Alemania la teoría económica de la fiscalidad de la empresa ha servido probablemente de estímulo para la elaboración de trabajos que con una perspectiva estrictamente jurídica –y a la vez atenta a las exigencias del asesoramiento fiscal– analizan los aspectos fiscales de la empresa y el "Derecho tributario contable"<sup>62</sup>. Como ha puesto de manifiesto el profesor PALAO, *derecho fiscal de la empresa* constituye uno de los *núcleos duros* del Derecho tributario y sin embargo su tratamiento científico se encuentra notablemente descuidado en nuestro país. El ejemplo alemán muestra la fecundidad de la interrelación entre disciplinas económicas y jurídicas, sin que ello suponga caer en el sincretismo metodológico.

## II. EL MÉTODO CIENTÍFICO DEL DERECHO FINANCIERO

### A. Planteamiento

Si la ciencia constituye el conocimiento mediato y ordenado de la realidad, el modo de proceder –el método– para el desarrollo del Derecho financiero como disciplina científica exige dos tipos de operaciones: el examen mediato (esto es, riguroso y reflexivo) de la realidad jurídico-financiera, y la elaboración de conceptos que expliquen de modo sistemático dicha realidad<sup>63</sup>. Como ha dicho algún autor es preciso distinguir entre "método del obrar instrumental del proceso de adquisición del saber" y "métodos de pensamiento"<sup>64</sup>. "En la elaboración conceptual del Derecho –señala este autor– es preciso partir de la norma y ésta no se conoce por simple observación, sino mediante la interpretación de los signos en que está contenida"<sup>65</sup>.

También se ha señalado que la labor del jurista no se limita a esas dos tareas. Además debe explicar "por qué el Derecho es así, esto es (...) las circunstancias históricas y sociales, los intereses y fuerzas que han producido como resultado la vigencia de la norma"; y también "si el Derecho debe ser así, con lo que se da el paso a la crítica y enjuiciamiento del Derecho vigente a la luz de unos valores"<sup>66</sup> determinados. Por nuestra parte entendemos que estas labores se subsumen (al menos parcialmente) en la observación y sistematización del Derecho. En otras palabras: la interpretación y sistematización del Derecho no puede ser ajena a los valores jurídicos fundamentales.

<sup>60</sup> Cfr. G. ROSE, *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, 3.ª ed., Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, 1992; F. W. SELCHERT, *Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*, 2.ª ed., R. Oldenburch Verlag, München - Wien, 1989; H. G. SCHRAMM, *Steuerliche Ungewißheitsanalyse*, Verlag Josef Eul, Bergisch Gladbach - Köln, 1989.

<sup>61</sup> Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, pág. 22.

<sup>62</sup> B. KNOBBE-KEUK, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9.ª ed., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1993.

<sup>63</sup> Pese a los excesos del conceptualismo, considero indispensable que la labor del profesor universitario abarque la elaboración de conceptos *conectados con el Derecho vivo*. Poco importa que esa tarea se realice mediante trabajos de apariencia dogmática, o al hilo de comentarios jurisprudenciales o legislativos que sirvan de ocasión para elaborar y poner a prueba tales conceptos que expliquen y valoren la realidad. Esta es, en mi opinión la respuesta de los interrogantes planteados por M. T. SOLER sobre el papel del profesor universitario como creador de dogmática jurídica o como "comentarista" (cfr. "Reflexiones sobre la evolución del concepto del Derecho Financiero", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (documento 12/02), Madrid, 2002, pág. 63).

<sup>64</sup> E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero*, cit., pág. 302.

<sup>65</sup> E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero*, cit., pág. 239.

<sup>66</sup> *Ibidem*.

Como advertía DE CASTRO, "es necesario saber adónde se va antes de preguntarse cómo se va mejor"<sup>67</sup>. Por eso hemos acotado el objeto del Derecho financiero antes de abordar cuestiones metodológicas. Vamos al encuentro de la realidad jurídico-financiera (objeto formal *quod*) desde el punto de vista de la justicia (objeto formal *quo*). Veamos en seguida cuál es el mejor camino para alcanzar esta meta.

## B. El examen científico de la realidad jurídico-financiera

### 1. Especificación del objeto en el marco del ordenamiento financiero

Dentro del amplio campo del ordenamiento financiero deben delimitarse aquellas situaciones jurídicas que van a ser objeto de examen. Para ello el estudioso no debe ceñirse a la sistemática y terminología de la legislación positiva. Con frecuencia las normas jurídicas aparecen diseminadas en multitud de preceptos legales<sup>68</sup>. Al intérprete corresponde reconstruir el mandato que estos encierran<sup>69</sup> y la posición que ocupan en el sistema de institutos jurídicos ya descritos y analizados por la doctrina. Sólo de este modo podrán plantearse objetivos que hagan avanzar nuestra disciplina<sup>70</sup>.

### 2. Interpretación de las normas financieras

#### a) Interpretación jurídica

La doctrina ha definido la interpretación teniendo en cuenta su objeto y su finalidad. Desde la primera perspectiva, interpretar es "determinar por los signos externos el mandato contenido en la norma"<sup>71</sup>, pero en el orden de los fines, la interpretación es "la operación dirigida a encontrar la solución jurídica del caso concreto: cuál sea el Derecho –que sea lo justo– en el caso planteado"<sup>72</sup>.

La convergencia de ambos criterios tiene especial relevancia en nuestra disciplina. Por una parte la doctrina ha puesto de relieve cómo el prisma de la justicia debe orientar la construcción

---

<sup>67</sup> F. DE CASTRO, *Derecho Civil de España*, IEP, Madrid, 1949, pág. 490.

<sup>68</sup> Distingue DE CASTRO entre "norma" (mandato jurídico con eficacia social organizadora) y "precepto" (las palabras de la ley) (*Derecho Civil...*, cit., pág. 46). El Tribunal Constitucional se ha hecho eco de esta postura señalando que el recurso de constitucionalidad tiene la función de enjuiciar, exclusivamente, los textos legales y las fórmulas legislativas que no se encuentran expresamente derogados (...) Si se admite la distinción entre la norma como mandato y el texto legal como signo sensible mediante el cual el mandato se manifiesta o el medio de comunicación que se utiliza para darlo a conocer, la conclusión a la que hay que llegar es que el objeto del proceso constitucional es básicamente el último y no el primero" (Sentencia de 8 de abril del 1981. Cfr. LATORRE SEGURA, A. y DIEZ PICAZO, L., "La justicia constitucional en el cuadro de las funciones del Estado vista a la luz de las especies, contenidos y efectos de las decisiones sobre la constitucionalidad de las normas jurídicas". Ponencia española para la VII Conferencia de Tribunales Constitucionales Europeos, 1986).

<sup>69</sup> Forma parte de esta labor la superación de antinomias. Cfr. sobre este último punto E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho...*, cit., págs. 319 y ss.; M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento...*, cit., págs. 102 y ss.; A. A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Derecho tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985, págs. 125 y ss.; C. PÉREZ DE AYALA, *Lecciones...*, cit., 1.ª ed., págs. 113 y ss. En ocasiones esta labor debe realizarse en el plano constitucional. Así –refiriéndose al principio de legalidad tributaria– el Tribunal Constitucional ha señalado que "la integridad de la Constitución y el orden por ella introducido quedaría ciertamente menoscabado si cualquiera de sus prescripciones quisiera, imponiéndose a costa de la unidad de la norma fundamental, sobreponerse a lo dispuesto por la propia Constitución en otro de sus preceptos" (Sentencia de 17 de febrero de 1987, fundamento jurídico cuarto).

<sup>70</sup> Basándose en este punto critica SÁINZ DE BUJANDA la postura de GIANNINI de «considerar que el Derecho financiero "no se concibe más que en relación con un determinado ordenamiento jurídico" (...) Semejante aserto carece de fundamento, ya que ningún ordenamiento concreto puede ser objeto de un estudio sistematizado sin contar con un repertorio de nociones jurídicas de valor universal, obtenidas merced a un proceso de abstracciones y generalizaciones. Cada ordenamiento financiero sólo se explica científicamente si se contempla desde un repertorio de conceptos generales que constituyen el objeto propio de la ciencia jurídico-financiera» (*Sistema...*, cit., I-1.º, pág. 375). El propio GIANNINI contempló el ordenamiento financiero desde un repertorio de nociones generales, como la "relación tributaria".

<sup>71</sup> F. DE CASTRO, *Derecho Civil...*, cit., pág. 446. En un sentido más amplio la hermenéutica abarca otras operaciones de aplicación jurídica, como el procedimiento analógico.

<sup>72</sup> J. HERVADA, *Introducción crítica al Derecho Natural*, EUNSA, Pamplona, 1981, pág.179.



científica del Derecho financiero<sup>73</sup>. Esto no supone que sea posible elaborar *un principio* de justicia financiera<sup>74</sup>, pero sí exige examinar la articulación entre los criterios de justicia aplicables a cada rama del Derecho financiero. Tales principios no sólo vinculan al legislador, sino al intérprete: "los Jueces y Tribunales (...) interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales..." (artículo 5.1 LOPJ), incluida la Justicia como valor superior del ordenamiento.

Esto exige –siempre que sea factible– adecuar la exégesis de las normas financieras a las exigencias de la Justicia<sup>75</sup>, planteando a los órganos jurisdiccionales "la cuestión de constitucionalidad cuando por vía interpretativa no sea posible la acomodación de la norma al ordenamiento constitucional" (artículo 5.3 LOPJ). Parafraseando a COING podemos afirmar que la ciencia del Derecho financiero es ciencia precisamente, porque no sólo interpreta reglas positivas establecidas por un legislador con los medios corrientes de la interpretación, sino que, como toda verdadera hermenéutica, interpreta sobre la base de un verdadero conocimiento objetivo, esto es, de estructuras de justicia que siempre se reflejan en los distintos aspectos del Derecho<sup>76</sup>.

Por otra parte, la interpretación (en el ámbito de la ciencia jurídica) no busca sólo la solución de casos concretos sino el sentido general de las normas más adecuado a la justicia. "La ciencia del Derecho (también en el plano hermenéutico) se mueve en un nivel de abstracción que estudia los derechos y las soluciones en sus rasgos generales y comunes, haciendo abstracción de lo propio y particular de los casos concretos."<sup>77</sup>

La actividad financiera supone una distribución de las cargas y gastos públicos. En estos casos la medida de lo justo viene determinada por la posición de cada uno respecto a la finalidad colectiva: el interés general.

El interés general puede definirse como el conjunto de condiciones y de bienes sociales necesarios para el pleno y "libre desarrollo de la personalidad" (artículo 10.1 CE). La organización política debe fomentar y garantizar la existencia de estos bienes y condiciones. Así lo exige el artículo 9.2 de nuestra norma suprema: "corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica y social".

Para alcanzar este objetivo es necesaria la prestación de servicios públicos, además de actuaciones específicas de tipo económico-social (subvenciones, mantenimiento de precios políticos, inversiones,...). Esta actividad genera un gasto público a cuyo sostenimiento todos deben contribuir.

<sup>73</sup> Existe un acuerdo generalizado en la doctrina sobre este punto. Así, se ha llegado a afirmar que "es (...) el hecho de que la justicia constituya un punto de vista insuprimible sobre la Hacienda pública lo que realmente presta autonomía y da sentido al Derecho financiero" (C. PALAO, *Derecho financiero...*, 2.ª ed., cit., págs. 27-28). En parecidos términos se pronuncia E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero...*, cit., pág. 193. Cfr. también M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario...*, cit., págs. 10 y 97; J. J. FERREIRO LAPATZA *Curso...*, 18.ª ed., pág. 330; A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción...*, cit., págs. 347 y ss.; F. VICENTE-ARCHE, *Nota introductoria* a la obra de L. V. BERLIRI *El impuesto justo*, IEF, Madrid, 1986, pág. 16; L. CORRAL GUERRERO, "Derecho financiero y Derecho natural", *Estudios de Derecho y Hacienda*. Homenaje a César Albiñana García Quintana, MEH, Madrid, 1988, I, págs. 419 y ss.; J. J. BAYONA y M. T. SOLER, *Derecho financiero...*, cit., pág. 124; C. LOZANO SERRANO, *Intervencionismo...*, cit., pág. 359; A. MENÉNDEZ MORENO, *Aproximación...*, cit., pág. 28. F. SÁINZ DE BUJANDA considera que "existe una esencia eterna, inmutable, inderogable de la Justicia, que puede ser, sin duda, buscada e interpretada en cada circunstancia histórica y generar soluciones positivas diversificadas, según épocas y circunstancias; pero el ordenamiento positivo no será nunca justo –no será, en suma, Derecho– si entra en colisión con el núcleo de principios eternos y trascendentales en los que la Justicia indefectiblemente se plasma" (*Sistema...*, cit., I-1.º, pág. 367).

<sup>74</sup> Suscribimos la opinión de SÁNCHEZ SERRANO cuando señala que el denominado *principio de justicia financiera* constituye "una figura retórica, (...) una expresión metafórica con la que se quiere hacer referencia a todo un conjunto sistemático de principios aplicables, como conjunto, a toda la materia financiera, tanto en su vertiente de ingresos como en la de los gastos, sin perjuicio de que cada uno de esos principios, por su respectivo significado y contenido, pueda tener por separado sólo un alcance parcial o sectorial" (*Tratado...*, cit., pág. 253).

<sup>75</sup> En este sentido, cfr. A. MENÉNDEZ MORENO, *Aproximación...*, cit., pág. 42.

<sup>76</sup> Cfr. *Das Naturrecht als wissenschaftliches Problem*, Widesbaden, 1965, cit. por LEGAZ LACAMBRA, voz "Ciencia del Derecho", *GER*, vol. VII, pág. 414.

<sup>77</sup> J. HERVADA, *Introducción...*, cit., pág. 182. Las palabras entre paréntesis son nuestras.

La medida general de esta contribución viene dada por la capacidad económica, es decir, por la respectiva riqueza disponible, puesto que tal riqueza está subordinada al interés general, tanto desde el punto de vista objetivo (función social de la propiedad)<sup>78</sup> como subjetivo (principio de solidaridad)<sup>79</sup>. Ciertamente la distribución de la carga tributaria en función de la capacidad económica no puede primar frente al interés general, por lo que excepcionalmente el legislador podrá apartarse de aquel criterio de reparto, pero en tal caso deberá controlarse la idoneidad de la medida para alcanzar el fin extrafiscal perseguido, deberán establecerse ciertas cautelas para que el principio de capacidad económica se distorsione en grado mínimo, y deberán ponderarse los resultados conseguidos con la desigualdad que provoca tal medida desde el punto de vista de la capacidad económica (*Güterabwägung*)<sup>80</sup>. La tesis que aquí defendemos no coincide con la postura dominante en España, pero estamos persuadidos de que constituye la vía más adecuada para superar la falta de eficacia de los principios constitucionales de justicia financiera<sup>81</sup>.

#### b) Elementos suministrados por disciplinas extrajurídicas

Para llevar a cabo la interpretación de las normas debe tenerse en cuenta que algunas exigencias del interés general surgen en relación con un determinado contexto histórico social<sup>82</sup>. Pensemos en los impuestos establecidos por ciertas Comunidades Autónomas para disuadir a los titulares de propiedades o empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra, o en las medidas fiscales de protección del medio ambiente<sup>83</sup>.

La trascendencia de las circunstancias históricas sobre la justicia determina la utilización por el jurista –en cuanto tal– de un método histórico-evolutivo que confronte la norma con la realidad social del medio en que ha de ser aplicada<sup>84</sup>. En palabras de la profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA

<sup>78</sup> Artículos 128.1, 33.2 y 40.1. Cfr. L. CORRAL GUERRERO, *Derecho financiero y Derecho natural...*, cit., págs. 430 y ss.

<sup>79</sup> Artículos 45.2, 156.1 y 139.1 CE.

<sup>80</sup> S. HUSTER, *Rechte und Ziele. Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichsatzes*, Duncker & Humblot, Berlín, 1993, págs. 164 y ss., 217 y ss.; del mismo autor, "Gleichheit und Verhältnismäßigkeit. Der allgemeine Gleichheit und Verhältnismäßigkeit", *JZ*, 11, 1994, págs. 545-546; D. BIRK, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Peter Deubner Verlag, Köln, 1983, pág. 244; Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Otto Schmidt, Köln, 1993, vol. I, págs. 354-355; H. H. von ARNIM, *Staatslehre der Bundesrepublik Deutschland*, Verlag Franz Vahlen, München, 1984, págs. 158 y ss.; W. RÜFNER, "Artikel 3", en la obra dirigida por R. DOLZER - K. VOGEL, *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, C. F. Müller Verlag, Heidelberg (Actualización de noviembre de 1992), vol. I, mrgs. 121-124; R. WENDT, "Reform der Unternehmensbesteuerung aus europäischen Sicht", *StuW*, 1, 1992, pág. 73; R. FALCÓN Y TELLA "Las medidas tributarias medio ambientales y la jurisprudencia constitucional", en la obra colectiva coordinada por J. ESTEVE PARDO, *Derecho del medio ambiente y Administración local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, 1996, pág. 672; A. NAVARRO FAURE, "La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria", en *Palau* 14, núm. 21, 1993, págs. 82 y ss.

<sup>81</sup> En palabras de L. SÁNCHEZ SERRANO, «de auténtica vaciedad, de reducción de un verdadero principio de justicia tributaria a una mera "exigencia lógica" y de afirmación que viene a descansar sobre una extraña concepción que no respeta la realidad del tributo como algo que sólo recaería sobre la "riqueza" es calificable la formulada en la STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4, y reiterada, por ejemplo, en la 150/1990, de 4 de octubre, fJ 9, según la cual "capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra". Tal doctrina no presta la suficiente atención a la vinculación que debe existir entre el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) y el valor de la justicia (art. 1.1 CE), y, por lo tanto, entre dicho principio y la noción de "sistema tributario justo" (art. 31.1 CE). El importante principio constitucional de capacidad económica merece sin duda un mayor esfuerzo exegético y doctrinal por parte de nuestro supremo intérprete de la Constitución» (*Tratado...*, cit., pág. 565, nota 94).

<sup>82</sup> F. ESCRIBANO LÓPEZ califica la "ciencia jurídica" como "una ciencia social caracterizada por su componente lógico y henchida de lógica" ("Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del siglo XXI", en «Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (documento 12/02), Madrid, 2002, pág. 31).

<sup>83</sup> Cfr. T. RÓSEMBUJ, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 166.

<sup>84</sup> E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero...*, cit., pág. 340. La necesidad de utilizar el método histórico-evolutivo ha sido puesta de relieve por J. MARTÍN QUERALT "La Constitución española y el Derecho financiero", en *HPE*, núm. 63, pág. 119. Cfr. también su traducción de la obra de VANONI, "Naturaleza e interpretación de las Leyes Tributarias", IEF, Madrid, 1973, págs. 46 y ss. Recientemente ha insistido sobre esta materia M. VILLAR EZCURRA, pues "la experiencia histórica puede ser útil a la hora de afrontar muchos de los retos que actualmente se plantean a nuestra disciplina" y Además, en el orden metodológico, el dato histórico enriquece sensiblemente el análisis lógico y conceptual, ayudando a desentrañar el contenido de los institutos financieros y a decidir sobre la necesidad de estudiar unitaria o aisladamente los fenómenos. En definitiva ayuda a la dogmática jurídica y a las técnicas" ("Consideraciones sobre metodología de Derecho Financiero y Tributario: lo que debemos a la Historia y lo que la Historia descubre en la relación Hacienda y Administración", en «Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, págs. 160 y ss.).

es preciso analizar la evolución histórica de las instituciones con el fin de poner de relieve cuales han sido en cada momento las razones que llevaron al legislador a establecer un régimen jurídico determinado, lo que constituye un instrumento de interpretación que no debe ser desconocido<sup>85</sup>. La importancia del método histórico ha sido destacada por K. TIPKE<sup>86</sup> y también por la doctrina anglosajona. Según G. MORSE y D. WILLIAMS, la historia de la fiscalidad no hace más complejo el análisis del Derecho tributario; por el contrario, resulta imprescindible analizar la historia de los tributos para poder desentrañar su problemática: "algunos son figuras antiguas y sólo pueden comprenderse en el contexto de sus orígenes. Otros quizá sean nuevos, pero debe atenderse a la experiencia de experimentos previos que continúan teniendo relevancia"<sup>87</sup>.

Puede sorprender que introduzcamos la referencia al "método histórico" en un epígrafe dedicado a los "elementos suministrados por disciplinas extrajurídicas". El método histórico y social de interpretación es "jurídico", pero se apoya en conocimientos que el jurista obtiene, en parte, a través de otras disciplinas (historia, sociología) como dato externo.

En definitiva, el método histórico-evolutivo obliga a tener presentes ciertos datos económicos aportados por disciplinas extrajurídicas<sup>88</sup>. No se trata de atribuir un sentido económico a los términos jurídicos, sino de contemplar los resultados cuantitativos de la ciencia económica para conocer mejor la "realidad social del tiempo a que han de ser aplicables" las normas financieras (artículo 3.1 del Código Civil).

Desde una perspectiva más amplia, debe sostenerse con GARCÍA AÑOVEROS que "la Justicia, como necesario integrante fundamental de la *mens legislatoris*, ha de tenerse presente, junto con todo lo demás, en el tránsito del Derecho tributario desde su creación hasta su última aplicación jurisdiccional. Esto es tanto como decir que la función del jurista, en cualquier fase de la vida del Derecho, es una función crítica, o sea que en general, en cada caso, hay que llegar, o se puede llegar, a analizar por qué una solución que resulta de la adecuada hermenéutica no es la adecuada; ésta será otra, la que nos lleva al resultado satisfactorio de acuerdo con la complejidad de la realización analizada". Para ello –señala este autor– es necesario remontarse más allá el método jurídico "puro" ("incontaminado por cualquier cosa que no sea *puro* Derecho") y servirse "de los diversos enfoques que permitan arrojar luz sobre un fenómeno complejo"<sup>89</sup>.

### c) Relevancia de la jurisprudencia

Como elemento interpretativo –y como medio para conocer la realidad social– el estudio del Derecho financiero debe tener en cuenta la jurisprudencia de los tribunales y las resoluciones de ciertos órganos administrativos<sup>90</sup>.

En nuestra disciplina adquiere una especial relevancia hermenéutica la jurisprudencia del Tribunal Constitucional<sup>91</sup>, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>92</sup> y del Tribunal Eu-

<sup>85</sup> M. FERNÁNDEZ JUNQUERA, *Los incrementos patrimoniales y el concepto de renta*, Lex Nova, Valladolid, 1988, pág. 18.

<sup>86</sup> K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, pág. 16.

<sup>87</sup> G. MORSE - D. WILLIAMS, *Principles of Tax Law*, Sweet & Maxwell, Londres, 2000, mrg. 2-02.

<sup>88</sup> Como señalan J. J. BAYONA y M. T. SOLER "sólo a partir del conocimiento de dichos efectos [económicos] se puede juzgar en ocasiones acerca de la justicia de los medios empleados en el desarrollo de la función financiera" (*Derecho financiero...*, cit., pág. 124). En opinión de F. SÁINZ DE BUJANDA, "aun cuando (la mediación) de las disciplinas financieras no jurídicas deba repudiarse con exigencia epistemológica de tipo objetivo, no por ello dejarán aquellas –con sus propios contenidos– de estar presentes, con fuerza operativa, en las funciones valorativas de la realidad social que el jurista efectúe" (*Sistema...*, cit., I-1.º, pág. 391). También D'AMATI resalta la necesidad de que el jurista conozca los factores económicos, políticos y sociales que intervienen en la génesis de las normas financieras, ("Unità e sistematicità del Diritto finanziario", en *DPT*, I, 1988, págs. 16 y ss.).

<sup>89</sup> J. GARCÍA AÑOVEROS, *El discurso del método...*, cit., pág. 21.

<sup>90</sup> Como observan J. J. BAYONA y M. T. SOLER la jurisprudencia constituye un importante medio para conocer los conflictos de interés presentes en la realidad normada (*Derecho financiero...*, cit., pág. 138).

<sup>91</sup> Cfr. L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado...*, cit., págs. 214 ss.

<sup>92</sup> Cfr., F. A. GARCÍA PRATS, "Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo", *RDFHP*, 259, 2001, págs. 257 y ss., así como las distintas recopilaciones de jurisprudencia tributaria comentada que se mencionan en la bibliografía de esta memoria.

ropeo de Derechos Humanos<sup>93</sup> que llega a constituirse en auténtica fuente del Derecho<sup>94</sup>. Además deben tenerse en cuenta las resoluciones de algunos tribunales constitucionales extranjeros, pues su doctrina ejerce gran influencia sobre nuestra jurisprudencia constitucional.

No obstante, resulta imprescindible adoptar un sentido crítico ante dicha jurisprudencia, y no considerarla mecánicamente como la última ratio del Derecho. Pensemos, por ejemplo, en la desmedida prioridad que están alcanzando las "libertades" económicas frente a la justicia tributaria en la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>95</sup>.

#### d) Integración analógica de las normas tributarias

Hemos visto que el estudioso del Derecho financiero debe *examinar* el ordenamiento de la Hacienda pública antes de intentar *reducirlo a un sistema* de conceptos. Esto exige una tarea exegética que tenga en cuenta los criterios jurisprudenciales. En sentido estricto, interpretar es "determinar por los signos externos el mandato contenido en la norma"<sup>96</sup>, pero desde una perspectiva más amplia la hermenéutica abarca otras operaciones de aplicación jurídica, como la integración analógica. ¿Puede acudir a ella en el seno de las normas tributarias?

La *integración analógica en sentido estricto* supone la existencia de dos elementos: una laguna jurídica y una relación de semejanza desde el punto de vista de la *ratio legis*" entre el supuesto contemplado por la ley y aquel otro carente de regulación al que se aplicará la consecuencia jurídica prevista para la primera hipótesis.

Debe afirmarse con PALAO TABOADA que "el establecimiento de esta semejanza no es una operación lógica, sino valorativa. El criterio o punto de vista necesario para llevarla a cabo lo proporciona el sentido y finalidad de la regulación legal, la *ratio legis*"<sup>97</sup>. Este requisito no parece presentar peculiaridades por lo que respecta a la regulación de la materia tributaria.

Más problemas puede plantear la existencia de *lagunas* en dicha materia: podría pensarse que si el hecho imponible normativo de un tributo no contempla determinado supuesto, tal ausencia no supondría una laguna, sino un silencio querido por la ley. De otro modo, los presupuestos de hecho tributarios se extenderían a ciertas hipótesis no previstas por el legislador<sup>98</sup>.

El problema requiere un análisis más detallado si se tiene en cuenta el verdadero significado de las omisiones normativas. Siguiendo a LARENZ, la falta de una determinación en la ley (con-

<sup>93</sup> Cfr. A. AGUALLO AVILÉS - F. GARCÍA BERRO, "Deber de colaborar con la administración tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente", en la obra colectiva *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*, AEA, Madrid, 2000, pág. 103.

<sup>94</sup> En este sentido se pronuncia F. ESCRIBANO LÓPEZ, "Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del siglo XXI", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (documento 12/02), Madrid, 2002, pág. 33.

<sup>95</sup> En palabras de M. T. SOLER ROCH, "puede hablarse de una cierta *rendición* en la doctrina española ante los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, hasta el punto de que éste ha tomado, en ocasiones, la antorcha dogmática (el concepto de tributo por citar sólo un ejemplo). Y asistimos, sin el menor sonrojo científico, al fenómeno cada vez más generalizado, por el cual los autores en lugar de citar conceptos elaborados por la doctrina, recurren a los argumentos expuestos en los fundamentos jurídicos de las sentencias de este Tribunal. No propongo, desde luego, que se suprima este tipo de análisis (...) pero sí que se eliminen algunos de sus excesos. Así por ejemplo, en algunos fundamentos jurídicos de las sentencias son perfectamente identificables teorías y opiniones doctrinales previamente manifestadas y el hecho de que el Tribunal no tenga que explicitar su origen, no es excusa para que el comentarista, si es un auténtico investigador, lo desconozca. También me parece importante abandonar una cierta inercia doctrinal –que, afortunadamente se va superando– propensa a la recepción acrítica de la jurisprudencia constitucional, dada la condición del Tribunal como intérprete supremo de la Constitución; la última palabra no es siempre la más acertada y, por otra parte, no son esas las reglas del juego en el terreno del pensamiento científico. Aunque mucho más incipiente en el ámbito de nuestra doctrina, sería también conveniente advertir sobre la posibilidad de que se produzca un fenómeno análogo en relación con la jurisprudencia del TJCE" (*Reflexiones sobre la evolución...*, cit., pág. 64).

<sup>96</sup> F. DE CASTRO, *Derecho Civil...*, cit., pág. 446.

<sup>97</sup> C. PALAO TABOADA, "Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de analogía en Derecho tributario)", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, 1, 1997, pág. 229. En la doctrina alemana sostiene esta idea K. LARENZ, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 2.<sup>a</sup> ed., Springer, Berlin, 1992, pág. 262., pág. 269.

<sup>98</sup> Es más, un argumento análogo podría aplicarse a las habilitaciones para emitir deuda y a los créditos presupuestarios.

cepto que excede del mero silencio) puede tener dos significados: que el legislador no quiera regular dicha materia (con independencia de que tal ausencia de regulación sea criticable desde la perspectiva de una correcta política legislativa); o bien que el legislador haya incurrido en una deficiencia involuntaria (no incluir en el supuesto de hecho algún supuesto inherente a su *ratio legis*)<sup>99</sup>. Sólo en este último caso estamos ante una auténtica laguna jurídica; es decir, una *imperfección contraria al plan* (*planwidrige Unvollständigkeit*)<sup>100</sup>. Tales lagunas, pueden adoptar diversas modalidades: ausencia de regulación para un supuesto similar a otros para los que establecen determinadas consecuencias jurídicas (laguna manifiesta)<sup>101</sup>; ausencia de una excepción que sería necesaria con arreglo al plan (laguna encubierta)<sup>102</sup>; o previsión de una consecuencia jurídica de modo tan genérico que no es posible su aplicación (lo que algún autor denomina "lagunas auténticas")<sup>103</sup>.

Así pues, las lagunas se sitúan entre el *espacio libre de Derecho* y el *resultado de la mera interpretación*. Delimitaremos a continuación estos dos ámbitos fronterizos.

Las lagunas *stricto sensu* constituyen imperfecciones contrarias al plan. Si la omisión se ha cometido intencionadamente o *si no es reconocible plan alguno en un ámbito normativo* no cabe hablar de lagunas, sino de *espacio libre de regulación*.

Pues bien, algunos autores niegan la existencia de *lagunas* en el Derecho tributario, por entender que las leyes fiscales no pueden reconducirse a verdaderos principios jurídicos (a un *plan* normativo). Es paradigmática la posición de KRUSE: "de las necesidades financieras del Estado no puede deducirse ninguna lógica objetiva en la que pueda basarse la imposición"<sup>104</sup>. Si tal lógica objetiva no existe, es imposible la existencia de lagunas. Los supuestos que el legislador no haya sometido a gravamen constituirán un "espacio libre" que no podrá integrarse mediante analogía. Esta idea recuerda la tesis de Otto MAYER según la cual el ejercicio del poder tributario no tiene fundamento en el Derecho natural, por lo que ha de someterse estrictamente al ámbito positivo marcado por la ley<sup>105</sup>.

Desde luego, sí existen principios de justicia en los que ha de inspirarse la ley fiscal, y entre ellos destaca el de capacidad económica (art. 31.1 CE). Es cierto que de este principio no puede deducirse mecánicamente un concreto sistema tributario, pero cuando el legislador adopta soluciones concretas en la regulación de un instituto tributario debe desarrollarlas coherentemente, lo que presupone la existencia de un plan. Si, por el contrario, incurre en deficiencias no deseadas, generará lagunas jurídicas y ofrecerá elementos para su integración analógica<sup>106</sup>. De todos modos, debe reconocerse que el legislador *dificulta* la integración del ordenamiento al regular de modo casuístico, oportunista e irreflexivo la materia tributaria y al minusvalorar con excesiva frecuencia el principio de capacidad económica<sup>107</sup>. Desde esta perspectiva es cierto, como ha puesto de relieve FALCÓN Y

<sup>99</sup> Cfr. K. LARENZ, *Methodenlehre...*, cit., pág. 262. E. SIMÓN ACOSTA distingue entre el silencio con sentido propio que "cumple positivamente los fines objetivos del ordenamiento" (en este caso no hay laguna legislativa); los defectos de la ley, que no desarrollan los fines del ordenamiento, pero tampoco se apartan de ellos (tampoco hay lagunas, aunque podrá postularse la reforma legislativa); y el silencio que supone una quiebra de los principios que inspiran el ordenamiento, lo que constituye el supuesto típico de laguna legal (*El Derecho financiero...*, cit., pág. 346).

<sup>100</sup> C. W. CANARIS, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, 2.ª ed., Duncker & Humblot, Berlín, 1983, pág. 16.

<sup>101</sup> Cfr. K. LARENZ, *Methodenlehre...*, cit., pág. 265.

<sup>102</sup> Cfr. K. LARENZ, *Methodenlehre...*, cit., pág. 265. Según señala este autor, el juez debe reaccionar en tal caso mediante una "reducción teleológica" (teleologische Reduktion) de la norma (p. 279). Ahora bien, en el caso de que existan excepciones legales para otros supuestos análogos, podría integrarse la laguna mediante la aplicación analógica de tales preceptos (así lo señala el propio LARENZ, *Methodenlehre*, cit., pág. 283).

<sup>103</sup> Cfr. E. HÖHN, *Steuerrecht*, cit., pág. 98. Según K. LARENZ el concepto procede de ZITELMANN, *Lücken im Recht*, Bonn, 1902, pág. 27 (cfr. LARENZ, *Methodenlehre*, cit., pág. 260, nota 14).

<sup>104</sup> H. W. KRUSE, "Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung", *StuW*, 4, 1990, pág. 325.

<sup>105</sup> O. MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, cit., I, pág. 351.

<sup>106</sup> Suscribimos, por tanto, la opinión de C. PALAO cuando afirma que "los distintos impuestos y el sistema tributario en su conjunto, por imperfectos que sean técnicamente, se inspiran en principios que pueden servir perfectamente de criterio objetivo para el razonamiento por analogía" (C. PALAO TABOADA, *Tipicidad...*, cit., pág. 232). El autor se refiere a la relación de semejanza y no a la determinación de la laguna, pero hemos visto como ambos supuestos requieren el juicio valorativo; uno de ellos en relación con la norma imperfecto y el otro con referencia al precepto que se aplicará analógicamente.

<sup>107</sup> Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, "Interpretación económica y seguridad jurídica", *CT*, 68, 1993, pág. 31.

TELLA, que en el ámbito del Derecho tributario resulta *difícil* delimitar lagunas susceptibles de integración analógica.

Para delimitar las lagunas debe reconstruirse el plan inspirador del ordenamiento, labor difícil que en muchos casos sólo puede realizarse *mediante indicios*. Como advierte FALCÓN Y TELLA<sup>108</sup>, la falta de regulación tributaria de ciertas operaciones ya conocidas puede responder a su "consentimiento" por parte del legislador. Sin embargo este indicio tiene poco valor cuando se presenta de forma aislada, pues es posible que el legislador pretenda reaccionar frente a tales operaciones mediante cláusulas generales (fraude de ley tributaria) en lugar de caer en una casuística<sup>109</sup>.

El mencionado indicio adquirirá mayor valor cuando estemos ante operaciones de gran frecuencia e importancia en el tráfico jurídico, o cuando los debates parlamentarios permitan sostener un consentimiento tácito de la menor tributación. También supone un indicio más persuasivo el que las conductas en cuestión hayan sido reguladas por otros sectores del ordenamiento sin encontrar reflejo en la ley fiscal.

Por otra parte, admitir la existencia de lagunas (entendidas como deficiencias no deseadas o contrarias al plan) exige  *fijar un límite al sentido de la ley* que puede obtenerse por vía interpretativa. Las lagunas jurídicas consisten por definición en un conflicto *no deseado* por el legislador entre la finalidad de un instituto jurídico en su conjunto y alguna de las normas que lo integran (que, en primer término han de ser objeto de una correcta interpretación). Si la mera interpretación permitiese "extender" el sentido de cada norma para eliminar todos estos conflictos, no existirían lagunas jurídicas. Pues bien, para fijar el citado límite, un sector de la doctrina alemana suele atender al "sentido de las palabras más amplio posible" (LARENZ, TIPKE)<sup>110</sup>.

PALAO censura este criterio por constituir un concepto difícil de precisar en la práctica y cargado de positivismo<sup>111</sup>. Como solución alternativa señala dos ideas que, a nuestro juicio, desvelan el núcleo del problema: por una parte afirma que "no existe una diferencia material entre analogía e interpretación", sino tan sólo una diferencia de grado<sup>112</sup>. Además advierte que "en presencia del principio de tipicidad el *límite de la integración* de las normas tributarias no se puede fijar de manera conceptual y abstracta, sino que es necesario determinarlo en cada caso ponderando las exigencias de dicho principio con las del de igualdad. Esto es lo que, en última instancia, significa la prohibición de la analogía"<sup>113</sup>.

En efecto, entre analogía e integración sólo existe una diferencia gradual: se trata de dos niveles en la aplicación de la norma jurídica. La interpretación se centra en el sentido de una norma; la analogía pretende ir más allá cuando tal sentido resulta involuntariamente contradictorio con el plan

<sup>108</sup> R. FALCÓN Y TELLA, *El fraude... (II)*, págs. 7-8.

<sup>109</sup> Así C. PALAO considera que "el legislador no tiene por qué salir al paso de todo esquema elusivo mediante una norma *ad hoc*", pues "puede estimar, en ejercicio de su discrecionalidad política, que algunos de estos mecanismos defraudatorios (siempre en fraude a la ley) no requieren por su importancia económica o social su intervención, y dejar que sean la Administración y los Tribunales los que resuelvan el problema" (*¿Existe el fraude...?* cit., pág. 14). La opinión de PALAO puede encontrar respaldo en algún ejemplo del Derecho comparado en el que el legislador apenas ha establecido medidas específicas antielusión, mientras que los tribunales aplican con mucha frecuencia la cláusula general. Así sucede en Finlandia según K. S. TIKKA ("Notions of abuse in tax Law. Finland", en *Meeting...*, cit., pág. 2). Quizá podría citarse también el ejemplo inglés, donde la *inexistencia de una cláusula antielusiva general* y el apeamiento de los tribunales a la letra de la ley ha desencadenado un esfuerzo por aprovechar todas las lagunas de la ley y la producción de innumerables preceptos antielusivos concretos por parte del legislador (D. SOUTHERN, *Notions...*, cit., pág. 10). En todo caso consideramos que los criterios elaborados por el profesor FALCÓN son válidos como *indicio* de que no se ha realizado un mecanismo artificioso, sino que se ha aprovechado una laguna legal *directa*.

<sup>110</sup> Cfr. K. LARENZ, *Methodenlehre...*, cit., pág. 254; K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., vol. II, pág. 1298.

<sup>111</sup> Cfr. C. PALAO, *Tipicidad...*, cit., págs. 234 y 240.

<sup>112</sup> C. PALAO, *Tipicidad...*, cit., pág. 233. Curiosamente se da en este punto una coincidencia con LARENZ, para quien "la interpretación de la ley y la integración judicial de lagunas jurídicas no pueden considerarse como distintas en su esencia, constituyen tan sólo dos escalones diversos del mismo proceso mental" (*Methodenlehre...*, cit., pág. 254). El propio K. TIPKE admite que la analogía y la interpretación teleológica *no utilizan métodos diversos*, son sólo dos *grados* en la aplicación del derecho (*Die Steuerrechtsordnung*, cit., pág. 1328).

<sup>113</sup> C. PALAO, *Tipicidad...*, cit., pág. 241.

de un instituto jurídico<sup>114</sup>; en ambos casos se trata de operaciones hermenéuticas que tratan de averiguar el mandato del ordenamiento y subsumir en él determinados hechos. El que la diferencia sea de grado explica que no sea posible encontrar un criterio que permita una distinción tajante en la práctica. Tan sólo cabe ofrecer un concepto jurídico indeterminado: aquel *sentido* del texto legal *que corresponda a su espíritu y finalidad* (art. 3.1 CC)<sup>115</sup>. Si se va más allá de esta frontera (necesariamente difusa por el carácter gradual de la distinción) se penetra en el ámbito de la analogía; es decir, se intenta superar una contradicción involuntaria entre el sentido de una norma (correctamente interpretada) y el plan del instituto jurídico en que se inserta o del ordenamiento jurídico en general<sup>116</sup>.

Si se admite la existencia de *verdaderas* lagunas en materia tributaria es preciso analizar por qué se prohíbe su integración analógica. El artículo 23.3 LGT (de la antigua ley) prohíbe el empleo de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible y el de las exenciones y bonificaciones, y el art. 14 de la Ley General Tributaria de 2003 prevé un precepto similar<sup>117</sup>. La doctrina tradicional funda dicha prohibición en la reserva de ley tributaria. Frente a esta tesis el profesor PÉREZ ROYO ha señalado que la prohibición de analogía sólo tiene fundamento en el principio de tipicidad, destinado a reforzar la seguridad jurídica, por lo que constituye una opción de política legislativa<sup>118</sup>. Esto permite interpretar la prohibición de modo estricto, entendiendo que sólo afecta al *ámbito* del hecho imponible y al de las exenciones y bonificaciones<sup>119</sup>. Frente a esta tesis innovadora ha surgido alguna crítica: para el profesor PALAO la prohibición de la analogía tiene *también su fundamento en el aspecto democrático del principio de legalidad* (reserva de ley) y, en todo caso, "la extensión de la prohibición de la analogía está condicionada por su fundamento [seguridad jurídica y reserva de ley] y no está, por tanto, entregada (...) a la libre decisión del legislador"<sup>120</sup>.

¿Se fundamenta la prohibición de analogía en la reserva de ley? La integración analógica presenta cierto aspecto creativo, en cuanto supone la superación de una laguna preexistente. Ahora bien, esto no implica que estemos ante una *fuerza del derecho* de rango inferior a la ley: mediante la integración analógica se aplica una norma en virtud de la semejanza con su *ratio legis* atendiendo al plan del instituto jurídico. La integración analógica no supone una manifestación de voluntad, sino una declaración de conocimiento sobre como integrar la laguna con la voluntad de la ley<sup>121</sup>. Por tanto, po-

<sup>114</sup> Entendido como un "conjunto de normas que pueden ser reducidas a sistema en función de una *ratio* unitaria, de un interés superior y objetivo, al que han de plegarse las voluntades de los sujetos afectados, tanto públicos como privados" (R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 26).

<sup>115</sup> La referencia al "más amplio sentido de las palabras" no es afortunada, pero con ella no se alude a una interpretación *al pie de la letra*, sino al sentido de las palabras correspondiente a la finalidad de la norma y a su contexto. Así se deduce de varios pasajes de la obra de K. TIPKE: "el contenido del Derecho no puede deducirse inmediatamente del texto, y en ningún modo de pasajes aislados. Deben considerarse la totalidad de los preceptos de la ley en sus mutuas dependencias y relaciones" (*Die Steuerrechtsordnung*, cit., pág. 227); "la ley es siempre la ley interpretada, quién está incluido en el ámbito de la ley interpretada no comete un fraude a la ley aunque se lo imagine de modo erróneo; se trata sólo de un fraude aparente. De este modo es imposible cometer un fraude a la ley mientras no se desborde el sentido de la interpretación de la ley. El fraude de ley sólo comienza más allá de la ley interpretada, en el ámbito de las lagunas. Por consiguiente la analogía es un medio imprescindible para evitar las consecuencias del fraude a la ley" (*Die Steuerrechtsordnung*, cit., págs. 1328-1329). Es más, si acudimos al Derecho del Reino Unido nos encontramos con el interesante caso *Ramsay* (1981), en el que Lord Wilberforce, tras señalar que "a un sujeto sólo puede exigírsele el impuesto con arreglo a las palabras claras de la ley, y no a su finalidad o a la equidad", añade: "qué son las *palabras claras* debe determinarse con arreglo a los principios normales, y estos no confinan a los tribunales a una interpretación literal. Puede y debe considerarse el contexto y la estructura de la ley en cuestión considerada como un todo" (D. SOUTHERN, "Notions of abuse in the tax laws of the European states. United Kingdom Report", en *Meeting...*, cit., pág. 7).

<sup>116</sup> Este segundo ámbito es el que K. LARENZ denomina *gesetzesübersteigernde Rechtsfortbildung (Methodenlehre...*, cit., pág. 254), expresión que C. PALAO traduce felizmente como "integración más allá de la ley". C. PALAO entiende que la integración de estas lagunas en Derecho tributario es inadmisibles, por oponerse al principio de legalidad o tipicidad". El profesor PALAO se muestra crítico hacia el propio concepto de "espacio libre del Derecho", por considerarlo "convencional ("formal") e impracticable" (*La vinculación...*, cit., pág. 241).

<sup>117</sup> "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

<sup>118</sup> Cfr. F. PÉREZ ROYO, "Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria", en la obra Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, vol. I, pág. 381.

<sup>119</sup> Cfr. F. PÉREZ ROYO, "Comentario al artículo 24...", cit., pág. 385.

<sup>120</sup> C. PALAO, "Tipicidad...", cit., pág. 227.

<sup>121</sup> Cfr. K. LARENZ, *Methodenlehre...*, cit., pág. 291.

dría afirmarse que en los supuestos de analogía *legis* no existe un conflicto con la reserva de ley en materia tributaria. Dicho conflicto surgiría en los casos en que la laguna no se integrase con una norma concreta, sino con un principio jurídico que se extrae por inducción de diversas disposiciones (*Gesamtanalogie*<sup>122</sup> o analogía *iuris*<sup>123</sup>). En la medida en que la relación de semejanza con la *ratio legis* de una norma sea más débil y sólo exista en relación con un principio jurídico común, cabría pensar que ya no se aplica por analogía la propia ley, de modo que esa "analogía de conjunto" no sería utilizable en las materias reservadas a la ley. Como puede advertirse, el problema radica en que la diferencia entre la *analogía legis* y la *analogía iuris* no es tajante, sino gradual, pues depende de la intensidad de la semejanza entre la *ratio iuris* de una norma y la valoración jurídica del supuesto no regulado.

Por otra parte, en la medida en que el resultado de la integración analógica no coincide con el de la mera interpretación, puede producirse una cierta inseguridad jurídica, lo que puede explicar la prohibición de la analogía. Ahora bien, el grado de inseguridad jurídica no es directamente proporcional a la distancia entre la mera interpretación y la integración analógica. Sobre la seguridad jurídica influyen diversos factores que determinan el "estado de la cuestión" (*Rechtslage*)<sup>124</sup>. Así, por ejemplo, si la integración analógica se consagra a través de una línea jurisprudencial uniforme y constante, la inicial inseguridad jurídica o falta de previsibilidad desaparecería. El profesor PALAO considera que la referencia a estos otros elementos que inciden sobre la seguridad jurídica "más que demostrar que la analogía no menoscaba la seguridad jurídica, lo que ponen de manifiesto es que su prohibición no puede basarse exclusivamente en el texto de la ley"<sup>125</sup>. Estamos de acuerdo, pero con un matiz: la integración analógica supone *por definición* la existencia de una laguna, y el concepto de laguna remite a una contradicción no deseada por el legislador entre el plan de un instituto jurídico y una de las normas que lo integran (correctamente interpretada).

Desde esta perspectiva, la aplicación analógica de la norma sólo constituye un *indicio* de inseguridad jurídica. Prohibir en bloque la analogía en el ámbito del hecho imponible para impedir la inseguridad jurídica constituye un *mecanismo de simplificación* que desconfía de la capacidad del juez para ponderar las exigencias de la seguridad jurídica y la igualdad.

La restricción de la seguridad jurídica que *puede* derivarse de la integración analógica tiene su fundamento en el principio de igualdad. Traspasado cierto punto, dicha limitación podría resultar inconstitucional. Siempre que no se alcance este límite –ni el que impone el principio de igualdad– existe un margen de actuación para el legislador. Pues bien, mediante la prohibición de la analogía (art. 14 de la nueva LGT) se ha pretendido ofrecer una especial certeza jurídica sobre el "ámbito" del hecho imponible. Aunque se trata de un tema difícil<sup>126</sup>, nos inclinamos por considerar la expresión "ámbito del hecho imponible" no sólo se refiere al aspecto *material* de dicho ámbito, sino también al temporal, espacial, subjetivo y cuantitativo del hecho imponible y de las exenciones y beneficios e incentivos fiscales. Esta idea deriva

<sup>122</sup> Cfr. K. LAREN Ahora bien, del incremento de la presión fiscal (porcentaje de la carga tributaria sobre el PIB) unido a la reducción del IRPF no cabe deducir *automáticamente* un incremento de la imposición indirecta y de las tasas, pues el crecimiento económico genera mayores rentas sometidas a tipos progresivos, con el consiguiente incremento de la presión fiscal, *Methodenlehre...*, cit., págs. 271 ss.

<sup>123</sup> En palabras de A. GULLÓN BALLESTEROS, "la analogía *iuris* entra en juego cuando haya que aplicar los principios generales del Derecho, que en este caso sería un principio general positivizado en varias normas que lo desarrollan o explicitan" ("Comentario al art. 4 CC", en la obra colectiva *Comentario del Código Civil*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, I, pág. 29). En el mismo sentido, cfr. M. COCA PAYERAS, Voz "Analogía", en *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 451. Cfr. un detallado análisis de las diversas posturas en el trabajo de M. J. FALCÓN Y TELLA, *El argumento analógico en el Derecho*, Civitas, Madrid, 1991, págs. 133 ss.

<sup>124</sup> Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., pág. 217. La traducción del término *Rechtslage* como "estado de la cuestión" se debe al profesor PALAO TABOADA, "Tipicidad...", cit., pág. 224.

<sup>125</sup> Cfr. C. PALAO, "Tipicidad...", cit., págs. 224-225.

<sup>126</sup> Según F. PÉREZ ROYO, ("Comentario al artículo 24...", cit., pág. 385) "...la prohibición del artículo 24.1 debe ser entendida en sus términos estrictos, es decir, reducida a las normas que regulan directamente el ámbito del hecho imponible y el de las exenciones y bonificaciones. No se explicaría, pues, esta prohibición a las normas que regulan las restantes materias, aún cubiertas por el principio de legalidad, como son las relativas a la disciplina de los sujetos del tributo o de los elementos cuantitativos del mismo". C. PÉREZ DE AYALA desarrolla la tesis de PÉREZ ROYO concluyendo que la prohibición de la LGT se limita al "aspecto material del hecho imponible: aquello en lo que consiste el hecho gravado y que, habitualmente, coincide con la definición legal del hecho imponible" ("Elementos de la tributación conjunta", en la obra colectiva dirigida por F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Colex, Madrid, 1993, pág. 586).

a nuestro juicio de la finalidad del precepto (además de ajustarse a su letra), pues tanta inseguridad produce la incertidumbre sobre el aspecto material del hecho imponible, como sobre el ámbito subjetivo<sup>127</sup>. Por otra parte, los beneficios e incentivos fiscales, expresamente mencionadas en el art. 14 LGT no inciden ordinariamente sobre *el nacimiento* de la obligación tributaria, sino sobre su cuantía.

Pero la prohibición de la analogía produce otras distorsiones, pues como todo mecanismo de simplificación, puede entrar en conflicto con el principio de igualdad (como sucedió con la regulación de los períodos impositivos cortos en el IRPF) determinando la inconstitucionalidad por omisión de la norma tributaria si no se establecen cláusulas correctoras. Pues bien, el mecanismo que utiliza la ley para preservar la igualdad radica en permitir la analogía en los casos en que se intente acceder artificiosamente a las lagunas jurídicas. Esto es lo que hace la regulación del fraude de ley en el art. 24 LGT. Así, resulta significativo que en algún país la aplicación de un precepto semejante por los tribunales, consista en ponderar las exigencias de la igualdad y de la seguridad jurídica<sup>128</sup>.

#### e) El fraude de ley en materia tributaria

En el fraude a la ley tributaria se utilizan uno o varios actos o negocios jurídicos con una finalidad distinta a la que les resulta propia, para conseguir las mismas consecuencias materiales que se producirían de haberse realizado el hecho imponible tipificado por la ley. Hay, por tanto, una configuración jurídica utilizada con el único fin de eludir el impuesto al amparo de una laguna jurídica (lo que distingue el fraude de ley de la economía de opción)<sup>129</sup>.

El fraude de ley no supone una infracción de la norma tributaria, dado que no se realiza el hecho imponible, sino que se *rodea* aprovechando una laguna de la ley y una configuración jurídica artificiosa (esto diferencia el fraude de ley de la infracción tributaria). Esto explica la imposibilidad de aplicar sanciones, aunque sí se exijan intereses de demora).

Mediante el fraude de ley se realiza verdaderamente el negocio jurídico manifestado por los interesados –lo que diferencia esta figura de la simulación<sup>130</sup>– aunque con una finalidad atípica y artificiosa.

La ley reacciona ordenando la aplicación de la norma tributaria eludida (o la inaplicación de los beneficios fiscales de que se haya disfrutado). Siguiendo a FALCÓN Y TELLA puede sostenerse que se trata de una integración analógica de la ley eludida (es decir una excepción a la prohibición de analogía del art. 23 de la antigua LGT)<sup>131</sup>. Si no fuera así, el mecanismo del fraude de ley resultaría innecesario, pues se podría sancionar directamente una infracción tributaria<sup>132</sup>. Entendemos que la

<sup>127</sup> Es decir, el *elemento subjetivo* del hecho imponible.

<sup>128</sup> K. S. TIKKA, "Notions of abuse in tax Law. Finland", en *Meeting...*, cit., pág. 4.

<sup>129</sup> Cfr. E. HÖHN, *Steuerrecht*, cit., pág. 604.

<sup>130</sup> Cfr. R. FALCÓN Y TELLA (en relación con las SSAN 3.10.1997 y 7.11.1997), "Interpretación jurídica y primas únicas: el criterio de la Audiencia Nacional", *QF*, 3, 1998, pág. 6; J. PÉREZ ARRÁIZ, *El fraude de ley en el Derecho tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 43; T. ROSEMBUJ, *La Simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 12; *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario*, 2.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 141 y ss. Las dificultades prácticas de distinguir simulación y fraude de ley son reconducibles a la dificultad de discernir un negocio simulado de un negocio indirecto o un negocio fiduciario.

<sup>131</sup> Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, "El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC", en *QF*, núm. 17, 1995, pág. 5. En el mismo sentido se pronuncia M. GÓMEZ VERDESOTO, "El fraude a la ley tributaria: su nueva regulación en el artículo 24 de la Ley General Tributaria y su previsible desarrollo reglamentario", en *Impuestos*, núm. 1, 1997, pág. 24. En la doctrina alemana mantiene esta tesis K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., vol. III, pág. 1326.

<sup>132</sup> Aunque la cuestión no es pacífica. Así, J. HERRERO MADARIAGA, refiriéndose a la redacción original de la LGT, señalaba que "desde el punto de vista sustancial, el tratamiento del fraude de Ley en materia tributaria viene de la mano del art. 25.2 en cuya virtud el negocio jurídico debe ser calificado correctamente, marcándonos este correcto tratamiento el art. 6.4 del Código Civil. De forma que, ante este tipo de conductas fraudulentas, la Administración no debe aplicar la norma de cobertura, en la que el sujeto pretende ampararse para eludir total o parcialmente el pago de sus impuestos, sino la norma defraudada. Ahora bien, esta remisión que se hace al artículo 25.2 no debe condenar a la completa inaplicación del art. 24.2, dado que en este último se contienen los aspectos del tratamiento procedimental del fraude" ("El fraude de ley tributaria: comentario al Real decreto 1919/1979, de 29 de junio", *CT*, 34, 1980, pág. 147). A juicio de este autor, la ausencia de sanciones en el fraude de ley se justificaría por la "perfecta coincidencia entre lo declarado y lo realizado", mientras que "en la simulación de alguna manera se produce una ocultación del hecho imponible. Y tales conductas podrían constituir infracciones de omisión a tenor de lo preceptuado en el artículo 79 de la Ley General Tributaria" (pág. 150).

reforma del art. 24 LGT (de la antigua) seguía exigiendo una aplicación analógica de la norma defraudada, y aun podría trasladarse esta conclusión a la futura cláusula antiabuso del art. 15 de la nueva Ley General Tributaria de 2003.

De todos modos esta opinión no es pacífica. El profesor PALAO –que se había referido en alguna ocasión a las posibles ventajas de la citada tesis<sup>133</sup>– ha precisado su opinión señalando que "la analogía mediante la cual se cubre una laguna normativa es distinta de la analogía empleada en la sanción del fraude de ley. En el fraude a la ley *no hay, en realidad una laguna*; la norma aplicable existe ya y no es otra que la ley defraudada. La voluntad del legislador es no simplemente *hubiera sido*, gravar el hecho en cuestión, y la ley lo gravaría directamente de no haber sido eludida artificialmente. La analogía presente en la sanción del fraude a la ley no es, en el fondo, distinta de la existente en toda aplicación de la ley, que es esencialmente un procedimiento analógico, puesto que consiste en la comparación entre el supuesto normativo abstracto y el hecho de la realidad"<sup>134</sup>.

Ahora bien, si se realizase sin más el hecho imponible (cosa que, a nuestro entender, no llega a afirmar el profesor PALAO) el fraude a la ley tributaria no requeriría un tratamiento especial, por lo que, en su caso, deberían aplicarse las correspondientes sanciones. A nuestro juicio, en el fraude a la ley tributaria el papel de la "norma de cobertura" no está representado tanto por las normas civiles que regulan los respectivos negocios (puede tratarse de negocios atípicos sin una regulación precisa), como por una laguna en la norma tributaria (bien sea una laguna manifiesta o bien encubierta por el ámbito excesivo de un tratamiento fiscal favorable). El sujeto que comete el fraude de ley busca acceder a dichas lagunas mediante mecanismos artificiosos (incluida la concatenación de negocios jurídicos).

En este sentido –como advierte PALAO– existe una diferencia entre las lagunas *ordinarias* (cuya integración analógica está prohibida) y las lagunas "en fraude de ley": estas últimas son verdaderas lagunas<sup>135</sup>, pero generalmente no están al alcance *directo* del contribuyente; para acceder a ellas le es preciso *dar un rodeo*: utilizar un negocio o una cadena de negocios sin un motivo económico válido que los justifique. Ahora bien, el contribuyente que utiliza tales artificios *no puede confiar en el principio de seguridad jurídica* de ahí que sea perfectamente legítimo integrar la laguna mediante la analogía<sup>136</sup>.

La verdadera dificultad está en distinguir las *lagunas jurídicas* "directas", es decir, contrarias al plan, pero a las que puede accederse sin mecanismos artificiosos (la analogía en ausencia de prohibición legal exigiría una ponderación de bienes entre igualdad y seguridad jurídica); y las *lagunas indirectas*, a las que sólo puede accederse mediante tales mecanismos, por lo que el ordenamiento *debe* reaccionar mediante la integración analógica para evitar una lesión del principio de igualdad. Téngase en cuenta, además, que el carácter indirecto de una laguna no constituye una nota esencial, sino accidental (por eso se trata de auténticas lagunas); es decir, depende *de las circunstancias en que se encuentre el sujeto que pretende acceder a ella* (en el sentido de que tales circunstancias no determinen un motivo económico válido para utilizar el negocio que permite acceder a la laguna)<sup>137</sup>.

<sup>133</sup> C. PALAO TABOADA, "Notas...(II)", cit., pág. 11; tales ventajas consistirían en evitar la incoherencia con otros sectores del ordenamiento jurídico para los que puede ser válido el negocio realizado en fraude a la ley tributaria.

<sup>134</sup> Cfr. C. PALAO TABOADA, "¿Existe el fraude a la ley tributaria?", *RCT*, 182, 1998, pág. 15.

<sup>135</sup> Es más, el carácter *indirecto de la laguna* no depende sólo de la deficiencia normativa, sino también de las circunstancias en que se encuentra el contribuyente, de modo que la concurrencia excepcional de un motivo económico válido (cfr. los ejemplos citados por R. FALCÓN en el editorial de *QF*, 18, 1995, pág. 7) convierte la laguna indirecta en una laguna ordinaria *para determinado contribuyente*.

<sup>136</sup> En contra considera M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ que el "art. 24.2 [LGT], bajo una apariencia de ficción y colocando la expresión del fraude de ley, lo que pretende es utilizar la analogía como medio de lucha contra la evasión, amparada por el principio de reserva de ley (evasión legítima), o mejor contra la elusión como nos parece a otros. Por lo indicado, esto es, por permitir la aplicación de la analogía, creemos que dicho precepto es inconstitucional y nulo" (*El fraude de ley en materia tributaria*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1993, págs. 73-74).

<sup>137</sup> El párrafo tercero del artículo 20 bis de la LIS excluye la "exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español", cuando se trate de "rentas de fuente extranjera procedentes de entidades que desarrollen su actividad en el extranjero con la finalidad principal de disfrutar del régimen fiscal previsto en este artículo. Se presumirá que concurre dicha circunstancia cuando la misma actividad que desarrolla la filial en el extranjero, en relación con el mismo mercado, se hubiera desarrollado con anterioridad en España por otra entidad, que haya cesado en la referida actividad y que guarde con aquélla alguna de las relaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, salvo que se pruebe la existencia de otro *motivo económico válido*".

La diferencia entre las lagunas directas e indirectas resulta especialmente difícil de determinar. En la práctica la mal llamada *ingeniería fiscal* pretende aprovechar no sólo los beneficios fiscales y derechos de opción establecidos expresamente en la ley, y el "espacio libre de Derecho" (*rechtsfreier Raum*), sino las lagunas directas e indirectas. En los dos últimos casos actúa *contra el plan general de un instituto jurídico*<sup>138</sup>, si bien en el supuesto de las lagunas directas la economía de opción encuentra amparo en la prohibición de analogía. En los dos supuestos se quiere *evitar* la carga fiscal, pero además, en el fraude de ley se pretende *eludirla*, es decir evitarla artificioosamente: acceder a la laguna mediante una actuación que no responde a ningún motivo económico válido.

Debe advertirse además, que buena parte de las lagunas jurídicas son resquicios no deseados de las diferencias de trato que impone el legislador por motivos ajenos al principio de capacidad económica<sup>139</sup>. Desde este punto de vista resulta interesante la experiencia sueca: la reforma tributaria de 1990 al reducir los tipos de gravamen y ampliar la base imponible redujo notablemente las posibilidades de planificación fiscal y de elusión tributaria, hasta el punto de que la regulación del fraude de ley se suprimió por considerarse innecesaria (aunque posteriormente volviese a introducirse como elemento disuasorio)<sup>140</sup>. También resulta significativo que las propuestas sobre la implantación de una cláusula antielusoria en el Reino Unido consideren esencial acompañarla de un sistema eficaz de consultas administrativas<sup>141</sup>, imprescindible para una legítima planificación fiscal.

A la necesidad de constatar la artificiosidad aludía el antiguo art. 24.1 LGT ("propósito de *eludir* el pago del tributo")<sup>142</sup>. En definitiva, la prueba del propósito de eludir el tributo consiste en demostrar que el efecto económico deseado se busca a través de negocios *cuya finalidad típica es otra*<sup>143</sup>, y que se eligen por ser la única vía para acceder a una laguna jurídica, es decir –como señala FALCÓN Y TELLA– sin que se funden en *ningún motivo económico válido*<sup>144</sup>. Precisamente aquí radica la diferencia entre econo-

<sup>138</sup> Pues tal contradicción con el plan de la norma supone un elemento constitutivo de las lagunas jurídicas.

<sup>139</sup> Pensemos en las diferencias entre el régimen de los incrementos de patrimonio y rendimientos de capital y la difusa frontera entre ambos desde el punto de vista de la naturaleza de las cosas.

<sup>140</sup> Cfr. C. SILFVERBERG, "Notions of abuse in tax law. Sweden", en *Meeting of European Professors of Tax Law*, Osnabrück, 1998, pág. 4.

<sup>141</sup> D. SOUTHERN, "Notions...", cit., pág. 13.

<sup>142</sup> La anterior redacción de la LGT exigía probar el propósito de eludir el impuesto. Algunos autores afirmaban que este requisito impedía aplicar el fraude de ley por la dificultad de llevar a cabo dicha prueba. Ante estas críticas doctrinales el legislador ha suprimido la referencia a la necesidad de probar el propósito de eludir el impuesto. Sin embargo, deben tenerse en cuenta que el propósito de eludir el impuesto puede probarse mediante indicios (por ejemplo mediante el uso de negocios atípicos). Si el fraude de ley no se aplicaba era por la falta de una decidida voluntad por parte de la Administración. Además, aunque la nueva redacción actual no diga expresamente que hay que probar el propósito elusorio, sí define el fraude de ley como "hechos (...) realizados con el propósito de eludir el tributo". Por tanto es evidente que la declaración del fraude de ley exigirá probar dicho propósito.

<sup>143</sup> J. J. FERREIRO LAPATZA parece rechazar la relevancia de esta distinción en el ordenamiento español: «podíamos (...) decir que el fraude de ley ha de aplicarse sólo a aquellos casos en que la causa del contrato, aun existiendo, aparece "deformada", "forzada", "vacuada o privada en parte de su contenido", o "mezclada" con otras causas si admitimos la teoría de los negocios mixtos o complejos y asimismo la teoría de la "absorción" o de la "combinación". Pero ello no tendría más valor que decir, sin una base cierta en el texto del artículo 24 LGT que el fraude de ley se aplica al negocio "artificial" o "forzado" derivando estas notas del término "elusión" que se emplea en el artículo 24 sin tener en cuenta que la elusión tanto en el lenguaje vulgar, ya lo hemos dicho, como incluso en el técnico-jurídico puede aludir a un acto lícito. O que deriva de un "abuso de formas jurídicas" que trae a nuestro sistema un concepto paralelo a la falta de causa (forma que no responde al contenido) desde un sistema anticausalista como el alemán» (J. J. FERREIRO LAPATZA, "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *QF*, 8, 2001, pág. 19).

<sup>144</sup> El profesor FALCÓN Y TELLA cita el ejemplo de quien obtiene el resultado práctico de una compraventa o permuta a través de la constitución y la disolución inmediata de una sociedad si un incendio impide continuar la actividad recién iniciada o una sentencia adversa hace imposible utilizar la patente para cuya explotación se había constituido la sociedad ["El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II), límites a la utilización de esta figura", *QF*, 18, 1995, pág. 7]. En estos casos los criterios utilizados en la liquidación de la sociedad pueden responder al deseo de reestructurar el patrimonio de los socios *evitando* el tributo, pero no existe una maniobra artificiosa (*elusión*), pues la liquidación de la sociedad se realiza por un motivo económico válido. A nuestro juicio para quedar fuera del ámbito del fraude de ley deberá existir la debida *proporción* entre el "motivo económico válido" y el negocio que se realice.

mía de opción y fraude de ley<sup>145</sup>. La carencia de motivos económicos válidos y el rodeo o circunvalación de la ley son elementos presentes en diversas cláusulas anti-fraude (de carácter sectorial o general) así como en la jurisprudencia anti-fraude elaborada por algunos tribunales europeos. Dado que el motivo económico ha de ser *válido* (es decir, razonable y proporcionado)<sup>146</sup>, la intención de eludir el tributo resulta perfectamente objetivable a través de indicios externos. El principal de ellos radica en que *el efecto típico* del negocio que permite acceder a la laguna se intente eludir mediante cláusulas atípicas o negocios concatenados, de modo que el conjunto de dichas actuaciones produzca un efecto equivalente al derivado del hecho imponible. A estas ideas responde también el futuro artículo 15 de la Ley de 2003

En cuanto a las relaciones entre el fraude a la ley tributaria y el fraude de ley civil, entendemos que el fraude a la ley tributaria no puede considerarse una mera *especificación por razón de la materia* del fraude a la ley civil, aunque sí podría afirmarse que supone una *modalidad* del fraude a la ley contemplado en el Código Civil (6.4 CC) *cualificada por un especial régimen jurídico*. Las principales diferencias entre ambas figuras pueden agruparse en dos bloques correspondientes al supuesto de hecho y a la consecuencia jurídica.

Por lo que se refiere al supuesto de hecho suele señalarse que: a) en el fraude a la ley tributaria *puede* no existir una norma de cobertura (cabe que la "norma" de cobertura sea la laguna jurídica); b) las normas tributarias no son *prohibitivas* mientras que el fraude a la ley civil supone aquel carácter en la norma defraudada; c) en el fraude a la ley civil no es necesaria la intención de burlar la ley, dado que su finalidad no es reprimir una intención maliciosa, sino defender el cumplimiento de las leyes.

En lo que respecta a las consecuencias jurídicas, puede advertirse que: a) a diferencia de lo que sucede en el ordenamiento tributario la reacción del ordenamiento al fraude a la ley civil no es la integración analógica; y b) el fraude a la ley tributaria puede declararse unilateralmente por una de las partes que intervienen en la relación jurídica (la Administración) a diferencia del fraude a la ley civil cuya sanción exige que intervenga el juez.

Ciertamente estas notas peculiares del fraude a la ley tributaria *no concurren en todos los supuestos de fraude a la ley* reconducibles al art. 6.4 CC, pero tampoco parecen incompatibles con el supuesto de hecho reflejado en el mencionado artículo.

Así, algún autor ha señalado que en el fraude a la ley civil, la norma de cobertura puede ser la propia ley defraudada, en el sentido de que su supuesto de hecho presente una laguna que sea utili-

<sup>145</sup> En Suecia la cláusula anti evasión introducida en 1980 exige que el negocio se haya adoptado principalmente para conseguir una ventaja fiscal, y que se haya quebrantado o eludido mediante un rodeo el propósito de la ley (cfr. C. SILFVERBERG, "Notions...", cit., pág. 4). En Francia los arts. L 64 y ss. del Código de procedimientos fiscales configuran el abuso de derecho como un "montaje" jurídico destinado exclusivamente a eludir el impuesto (Cfr. B. PLANGET, "L'abus de Droit en Droit fiscal français", en *Meeting...*, cit., pág. 1). En Finlandia existe también una cláusula general en relación con las actuaciones realizadas "de modo evidente" con el propósito de eludir el impuesto salvo que el contribuyente demuestre que se ha basado en motivos adecuados. La jurisprudencia aplica dicha cláusula basándose en la oposición al espíritu de la norma y en el carácter inusual de la operación cuyo único sentido es obtener la ventaja fiscal (K. S. TIKKA, "Notions of abuse in tax Law. Finland", en *Meeting...*, cit., pág. 2). En el ordenamiento belga se ha introducido recientemente una cláusula general, un tanto confusa, que permite prescindir de "la cualificación legal" atribuida a un negocio por las partes, cuando se pruebe que se ha realizado con el fin de eludir el tributo y las partes desvirtúen dicha prueba mostrando que responde a necesidades legítimas de orden económico o financiero. Con anterioridad la jurisprudencia reconocía un "principio de libre elección sobre la opción menos gravada", con el único límite de los negocios simulados (L. HINNEKENS, "Abuse of Tax Law, Belgium", *Meeting*, cit., pág. 2). En Italia, el art. 37.bis del Decreto del Presidente de la República n. 600, de 29.9.1973, introducido en 1997, en relación con los beneficios fiscales de las fusiones, escisiones y transformaciones de empresas, los excluye cuando no existan motivos económicos válidos cfr. A. AMATUCCI, "Notions of abuse in tax Law, Italy", *Meeting of European Professors of Tax Law*, Osnabrück, 1998, pág. 3). En el Reino Unido la Cámara de los Lores ha desarrollado una doctrina similar a partir de los años ochenta que se aplica en los casos en transacciones en cadena en las que se insertan elementos realizados con el único propósito de eludir el impuesto, si bien se ha señalado que tal doctrina se asemeja más a una "recalificación" (*recharacterisation*) del supuesto de hecho que a la doctrina del fraude de ley, y no parece haber encontrado acogida en los tribunales del Reino Unido que se apegan a una interpretación literal de las leyes tributarias (D. SOUTHERN, "Notions...", cit., pág. 8, con referencia al los casos *Ramsay*, *Burmah Oil*, *Furniss e Ingram*; cfr. también M. GAMMIE, "Tax avoidance and the Rule of Law. A perspective from the United Kingdom", en la obra coordinada por G. S. COOPER, *Tax Avoidance and the Rule of Law*, IBFD, Amsterdam, 1997, págs. 190 y ss.).

<sup>146</sup> El Tribunal Administrativo Federal austriaco expresa esta idea señalando que los tribunales deben comprobar si la configuración jurídica elegida seguiría resultando razonable de no existir la ventaja fiscal, o si por el contrario resultaría absurda (S. de 26 de junio de 1984, con relación al § 22.2 de la Ordenanza Tributaria austriaca, cfr. W. DORALT - H. G. RUPPE, *Grundriß...*, cit., pág. 172).

zada para eludir su mandato: "piénsese en la norma que concede al arrendatario un derecho de retracto para el caso de que el piso o el local arrendados sean vendidos o dados en pago. El arrendador puede evitar el retracto recurriendo a una permuta o aportando el inmueble arrendado a una sociedad, ya que se trata de actos no contemplados entre los casos en los que la ley concede el derecho de retracto"<sup>147</sup>.

En cuanto a las normas tributarias defraudadas, es cierto que no tienen carácter prohibitivo, pero sí *imperativo*, supuesto al que también se refiere el art. 6.4 CC<sup>148</sup>.

Por lo que se refiere al elemento subjetivo (intención de eludir una norma), el profesor DE CASTRO negó que constituyese un elemento integrante del fraude a la ley civil basándose en tres argumentos: que la finalidad de esta institución es la defensa objetiva del ordenamiento, que la ignorancia no puede alegarse frente al deber de respetar la ley, y que la intención fraudulenta es difícil de probar<sup>149</sup>. Esta idea parece seguir dominando en la doctrina<sup>150</sup> pese a que la reforma de 1974 configuró la regulación del fraude de ley con diversas referencias subjetivas. De todos modos, algún autor ha reaccionado señalando que *la existencia de motivos legítimos* puede excluir la aplicación del fraude de ley<sup>151</sup>, lo que supondría una notable semejanza con el fraude a la ley tributaria.

Sin que podamos resolver aquí esta polémica, consideramos la exigencia de la intención de eludir el tributo en el fraude a la ley tributaria tiene especial sentido, en cuanto dicha figura constituye un instrumento para permitir la integración analógica en ciertos supuestos que no lesionen la seguridad jurídica; y el ánimo de eludir –objetivado mediante indicios externos que no han de presentar especiales dificultades probatorias– no merece la protección del principio de seguridad jurídica. Además, el acceso a una laguna jurídica mediante una configuración jurídica artificiosa *no respaldada por un motivo económico válido*, es la nota que permite distinguir el fraude de ley de la economía de opción.

En el ámbito de las consecuencias jurídicas, el concepto civil de fraude de ley es también más amplio que el tributario, pues es una norma común a la interpretación y la integración analógica<sup>152</sup>, lo que resulta coherente con la diferencia *meramente gradual* entre ambas técnicas hermenéuticas. El hecho de que el fraude de ley se declare unilateralmente por la Administración es una consecuencia de la autotutela administrativa y tiene como contrapeso la exigencia del procedimiento especial.

Esta relación entre el fraude de ley civil y el fraude a la ley tributaria (supuesto cualificado y peculiar del primero)<sup>153</sup> explica que en algunos países donde no existe una cláusula especial de fraude a la ley tributaria los tribunales hayan elaborado una doctrina semejante al fraude a la ley civil.

<sup>147</sup> J. CAFFARENA LAPORTA, "Comentario al art. 6.4 CC", cit., págs. 850-851 (sin una referencia expresa a la integración analógica, pero señalando que el fraude de ley civil desborda el ámbito de la mera interpretación).

<sup>148</sup> Cfr. C. PALAO TABOADA, "Existe el fraude...", cit., pág. 13.

<sup>149</sup> F. DE CASTRO, *Derecho civil de España*, IEP, Madrid, 1949, págs. 611 y ss.

<sup>150</sup> Cfr. A. GULLÓN BALLESTEROS, "Comentario al art. 6 CC", en la obra colectiva *Comentario del Código Civil*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, vol. I, pág. 37; J. L. ABÁCAR LÓPEZ - M. MARTÍN GRANIZO, *Código Civil, Doctrina y jurisprudencia*, I, Madrid, 1991, pág. 108.

<sup>151</sup> J. CAFFARENA cita el caso de un sujeto que vivía con su mujer en el domicilio de su hija casada, que pide la resolución del arrendamiento de una vivienda que tenía alquilada alegando la necesidad de la misma, pese a que poco tiempo antes había vendido otra vivienda que había quedado desocupada (STS 17.5.1968). "El caso se sitúa entre dos normas, la que establece la prórroga forzosa, que sería la defraudada, y la que faculta al arrendador a la denegación por causa de necesidad, que sería aquí la norma de cobertura. Parece que existe una situación de necesidad y, sin embargo, se niega al arrendador la posibilidad de resolver el contrato (ex art. 114. 11, en relación con el art. 62.1 de la LAU). La razón, según el Tribunal Supremo es que el propietario creó artificiosamente dicha situación vendiendo el piso que había quedado desocupado. ¿Cómo distinguir los casos de fraude de ley de los que no lo son sin considerar la intención del arrendador? La intención de eludir la aplicación de la ley es lo que determina la existencia del fraude" ("Comentario al art. 6.4 CC" cit., pág. 856).

<sup>152</sup> J. CAFFARENA LAPORTA señala que para un importante sector de la doctrina alemana "la cuestión del fraude de ley es un problema de interpretación de las normas o de analogía" ("Comentario al art. 6.4 CC", en la obra colectiva dirigida por M. ALBALADEJO y S. DÍAZ ALABART, *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Edersa, Madrid, 1992, pág. 846, con cita de TEICHMANN, *Die Gesetzesumgehung*, 1962, pág. 78 ss.).

<sup>153</sup> Cfr. en este sentido, E. SIMÓN ACOSTA, en la obra colectiva *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.ª ed., La Ley, Madrid, 1990, pág. 107; A. AGUALLO AVILÉS - F. PÉREZ ROYO, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 46; C. CHECA GONZÁLEZ, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias (análisis jurisprudencial)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 276.

Así, según el Tribunal Supremo holandés, se consideran realizadas en fraude de ley las actuaciones que amparándose en el texto de la ley busquen burlar su finalidad mediante una actuación cuyo único o principal propósito sea aminorar la tributación<sup>154</sup>. Esto explica también que en algún país donde sí existe una cláusula antievasiva en materia tributaria, se considere que tal norma habilita una modalidad de "interpretación" que no hubiese podido alcanzarse por los cauces ordinarios<sup>155</sup>.

Por último, es preciso delimitar la figura del fraude de ley tributaria frente a los negocios indirectos y negocios fiduciarios. Los negocios indirectos son aquellos que se usan para alcanzar fines distintos a los que corresponderían a su estructura<sup>156</sup>. Pues bien, si el negocio formalizado no corresponde a la verdadera causa estaremos ante un supuesto de simulación, resultando aplicable el art. 25 LGT<sup>157</sup> (art. 16 de la nueva Ley). En cambio, si el negocio corresponde a la causa, pero se buscan además otras finalidades impropias de su estructura, el negocio indirecto constituye el *instrumento* para perpetrar el fraude de ley<sup>158</sup>, por lo que la Administración deberá tramitar el expediente especial previsto en el antiguo art. 24.1 LGT (o solicitar el "informe" al que se refiere el art. 159 de la Ley de 2003).

En cuanto a los negocios fiduciarios, se definen como aquellos en que el efecto jurídico *querido* por las partes es desproporcionado respecto de la finalidad práctica que pretenden<sup>159</sup>. En el verdadero negocio fiduciario, no hay simulación, sino *desproporción* entre lo estipulado y su causa. Pues bien, si el juez civil declara nulo el negocio fiduciario y válidos los efectos correspondientes a la verdadera causa procederá una recalificación tributaria; en otro caso el negocio fiduciario es un indicio de la intención de eludir el tributo; esto es, del fraude a la ley tributaria<sup>160</sup>. En cambio, no estimamos que sea posible una recalificación tributaria del negocio prescindiendo de los efectos jurídicos *verdaderamente queridos por las partes*, aunque lo desproporcionado de tales efectos sea causa de invalidez (*ex art. 28.2 in fine* de la antigua LGT y art. 13 de la Ley de 2003), en todo caso estaremos ante un indicio de fraude a la ley tributaria.

Algunos miembros de la (primera) Comisión para la Reforma de la Ley General Tributaria propusieron la supresión del fraude de ley en aras de la seguridad jurídica<sup>161</sup>. A nuestro juicio esta solución tenía el inconveniente de inducir a la Administración a buscar otros caminos –calificaciones forzadas, abuso de la simulación– para reaccionar frente a las conductas artificiosas de los contribuyentes, con el riesgo de una mayor inseguridad jurídica. De hecho, en los ordenamientos en que no existe una cláusula general contra el fraude de ley, se ha desarrollado una jurisprudencia que permite alcanzar resultados muy semejantes.

Otro sector de la comisión propugnaba redefinir el fraude de ley en términos más restrictivos<sup>162</sup>. Se trata de una legítima opción de política legislativa. Debe garantizarse un diseño operativo

<sup>154</sup> Cfr. J. A. M. ARTS, "Notions of abuse in Dutch Tax Law", *Meeting...*, cit., pág. 1.

<sup>155</sup> Cfr. en relación con Finlandia, K. S. TIKKA, "Notions of abuse in tax Law. Finland", en *Meeting...*, cit., pág. 3.

<sup>156</sup> Cfr. F. DE CASTRO, *El negocio jurídico*, 2.ª ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 445.

<sup>157</sup> Cfr. C. PALAO TABOADA, "¿Existe el fraude...?", cit., pág. 9, aunque este autor insiste en el carácter relativo de la distinción entre simulación y fraude de ley.

<sup>158</sup> Cfr. en este sentido E. SIMÓN ACOSTA, *Cuestiones...*, cit., pág. 110; A. AGUALLO AVILÉS - F. PÉREZ ROYO, *Comentarios...*, cit., pág. 47.

<sup>159</sup> Cfr. F. DE CASTRO, *El negocio jurídico*, 2.ª ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 381.

<sup>160</sup> La doctrina civilista ha puesto de manifiesto cómo el negocio fiduciario y el negocio indirecto suelen utilizarse como instrumento para realizar el fraude de ley (aunque no lo suponen necesariamente). Cfr. F. DE CASTRO, *El negocio jurídico*, 2.ª ed., cit., págs. 419 (con relación al negocio fiduciario) y 455 (con respecto al negocio indirecto).

<sup>161</sup> Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, Secretaría de Estado de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, julio 2001, págs. 48 y ss.

<sup>162</sup> "En primer lugar, debe explicitarse que el fraude de Ley se refiere, exclusivamente, a supuestos en que no se realiza el hecho imponible. En segundo lugar, se propone la eliminación del actual art. 24.1 de la LGT de la expresión "amparándose en normas dictadas con distinta finalidad", pues, a menudo, el fraude a la Ley tributaria no se ampara en ninguna norma tributaria, sino en una laguna; y si se entiende que el término "normas" se refiere en este contexto a las normas privadas, es claro que ninguna de ellas se ha dictado con la finalidad de que se cobren o dejen de cobrarse tributos. Por ello, el mencionado inciso debería sustituirse por otra redacción que refleje dos ideas. De un lado y en cuanto a las normas civiles, lo que caracteriza el fraude de Ley es la utilización de un negocio para una finalidad distinta de la típica o propia del mismo (negocio indirecto), o bien de la concatenación de diversos negocios de una forma inusual. Además, no debe existir ningún motivo económico válido para el recurso a dicho negocio o concatenación de negocios, distinto de mero ahorro fiscal. De otro y por lo que se refiere a las normas tributarias, se trataría únicamente de señalar que no cabe utilizar el expediente de fraude de Ley cuando la norma tributaria contemple, expresamente, la vía negocial elegida. Por ejemplo, no cabe acumular donaciones realizadas entre las mismas personas con tres años y un día de



del fraude de ley que ofrezca el necesario equilibrio entre seguridad jurídica y una eficaz garantía de la igualdad tributaria. La experiencia demuestra que esto será difícil de conseguir si no se suprime la exigencia del expediente especial<sup>163</sup>.

Por otra parte, pensamos que el fraude de ley –prudentemente utilizado– puede constituir un instrumento para favorecer la justicia tributaria frente a lo que TIPKE ha denominado la actitud del *elusor legalista*, que se sintetiza en las consideraciones apologeticas de SAUERWALD: "ha madurado la idea de que es imprescindible para la mejora del Estado que nosotros, los asesores fiscales busquemos en todos los balances y en todas las declaraciones tributarias cualquier posibilidad para reducir todo lo posible la recaudación tributaria inmediata. Para ello debemos explotar al máximo todas las posibilidades de configuración legal (...) Por supuesto, la arbitrariedad no es un criterio válido ni cabe acudir al fraude fiscal. Debemos advertir con total claridad a nuestros clientes que este es el límite de sus decisiones y no permitarnos ir más allá. Sin embargo debe quedar claro el fin que se persigue: la elusión legal debe vaciar el Tesoro público y evitar que los políticos contemplen con *codicia* los recursos acumulados. Las personas acostumbradas a pensar en términos económicos saben que incluso los más simples pueden conseguir algo con dinero. Las personas perspicaces trabajan con ideas (...) Si los asesores fiscales ejercitamos la elusión legal y logramos recortar así este año todas las posibilidades de que se realicen importantes transferencias monetarias habremos prestado al Estado el mayor servicio que está a nuestro alcance."<sup>164</sup>

En cuanto a la fórmula propuesta en la nueva Ley General Tributaria<sup>165</sup>, ha pretendido "objetivizar" la figura (aunque sigue presente en ella el elemento subjetivo mediante la referencia a la artificiosidad y los motivos económicos válidos) y eliminar cualquier connotación "fraudulenta" (de ahí el extraño nombre de "conflicto de interpretación") que incite a los tribunales a condenar por delito fiscal en los supuestos de "fraude de ley"<sup>166</sup>.

En definitiva, la nueva fórmula es una flamante "etiqueta" para designar un viejo concepto jurídico indeterminado: el fraude de ley. La descripción legal nos parece correcta<sup>167</sup>, pero resul-

---

diferencia o levantar el velo de una sociedad por el hecho de que no realice una actividad empresarial (para ello ya está el régimen de transparencia fiscal). En tercer lugar, debe advertirse que el fraude de Ley no es la vía para reaccionar ante fenómenos masivos de economías de opción. En estos casos lo procedente es una reforma de la Ley fiscal, que, dentro de los límites de la seguridad jurídica y de otros principios desarrollados por la jurisprudencia constitucional, podría tener carácter retroactivo, si se estima deseable. En cuarto lugar, el expediente de fraude de Ley tampoco debe utilizarse para evitar la elusión de las obligaciones a cuenta. El fraude de Ley, en cuanto supone una excepción a la prohibición de analogía, implica una quiebra importante a la seguridad jurídica que sólo se justifica cuando lo que se elude es la obligación tributaria principal. No, en cambio, si simplemente se eluden obligaciones a cuenta, sin perjuicio de que, en estos últimos casos, se modifique la Ley o la norma reglamentaria para evitar en el futuro el comportamiento elusorio. En quinto lugar y en relación con el ánimo de eludir el tributo, se sostiene que éste debe existir, y probarse por la Administración, aunque sea mediante indicios. Pero quizá sea preferible, por razones prácticas, eliminar toda referencia directa a ello, tanto para evitar que se exija con excesivo rigor la prueba de este ánimo, como para evitar, en el polo opuesto, que la mera existencia de un móvil fiscal (que siempre existe, y es en principio legítimo) lleve a pensar que se trata de un fraude de ley" (Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, julio 2001, págs. 51-52.

<sup>163</sup> En contra, Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, *Informe...*, cit., pág. 52.

<sup>164</sup> J. SAUERWALD, *StB*, 1998, págs. 80-81, cit. por K. TIPKE, *Besteuerungsmoral...*, cit., pág. 85. A juicio de TIPKE, se trata de un planteamiento exagerado.

<sup>165</sup> "Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o impropios" (art. 15 del Proyecto de Ley BOCG, VII Legislatura, Serie A, núm. 155-1 de 6 de junio de 2003).

<sup>166</sup> En este sentido, la modificación peca de cierta ingenuidad y resulta criticable por utilizar una denominación equívoca y sin tradición –hasta donde conocemos– en ningún ordenamiento de nuestro entorno para designar las cláusulas generales antiabuso.

<sup>167</sup> Según el *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la Ley General Tributaria* (elaborado por la Comisión para el Estudio del Borrador del Anteproyecto de la Nueva Ley General Tributaria, Secretaría de Estado de Hacienda, IEF, diciembre 2002), el Anteproyecto "ha recogido, con ciertos matices, una de las propuestas contenidas en el Informe 2001, en concreto, la que propugna la necesidad de regular esta figura y de hacerlo a través de una cláusula antiabuso" (pág. 15). En realidad, el anteproyecto (y después del proyecto) se aparta de las propuestas de 2001, pues intenta reforzar la figura en lugar de imponerle nuevos límites. La versión final del anteproyecto incluía un tipo sancionador específico cuando el abuso incluyera la intención de defraudar, pero tal previsión no llegó a incluirse en el proyecto, debido al dictamen negativo del Consejo de Estado de 22 de mayo de 2003. Según el Consejo de Estado la remisión del tipo a conceptos jurídicos indeterminados es contraria a la reserva de ley exigida en el ámbito sancionador (págs. 43 y ss., con apoyo en la STC de 19 de Julio de 2000, relativa a la DA 4.<sup>a</sup> de la Ley de Tasas y Precios Públicos).

tará inoperante si no se producen directrices administrativas que impulsen claramente su aplicación y permitan crear grupos de casos resueltos por la jurisprudencia. Esta es la única vía que permitirá concretar el contenido de la figura, tal y como ha sucedido en Alemania. Desde esta perspectiva, resulta criticable que la aplicación del fraude de ley se subordine al informe favorable de una Comisión especial<sup>168</sup>.

La futura evolución de esta materia se verá condicionada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que opone serios obstáculos a las *cláusulas específicas antiabuso* (la subcapitalización en la sentencia *Lankhorst-Hohorst*)<sup>169</sup> salvo que se admita como prueba en contrario la existencia de motivos económicos válidos. Esto supone que los Estados miembros deberán *mover posiciones* hacia un empleo más agresivo de las cláusulas generales, como el fraude de ley o el llamado "conflicto de interpretación".

### C. Sistematización del Derecho Financiero

Para que la Ciencia del Derecho avance no basta con un conocimiento riguroso del ordenamiento a través de su interpretación. Es preciso sistematizar los resultados de dicha labor, lo que exige recurrir al método lógico-inductivo: "analizar el dato jurídico para descomponerlo en sus elementos y mediante un proceso de abstracción, elevarse progresivamente en categorías que a su vez, se constituyen en nuevos elementos o datos para sucesivas abstracciones"<sup>170</sup>.

Elaborar conceptos –jurídicos o de otro tipo– exige prescindir de las circunstancias particulares. Se trata de un sacrificio indispensable para encuadrar las situaciones y preceptos en categorías más amplias que, en último término, permitirán comprender de un modo más profundo las peculiaridades de cada institución<sup>171</sup>. Se podría decir parafraseando a ZUBIRI que la ciencia del Derecho elabora conceptos a partir de la realidad jurídica para volver desde estas nociones a contemplar aquella realidad<sup>172</sup>.

Señalábamos antes que al interpretar el ordenamiento deben tenerse en cuenta ciertos factores socio-económicos. Por el contrario, debe evitarse el sincretismo –la síntesis de que hablaba GRIZIOTTI– entre nociones jurídicas y económicas.

La pureza conceptual nada tiene que ver con el formalismo ni con el desconocimiento de la realidad social. Las nociones económicas y sociológicas deben iluminar el conocimiento de la reali-

---

<sup>168</sup> Aunque debe reconocerse que tal mecanismo favorece la unidad de criterio y aporta seguridad jurídica, además de haberse regulado en términos que favorecen una mínima dilación del procedimiento.

<sup>169</sup> STJCE 12.12.2002, *Lankhorst-Hohorst*, As. C-324/00: cláusula de subcapitalización.

<sup>170</sup> SIMÓN ACOSTA *El Derecho financiero...*, cit., pág. 303.

<sup>171</sup> La elaboración de conceptos dogmáticos es esencial y no resulta incompatible con las valoraciones de carácter constitucional ni con las propuestas de política legislativa, sino que dota a unas y otras de rigor científico. En palabras de J. RAMALLO MASSANET, sería "minusvalorar la función del jurista limitarla a enfrentar todas y cada una de las realidades jurídico-positivas directa y exclusivamente con la Constitución, abandonando, en cierto sentido, la fase de construcción de las categorías dogmáticas; máxime teniendo en cuenta en dicha construcción debe estar presente el sistema de valores constitucionales, lo cual puede poner de manifiesto de modo patente el déficit constitucional de una norma o de una institución" ("El Derecho tributario en España...", cit., pág. 172). El maestro SÁINZ DE BUJANDA también ha puesto de relieve el valor histórico de los conceptos dogmáticos: "cuando hay un edificio ya construido o en trance de construirse y hay teorías tan importantes como la del hecho imponible, los sujetos o la de la relación jurídica tributaria, basadas en las obras capitales de Hensel, Nawiasky, Blumenstein, Giannini, etc., que, de ninguna manera son juguetes rotos sino fecundos elementos de trabajo, pueden aparecer arquitectos que quieran introducir novedades sustanciales, al menos de apariencia sustancial, que traten de modificar esquemas que han sido elaborados con esfuerzo de docenas de años y que no pueden, por tanto, derruirse, agotarse, estropearse, emprobreerse, por un deseo de innovación y de protagonismo o notoriedad que sería a todas luces censurable si no se hace con los debidos fundamentos, las razones adecuadas y las cautelas necesarias". Tal vez estas palabras supongan un afectuoso reproche a los partidarios de las *tesis dinámicas*, pero suponen, en todo caso, una llamada a la prudencia en la elaboración de las construcciones dogmáticas (F. SÁINZ DE BUJANDA, "El desarrollo actual del Derecho financiero en España" *CT*, 78, 1996, págs. 187-188).

<sup>172</sup> Como recuerda F. SÁINZ DE BUJANDA citando a ZUBIRI, "una ciencia es realmente ciencia, y no simplemente una colección de conocimientos en la medida en que se nutre formalmente de sus principios y en la medida en que, desde cada uno de sus resultados vuelve a aquellos" (*Sistema...*, cit., I-1.º, pág. 153).

dad jurídica, pero no pueden utilizarse como conceptos de la ciencia jurídica<sup>173</sup>. Sin embargo, sí es indispensable que los conceptos jurídicos se utilicen atendiendo a la finalidad que los inspira, y no a un nominalismo vacío que propicia aplicaciones mecánicas de la dogmática jurídica<sup>174</sup>.

Este es el único modo de sortear el obstáculo del que nos advierte el profesor RAMALLO: "la multiplicidad, variabilidad y deficiencia técnica de las normas fiscales (...) provocan en la labor de la doctrina dos consecuencias. Por un lado que tengan que dirigir la mayoría de su esfuerzo a encajar en el sistema institucional y conceptual ese tejer y destejer de medidas. Por otro lado, impide que ese sistema pase en muchas ocasiones de conformarse como una simple *tópica*, debiéndose renunciar a la construcción de conceptos básicos y sólidos del mismo, o a que los construidos lo sean a sabiendas –aunque desviando pudorosamente la vista– de que son conceptos que no son válidos para todas las realidades normativas que pretenden abarcar (...) La construcción de conceptos a partir de aspectos parciales –por muy importantes que sean– hace que la doctrina sea insegura. La seguridad aparente deriva en muchas ocasiones de la pura repetición del principio o del concepto. Si el análisis gramático-lógico de una norma conduce a una mera exégesis, el que parte y se base en un sistema de conceptos corre el riesgo de que no sea válido porque la norma sólo de manera forzada se pueda integrar en el sistema conceptual"<sup>175</sup>.

Por consiguiente, es preciso abandonar la *falsa seguridad* de un concepto vacío y construir conceptos sólidos atendiendo a la finalidad de las instituciones. Para ello *no sólo* hay que tener en cuenta los principios constitucionales, sino la realidad de las normas y de la sociedad sobre la que inciden<sup>176</sup>. En este sentido tal vez resulte excesiva la crítica del profesor CORTÉS a los conceptos elaborados por la Ley General Tributaria de 1963 en ausencia de un auténtico marco constitucional<sup>177</sup>.

El planteamiento que aquí asumimos no exige elaborar una Ciencia del Derecho financiero que, fuera de los esquemas de cada ordenamiento concreto, y superando su singularidad, ofrezca un arsenal de conceptos jurídicos puros, fundamentales, de valor universal, no sumisos al particularismo de cada realidad financiera concreta y actualizada, sino abiertos al haz de las realidades financieras abstractas posibles<sup>178</sup>. No se trata de "inventar" conceptos lógicamente posibles para

<sup>173</sup> Por este motivo discrepamos de G. NÚÑEZ PÉREZ. En un interesante trabajo considera este autor que "en sentido estricto, el método lógico-abstracto, como método propio del *positivismo formalista* no creemos que pueda ser admitido como método específico de la ciencia jurídica, y proclamado como condición *sine qua non* de la propia autonomía de la ciencia jurídica en general y financiera en particular, si a la par no se aceptan los presupuestos gnoseológicos que fundamentan el mismo Positivismo formalista ("Formalismo...", cit., pág. 62). A nuestro juicio la inexactitud de NÚÑEZ PÉREZ está en no distinguir las dos etapas del método jurídico: examen mediato de la realidad y sistematización.

<sup>174</sup> A esta necesidad se refiere C. GARCÍA NOVOA, "Algunas reflexiones...", cit., pág. 115, apoyándose en las perspectivas principialista e institucionalista.

<sup>175</sup> J. RAMALLO MASSANET, "1974/1998...", cit., pág. 729.

<sup>176</sup> Cfr. K. TIPKE, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Westdeutscher Verlag, Wiesbaden, 2000, pág. 14.

<sup>177</sup> A juicio de este autor, "La Ley General Tributaria de 1963 fue el intento del poder para revocar la maltrecha fachada del Ordenamiento Tributario. A casi nadie engañó la Ley General Tributaria y desde luego no pudo sino servir de base a especulaciones académicas que quisieron construir sobre ella lo que no era posible, porque fallaba la base fundamental: la falta de un sistema constitucional verdadero con control judicial del mismo.

Las construcciones dogmáticas al hilo de la LGT no pudieron ir más lejos de lo que fueron porque, como acabamos de afirmar, no tenían soporte constitucional ni control de legalidad. Era una dogmática construida sobre el vacío, pero tampoco puede decirse que fuera inútil. En primer lugar porque permitió a los Tribunales de lo Contencioso establecer una serie de argumentos que limitaron la prepotencia y los abusos de la Administración. Y también porque a la llegada de la Constitución ya existía un entramado dogmático que facilitó la circulación de la sabia propia del nuevo sistema jurídico. Digamos que el traje cortado durante años, encontró el cuerpo adecuado al que vestir" (M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, "Presentación: el equilibrio constitucional y el equilibrio jurídico-tributario", *REDF*, 109-110, 2001, págs. 15-16). Con un planteamiento algo distinto, E. ESEVERRI considera que "el método de legislar es sencillo, la ley ordinaria respeta, sin reproducirlos, los principios constitucionales para evitar que pueda ser tachada de nulidad y se encarga, en su labor de creación del Derecho, de articular aquello que por su contenido y concreción en un determinado ámbito del ordenamiento jurídico, no competía que fuera regulado a través de la Norma Fundamental" ("Potestades de la Administración y Derechos del Contribuyente", *CT*, 69, 1994, pág. 20).

<sup>178</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., I-1.º, pág. 365. En contra, cfr. G. NÚÑEZ PÉREZ, "Formalismo...", cit., pág. 62.

encuadrar en ellos las realidades normativas, sino de abstraer nociones generales a partir del ordenamiento<sup>179</sup> que lo sistematicen y expliquen<sup>180</sup>.

Como ha puesto de relieve el profesor TIPKE<sup>181</sup>, la dogmática jurídica no se limita a realizar un inventario del "conglomerado normativo", a describir las leyes, a utilizar conceptos de modo acrítico, sino que intenta explicar y analizar en su contexto la estructura jurídica del ordenamiento jurídico y explicarlo en su totalidad. La dogmática busca explicaciones claras y coherentes y pretende elaborar conceptos *valorativos* (preocupación por la justicia) que se encuadren en el seno de los valores jurídicos fundamentales.

Esta cuestión resulta clave. En palabras de MARTÍN QUERALT, "contra el riesgo de trivialización, por una parte, y de explicación del Derecho Tributario como mera yuxtaposición de preceptos para resolver cuestiones concretas, por la otra, queremos erigir un valladar infranqueable que nos albergue de esos peligros. Tan obvio, pero tan olvidado a veces, como proclamar que el fin de las normas ha de ser la búsqueda de la justicia. También, desde luego, en el ámbito de la contribución a los gastos públicos y e las relaciones que con motivo de dicha contribución se establecen entre los poderes públicos y los ciudadanos. *Sólo desde los principios de justicia financiera y del Estado de Derecho podemos estudiar un ordenamiento positivo y un sistema dogmático y conceptual que eviten convertir las normas tributarias en armas arrojadas o trampas saduceas que esconden intereses espurios.* Bien de una voraz Administración recaudatoria, que actúe despreciando el Derecho, bien de unos contribuyentes que persiguen, sobre todo, dejar de serlo, que para ello tuvieran que forzar y retorcer las normas con evidente perjuicio para la misma comunidad de la que buenos frutos obtienen"<sup>182</sup>.

Al llevar a cabo este proceso de elaboración de conceptos, pueden confrontarse también las normas jurídicas nacionales con otros ordenamientos jurídicos, elaborándose así conceptos más generales<sup>183</sup>. En palabras de TIPKE el análisis del Derecho comparado permite romper los límites impuestos por el Derecho nacional y ampliar el horizonte del jurista. Además permite comprobar la similitud entre los principales problemas tributarios de los países industrializados. El análisis comparado en relación con cuestiones concretas (*Mikrovergleichung*) suministra nuevos argumentos, perspectivas y soluciones de gran utilidad<sup>184</sup>. No se trata de realizar una transposición mecánica o mimética de esquemas foráneos, sino de aprovechar otras perspectivas para comprender mejor las propias instituciones jurídicas<sup>185</sup>.

La abstracción permite descubrir incoherencias y deficiencias técnicas en la regulación de los institutos financieros, lo que dará origen a propuestas de reforma. Por otro lado, la aplicación de las nociones generales a los diversos preceptos permite valorar con mayor exactitud si una determinada normativa respeta los principios de justicia financiera consagrados por la Constitución. Desde esta perspectiva también es preciso considerar los principios *constitucionales* del Derecho

<sup>179</sup> En palabras de J. J. BAYONA y M. T. SOLER se trata de emplear un "método lógico que ponga de relieve las semejanzas existentes entre las diversas situaciones susceptibles de ser agrupadas en el seno de cada instituto" (*Derecho financiero...*, cit., pág. 138). Puesto que el Derecho y la Justicia son exigencias fundadas en la dignidad de la persona humana, existe un contenido mínimo al que deben adecuarse los conceptos jurídicos. Esto no supone que las nociones del Derecho puedan elaborarse a partir de la Ley natural mediante un proceso deductivo, como pensaban equivocadamente ciertas corrientes iusnaturalistas.

<sup>180</sup> La importancia de elaborar un sistema de Derecho financiero ha sido destacada por A. GRAU RUIZ, "El Derecho financiero y tributario como sistema", en «Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (*documento 12/02*), Madrid, 2002, págs. 124 y ss.

<sup>181</sup> Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, pág. 13.

<sup>182</sup> J. MARTÍN QUERALT, "Prólogo" a la 13.ª ed. de la obra colectiva *Curso...*, cit., 2002, pág. 25.

<sup>183</sup> Así, BAYONA y SOLER señalan la "necesidad de utilizar el método comparado, consistente en la confrontación de diversos ordenamientos jurídicos al objeto de descubrir influencias recíprocas, determinadas influencias comunes y obtener, en la medida de lo posible, conclusiones generalizadoras" (*Derecho financiero...*, cit., pág. 138). La importancia del Derecho comparado en el método de nuestra disciplina también ha sido destacada por SIMÓN ACOSTA. Para este autor la comparación con otros ordenamientos se realiza en una fase posterior la génesis de nociones jurídicas: el enjuiciar el propio derecho utilizando como baremos otros sistemas jurídicos (*El Derecho financiero...*, cit., pág. 312).

<sup>184</sup> K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, pág. 15.

<sup>185</sup> Cfr. L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado...*, cit., págs. 224-225.



européo<sup>186</sup>. En particular debería explorarse el alcance del principio de capacidad económica como criterio para evitar la discriminación y tradición común a diversos Estados miembros<sup>187</sup>.

También sería preciso proyectar las exigencias de la justicia tributaria sobre la fiscalidad internacional y las líneas necesarias para implantar tal exigencia de modo practicable. Como han señalado M. A. CAAMAÑO ANIDO y J. M. CALDERÓN CARRERO, se está produciendo un notable "grado de flexibilización y sacrificio [de] determinados principios impositivos clásicos y constitucionales (principios de igualdad/capacidad económica, progresividad, redistribución) como consecuencia de las tensiones a las que somete la globalización a los Estados". A juicio de estos autores, "lo relevante es el grado de erosión de tales principios y las fuerzas que provocan tal fenómeno, así como las consecuencias que se derivan de todo ello para el sistema y el Derecho tributario"<sup>188</sup>, incluida la reacción de los Estados, que propugnan medidas de coordinación fiscal para responder de forma global frente a los nuevos problemas<sup>189</sup>.

En el ámbito comunitario, frente a la tendencia ultragarantista de las libertades económicas, comienza a perfilarse ciertos principios que podrían impulsar la justicia tributaria. Se trata de la coherencia fiscal<sup>190</sup>.

El desarrollo actual de nuestra disciplina permitirá reconducir el análisis de muchos institutos a ciertos conceptos ya elaborados por la doctrina, poniendo de relieve las pertinentes peculiaridades. En otros casos podrá acudir a las nociones elaboradas por el Derecho administrativo, que se ha convertido en el Derecho público común. Por último, pueden utilizarse conceptos procedentes

<sup>186</sup> A juicio de A. MARTÍN JIMÉNEZ, el Derecho financiero comunitario «es menos tópicamente de lo que el profesor Ramallo anticipaba, los rudimentos de la Constitución europea existen (...); corresponde a la doctrina del Derecho financiero, y, en particular, del Derecho tributario desarrollarlos y determinar cuál es su incidencia sobre la normativa comunitaria y nacional. En definitiva, hay que abandonar la idea tan extendida de que la armonización comunitaria "es cosa" del legislador europeo, para profundizar a los principios comunes al Derecho financiero de todos los Estados miembros» ("El Derecho financiero constitucional...", cit., pág. 161). Debe tenerse también en cuenta el Proyecto de Constitución europea de junio de 2003 (Documentos CONV 7971/03, 811/03, 802/03, 820/1/03), aunque esta no contenga principios materiales de justicia tributaria. De todos modos debe hacerse referencia a que "los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros forman parte del Derecho de la unión como principios generales" (art. I-7.3); el art. II-20 establece que "todas las personas son iguales ante la ley"; el art. II-34.3 advierte que "con el fin de combatir la exclusión social y la pobreza, la Unión reconoce y respeta el derecho a una ayuda social y a una ayuda de vivienda para garantizar una existencia digna a todos aquellos que no dispongan de los recursos suficientes, según las modalidades establecidas por el Derecho de la Unión y las legislaciones y prácticas nacionales". Los arts. I-52 y ss. sí contienen principios formales sobre el presupuesto y recursos financieros de la Unión. Sobre la preferencia de esta terminología (Derecho financiero comunitario) sobre la expresión "Derecho comunitario financiero", cfr. M. PASCUAL GONZÁLEZ, "Breves reflexiones sobre la utilización doctrinal de dos conceptos: la soberanía fiscal y el Derecho Financiero comunitario", en "I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario", Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, págs. 282-284.

<sup>187</sup> Según A. MARTÍN JIMÉNEZ, "si principios como el de capacidad económica o la no confiscatoriedad aparecen en las Constituciones de diversos Estados miembros (v. gr., ya sea de forma explícita o a través de su reconocimiento en la jurisprudencia de los TC, en Alemania, Italia o España), sería necesario explorar hasta qué punto esos principios eminentemente tributarios pueden adquirir una relevancia fundamental en el Derecho comunitario frente a sus normas de naturaleza tributaria: desde luego, su invocación frente a las numerosas exacciones reguladas en la normativa comunitaria podría dar un fuerte impulso a la racionalización de las políticas en materia agrícola o de mercados comunes, en general" ("El Derecho financiero constitucional...", cit., pág. 160). M. T. SOLER ROCH adopta un planteamiento similar (que también debería trasladarse, con las debidas adaptaciones al plano de la fiscalidad internacional): "creo que debe trascenderse el debate Constitución versus Tratado y determinar cuáles son los principios superiores del orden financiero, con independencia de la Norma Fundamental en que aparezcan formulados e incluso, decantando los que integran un bagaje o fondo común de principios y derechos fundamentales reconocidos, no sólo en el Tratado, sino en las Constituciones de los distintos Estados miembros y reconocidos como tales por los Tribunales nacionales y europeos (TJCE y EDH); en definitiva, aquellas bases constitucionales del Derecho Financiero deben abarcar la denominada Constitución financiera europea, en la línea mantenida recientemente por MARTÍN JIMÉNEZ" ("Reflexiones sobre la evolución...", cit., pag. 60).

<sup>188</sup> M. A. CAAMAÑO ANIDO - J. M. CALDERÓN CARRERO, "Globalización Económica y Poder Tributario: Hacia un nuevo Derecho Tributario", *REDF*, 114, 2002, pág. 247.

<sup>189</sup> M. A. CAAMAÑO ANIDO - J. M. CALDERÓN CARRERO, "Globalización...", cit., pág. 268.

<sup>190</sup> Aunque debe reconocerse que el TJCE a elaborado una formulación muy limitada de este principio. Cfr. una visión positiva en F. A. GARCÍA PRATS, "La coherencia fiscal desde la perspectiva interna, internacional y comunitaria", *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LXXIII, núm. 4, 2002, págs. 399 y ss.

del Derecho privado, pero debe tenerse presente que en estos casos –junto a los elementos comunes– suelen existir marcadas diferencias que el estudioso debe poner de relieve<sup>191</sup>.

### III. AUTONOMÍA Y POSICIÓN EN EL ORDENAMIENTO Y EN EL SISTEMA DE LAS DISCIPLINAS JURÍDICAS

#### A. Introducción

Una vez demostrado que el estudio científico del ordenamiento financiero corresponde a la Ciencia del Derecho (epígrafe I.B) y el método adecuado para su análisis, que se deduce de la naturaleza jurídica de la disciplina (epígrafe II) es preciso determinar qué posición ocupa la materia que examinamos en el seno de las disciplinas jurídicas. Esta última indagación exige una tarea previa: examinar si el Derecho financiero forma un *corpus* relativamente unitario o es una mera rúbrica con la que se designa un conglomerado de figuras pertenecientes a diversas ramas del ordenamiento y de la ciencia jurídica.

#### B. Unidad del Derecho Financiero

##### 1. Las doctrinas disgregadoras

###### a) Italia

La unidad de nuestra disciplina ha sido negada por algunos autores. Así, para A. D. GIANNINI el Derecho financiero no constituye un sistema orgánico, sino un conjunto de relaciones diversas que sólo tienen en común la referencia a los ingresos y gastos del Estado<sup>192</sup>. Para el citado autor sí tendrían verdadera unidad el Derecho tributario, de una parte, y el Derecho de la Contabilidad del Estado, de otra<sup>193</sup>.

También BERLIRI negó la unidad del Derecho financiero, por no encontrar unos principios comunes a sus diversas normas. En cambio, el citado autor sostuvo la autonomía del Derecho tributario<sup>194</sup>. Más recientemente F. TESAURO ha adoptado también una postura disgregacionista, considerando el Derecho financiero una rúbrica sin autonomía científica: para este autor el Derecho tributario y el Derecho contable constituyen sectores del Derecho administrativo<sup>195</sup>.

###### b) Doctrina germánica

Si hemos de creer a NAWIASKY, el Derecho financiero nace como disciplina autónoma en las universidades austríacas en 1893<sup>196</sup>. A principios de este siglo encontramos ya trabajos que abor-

---

<sup>191</sup> El profesor LOZANO SERRANO destaca diversos factores que explican las transposiciones al Derecho público de instituciones y categorías propias del Derecho privado: la mayor evolución dogmática de este último; la concepción del Derecho civil como "derecho de los hombres libres", lo que supone una protección frente al Estado, y el predominio del método lógico-abstracto (*Intervencionismo...*, cit., pág. 338).

<sup>192</sup> Cfr. A. D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milán, 1968, pág. 4.

<sup>193</sup> Cfr. A. D. GIANNINI, *Istituzioni...*, cit., pág. 6. En contra, cfr. N. D'AMATI, "Unità e sistematicità del Diritto finanziario", en *DPT*, I, 1988, pág. 4.

<sup>194</sup> Cfr. A. BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, 2.ª ed., Giuffrè, Milano, 1967, págs. 3-5

<sup>195</sup> Aunque F. TESAURO no expone esta idea de forma expresa, pensamos que puede deducirse de su pensamiento, pues estima que el Derecho financiero –integrado por el Derecho tributario y el derecho contable– es una rama del derecho administrativo, como lo es el propio Derecho tributario (*Istituzioni di Diritto Tributario*, vol. 1, Parte generale, UTET, Torino, 1987, pág. 11).

<sup>196</sup> Según H. NAWIASKY, "Finanzrecht und Wissenschaft", en *Steuerliche Grundfragen*, Dr. Franz A. Pfeiffer Verlag, München, 1926, pág. 8. No obstante, K. TIPKE señala que la primera cátedra de Derecho financiero se crea en Viena en 1968 (*Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, pág. 65).

dan la elaboración unitaria del Derecho financiero, como las obras de MYRBACH-RHEINFELD<sup>197</sup> y O. WITTSCHIEBEN<sup>198</sup>. La primera de ellas tiene un carácter muy descriptivo y se centra en el Derecho tributario, completado tan sólo con un análisis de la constitución financiera austríaca y de los monopolios estatales. En cambio, el trabajo de WITTSCHIEBEN adopta un planteamiento mucho más ambicioso, pues define el Derecho financiero (*Finanzrecht*) como "el resumen de aquellas normas jurídicas que regulan la cobertura de las necesidades de la entidad pública de un Estado" y propugna una disciplina jurídica que exponga dichas normas de forma sistemática<sup>199</sup>.

En Alemania encontramos también propuestas muy tempranas que propugnan la elaboración de un Derecho financiero y tributario de contenido amplio (*Finanz- und Steuerrecht*)<sup>200</sup>. El propio A. HENSEL considera que el Derecho impositivo "puede considerarse como una parte del Derecho financiero que a su vez forma parte del Derecho constitucional y del Derecho administrativo. El Derecho financiero comprende la totalidad de la vida del Estado proyectada sobre sus aspectos financieros en la medida en que estos son reconducibles a esquemas jurídicos. Si se quieren distinguir dentro del Derecho financiero los dos grandes grupos de los ingresos y los gastos, tal y como aparecen en el presupuesto, el Derecho impositivo pertenece a la esfera de los ingresos, pero no la agota, dado que los ingresos del Estado derivan también del crédito público y la actividad económica privada del Ente público, de las tasas exigidas como consecuencia de ciertas prestaciones públicas, de las contribuciones especiales como contraprestación económica de beneficios especiales, de los monopolios (que desde el punto de vista económico y atendiendo a su recaudación también desde una perspectiva jurídica se encuentran próximos a los impuestos". Sin embargo HENSEL señala las ventajas didácticas de otorgar un tratamiento independiente al régimen jurídico de los impuestos, dados sus aspectos comunes desde el punto de vista material y procedimental<sup>201</sup>.

Esta es la línea que han seguido la mayoría de los autores germánicos, que se limitan a analizar el Derecho impositivo como disciplina autónoma –en algún caso aislado, el Derecho tributario<sup>202</sup>– sin mencionar el Derecho financiero<sup>203</sup>; o bien, en la dirección indicada por HENSEL, reconocen la pertenencia del Derecho impositivo al Derecho financiero, pero no desarrollan esta última disciplina<sup>204</sup>. A juicio de K. TIPKE, el Derecho financiero adolece de una falta de engarces sistemáticos entre el Derecho impositivo y el Derecho presupuestario. "Dado que los impuestos no se encuentran afec-

<sup>197</sup> F. MYRBACH-RHEINFELD, *Grundriß des Finanzrecht*, Duncker & Humblodt, München und Leipzig, 1916.

<sup>198</sup> O. WITTSCHIEBEN, *Die allgemeinen Rechtsgrundlagen des österreichischen Finanzwesens (Finanzverfassung, Finanzwirtschaft, Finanzverwaltung)*, Verlag Ulr. Mosers Buchhandlung (J. Meyerhoff), Graz, 1926.

<sup>199</sup> El autor analiza en un primer volumen el concepto y fuentes del Derecho financiero, su "estructura" (Constitución financiera, Administración financiera y Derecho penal financiero); el Derecho presupuestario (analiza sumariamente los diversos ingresos públicos, la elaboración del presupuesto, los principios presupuestarios, la ejecución del presupuesto, el régimen del Tesoro, la contabilidad pública y el control de la ejecución del presupuesto); las relaciones financieras entre los entes públicos (distribución de competencias financieras y compensación financiera); la organización de la administración financiera; la deuda pública; el régimen de emisión de moneda y los monopolios. El autor proyectó además otros dos volúmenes relativos a la parte general y especial del Derecho tributario.

<sup>200</sup> L. WALDECKER, "Finanz- und Steuerrecht als juristische Disziplin", *FinArch.*, Bd. 34, 1917, pág. 155. Cfr. una amplia referencia a otros autores alemanes y austríacos en el trabajo de P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, "Principios del Derecho financiero y tributario en la Ley Fundamental de Bonn", en *Revista de Direito Tributario*, núm. 56, 1991, págs. 26-28.

<sup>201</sup> A. HENSEL, *Steuerrecht*, 3.ª ed., Verlag von Julius Springer, Berlin, 1933, pág. 2.

<sup>202</sup> Cfr. F. KIRCHHOF, *Grundriß des Abgabenrechts. Steuern - Gebühren - Beiträge - EG- und Sonderabgaben*, C.F. Müller, Heidelberg, 1991.

<sup>203</sup> Como hemos señalado, estos autores encuadran el Derecho tributario como un sector –dotado de más o menos independencia– del derecho administrativo y del Derecho Constitucional. Cfr. K. BALL, *Einführung in das Steuerrecht*, J. Bensheimer, Manheim - Berlin - Leipzig, 1925, págs. 66 y 95; H. PAULICK, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, Carl Heymanns Verlag, Köln - Berlin - Bonn - München, 1971, págs. 1 y 7 y ss., quien señala como el Derecho impositivo ha alcanzado autonomía frente al derecho administrativo común; H. W. KRUSE, *Lehrbuch des Steuerrechts*, vol. I. Allgemeiner Teil, Beck, München, 1991, págs. 18 y ss., para quien el Derecho impositivo es una rama autónoma del derecho administrativo; E. BLUMENSTEIN - P. LOCHER, *System des Steuerrechts*, 4.ª ed., Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich, 1992, pág. 14, quienes consideran que el Derecho impositivo carece de verdadera autonomía con relación al Derecho administrativo.

<sup>204</sup> Cfr. O. BÜHLER, *Lehrbuch des Steuerrechts*, I, Allgemeines Steuerrecht, Verlag von Franz Vahlen, Berlin, 1927, vol. I, pág. 103; K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, 15.ª ed., Otto Schmidt, Köln, 1996, § 1, mrg. 10; no obstante, estos autores señalan que el Derecho impositivo –implícitamente parecen referirse a la totalidad del Derecho financiero– forma parte del Derecho administrativo (*ibidem*).

tados a determinados gastos no resulta clara la fecundidad de poner en relación el Derecho impositivo y el Derecho presupuestario<sup>205</sup>.

Existen, sin embargo, algunas notables excepciones. Así la obra de G. STRICKRODT<sup>206</sup> sobre el "concepto y sistema del Derecho financiero", analiza el régimen jurídico de la Hacienda pública con una sistemática muy peculiar<sup>207</sup>. Se trata de un trabajo que combina los planteamientos "clásicos" del Derecho financiero con un examen de la intervención pública en la economía y algunas consideraciones que recuerdan las propuestas de BAYONA y SOLER sobre la necesidad de construir un Derecho de los gastos públicos atendiendo a las necesidades públicas. Sin embargo, puede considerarse un intento aislado que no ha dado lugar a una auténtica escuela de pensamiento.

En fechas más recientes un grupo de autores bajo la dirección de F. KLEIN han elaborado un tratado de Derecho financiero más ajustada a los esquemas tradicionales<sup>208</sup> (Derecho Constitucional financiero, Derecho tributario, presupuestario y deuda pública), si bien abarca el análisis de la intervención pública en el sector bancario y del régimen de las subvenciones públicas, sin ocuparse, en cambio, del Derecho financiero patrimonial. El mismo autor ha coordinado una Enciclopedia de Derecho financiero e impositivo con un planteamiento muy similar<sup>209</sup>.

En el ámbito de la docencia universitaria existen diversas Cátedras de Derecho financiero y tributario, pero en la práctica el análisis de las disciplinas no tributarias queda reducido al examen de la Constitución financiera<sup>210</sup>, dentro de la cual se incluyen las cuestiones relativas al Derecho presupuestario<sup>211</sup>, al patrimonio público<sup>212</sup>, a la deuda pública<sup>213</sup>, al régimen de las subvenciones<sup>214</sup> y al régimen financiero de la Seguridad Social<sup>215</sup>. También pueden encontrarse notables monografías sobre

<sup>205</sup> K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, pág. 80.

<sup>206</sup> G. STRICKRODT, *Finanzrecht. Grundriß und System*, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 1975.

<sup>207</sup> En un capítulo introductorio el autor parte del análisis de la "estructura de las finanzas públicas y el desarrollo de la función financiera"; seguidamente examina algunos aspectos constitucionales (distribución de competencias, procedimiento legislativo, derechos fundamentales, elementos internacionales); siguen algunas consideraciones generales sobre los diversos procedimientos financieros; el papel de la jurisprudencia, la ciencia y la opinión pública sobre el Derecho financiero; y las relaciones entre el Derecho financiero y la política financiera. El segundo capítulo se ocupa del presupuesto y su control: concepto y significado jurídico, reparto constitucional de competencias, el procedimiento de aprobación y modificación, la estructura presupuestaria y el control del presupuesto. El tercer capítulo analiza desde una perspectiva muy general los principios del Derecho tributario y del Derecho del crédito público. El cuarto capítulo examina el Derecho patrimonial público, el régimen de las empresas públicas, la intervención pública en la economía y los aspectos financieros del derecho de la función pública. La obra concluye con un análisis de las medidas de política fiscal coyuntural, estructural, de política monetaria y de política social.

<sup>208</sup> F. KLEIN (coordinador), *Öffentliches Finanzrecht*, 2.ª ed., Luchterhand, 1993.

<sup>209</sup> F. KLEIN (coordinador), *Lexikon des Rechts. Steuer- und Finanzrecht*, 2.ª ed., Luchterhand, Neuwied, 1993.

<sup>210</sup> Cfr. K. VOGEL, "Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes", en la obra dirigida por J. ISENSEE - P. KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, IV, *Finanzverfassung - Bundesstaatliche Ordnung*, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, pág. 5, quien define la Constitución financiera (*Finanzverfassung*) como "aquellos preceptos del Derecho financiero que pertenecen desde el punto de vista formal al Derecho constitucional, dicho de otro modo, aquellos preceptos del Derecho constitucional relativos a las finanzas públicas". El autor precisa que tales preceptos regulan la distribución de competencias financieras entre la Federación, los Länder y los municipios, así como los principios fundamentales de la actividad financiera pública (*op. cit.*, pág. 6). El profesor P. YEBRA ha llevado a cabo una detallada exposición de la doctrina alemana sobre el concepto y contenido de la Constitución financiera, cfr. "Principios del Derecho financiero y tributario en la Ley Fundamental de Bonn", en *Revista de Direito Tributario*, núm. 56, 1991, pág. 23 y ss. Cfr. también "Los principios del Derecho financiero y tributario en la Ley Fundamental de Bonn", en *RDFHP*, núms. 207-208 (1990), pág. 493; 209 (1990), pág. 843; y 211 (1991), pág. 1057.

<sup>211</sup> Cfr. G. KISKER, "Staatshaushalt", en la obra dirigida por J. ISENSEE - P. KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, IV, *Finanzverfassung - Bundesstaatliche Ordnung*, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, pág. 235.

<sup>212</sup> K. H. FRIAUF, "Staatsvermögen", en *Handbuch*, cit., pág. 295.

<sup>213</sup> K. H. FRIAUF, "Staatskredit", en *Handbuch*, cit., pág. 321.

<sup>214</sup> H. P. IPSEN, "Subventionen", en *Handbuch*, cit., pág. 357.

<sup>215</sup> F. KIRCHHOF, "Finanzierung der Sozialversicherung", en *Handbuch*, cit., pág. 395.



Derecho presupuestario y contabilidad pública pero sus autores provienen del ámbito de la Administración pública<sup>216</sup> o enmarcan su estudio en el análisis del Derecho Constitucional<sup>217</sup>.

### c) España

En cuanto a la doctrina española, el profesor ALBIÑANA ha defendido la construcción de "Derecho financiero de contenido residual" del que debería quedar desgajado el Derecho tributario<sup>218</sup>. Algún autor, como AMORÓS RICA, sólo admite la autonomía científica del Derecho tributario<sup>219</sup>. Por otra parte, debe reconocerse que el núcleo del Derecho tributario está constituido por el régimen jurídico de los impuestos, aun cuando la Ley General Tributaria otorgue cierta unidad jurídica a la regulación de las diversas categorías tributarias. En palabras de E. ESEVERRI y J. LÓPEZ MARTÍNEZ, «lo fundamental de [la] construcción unitaria del tributo consiste en la operatividad genérica, salvo excepciones, del "corpus" de principios y conceptos esenciales contenidos en la Ley General Tributaria, a cada una de las especies tributarias; de esta forma, lo trascendente de esta concepción unitaria, consiste en que el régimen jurídico del tributo, su sistema de límites, garantías y procedimientos serán de aplicación a las distintas categorías tributarias, y no lo serán al resto de prestaciones patrimoniales de carácter público»<sup>220</sup>.

Como veremos, el núcleo unitario del Derecho financiero se encuentra en una parte de su regulación constitucional, aún necesitada de desarrollo científico<sup>221</sup>. En este sentido resultan esclarecedoras las palabras que escribía VICENTE-ARCHE mediada la década de los sesenta: "hasta la fecha, no se ha logrado de forma acabada –intentos sí los ha habido– construir un sistema de Derecho financiero armónico y coherente. La necesidad de este sistema, no obstante, es obvia. El tributo, considerado generalmente como el instituto central del Derecho tributario, aparece inserto en el Presupuesto y, por tanto, íntimamente ligado a los demás institutos financieros"<sup>222</sup>.

### d) Corolario: unidad relativa del derecho financiero

En la actualidad, no cabe negar la unidad didáctica del Derecho financiero, y la conveniencia de este enfoque para la completa comprensión de ciertos institutos jurídicos. No obstante es conveniente examinar si el ordenamiento de la Hacienda pública es susceptible de este tratamiento homogéneo, no ya desde un punto de vista didáctico, sino conceptual.

<sup>216</sup> Cfr. W. WAWERLA - L. AMBROSIUS, *Das Haushaltsrecht*, 2.ª ed., Verlag L. Schwann, Düsseldorf, 1958; K. VIALON, *Haushaltsrecht. Kommentar zur Haushaltsordnung (RHO) und zu den Finanzbestimmungen des Bonner Grundgesetzes*, Verlag Franz Vahlen, Berlin - Frankfurt a.M., 1959; O. HELMERT, *Haushalts-, Kassen und Rechnungswesen*, Walter de Gruyter & Co., Berlin, 1961; H. A. GIESEN - E. FRICKE, *Das Haushaltsrecht des Landes Nordrhein-Westfalen*, C.H. Beck, München, 1972; H. WIESNER, *Das staatliche Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen*, 2.ª ed., R.v. Decker's Verlag G. Schenk, Heidelberg, 1987.

<sup>217</sup> Cfr. K. H. FRIAU, *Der Staatshaushaltsplan im Spannungsfeld zwischen Parlament und Regierung*, I, Verlag Gehlen, Bad Homburg v.d.H. - Berlin - Zürich, 1968; W. HÖFLING, *Staatsschuldenrecht. Rechtsgrundlagen und Rechtsmaßstäbe für die Staatsschuldenpolitik in der Bundesrepublik Deutschland*, C.F. Müller, Heidelberg, 1993; K. SCHAEFER, *Das Haushaltsgesetz jenseits der Kreditfinanzierungsgrenzen*, C.F. Müller, Heidelberg, 1996; T. PUHL, *Budgetstflucht und Haushaltsverfassung*, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1996.

<sup>218</sup> Cfr. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, "La discutida autonomía del Derecho financiero", en *REDF*, núm. 7, 1975, págs. 492.

<sup>219</sup> Cfr. N. AMORÓS RICA, *Derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970, pág. 74. Según este autor, "la falta de homogeneidad del Derecho financiero no sólo repercute en la imposibilidad de admitirlo como disciplina propia y particular, sino que, incluso, los juicios adversos a esta consideración se reflejan o repercuten a la hora de estudiar el Derecho tributario".

<sup>220</sup> E. ESEVERRI y J. LÓPEZ MARTÍNEZ, *Temas prácticos de Derecho financiera* Parte General, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 44.

<sup>221</sup> Cfr. E. GONZÁLEZ GARCÍA, voz *Derecho fiscal*, en "GER", Vol. VII, Madrid, 1979, pág. 461, quien considera el Derecho financiero más un proyecto que una realidad. No obstante, el citado profesor –junto a J. L. PÉREZ DE AYALA– advierte que "frente a las dificultades que plantea un tratamiento sustantivo del Derecho Financiero, como disciplina autónoma, un sector de la más cualificada doctrina pretende acotar la materia en torno a una parte principalísima del Derecho Financiero, es decir, en torno al Derecho Tributario" (*Curso de Derecho tributario*, tomo I, 4.ª ed., EDERSA, Madrid, 1986, pág. 3).

<sup>222</sup> F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, "Un nuevo Plan de Estudios en las Facultades de Derecho y la incorporación al mismo del Derecho financiero como disciplina autónoma", en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid*, vol. IX, núm. 22, pág. 45.

## 2. Fundamento de la unidad

### a) Planteamiento

La unidad del Derecho financiero se ha defendido desde diversas perspectivas. Para PALAO TABOADA el problema de la unidad del Derecho financiero como todos los problemas sistemáticos, remite a un criterio de prudencia y oportunidad: la cuestión está en determinar "cómo se descubren mejor las conexiones de sentido de un determinado ámbito normativo, si mediante un estudio unitario o separado"<sup>223</sup>. Adhiriéndonos a esta opinión debemos afirmar el *carácter relativo de la unidad del Derecho financiero*. El examen conjunto de los ingresos y gastos públicos es imprescindible en el ámbito de la *distribución de competencias financieras*<sup>224</sup>; además existen ciertos principios e instituciones que se proyectan sobre algunas normas de uno y otro sector. Sin embargo, no existe un principio unitario de "justicia financiera" aplicable a todos los recursos y gastos públicos<sup>225</sup>. Tampoco es posible aplicar a los gastos públicos los esquemas conceptuales elaborados en el seno del Derecho tributario. Los intentos de forzar la unidad absoluta del Derecho financiero corren el riesgo de permanecer en consideraciones demasiado genéricas –y, por tanto, poco operativas– o bien de elaborar esquemas conceptuales del gasto público desvinculados de la realidad normativa, por tener su origen en la dogmática tributaria, regida por principios y conceptos diversos.

Las anteriores consideraciones no pretenden negar la unidad *relativa* del ordenamiento financiero, sino explicar su estructura, sus límites y su relevancia jurídica.

### b) Elemento teleológico y distribución constitucional del poder financiero

Para el profesor SÁINZ DE BUJANDA, sólo es posible descubrir el sentido y fundamento de los institutos financieros si el fenómeno hacendístico se analiza en su doble manifestación de gastos y de ingresos<sup>226</sup>. La unidad teleológica entre el Derecho de los ingresos y gastos públicos también ha sido puesta de relieve por el profesor VICENTE-ARCHE desde un punto de vista ordinal<sup>227</sup>; por CAYÓN GALIARDO desde una perspectiva funcional<sup>228</sup>; y por RODRÍGUEZ BEREIJO, quien destaca la instrumentalidad de la actividad financiera<sup>229</sup>.

<sup>223</sup> C. PALAO TABOADA, *Derecho financiero...*, cit., 2.ª ed., págs. 33-34. El propio PALAO señala que "la parcelación del Derecho financiero (...) bajo el pretexto de una depuración sistemática da lugar a un empobrecimiento del análisis jurídico" (*ibidem*).

<sup>224</sup> A juicio de J. RAMALLO MASSANET, "los esfuerzos que la doctrina ha dedicado al sistema de financiación autonómica en gran medida han sido estériles (...) porque la dinámica de la financiación autonómica está regida por criterios estrictamente políticos y económicos que se van consolidando periódicamente en los llamados modelos de financiación, que funcionan con independencia de los datos normativos del sistema (constitucional y de su bloque) cuando no se superponen a ellos" ("1974/1998...", cit., pág. 730). Todo esto es cierto y ha dificultado la construcción del núcleo unitario del Derecho financiero. Pensamos, sin embargo, que se han realizado notables avances, en particular tras la aprobación del *sistema definitivo* de financiación autonómica impulsado por los trabajos de la Comisión que presidiera J. LASARTE [cfr. Comisión para el Estudio y Propuestas de un Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002, *Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*, IEF, Madrid, 2002 y J. LASARTE ÁLVAREZ (Dir.), *Estudios Jurídicos sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003]. Además, la visión pesimista del profesor RAMALLO, se debe en parte, a una creciente exigencia sobre los resultados doctrinales que es posible dado el grado de elaboración que ya se ha alcanzado aunque se esté lejos del ideal. En cualquier caso, como indica J. MARTÍN QUERALT, "el régimen de financiación de las Comunidades Autónomas constituye una cuestión de Estado. Con todo lo que ello implica: que no puede convertirse en materia sujeta al vaivén diario de los programas políticos, que no puede seguir siendo ideario de lo efímero y mercancía sujeta a mercadeo (...) es decir, de lo que ha venido ocurriendo" ("El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades", en *REDF*, núm. 100, 1998, pág. 673).

<sup>225</sup> Suscribimos en este punto la idea de L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado...*, cit., pág. 253.

<sup>226</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho financiero*, I-1.º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, pág. 491.

<sup>227</sup> Cfr. F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, "Hacienda Pública y Administración Pública", en *HPE*, núm. 26, págs. 101 y ss.

<sup>228</sup> A. CAYÓN GALIARDO, A.: *La unidad funcional de la Hacienda pública*, IEF, Madrid, 1988, pág. 272.

<sup>229</sup> Destaca este autor "la íntima conexión existente entre los ingresos y los gastos públicos y, con ello, la unidad esencial del fenómeno financiero, (...). Porque es bien cierto que en la moderna Hacienda Pública intervencionista, la actividad de imposición y recaudación de ingresos cede incluso en importancia frente a la actividad de gasto público. Y paralelamente a cuanto acontece en el campo de la Economía, también en el Derecho Financiero en el Estado moderno el problema fundamental de la Hacienda, como subraya acertadamente ABBAMONTE, no consiste tan sólo en la mera regulación o disciplina de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, sino también y primordialmente, en el empleo de los medios detraídos de las economías individuales o, para decirlo con palabras más precisas, en el problema de las relaciones entre los ingresos y los gastos públicos" (A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho financiero*, IEF, Madrid, 1976, pág. 49).

LOZANO SERRANO considera que la concepción instrumental del Derecho financiero constituye un obstáculo para explicar de modo unitario este sector del ordenamiento. Si se considera la actividad financiera como simple medio de obtener los ingresos necesarios para que los entes públicos desarrollen sus funciones, el acento recaerá en el interés recaudatorio de la Administración, lo que llevará a contraponer aquellos sectores del ordenamiento financiero que regulan los ingresos y los gastos públicos. Los primeros responderían al interés recaudatorio del Estado, mientras que el gasto vendría a garantizar el interés de los particulares en la satisfacción de un crédito<sup>230</sup>. Frente a la concepción instrumental, señala el citado autor, la actividad financiera se encamina a realizar directamente los objetivos de justicia social previstos en los preceptos constitucionales<sup>231</sup>.

No creemos que la concepción "clásica" o instrumental del Derecho financiero haya quedado superada por la existencia de fines sociales o extrafiscales en las normas impositivas. La legislación tributaria puede perseguir diversos objetivos públicos además de constituir un recurso económico de la Hacienda, pero el deber de contribuir encuentra su razón de ser en la actividad del Estado, o mejor, en el gasto que ésta genera. En expresión de VICENTE-ARCHE, el tributo es un mecanismo de asignación o de reparto del gasto público<sup>232</sup>. Precisamente por ello los preceptos extrafiscales originan una tensión entre el criterio general de reparto de la carga impositiva –principio de capacidad económica– y los fines de interés general perseguidos, tensión que debe resolverse mediante un control de proporcionalidad y no soslayarse considerando que el carácter instrumental del tributo se encuentra superado. Ello no es óbice para reconocer –siguiendo a SÁNCHEZ SERRANO– que "el carácter instrumental no es privativo de la actividad financiera frente a la administrativa no financiera. Esta última, aun en aquellos casos en que *mediante ella* se realicen directamente determinados fines del Estado, no deja de ser una actividad instrumental"<sup>233</sup>.

Desde otra perspectiva, los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH estiman que el fundamento del ingreso no está en el gasto. Según esta tesis ambas figuras encuentran su razón de ser "en la capacidad patrimonial del ente público que, dotado de un ámbito financiero propio, tiene plena capacidad para obligarse en función de las necesidades públicas asumidas, y para ingresar el producto correspondiente a la gestión de sus recursos"<sup>234</sup>. Por consiguiente –en opinión de estos autores– la unidad esencial del fenómeno financiero radica en un rasgo exclusivo y común a todos los institutos financieros: su "patrimonialidad".

BAYONA y SOLER parten de un concepto objetivo de la Hacienda pública, entendida como un patrimonio (derechos y obligaciones)<sup>235</sup>, concluyendo que "toda Hacienda pública debe tener, como expresión de su autonomía financiera, plena capacidad para organizar y gestionar sus propios recursos, así como para asumir las obligaciones que conlleva la atención de las necesidades públicas, sin que una y otra capacidad resulten en principio, mutuamente condicionadas (...). Los ingresos no dependen de los gastos públicos, porque ambos encuentran su fundamento en la capacidad patrimonial del ente público"<sup>236</sup>. Estas afirmaciones parecen negar que la unidad del Derecho financiero se fundamente en la conexión teleológica ingreso-gasto. No obstante, BAYONA y SOLER precisan que el "fin de la función financiera está constituido por la satisfacción de las necesidades públicas, es decir, de necesidades consideradas como colectivas en cada momento histórico"<sup>237</sup>. Así pues, la capacidad patrimonial del Estado tiene su finalidad y su fundamento en la satisfacción de las necesidades públicas, y es esta finalidad común el nexo que une el régimen jurídico de los ingresos con el de los gastos públicos.

<sup>230</sup> Cfr. C. LOZANO SERRANO, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 103.

<sup>231</sup> Cfr. C. LOZANO SERRANO, *Exenciones y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 45.

<sup>232</sup> Cfr. F. VICENTE-ARCHE, "Notas sobre gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda pública", en *REDF*, núm. 3, 1974, pág. 543.

<sup>233</sup> L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado...*, cit., pág. 42.

<sup>234</sup> J. J. BAYONA DE PEROGORDO y M. T. SOLER ROCH, *Derecho financiero*, Librería Compás, Alicante, 1987, págs. 65 y ss.

<sup>235</sup> J. J. BAYONA DE PEROGORDO y M. T. SOLER ROCH, *Derecho financiero*, cit., pág. 29.

<sup>236</sup> J. J. BAYONA DE PEROGORDO y M. T. SOLER ROCH, *Derecho financiero*, cit., pág. 30.

<sup>237</sup> J. J. BAYONA DE PEROGORDO y M. T. SOLER ROCH, *Derecho financiero*, cit., págs. 72 y 73.

Consideramos que la capacidad patrimonial del ente público es la consecuencia –la concreción jurídica– y no el fundamento de los ingresos y gastos públicos. Ciertamente, la personalidad jurídica de los entes públicos territoriales implica una capacidad patrimonial, pero ésta –al igual que la propia existencia de dichos entes– tiene un fundamento completamente diverso del que corresponde a una persona física, lo que explica la posibilidad de exigir prestaciones coactivas para financiar actuaciones de interés general en virtud del principio de solidaridad.

La conexión teleológica ingreso-gasto adquiere su máxima relevancia desde la perspectiva de la distribución de competencias financieras entre los diversos niveles de organización territorial del Estado, puesto que la autonomía financiera constituye un instrumento al servicio de la autonomía política y la capacidad de gasto resulta estrictamente condicionada por las competencias para obtener ingresos. Si en los demás aspectos del ordenamiento financiero cabe un tratamiento aislado de los ingresos y los gastos, tal planteamiento no es posible en la distribución de competencias financieras, pues en este sector del Derecho constitucional financiero desempeña un papel central la unidad teleológica de los ingresos y gastos públicos, como ponen de relieve las transferencias del Estado a las Comunidades Autónomas<sup>238</sup>.

En definitiva, como ha destacado A. MENÉNDEZ, es la introducción a la disciplina y muy particularmente el análisis del poder financiero<sup>239</sup> –como núcleo del Derecho financiero constitucional– el sector que requiere un análisis conjunto de los ingresos y gastos públicos.

#### c) Conexión ingreso-gasto en los institutos financieros<sup>240</sup>

Los defensores de la concepción patrimonial señalan además la existencia de ciertas instituciones en las que confluyen los ingresos y gastos públicos. Esto sucede particularmente con el Tesoro, caja común que centraliza los cobros y pagos<sup>241</sup>.

El profesor RODRÍGUEZ BEREIJO ha estudiado en profundidad el papel del presupuesto como institución central del Derecho financiero<sup>242</sup>. En este sentido se ha pronunciado también SÁINZ DE BUJANDA, señalando que el Presupuesto "coordina gastos e ingresos y los presenta como componentes de un todo, como realidad jurídico-financiera"<sup>243</sup>. A juicio de ROSEMBUJ "el lazo unitivo del ingreso-gasto no es otro que el presupuesto como programa anual de la actividad financiera"<sup>244</sup>.

La Ley de presupuestos constituye, en efecto, el punto de conexión entre los gastos autorizados, los ingresos tributarios previstos y la emisión de deuda que se autoriza para financiar el déficit<sup>245</sup> (con los límites impuestos por las normas comunitarias europeas y la legislación de estabilidad presupuestaria). La conexión entre ingresos y gastos destaca también en el caso de los

<sup>238</sup> Cfr. L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado...*, cit., págs. 380 ss. Aún así, el análisis conjunto no impide tener en cuenta los diversos principios por los que se rigen ingresos y gastos. En palabras de J. MARTÍN QUERALT, "el problema del ingreso tiene unos referentes claros en el texto constitucional: capacidad económica, inexistencia de privilegios fiscales y coordinación con el sistema tributario estatal", mientras que "el problema del gasto (...) debe resolverse con criterios distintos: solidaridad entre todas las nacionalidades y regiones que integran la Nación española (art. 2 CE) y solidaridad entre todos los españoles (art. 156.1 CE)" ("El diseño constitucional...", cit., pág. 685).

<sup>239</sup> A. MENÉNDEZ MORENO, *Derecho financiero y tributario*, cit., pág. 11.

<sup>240</sup> Utilizamos en este epígrafe la terminología de J. J. BAYONA DE PEROGORDO y M. T. SOLER ROCH, *Derecho financiero*, cit., págs. 65 y ss. En opinión de J. MARTÍN QUERALT y otros autores existe un "engarce constitucional entre ingresos y gastos públicos, de forma que los principios de justicia aplicables en sus respectivos ámbitos sólo alcanzarán su verdadera dimensión cuando se integren, en una visión globalizadora, como principios de justicia financiera" (*Curso de Derecho financiero y tributario*, 7.ª ed., Tecnos, Madrid, 1996, pág. 37; 13.ª ed., Tecnos, Madrid, pág. 38).

<sup>241</sup> J. J. BAYONA DE PEROGORDO y M. T. SOLER ROCH, *Derecho financiero*, cit., págs. 72-73.

<sup>242</sup> Cfr. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho financiero*, IEF, Madrid, 1976, págs. 158 y ss.

<sup>243</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho financiero*, I, cit., pág. 495.

<sup>244</sup> T. ROSEMBUJ, *Elementos de Derecho tributario* (I), PPU, Barcelona, 1988, pág. 19.

<sup>245</sup> Cfr. C. PALAO TABOADA, *Derecho financiero y tributario*, I, *Introducción. Derecho presupuestario. Ingresos públicos no tributarios*. 1.ª ed., Colex, Madrid, 1985, págs. 265 y ss.



créditos ampliables y la generación de créditos en función de ciertos ingresos, o en el presupuesto de gastos fiscales<sup>246</sup>.

De todos modos, no debe exagerarse el papel del presupuesto como fundamento de la unidad del Derecho financiero, dado su carácter marcadamente instrumental al servicio de otros institutos jurídicos. El presupuesto autoriza el montante máximo de los gastos que pueden realizarse en determinadas atenciones, contiene una autorización genérica para la emisión de deuda, e incide indirectamente sobre las reformas tributarias necesarias para la ejecución del plan. Sin embargo, el presupuesto no es fuente de ingresos ni de gastos públicos, sino que constituye simplemente un instrumento de planificación y control. De ahí que el Derecho presupuestario no se rija fundamentalmente por principios materiales de justicia —que ciertamente inciden sobre el presupuesto, pero más como un límite que como verdadero criterio informador— sino por criterios formales de control, eficiencia y economía, que se manifiestan aún con más intensidad en el régimen jurídico del Tesoro y de la Contabilidad pública. Los principios materiales encuentran su verdadero campo de acción en las normas tributarias y en las leyes de gasto.

Así pues, desde una perspectiva sustantiva, el presupuesto no puede considerarse como la clave de la unidad del Derecho financiero. Dicho de otro modo: no pueden encontrarse en el ordenamiento presupuestario principios materiales comunes a los ingresos y gastos públicos, sino más bien elementos de planificación y control que desempeñan un papel instrumental —aunque muy relevante— dentro del Derecho financiero.

#### d) Reconocimiento de la unidad por los textos legales

La unidad de un sector del ordenamiento —y de la disciplina que lo estudia— aparece reforzada si sus preceptos alcanzan autonomía legislativa. Se considera que una rama del Derecho tiene autonomía legislativa cuando los preceptos constitucionales se refieren a ella en bloque para producir determinados efectos jurídicos (así, *v.gr.*, el artículo 149.1.6 atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre la "legislación mercantil"). También cabe hablar de "autonomía legislativa" si existe una norma codificadora que regule de modo orgánico una materia determinada (por ejemplo, el Código de Comercio)<sup>247</sup>.

La autonomía legislativa es un importante estímulo para los estudiosos de la disciplina en cuestión<sup>248</sup>. Por otra parte, la existencia de un código o una ley general supone un esfuerzo por sintetizar una serie de principios rectores que dan unidad orgánica a ese sector del ordenamiento; un centro de unidad jurídica, de permanencia institucional<sup>249</sup>.

Con todo, *autonomía legislativa no es sinónimo de verdadera unidad*. Así, la Constitución reconoce la competencia exclusiva del Estado en materia de "legislación de la propiedad intelectual e industrial" (artículo 149.1.9), existiendo además una ley que regula esta materia, pero el régimen jurídico de la propiedad intelectual incluye normas civiles, mercantiles, procesales, administrativas y tributarias. La autonomía legislativa constituye un estímulo y una manifestación de la unidad jurídica, pero no basta para afirmar esta última.

Centrándonos ya en el Derecho Financiero, es conocido el caso de Italia, donde la existencia de una ley sobre la administración del patrimonio y sobre la contabilidad del Estado ha llevado

<sup>246</sup> Cfr. entre otros muchos los estudios de ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, "Los gastos fiscales: naturaleza y evaluación", en *PGP*, núm. 10, 1981, pág. 213; I. CORELLA AZNÁREZ, "El presupuesto de gastos fiscales", en *PGP*, núm. 22, 1984, pág. 17; F. GONZÁLEZ-BLANCH, «Los problemas de evaluación de los "gastos fiscales" en los países miembros de la O.C.D.E.», en *PGP*, núm. 20, 1984, pág. 43; OECD, Committee on Fiscal Affairs: *Tax expenditures. A review of the issues and country practices*, París, 1984.

<sup>247</sup> Cfr. E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero...*, cit., págs. 174 y ss.

<sup>248</sup> Por lo que respecta al Derecho financiero, cfr. los ejemplos citados por E. SIMÓN ACOSTA *El Derecho financiero...*, cit., págs. 174 y ss., y SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho financiero*, I, cit., pág. 493). Destaca entre ellos el artículo 5 de la Constitución brasileña de 1946, que reservaba al Congreso "las normas generales del Derecho financiero".

<sup>249</sup> F. DE CASTRO Y BRAVO, *Derecho civil de España*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1949, pág. 176.

a un sector de la doctrina a defender la existencia de la "Contabilidad del Estado" como disciplina autónoma<sup>250</sup>. Frente a esta postura ha reaccionó en su momento D'AMATI, alegando la previsión de una "ley financiera"<sup>251</sup>.

En nuestro Derecho, el artículo 149.1.14 de la Constitución reserva al Estado la competencia exclusiva sobre "Hacienda general y deuda del Estado". Cualquiera que sea su alcance –discutido por la doctrina<sup>252</sup>– esta expresión reconoce cierta unidad al ordenamiento jurídico de la actividad financiera. Otros preceptos constitucionales también avalan esa unidad, como los artículos 142 (Haciendas locales), 156.1 (autonomía financiera), 31.1 (deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos), 134.2 (gastos e ingresos del sector público estatal) y 136.1 (fiscalización de las cuentas y de la gestión económica del sector público). Como sabemos, en la doctrina alemana los principales esfuerzos por avalar la unidad del Derecho financiero se han basado en el análisis de la Constitución financiera<sup>253</sup>.

En el ámbito codificador, además de la Ley General Tributaria –redactada de nueva planta por el proyecto que actualmente se tramita en las Cortes– deben destacarse las metas alcanzadas por la Ley General Presupuestaria. En palabras de SÁINZ DE BUJANDA, esta norma "se sitúa ante el fenómeno financiero, lo contempla en su conjunto y lo integra en un sistema"<sup>254</sup>. En la actualidad, tras las modificaciones derivadas de la Ley 18/2001 General de Estabilidad Presupuestaria y la Ley Orgánica 5/2001, se ha aprobado ya una nueva Ley General Presupuestaria.<sup>255</sup>

Una tarea semejante se ha llevado a cabo en el ámbito de las Comunidades Autónomas. Así, la Ley Orgánica de Financiación de estas entidades<sup>256</sup>, desbordando las previsiones de la Constitución<sup>257</sup>, recoge ciertos preceptos sobre los presupuestos y el control del gasto público de las Comunidades Autónomas (artículos 17.a, 21 y 22).

<sup>250</sup> A. D. GIANNINI, *Istituzioni...*, cit., págs. 6 y 7. En parecidos términos se pronuncia F. TESAURO, *Istituzioni...*, cit., pág. 11, si bien para este autor la "Contabilidad del Estado" forma parte del Derecho administrativo.

<sup>251</sup> Cfr. D'AMATI, "Unità e sistematicità del Diritto finanziario", en *DPT*, I, 1988, págs. 11 y ss. Según este autor, dicha previsión se encontraba en el artículo 11 de la Ley núm. 468, de 5 de agosto de 1978

<sup>252</sup> Cfr. P. M. HERRERA MOLINA, "Hacienda general y autonomía financiera", en *REDF*, núm. 56, 1987, págs. 523 y ss. A juicio del profesor RAMALLO MASSANET, «"general" frente a particular, es lo que ocurre siempre aunque los sujetos activos, los sujetos pasivos y el tributo sean distintos (...) La diferencia reside en lo sustancial y eso es lo particular: los elementos esenciales de cada tributo, tanto en su aspecto cualitativo como cuantitativo» ("Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria", *CT*, 67, 1993, pág. 116). Puede consultarse un detallado análisis de la más reciente jurisprudencia constitucional en el *Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 2001 (págs. 21 y ss.).

<sup>253</sup> Cfr. K. VOGEL, "Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes", en la obra colectiva coordinada por J. ISENSEE - P. KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, vol. IV, págs. 3 y ss.

<sup>254</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, "La Ley Presupuestaria en el cuadro de la Codificación financiera", en *Análisis de la Ley General Presupuestaria*, IEF, Madrid, 1978, pág. 346.

<sup>255</sup> Ley 47/2003, de 26 de noviembre, *BOE* núm. 284, de 27 de noviembre.

<sup>256</sup> Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, en adelante LOFCA, modificada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre.

<sup>257</sup> El profesor FERREIRO ha puesto en duda "la aptitud de la LOFCA para regular los supuestos de las Comunidades Autónomas en cuanto la cobertura constitucional de esta norma está en el artículo 157.3 de la Constitución, que autoriza al Estado para regular mediante Ley orgánica *el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera...* A no ser que se entienda que la regulación de los presupuestos comunitarios es un mecanismo para asegurar la colaboración financiera, o, lo que es aún más dudoso, que forma parte de la regulación de los recursos de las Comunidades Autónomas –que son las *competencias financieras enumeradas en el apartado 1 del artículo 157–*, la regulación de los presupuestos de las Comunidades Autónomas por la LOFCA carece de base constitucional", si bien el citado autor añade que "el principal defecto de la LOFCA, su escaso valor normativo –entendiendo por tal la capacidad para introducir verdaderas modificaciones en el ordenamiento jurídico–, resuelve el tema de la posible inconstitucionalidad de la ley en esta materia" (*La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Generalitat de Barcelona, Barcelona, 1985, págs. 247-248).

Esta postura puede matizarse si se tiene en cuenta que los preceptos presupuestarios de la LOFCA tienen un valor normativo escaso. Se limitan a reproducir principios constitucionales y aplican directa o indirectamente criterios que la Constitución prevé para los Presupuestos Generales del Estado y que por analogía resultarían aplicables a las Comunidades Autónomas aunque la LOFCA guardase silencio, cfr. FERREIRO, *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Generalitat de Barcelona, Barcelona, 1985, págs. 247-248. La insuficiencia de los principios presupuestarios enunciados por la LOFCA ha sido criticada por M. VEGA HERRERO, "El principio de coordinación financiera en la Hacienda regional", en *Organización Territorial del Estado: (Comunidades Autónomas)*, Dirección General de lo Contencioso, Madrid, 1984, págs. 3147 y ss.

Además, las diversas Comunidades Autónomas han elaborado leyes de "Hacienda pública" (Andalucía), de "finanzas públicas" (Cataluña), o de "gestión económica y financiera" (Galicia), inspiradas en la LOFCA y en la Ley General Presupuestaria. También deben destacarse las "Normas Generales Tributarias" de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya, así como la Ley Foral General Tributaria de Navarra. En un orden distinto, la LOFCA y la Ley del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas<sup>258</sup>, tras la aprobación del sistema "definitivo" de financiación autonómica, constituyen un paso importante hacia una cierta codificación interterritorial.

Las Haciendas locales –tras una accidentada historia<sup>259</sup>– se vieron reguladas de forma sistemática (aunque insuficiente) por la Ley de Haciendas locales de 28 de diciembre de 1988, que ha sufrido una importante reforma (también insuficiente) en 2003.

En términos tal vez podría afirmarse que "hemos alcanzado un grado aceptable y satisfactorio de autonomía legislativa de nuestra disciplina"<sup>260</sup>, lo que ha supuesto un notable impulso para los estudios unitarios de Derecho financiero<sup>261</sup>.

De todos modos, las normas codificadoras sólo reflejan el "sistema externo" o formal del Derecho financiero, es decir, la manera en que se estructuran y ordenan los diversos materiales legislativos<sup>262</sup>. El orden externo ofrece una visión de conjunto de un sector del ordenamiento, pero no basta para dotarlo de unidad. El orden externo debe responder a un sistema interno más profundo, basado no sólo en conceptos abstractos sino en principios materiales<sup>263</sup>. La Ley General Tributaria ofrece conceptos y procedimientos aplicables a los diversos tributos, pero no regula armónicamente la parte especial, que adolece de superposiciones –conflictos de imposición– lagunas e incoherencias. La existencia de un auténtico sistema de Derecho financiero exige una armonización y racionalización de los diversos tributos, de modo que estos configuren la carga tributaria global del contribuyente con arreglo a la capacidad económica. Además sería precisa la armonización entre los diversos impuestos y el régimen jurídico de las prestaciones sociales.

Una posibilidad para que este orden interno se plasmara externamente radicaría en la elaboración de un auténtico código tributario dotado de una parte especial verdaderamente coherente y sistemática<sup>264</sup>. La frecuencia de las reformas tributarias no debería suponer un obstáculo a esta propuesta: en la medida en que exista un verdadero sistema, éste aparece dotado de una mayor estabilidad normativa y no queda afectado por medidas coyunturales que pueden instrumentarse a través de leyes especiales o encuadrarse sistemáticamente en artículos del código destinados a este fin.

En realidad, la elaboración de un verdadero sistema de Derecho financiero exigiría dar un paso más y regular en un cuerpo codificado los preceptos relativos a los tributos y las prestaciones sociales, pero esto exigiría un desarrollo teórico de nuestra disciplina que aún no se ha alcanzado.

<sup>258</sup> Ley 21/2001, de 27 de diciembre, modificada por la Ley 51/2002, de 30 de diciembre.

<sup>259</sup> Sobre los antecedentes históricos de las haciendas locales, cfr. el estudio de SIMÓN ACOSTA en la obra colectiva dirigida por J. J. FERREIRO LAPATZA - E. SIMÓN ACOSTA, *Manual de Derecho tributario local*, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1987, págs. 1 y ss.

<sup>260</sup> Cfr. E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero...*, cit., pág. 180.

<sup>261</sup> Al menos esto se ha producido en el ámbito de los principios constitucionales y de las Haciendas territoriales. Cfr., entre otros, J. MARTÍN QUERALT, *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, I, Civitas, Madrid, 1984; J. LASARTE - S. RAMÍREZ - A. AGUALLO, *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990; C. LOZANO SERRANO, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990; R. CALVO ORTEGA (Director): *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991; (Director): J. J. FERREIRO LAPATZA (Director), *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993.

<sup>262</sup> K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, cit. pág. 105.

<sup>263</sup> Cfr. K. LARENZ, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 2.ª ed., Springer-Verlag, Berlin, 1992, págs. 362 y ss.

<sup>264</sup> Sirva de ejemplo el Proyecto de Código Tributario elaborado por J. LANG para el Ministerio de Hacienda alemán (J. LANG, *Entwurf eines Steuergesetzbuches*, Bundesfinanzministeriums, Bonn, 1993).

### 3. Reserva de ley en materia financiera

#### a) Carácter relativamente unitario

La reserva de Ley puede predicarse en mayor o menor medida de los diversos institutos que integran la Hacienda pública. Es cierto que este principio no es exclusivo del Derecho financiero ni opera con la misma fuerza en todos sus sectores<sup>265</sup>. No existe un precepto constitucional que reserve toda la materia financiera a la ley, sino una pluralidad de disposiciones: los artículos 31.3 y 133.1 se refieren al tributo o a otras prestaciones patrimoniales de carácter público; el artículo 135.1 al crédito público; el 132.3 Al patrimonio público; el 128.2 a los monopolios; el 134.1 a los Presupuestos Generales del Estado; y el 133.4 al régimen jurídico del gasto público. En líneas generales puede afirmarse que estas diversas manifestaciones de la reserva de ley tienen un mismo origen histórico, un fundamento común, y una convergencia formal en las modernas leyes de presupuestos o en otros vehículos normativos (leyes financieras en el caso de Italia, leyes de acompañamiento en España).

#### b) Origen histórico y evolución común

La aprobación de la Ley de Presupuestos por el Parlamento constituye una evolución histórica del derecho de las Cámaras a aprobar los impuestos<sup>266</sup>. Al desarrollarse el Estado moderno, con el consiguiente aumento del gasto público, surgen leyes tributarias permanentes que no precisan ser revalidadas año tras año. El estado de ingresos de los presupuestos se convierte en una mera previsión sin carácter vinculante: es la denominada bifurcación del principio de legalidad financiera<sup>267</sup>.

Por otra parte, las primeras formulaciones de la reserva de ley en materia de crédito público se limitan a aquellas operaciones de endeudamiento cuya amortización e intereses se financiasen con cargo a los impuestos<sup>268</sup>. El origen de la reserva de ley en materia de deuda pública se encuentra también íntimamente ligada a la aprobación parlamentaria de presupuestos: se evita así que el Gobierno eluda mediante la emisión de deuda los límites impuestos por el Parlamento al gasto público<sup>269</sup>.

Desde hace ya algún tiempo, se viene observando una flexibilización de la reserva de ley en materia tributaria de la que también pueden encontrarse manifestaciones paralelas en otras ramas del Derecho financiero. Esto se debe a la incidencia del Derecho comunitario, al desarrollo de las Administraciones territoriales carentes de poder legislativo, a la complejidad técnica de los elementos cuantitativos del tributo, a la existencia de conceptos inciertos –más que indeterminados– que acon-

<sup>265</sup> Como advierte SIMÓN ACOSTA, estos factores no impiden que la reserva de ley pueda considerarse con propiedad como un principio general del Derecho financiero. "No es indispensable –señala este autor– que los principios sean exclusivos ni absolutamente generales" (*El Derecho financiero...*, cit., pág. 187). En palabras de R. CALVO ORTEGA, la reserva de ley "no puede predicarse de la restante actividad administrativa con la amplitud e intensidad que se hace de la actividad financiera" (*Consideraciones...*, cit., pág. 139).

<sup>266</sup> Esta evolución se observa en los Estados alemanes en el período transcurrido entre 1815 y 1862 (cfr. K. H. FRIAUF, *Der Staatshaushaltplan im Spannungsfeld zwischen Parlament und Regierung*, I, Verlag Gehlen, Bad Homburg v.d.H. - Berlin - Zürich, 1968 pág. 107, con referencia al principio de conexión entre la autorización de los impuestos y la decisión sobre los gastos públicos, *Konnexität zwischen der Steuerbewilligung und der EntschlieÙung über die Staatsausgaben*).

<sup>267</sup> Cfr. F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, I, vol. II, págs. 192 y ss.; A. RODRÍGUEZ BEREJO, *Introducción...*, cit., págs. 82 y ss.; E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero...*, cit., págs. 203 y ss.

<sup>268</sup> Cfr. W. HÖFLING, *Staatsschuldenrecht*, cit., pág. 13 con referencia a la aprobación del pago de impuestos al Príncipe de Sajonia por los Estados Generales para financiar la amortización de determinadas deudas. En 1570 el Príncipe Augusto de Sajonia atribuyó a los Estados Generales el poder de aprobar operaciones de endeudamiento cuya amortización e intereses debieran financiarse mediante impuestos. Se estableció así la distinción entre el endeudamiento público con cargo a los impuestos (*Steuerschulden*), y el endeudamiento con cargo al patrimonio o las regalías del príncipe (*Kammerschulden*). El proceso se consolida a mediados del siglo XIX. Así, el art. 103 de la Constitución prusiana de 31 de enero de 1850 establece que "la asunción de crédito por parte del Tesoro Público sólo tendrá lugar mediante ley. La misma disposición se aplica a la asunción de garantías a cargo del Tesoro" (cfr. W. HÖFLING, *Staatsschuldenrecht*, cit., pág. 15).

<sup>269</sup> W. HÖFLING, *Staatsschuldenrecht*, cit., pág. 16.



sejan acudir a técnicas convencionales de aplicación del Derecho<sup>270</sup>, al creciente peso de figuras tributarias con un cierto carácter sinalagmático y –tal vez– al peso decisivo del partido en el Gobierno sobre las decisiones parlamentarias. Se trata de un proceso que no debe desdibujar los valores democráticos y de seguridad jurídica que implica la reserva de ley.

#### c) Fundamento unitario

Además la reserva de ley tiene un fundamento común: la asignación del gasto público y la contribución a su sostenimiento (ya sea por vía tributaria, crediticia o a través del recurso patrimonial) encierran un interés público que trasciende las conveniencias recaudatorias y organizativas de la Administración. Ésta debe limitarse a servir con objetividad los intereses generales (artículo 103 CE), a gestionar los recursos públicos, y a desarrollar los programas de gasto que –a propuesta del Gobierno– han sido aprobados por los representantes de los ciudadanos, en particular mediante la ejecución de las leyes de gasto.

En cuanto a la reserva de ley en materia de crédito público, supone una concreción de la competencia del parlamento para autorizar los ingresos y gastos públicos. Este complemento y concreción de la reserva de ley presupuestaria tiene especial importancia, dada la relevancia del endeudamiento público sobre la carga tributaria que deberá exigirse en el futuro.

Otros valores señalados por el Tribunal Constitucional como fundamento de la reserva de ley en materia tributaria, como la participación democrática de los ciudadanos, también pueden predicarse de los demás sectores del ordenamiento financiero<sup>271</sup>.

#### d) Convergencia formal

El principio de legalidad en nuestra materia se manifiesta también en la convergencia de preceptos financieros en las modernas leyes de presupuestos.

Tras la bifurcación del principio de legalidad financiera, el estado de ingresos de los presupuestos se convirtió en una mera "estimación contable o cálculo aproximativo"<sup>272</sup>. Por el contrario, el articulado de las leyes de presupuestos actuales despliega auténtica eficacia vinculante respecto a los ingresos públicos: en él se modifican o suprimen tributos, se señala el importe máximo de endeudamiento del Estado, y se altera con frecuencia el régimen financiero del patrimonio público.

La doctrina ha puesto de relieve los problemas de tramitación parlamentaria suscitados por las normas no presupuestarias incorporadas a las leyes de presupuestos<sup>273</sup>, las restricciones

<sup>270</sup> Cfr. T. ROSEMBUJ, "La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia", *QF*, 4, 2000, págs. 9-19; "La resolución alternativa de conflictos tributarios: notas sobre los actos de consenso", *Impuestos*, 19, 2000, págs. 88-121; *La transacción tributaria: discrecionalidad y actos de consenso*, Barcelona, Atelier, 2000. En palabras de J. RAMALLO MASSANET, "dada la técnica jurídica utilizada por el ordenamiento en la formulación de los conceptos jurídicos, las incertidumbres que ella produce afectan por igual al acreedor y al deudor del tributo, no habiendo, a estos efectos, razón suficiente para que sea el acreedor el que despeje unilateralmente dicha incertidumbre en lugar de hacerlo conjuntamente con el deudor a través de un negocio de fijación" ("La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias", *CT*, 76, 1995, pág. 98).

<sup>271</sup> La doctrina considera que la reserva de ley en materia tributaria se dirige a garantizar la seguridad jurídica (F. DE LA HUCHA CELADOR, "Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983", en *REDF*, núm. 39, pág. 462; F. TEJERIZO LÓPEZ, "Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión", en *REDF*, núm. 11, 1976, pág. 382; J. LASARTE ÁLVAREZ, "El proyecto de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978", en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 148) y a "asegurar el tratamiento uniforme y la igualdad de todos los ciudadanos en relación con las prestaciones impuestas", "acentuar el contenido democrático de la intervención del Parlamento (...) y marcar como directriz substancial la actuación del criterio de solidaridad" (F. PÉREZ ROYO, "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria, en *REDC*, núm. 13, 1985, pág. 56; L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado...*, cit., pág. 259). Cfr. también la STC de 17 de febrero de 1987. En cuanto a la reserva de ley en materia de endeudamiento público, W. HÖFFLING señala como fundamento secundario –junto al control parlamentario– la necesidad de ofrecer a los ciudadanos una imagen transparente de las finanzas públicas, idea también aplicable a la discusión parlamentaria de los presupuestos y de las leyes tributarias (*Staatschuldenrecht*, cit., págs. 17-19).

<sup>272</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, *El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho presupuestario*, Tecnos, Madrid, 1970, pág. 194.

<sup>273</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., vol. II, pág. 410.

constitucionales a la iniciativa parlamentaria<sup>274</sup> y la necesaria celeridad de los debates hacen de la Ley de presupuestos un vehículo inadecuado para la reforma del ordenamiento financiero. Esto explica que nuestra Constitución prohíba crear tributos en las leyes de presupuestos, y sólo permita modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea (artículo 134.7), limitación que ha sido desvirtuada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, al admitir éste la mera adecuación de los tributos a la realidad en las leyes de presupuestos sin necesidad de autorización previa<sup>275</sup>. Sin embargo, el propio Tribunal Constitucional ha restringido el contenido posible de las leyes de presupuestos exigiendo una relación directa de su contenido con los estados de ingresos y gastos o con las previsiones de política económica del ejercicio y excluyendo la posibilidad de introducir en las leyes de presupuestos normas típicas de Derecho codificado. El Tribunal ha basado tales restricciones en la peculiar tramitación de las leyes de presupuestos y en el principio de seguridad jurídica.

Mientras no se modifique el artículo 134.7 de nuestra Norma Suprema (hipótesis muy improbable) deberían respetarse sus exigencias aunque se advierta en éstas "un punto de injustificada desconfianza hacia el Parlamento"<sup>276</sup>. Tales limitaciones no impiden que la ley de presupuestos se utilice para adecuar el régimen jurídico de los ingresos públicos a las necesidades del ejercicio. Sólo imponen ciertas cautelas sobre el contenido de la ley presupuestaria.

No parece deseable un desarrollo hipertrófico de las leyes de presupuestos hasta el punto de que en ellas se regulen materias apenas relacionadas con la actividad financiera del Estado. Resulta lógico, en cambio, que se introduzcan en dichas leyes ciertos preceptos que determinarán los ingresos del ejercicio<sup>277</sup>. Así se ve reforzado el papel de esta norma como "plan u ordenación racional de la actividad financiera del Estado"<sup>278</sup>. Aunque la ley de presupuestos no esté jurídicamente predefinida por los planes económicos del gobierno, es lógico que en ella se recojan los instrumentos financieros necesarios para las previsiones planificadoras<sup>279</sup>. Este modo de proceder explica no sólo la introducción de reformas tributarias en las leyes de presupuestos, sino el que las autorizaciones para emitir deuda pública se incorporen de modo habitual a estas normas, según prevé el artículo 101.5 de la Ley General Presupuestaria<sup>280</sup>.

Es más, las restricciones impuestas por la jurisprudencia constitucional al contenido de las leyes de presupuestos han originado una práctica que produce mucha más inseguridad jurídica y una innecesaria fragmentación del ordenamiento: la tramitación de leyes de acompañamiento y la

---

<sup>274</sup> Cfr. M. A. MARTÍNEZ LAGO, *Los límites a la iniciativa de las Cortes en materia presupuestaria*, IEF, Madrid, 1990, págs. 174 y ss.

<sup>275</sup> Sentencia de 20 de julio de 1981. La doctrina criticó de modo prácticamente unánime esta resolución del Alto tribunal. Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, "La habilitación a las leyes de presupuestos para modificar tributos", en *REDF*, núm. 33, 1982, pág. 25, págs. 25 y ss.; J. MARTÍN QUERALT, *Ley de presupuestos y reformas tributarias: "Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981"*, en *PGP*, núm. 11, págs. 91 y ss., C. PALAO TABOADA, *Derecho financiero...*, 1.ª ed., cit., pág. 61. En la Sentencia 134/1987, de 21 de julio, el Tribunal considera que la reducción de las pensiones de la seguridad social en la Ley de Presupuestos no equivale a la creación de un tributo (fundamento 6).

<sup>276</sup> C. PALAO TABOADA, *Derecho financiero...*, 2.ª ed., cit., pág. 67. A nuestro juicio el artículo 134.7 no muestra desconfianza hacia el parlamento, sino hacia el gobierno. Lo que se intenta evitar es que el ejecutivo eluda el control de las Cámaras introduciendo reformas tributarias en una ley que el parlamento apenas tendrá ocasión de examinar.

<sup>277</sup> Como la escala de gravamen del IRPF, o el importe máximo de deuda pública que puede emitirse durante el ejercicio.

<sup>278</sup> A. RODRÍGUEZ BEREJO, *El Presupuesto del Estado...*, cit., pág. 15.

<sup>279</sup> Sobre la vinculación entre los planes económicos y la ley de presupuestos, cfr. DE LA HUCHA CELADOR, "Constitución, planificación y ley de presupuestos", en *REDF*, págs. 223 y ss. Esta vinculación técnica —ya que no jurídica— queda de relieve en la Orden de 8 de febrero de 1988 por la que se dictaron normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado de 1989. Señalaba esta disposición que los presupuestos para 1989 se enmarcarían "dentro de un presupuesto plurianual, del cual sus créditos representarán la primera anualidad, de acuerdo con los objetivos fijados al sector público estatal en el cuadro macroeconómico de referencia que apruebe el Gobierno" (...) "En todo caso —continuaba esta Orden— la elaboración del presupuesto plurianual se integrará en el marco de la programación financiera de todo el sector público, en el que queden de manifiesto, a efectos provisionales de política económica y de la coordinación de las distintas Administraciones Públicas, los recursos que todas ellas (...) pueden obtener mediante sus distintos sistemas tributarios de gestión (...). A la valoración global de estos recursos de naturaleza tributaria, se unirá una estimación de los recursos de naturaleza tributaria que las Administraciones Públicas prevén obtener, con el fin de estimar el importe de su apelación conjunta al mercado de capitales".

<sup>280</sup> Cfr. A. NAVARRO FAURE, *Aspectos jurídico-financieros del Déficit Público (Especial referencia al déficit autonómico)*, Generalitat Valenciana, Valencia, 1993, pág. 119. En cuanto a la conveniencia práctica de incluir las autorizaciones para la emisión de deuda pública en la Ley de Presupuestos, cfr. W. HÖFLING, *Staatsschuldenrecht*, cit., pág. 20.



diseminación de las reformas tributarias entre la ley de acompañamiento y la ley de presupuestos<sup>281</sup>. Esta forma de proceder contradice el origen histórico de las "leyes tributarias anuales" (*Jahrsteuergesetze*), que fueron propuestas por la doctrina alemana como una técnica para recoger *en un sólo texto* todas las modificaciones tributarias que fuera preciso afrontar a lo largo del ejercicio.

El ordenamiento alemán la "ley tributaria anual" tiene su origen en una propuesta doctrinal de O. BÜHLER, quien sugirió recoger en una sola ley anual las diversas reformas tributarias que fuera preciso llevar a cabo por motivos coyunturales, pues este modo de proceder aportaría simplicidad y seguridad jurídica<sup>282</sup>. Debe tenerse presente que el art. 110.4 GG sólo permite incluir en la ley de presupuestos preceptos relativos y los ingresos y a los gastos correspondientes al período presupuestario, lo cual –según la doctrina– excluye la posibilidad de introducir preceptos tributarios en dicha ley<sup>283</sup>.

En el caso italiano, la Constitución impide que la ley de presupuestos modifique el sistema de "leyes substanciales"<sup>284</sup>. Por este motivo, el artículo 11 de la ley número 468, de 5 de agosto de 1978 estableció que a fin de adecuar los ingresos y gastos del presupuesto del Estado, de las haciendas regionales, y de los entes públicos que integran las finanzas estatales, a los objetivos de política económica en los que se inspiran el presupuesto plurianual y el presupuesto anual, el Ministerio del Tesoro, de acuerdo con el Ministerio del Presupuesto y de Programación económica, y el Ministerio de Finanzas, presentará al Parlamento, simultáneamente al proyecto de ley de aprobación del presupuesto del Estado, un proyecto de "ley financiera" con la que podrán operarse modificaciones e integraciones de las disposiciones legislativas que tengan reflejo en el presupuesto del Estado, en los de las haciendas autónomas, y en los de los entes que integran las finanzas estatales<sup>285</sup>; posteriormente, la Ley de 23 de agosto de 1988 limitó de modo taxativo los extremos relativos al los tributos y al gasto público que podrían regularse mediante la ley financiera<sup>286</sup>. En este caso, las limitaciones constitucionales al contenido de la ley de presupuestos obligan a formular una "ley financiera" en la que se manifiesta la unidad formal del principio de reserva de ley en el ámbito de nuestra disciplina.

La STC 3/2003 de 16 de enero –un curioso ejemplo de *jurisprudencia motorizada*– consideró que la Ley innominada del Parlamento Vasco 1/2002 lesionaba el principio de seguridad jurídica, ya que si éste "exige que una Ley de contenido constitucionalmente definido, como es la Ley de presupuestos generales, no contenga más disposiciones que las que corresponden a su función constitucional", es coherente entender que la seguridad jurídica también resulta vulnerada "cuando una norma (...) que no es la de los presupuestos generales (...) recoge el grueso del contenido que la Constitución y el bloque de la constitucionalidad reservan a las leyes de presupuestos" (FJ 10)<sup>287</sup>. Quizá esta sentencia ofrece cierto anclaje indirecto para trasladar a las leyes de acompañamiento la doctrina sobre el principio de seguridad jurídica que limita el contenido de las leyes de presupuestos (el Tribunal considera que la Ley 1/2002 *no* era una Ley de Presupuestos), aunque no compartimos esta línea de argumentación del Tribunal.

<sup>281</sup> Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, "Leyes de presupuestos y leyes de acompañamiento: un posible fraude a la Constitución", *QF*, 22, 1994, p.5; L. M. CAZORLA PRIETO, *Las llamadas Leyes de acompañamiento presupuestario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 84 ss.; M. A. MARTÍNEZ LAGO, *Ley de presupuestos y constitución*, Trotta, Madrid, 1998, pág. 133.

<sup>282</sup> Cfr. O. BÜHLER - G. STRICKRODT, *Steuerrecht. Grundriß in zwei Bänden*, 3.<sup>a</sup> ed., Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, 1959, Vol. I, pág. 23; G. STRICKRODT, voz "Jahressteuergesetz", en la obra colectiva dirigida por W. HARTZ *et al.*, *Handwörterbuch des Steuerrechts*, Beck - Verlag des Wissenschaftlichen Instituts der Steuerbevollmächtigten, München-Bonn, 1972, vol. I, pág. 623

<sup>283</sup> Cfr. H. SIEKMANN, "Das Finanzwesen", en la obra colectiva coordinada por M. SACHS, *Grundgesetz. Kommentar*, Beck, München, 1996, pág. 1759. La doctrina habla de una prohibición objetiva y temporal de introducir preceptos extrapresupuestarios en la Ley de Presupuestos (*sachliches und zeitliches Bepackungsverbot*).

<sup>284</sup> Expresión de N. D'AMATI, "Unità e sistematicità del Diritto finanziario", en *DPT*, I, 1988, pág. 11. Literalmente el artículo 81, párrafo tercero de la Constitución italiana prohíbe que la ley de presupuestos establezca nuevos tributos o nuevos gastos.

<sup>285</sup> Cit. por D'AMATI, "Unità e sistematicità ...", cit., págs. 11 y 12.

<sup>286</sup> Cfr. L. M. CAZORLA PRIETO, *Las llamadas Leyes de acompañamiento...*, cit., págs. 33.

<sup>287</sup> La inconstitucionalidad también se funda en el quebrantamiento de los principios de unidad y universalidad presupuestaria y en la vulneración del mecanismo de prórroga presupuestaria. Cfr. el incisivo análisis de J. I. MORENO FERNÁNDEZ "STC 3/2003, de 16 de enero: Inconstitucionalidad y nulidad de la Ley 1/2002, de 23 de enero, del Parlamento Vasco (prórroga presupuestaria, leyes de contenido presupuestario y seguridad jurídica)", Instituto de Estudios Fiscales ([www.ief.es](http://www.ief.es)).

e) Ámbito de la reserva de ley en materia de crédito público

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre este punto es muy parca, limitándose esencialmente a afirmar que el artículo 135 de nuestra norma suprema también vincula a las Comunidades Autónomas (Sentencia 37/1981, de 16 de noviembre, fundamento 5)<sup>288</sup>. Según el párrafo primero de este precepto "el Gobierno habrá de estar autorizado por la ley para emitir deuda pública o contraer crédito".

El fundamento de este precepto participa de las razones que amparan la reserva de ley en materia financiera, ya que la emisión de deuda repercute sobre los ingresos y gastos que ha de contemplar el presupuesto<sup>289</sup>.

La doctrina está de acuerdo en que la reserva de ley se establezca sobre todas las modalidades de crédito público, independientemente del plazo de amortización y del destino que se atribuya a los caudales obtenidos a préstamo<sup>290</sup>. Ahora bien ¿cuál debe ser el contenido de la ley autorizante? Nuestra norma suprema se refiere incidentalmente a "las condiciones de la ley de emisión", pero no precisa su alcance.

Desde luego no parece admisible que el legislador se remita en blanco a las disposiciones del ejecutivo, pues con ello quedaría desvirtuado el precepto constitucional<sup>291</sup>. Tampoco los artículos 31.3 y 133.1 CE precisan el ámbito de la reserva de ley en materia tributaria y la jurisprudencia constitucional considera que deben regularse por ley los elementos esenciales del tributo.

Para el profesor CAZORLA, "el contenido del acto de autorización al que se refiere el apartado 1 del artículo 135 ha de interpretarse ampliamente. Deberán figurar en él la cantidad máxima que pueda ser emitida, la clase de Deuda, la forma y plazo de reembolso y la finalidad específica de la misma, al menos, pues de no ser así se estaría creando un auténtico portillo para defraudar el principio de legalidad en esta materia, el cual no consiste tanto en la simple autorización como en que se fijen por las Cortes Generales las características básicas de la emisión"<sup>292</sup>. El profesor FERREIRO entiende necesario que se fije, "de modo efectivo, la carga que asume el Estado por este concepto", lo que exige determinar "al menos, el montante de la Deuda, el plazo y el precio, el interés de la mis-

<sup>288</sup> Existe, en cambio, abundante jurisprudencia referida a la distribución de competencias sobre el crédito público entre los entes territorial, en particular entre las Comunidades Autónomas y el Estado. Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, "Las operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas", en *REDF*, núm. 51, 1986, págs. 357 y ss.; A. AGUALLO AVILÉS, "Operaciones de crédito de los entes territoriales", en J. LASARTE - S. RAMÍREZ - A. AGUALLO, *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*, Tecnos, Madrid, 1990, págs. 439 y ss.

<sup>289</sup> En palabras de J. J. FERREIRO, "se trata de que el órgano que ostenta la supremacía en el campo tributario y presupuestario asuma también la responsabilidad de emitir Deuda pública. La emisión de Deuda repercute sobre el presupuesto a la vez como ingreso con el que puede contarse y como gastos (amortización e intereses) que lo grava permanentemente o por una serie de años. La emisión repercute asimismo sobre los ingresos tributarios (...). La atribución al ejecutivo de la facultad de emitir empréstitos anularía en parte la eficacia del principio de legalidad en los otros sectores de la normación jurídica de la actividad financiera" (*Cursa...*, 18.ª ed., cit., pág. 570). Según este autor, el principio de legalidad financiera "se plasma en la exigencia de que las normas fundamentales referentes a todo el ciclo de la actividad financiera revistan el carácter de ley, sean manifestación directa del poder legislativo, de los representantes de quienes están llamados a soportar las cargas económicas que la acción del Estado significa" (*ibidem*). Para PALAO TABOADA, el artículo 135.1 CE "se justifica claramente por la importancia económica que para la Hacienda pública supone el endeudamiento" (*Derecho financiero...*, 2.ª ed., cit., pág. 268). En parecidos términos se pronuncia F. SÁINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho financiero*, 10.ª ed., Facultad de Derecho UCM, Madrid, 1993, pág. 436. En la doctrina alemana mantiene una postura similar W. HÖFLING, *Staatsschuldenrecht*, cit., pág. 16. Sobre las conexiones entre el principio de reserva de ley en materia de crédito público y el principio de inclusión presupuestaria automática, cfr. f DE LA HUCHA, "El principio de inclusión presupuestaria automática: acotaciones al artículo 135.2 de la Constitución", en *REDF*, núm. 63, 1989, págs. 355 y ss.

<sup>290</sup> Cfr. F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., I, vol. II, pág. 320; C. PALAO TABOADA, *Derecho financiero...*, 2.ª ed. cit., pág. 269; J. J. FERREIRO LAPATZA, *Cursa...*, 18.ª ed., págs. 570-571; F. DE LA HUCHA CELADOR, *El principio de inclusión presupuestaria automática*, cit., págs. 352 y 355; L. M. CAZORLA PRIETO, "Comentario al artículo 135 de la Constitución", en la obra colectiva dirigida por GARRIDO FALLA, *Comentarios a la Constitución*, 2.ª ed. Civitas, Madrid, 1980, pág. 2048. No obstante, para este último autor, el artículo 135 CE no es aplicable a la deuda de los Organismos autónomos.

<sup>291</sup> En este sentido se pronuncia en la doctrina alemana W. HÖFLING, *Staatsschuldenrecht*, cit., pág. 23.

<sup>292</sup> L. M. CAZORLA PRIETO, *Comentario al artículo 135 de la Constitución*, cit., pág. 2049. Se adhiere a esta opinión el profesor F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...* cit., I-2.º, pág. 321.



ma", admitiendo cierta flexibilidad en cuanto al plazo y al tipo de interés<sup>293</sup>. Esta opinión responde plenamente al fundamento del precepto constitucional (*vid supra*).

Es conocido que hasta 1988 la Ley General Presupuestaria no se ajustaba a estos límites, pues atribuía al Ministerio de Hacienda la emisión de Deuda del Tesoro. Para algunos autores este precepto había incurrido en inconstitucionalidad sobrevenida<sup>294</sup>.

La Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988 modificó esta situación, suprimiendo la Deuda del Tesoro. El Texto Refundido de 23 de septiembre de 1988 recogió esta reforma: "La creación de Deuda Pública, tanto del Estado como de los Organismos autónomos, habrá de ser autorizada por la Ley, que, sin perjuicio de fijar cualesquiera otras características de la Deuda a crear, deberá señalar el importe máximo autorizado" (artículo 101.2). En apariencia se respetan las exigencias derivadas de la reserva de ley. Veamos si en efecto es así.

El párrafo quinto del artículo citado –redactado por la Ley 21/1993, de 29 de diciembre– precisó que "en el caso de las autorizaciones incorporadas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, el importe máximo autorizado citado en el número 2 anterior se definirá por referencia a la variación neta autorizada del saldo vivo del conjunto de la Deuda del Estado y de cada uno de los organismos autónomos, incluido el saldo neto de las cuentas frente al Banco de España (...) [que no puede ser negativo]". El art. 94 de la nueva LGP señala que "la Ley de Presupuestos Generales del Estado establecerá el límite de la variación del saldo vivo de Deuda del Estado de cada ejercicio presupuestario, al que se ajustarán las operaciones financieras que impliquen creación de deuda. Este límite se entenderá neto de las variaciones de las posiciones activas de tesorería mantenidas por el Estado en el Banco de España o en otras entidades financieras".

Así pues –prescindiendo ahora de las limitaciones establecidas por el Derecho comunitario y la legislación de estabilidad presupuestaria– el Gobierno puede emitir deuda "sin más limitación que la de que el saldo neto de emisiones y autorizaciones respete el límite cuantitativo autorizado". Ese saldo neto máximo ¿debe respetarse de modo permanente, o sólo al final del ejercicio? La propia Ley 33/1987, que introdujo la reforma, optó por la más lata de estas dos interpretaciones. En su artículo 72 autorizó al Gobierno a incrementar la Deuda del Estado "con la limitación de que el saldo vivo de la misma a 31 de diciembre de 1988" no superara "el correspondiente saldo a 1 de enero de 1988 en más de 1 billón 395.000 millones de pesetas. "Este límite –proseguía la citada ley– será efectivo *al término del ejercicio*, pudiendo ser *sobrepasado* en el curso del mismo...".

De este modo sutil se permitía al Gobierno emitir deuda en cuantía ilimitada, siempre que parte de los empréstitos se amortizaran antes de concluir el ejercicio. Se establecía así una auténtica remisión en blanco contraria a las exigencias mínimas del texto constitucional<sup>295</sup>, además alguna Ley de Presupuestos establecía que el montante máximo de la deuda que puede emitirse queda "automáticamente revisado", entre otros supuestos, por las desviaciones entre las previsiones de ingresos y la evolución real de los mismos<sup>296</sup>.

<sup>293</sup> El citado autor precisa que «el plazo puede oscilar entre un máximo y un mínimo; lo mismo que el tipo de interés, el cual, asimismo, puede fijarse directamente o indirectamente, por referencia, por ejemplo, al "tipo normal de mercado" para determinadas operaciones» (J. J. FERREIRO LAPATZA *Curso...*, 18.ª ed., cit., pág. 760).

<sup>294</sup> En este sentido se pronunciaba F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...* cit., I-2.º, pág. 320.

<sup>295</sup> Por otra parte, según advierte PALAO TABOADA (*Derecho financiero...*, cit., pág. 269), del artículo 135.1 CE "resulta claramente que la autorización legal para emitir la Deuda o contraer el crédito sólo puede tener por destinatario el Gobierno", y no el Ministerio. El artículo 101.6 LGP parece respetar esta exigencia, pues señala que, en el marco de las leyes de autorización, "corresponderá al Gobierno disponer la creación de Deuda Pública", pero el ejecutivo no ejerce esta competencia acordando la emisión de la deuda (esto es, emitiéndola en sentido jurídico), sino "fijando el límite máximo hasta que el Ministro de Economía y Hacienda pueda autorizar su emisión o contratación". En suma, la reforma de 1987 suprimió una facultad que la doctrina consideraba inconstitucional: la potestad atribuida al Ministerio de Hacienda de emitir "Deuda del Tesoro" (antiguo artículo 112 LGP), es decir, aquella "con plazo de reembolso no superior a dieciocho meses, emitida en el mercado interno, y cuyo producto se asignaba bien a cubrir las insuficiencias de liquidez del Tesoro Público, bien a finalidades de política monetaria (antiguo artículo 101.3.b LGP). En cambio, la nueva regulación permite que el Ministerio de Hacienda emita deuda destinada a cualquier finalidad sin otras restricciones que las impuestas cada año por el Gobierno.

<sup>296</sup> Cfr. a título de ejemplo el art. 41.2 b) de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997. Como advierte FERREIRO se trata de auténticas excepciones al límite máximo de deuda que puede emitirse (*Curso...* 18.ª ed., pág. 572).

Suscribimos la opinión de A. NAVARRO FAURE, quien no consideraba respetuoso con la Constitución "ni el contenido mínimo que se le otorga a la autorización legislativa, ni la distinción que la Ley General Presupuestaria hace entre creación y emisión de la deuda, que convierte al Ministerio de Economía y Hacienda en el órgano que decide las características esenciales de la deuda pública"<sup>297</sup>.

Como punto de referencia para la valorar nuestro ordenamiento puede tomarse en consideración el art. 115.1 de la Constitución alemana. Tal precepto exige que la ley "determine o permita determinar" la cuantía de la deuda que vaya a emitirse (art. 115.1 GG). A juicio de la doctrina, la regla general consiste en la exigencia de que la ley establezca la cuantía exacta de la deuda que puede emitirse. Sólo cuando esto no sea técnicamente posible –porque la deuda se destine a financiar ciertos gastos específicos de cuantía variable– bastará con que la ley autorizante fije los elementos para determinar la cuantía de la deuda que debe emitirse, de modo que no bastaría con autorizar la emisión de deuda para cubrir la diferencia entre los ingresos presupuestados y los realizados<sup>298</sup>.

#### f) Reserva de ley e ingresos patrimoniales

La importancia del principio de legalidad en la gestión financiera del patrimonio fue puesta de manifiesto con anterioridad al texto constitucional por el profesor BAYONA<sup>299</sup>. En la actualidad, el art. 132 CE, reserva a la ley la regulación del "régimen jurídico de los bienes de dominio público". El citado precepto añade que han de regularse por ley "el Patrimonio del Estado y el Patrimonio Nacional, su administración, defensa y conservación" (párrafo tercero). La jurisprudencia constitucional ha señalado que de este precepto se desprende la "interdicción al Gobierno, como titular de la potestad reglamentaria, de proceder a una regulación *praeter legem* de estas figuras jurídicas (Sentencias 58/1982, de 27 de julio; y 85/1984, de 26 de julio).

Algunos autores se refieren a este precepto para demostrar que la reserva de ley opera sobre el Derecho financiero patrimonial. En palabras de C. PÉREZ DE AYALA se trata de "una reserva (...) muy amplia, pero, por ello mismo, muy incorrecta"<sup>300</sup>. En virtud del art. 132 CE la ley debe regular administración del patrimonio, y por tanto, su régimen jurídico-financiero. Pero esto no supone que la ley haya de fijar la cuantía de los diversos ingresos derivados del patrimonio.

Como es conocido, la creación de "precios públicos" por la Ley de Haciendas Locales, 39/1988, de 28 de diciembre y ley de Tasas y Precios Públicos 8/1989, de 13 de abril, intentó atribuir carácter "patrimonial" (no tributario, sino contractual) a ciertas cantidades exigidas por la prestación de servicios públicos "no coactivos" (por la voluntariedad de su solicitud o por la concurrencia con el sector privado). Entre ellos se incluían las prestaciones exigidas por el uso privativo o el aprovechamiento especial del dominio público. La pretendida falta de coacción justificaba –en opinión del legislador– el establecimiento de tales prestaciones mediante normas reglamentarias sin que la ley estableciese verdaderos criterios vinculantes sobre su cuantía. No obstante, la ley otorgaba a la Administración la facultad de recaudar tales prestaciones en vía de apremio.

Un importante sector de la doctrina reaccionó considerando que los sedicentes precios públicos no eran sino tasas parafiscales contrarias a la reserva de ley<sup>301</sup>. Otros distinguieron entre aquellos precios públicos que no constituían prestaciones "impuestas" –ni de hecho ni de derecho– y

---

<sup>297</sup> A. NAVARRO FAURE *Aspectos jurídico-financieros del Déficit Público...*, cit., pág. 148.

<sup>298</sup> Cfr. W. HÖFLING, *Staatsschuldenrecht*, cit., pág. 25. El citado autor señala la posibilidad de una "autorización implícita" de emisión de deuda en los casos en que una ley permite la adopción de un tratado internacional que implica la obligación de emitir deuda pública (*op. cit.*, pág. 21).

<sup>299</sup> J. J. BAYONA DE PEROGORDO, *El patrimonio del Estado*, IEF, Madrid, 1977, pág. 360.

<sup>300</sup> Así lo hace C. PÉREZ DE AYALA, *Temas de Derecho financiero*, 2.ª ed., Facultad de Derecho UCM, Madrid, 1990, pág. 54.

<sup>301</sup> Cfr., entre otros, J. J. FERREIRO LAPATZA - E. SIMÓN ACOSTA, - J. MARTÍN QUERALT, *El proyecto de ley reguladora de las Haciendas locales*, IEE, Madrid, 1988, pág. 36; J. J. FERREIRO LAPATZA, "Tasas y precios públicos: La nueva parafiscalidad", en *REDF*, núm. 64, 1989, págs. 485 y ss.



aquellas otras que constituían verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público, cuya regulación consideraban contraria a la reserva de ley<sup>302</sup>.

El Tribunal Constitucional se inclinó por esta última tesis, si bien de modo muy confuso. La STC 185/1995, de 14 de diciembre consideró que la reserva de ley se extendía a todas las "prestaciones patrimoniales de carácter público", término más amplio que el de "tributos" que abarca toda prestación patrimonial "coactivamente impuesta", en el sentido de que la obligación del pago se establece unilateralmente por parte del poder público "sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla" (FJ 3.º).

El Tribunal precisa que sólo existe ausencia de coacción cuando *concurren* dos requisitos: que la libertad en la decisión de obligarse sea real y efectiva y que no exista una posición de monopolio de hecho o de Derecho por parte del ente que realiza la contraprestación (FJ 3.º). El Tribunal estima que constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público –entre otras– las cantidades exigidas por el uso privativo de dominio público y por los servicios públicos postales. El Tribunal declara inconstitucional la definición de precios públicos recogida en la Ley 8/1989. Parece dar a entender, en cambio, que basta con que el establecimiento de la "prestación patrimonial pública" se realice por ley, pudiendo utilizarse criterios análogos a los de los precios públicos para que el reglamento concrete legítimamente su cuantificación.

A nuestro juicio, las modalidades excluidas por el Tribunal de la definición de precios públicos podían haberse reconducido al concepto de *tasas*<sup>303</sup>. El Gobierno, en cambio procedió a "convalidar" estas figuras mediante el Decreto-ley 2/1996, de 26 de enero, denominándolas "prestaciones patrimoniales de carácter público". Se utilizó así una curiosa sinécdoque –designar la parte por el todo– que sembraba la confusión<sup>304</sup>.

Por otra parte, la Sentencia fue sumamente confusa: se mostró muy rígida en la tipificación de los supuestos de hecho de las "prestaciones patrimoniales de carácter público", exigencia que no ofrece una especial garantía para el ciudadano. En cambio, parecía dejar libertad en los criterios de cuantificación (como *mínimo* la cobertura del coste de servicio) y su concreción mediante disposiciones administrativas. La cuestión es sumamente confusa, dado que al declararse inconstitucional algunos aspectos de la definición de los precios públicos, se excluía la posibilidad de aplicarles los criterios cuantitativos señalados en la Ley<sup>305</sup>.

Posteriormente la reforma de la LOFCA y la Ley 25/1998, de 13 de julio, de Modificación del Régimen legal de las Tasas, optaron por configurar claramente como tasas las prestaciones de

---

<sup>302</sup> Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, "Tasas, precios públicos y reserva de ley", en la obra colectiva *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, págs. 59 y ss.; A. AGUALLO AVILÉS, *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992, págs. 323 y ss. y 327 y ss.

<sup>303</sup> En esta dirección apuntó C. PALAO TABOADA, "Los precios públicos y el principio de legalidad", en *QF*, núm. 17, 1996, pág. 16. Cfr. también R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Tributario*, I, *Derecho tributario. Parte general*, Civitas, Madrid, 1997, págs. 134-135.

<sup>304</sup> En palabras de R. FALCÓN Y TELLA, "en realidad, el Tribunal no quiere declarar inconstitucionales algunos apartados del mencionado precepto, sino la posibilidad de establecer mediante reglamento determinados precios públicos: aquellos que constituyan verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público" ("El concepto de prestación patrimonial de carácter público y la necesidad de limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad respecto al art. 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos", en *QF*, núm. 2, 1996, pág. 7. Estamos de acuerdo con esta interpretación, pero no parece razonable mantener la existencia de "precios públicos" sometidos a la reserva de ley con un régimen distinto del de las tasas. El único fundamento para ello estaría en el nacimiento *ex lege* de las tasas frente a la naturaleza contractual de los "verdaderos" precios públicos, pero si se tiene presente que en buena parte de las tasas el servicio se presta como consecuencia de una manifestación de voluntad del interesado las diferencias se atenúan y no justifican la existencia de un régimen jurídico peculiar para aquellos precios públicos que constituyen "prestaciones patrimoniales de carácter público".

<sup>305</sup> Según R. FALCÓN Y TELLA, «habrá de entenderse que lo inconstitucional no es parte del art. 24, sino la referencia contenida en otros preceptos de la Ley de Tasas y Precios Públicos al "establecimiento" de precios por el gobierno o Ministro del ramo –véase el F. 6.b) de la sentencia–, al menos en la medida en que dichos preceptos pudieran interpretarse como una deslegalización de todos los precios, incluidos aquellos que constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público y que, como tales, aparecen constitucionalmente reservados a Ley» ("El concepto de prestación patrimonial de carácter público y la necesidad de limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad respecto al art. 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos", *QF*, 2, 1996, pág. 7).

carácter público "extravagantes", definiéndolas como "tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes: a) Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados: Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias. Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante. b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente" (art. 6 LTPP).

La Ley señala unos criterios genéricos de cuantificación: en el caso del uso del dominio público "se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquella" (art. 19.1 LTPP). En los demás casos el importe de las tasas "no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida" (art. 19.2 LTPP). Además, se advierte que "el establecimiento de las tasas, así como la regulación de los elementos esenciales de cada una de ellas deberá realizarse con arreglo a la Ley", mientras que las "cuantías exigibles para cada tasa" pueden concretarse mediante norma reglamentaria (art. 10 LTPP). La expresión "elementos esenciales" se refiere a determinadas características del servicio realizado de las que dependerá el importe de la tasa).

El Tribunal ha seguido –con algún matiz– la tesis de AGUALLO AVILÉS, inspirado a su vez en la jurisprudencia constitucional italiana, y sostiene que el criterio de la "coactividad" constituye el elemento adecuado para delimitar las prestaciones patrimoniales de carácter público reservadas a la ley. Ahora bien, pensamos que en los tributos distintos de los impuestos la verdadera garantía para el ciudadano no radica en la mención individualizada del supuesto de hecho de cada prestación por la ley, sino en la existencia de unos criterios de cuantificación lo más precisos posibles, aunque lo sean mediante conceptos jurídicos indeterminados.

En esta línea lo más importante no es una casuística legal sobre las características del servicio que el reglamento utilizará como "supuesto de hecho" al que anudar las cuantías que fije el reglamento (técnica que ha utilizado la Ley 25/1998), sino en señalar criterios sobre el *importe* que se aplicará en el caso concreto, pues los límites fijados a las tasas (concepto en el que la Ley 25/1998 incluye los precios públicos inconstitucionales) se refieren al conjunto de la recaudación, y no al supuesto individual, tal y como ha confirmado la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo<sup>306</sup>.

En cuanto a los "precios públicos", la vigente ley los define como "las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados" (art. 24 LTPP); "se determinarán a un nivel que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la realización de las actividades o la prestación de los servicios o a un nivel que resulte equivalente a la utilidad derivada de los mismos", pero "cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, podrán señalarse precios públicos que resulten inferiores a los parámetros previstos en el apartado anterior, previa adopción de las previsiones presupuestarias oportunas para la cobertura de la parte del precio subvencionada" (art. 25 LTPP). "El establecimiento o la modificación de la cuantía de los precios públicos se hará: a) Por Orden del Departamento ministerial del que dependa el órgano que ha de percibirlos y a propuesta de éste; b) Directamente por los organismos públicos, previa autorización del Departamento ministerial del que dependan" (art. 26 LTPP). En cuanto a su gestión, los precios públicos podrán recaudarse en vía de apremio y podrán utilizarse las potestades de obtención de información previstas en la Ley General Tributaria (art. 26.7 LTPP).

---

<sup>306</sup> SSTS 20.2.1998 (RA 1998, 2267) Y 21.3.1998 (RA 1998, 2278). Tales sentencias señalan que el principio de capacidad económica justifica que la tasa exigible a algunos sujetos pasivos supere el coste individual del servicio. Algún autor ha criticado esta jurisprudencia señalando que "en tal caso se obliga a contribuir según su capacidad económica *sólo a los que necesitan el servicio* y no a todos los demás que se encuentran en la misma situación de renta o riqueza" ["El límite del coste del servicio en la cuantía de las tasas y el principio de capacidad económica", *JA*, 1998, § 22, pág. 16 (no se especifica el autor)].

En la doctrina existía una polémica sobre si el *régimen jurídico* de una prestación (atribución de poderes exorbitantes a la Administración) determina su *carácter de prestación patrimonial de carácter público* a efectos del art. 31.3 CE<sup>307</sup>. El Tribunal Constitucional ha tomado partido, señalando que las potestades exorbitantes no determinan la coactividad de la prestación, "dado que ha sido el particular el que ha decidido libremente obligarse, sabiendo de antemano que los entes públicos de quienes ha requerido la actividad, los bienes o los servicios gozaban de esas prerrogativas"<sup>308</sup>.

Ahora bien, en la actualidad el problema puede plantearse en otros términos: si los precios públicos —en su actual regulación y según el criterio del Tribunal Constitucional— no constituyen *prestaciones patrimoniales de carácter público*, ni suponen por tanto una contribución *coactiva* al sostenimiento de los gastos públicos, ¿cuál es el fundamento constitucional de su régimen privilegiado incluida la vía de apremio y las potestades de información sobre terceros? El Tribunal Constitucional ha señalado repetidamente que las "restricciones de derechos individuales" derivadas de dichas potestades se fundamentan en el deber de contribuir (SSTC 110/1984, 76/1990, 195/1994)<sup>309</sup>. Pero si dicho deber no está en juego, ni tan siquiera la exigencia de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, ¿en qué se basa la ley para limitar los derechos individuales? No pensamos que pueda alegarse la libertad contractual del ciudadano para prescindir de la prestación, pues tal libertad es la que se restringe en primer plano al establecerse un contrato de adhesión en que la otra parte posee unas *potestades públicas exorbitantes*.

Las SSTC 233/1999 (FJ 9 y 16) y 106/2000 (FJ 2) consideran admisible una mayor intervención de la potestad reglamentaria en aquellos ingresos, como las tasas y precios públicos en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en los impuestos, y advierte que la referencia al valor de mercado o la utilidad percibida constituyen criterios técnicos de cuantificación lo suficientemente precisos como para respetar la reserva de ley (FJ 2.º).

#### 4. *Los principios de justicia financiera*

##### a) Planteamiento

Para terminar de exponer algunos de los criterios que atribuyen unidad al ordenamiento de la Hacienda pública, haremos referencia a la justicia financiera. La doctrina se ha esforzado por elaborar un principio unitario de justicia financiera, advirtiendo sin embargo que éste adopta diversas manifestaciones<sup>310</sup>. Así señala algún autor que "la conexión ingreso-gasto aparece explícitamente señalada en la norma fundamental, su interpretación está encauzada por criterios y principios liminares en el orden tributario —capacidad económica, igualdad, progresividad, legalidad, justicia— y en el deber público de asignar los recursos obtenidos eficiente y eficazmente mediante su programación"<sup>311</sup>.

<sup>307</sup> En opinión de C. PALAO TABOADA "cuando el legislador califica a una prestación patrimonial de precio público, le está aplicando un régimen exorbitante, que exige una decisión del legislador. El *nomen iuris*, que atrae el régimen privilegiado, es un criterio absolutamente seguro. La coactividad inherente al concepto constitucional de PPCP [Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público] es, en nuestra opinión, de carácter jurídico y va, por tanto, indisolublemente ligada al régimen jurídico de la prestación" ("Los precios públicos y el principio de legalidad", *QF*, 17, 1996, pág. 14). Tal idea había sido ya apuntada por J. J. FERREIRO LAPATZA - E. SIMÓN ACOSTA - J. MARTÍN QUERALT (*El Proyecto de ley reguladora de las Haciendas Locales*, IEE, Madrid, 1988, pág. 117), así como por A. AGULLÓ AGUERO, ("Principio de legalidad y establecimiento de precios públicos", en la obra colectiva *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 471). La idea que liga el ámbito de la reserva de ley a la voluntariedad de la prestación se debe a R. FALCÓN Y TELLA ("Tasas, precios públicos y reserva de ley", en la obra colectiva *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 66). Desarrollan esta construcción A. AGUALLO AVILÉS, *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992, págs. 207 ss. y J. MARTÍN FERNÁNDEZ, *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995.

<sup>308</sup> C. PALAO TABOADA ha advertido como el Tribunal utiliza un argumento coincidente con el que utiliza A. AGUALLO AVILÉS en su obra *Tasas y precios públicos*, cit., pág. 263 (cfr. "Los precios públicos...", cit., pág. 14).

<sup>309</sup> Cfr. en sentido crítico con el Tribunal Constitucional, L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado...*, cit., pág. 193.

<sup>310</sup> Vid. los autores citados en el epígrafe III.A.6)

<sup>311</sup> T. ROSEMBUJ, *Elementos de Derecho tributario* I, PPU, Barcelona, 1988, pág. 19. Una idea semejante ha formulado J. SÁINZ MORENO: "que los fondos se extraigan equitativamente significa que los que tienen más contribuyen en mayor medida, que los recursos se destinen equitativamente significa que se ayude con más a los que tienen menos", *Elementos de Derecho financiero*, tomo I: Parte general, Rafael Castellanos editor, Madrid, 1983, pág. 73.

Frente a estas ideas el profesor SÁNCHEZ SERRANO entiende necesario «disipar esa falsa ilusión, ese mito enervante de una idea unitaria de "justicia financiera" concebida como "principio constitucional"» y precisar en cambio, "de un modo realista, los diversos principios constitucionales –que son muchos– a través de cuya efectiva aplicación podría obtenerse una mayor justicia del sistema financiero español en su conjunto", así como sus relaciones y sus confluencias *en aspectos concretos*<sup>312</sup>. Suscribimos plenamente este planteamiento e intentaremos demostrar su fecundidad proyectándolo sobre los diversos sectores del ordenamiento financiero.

#### b) La justicia en el gasto público

Es obligado comenzar este epígrafe haciendo referencia al estudio del profesor RODRÍGUEZ BEREJO<sup>313</sup> que –mediante una enmienda de FUENTES QUINTANA– originó la actual redacción del artículo 31.2 CE: "el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía".

Algunos autores observan que este precepto no ofrece criterios suficientes fuera de los casos espectaculares o de laboratorio para un verdadero control de la justicia en el gasto por los Tribunales Constitucionales<sup>314</sup>. Quizá esto explique su escasa repercusión en la jurisprudencia constitucional.

Podría considerarse que la "asignación equitativa" constituye un concepto jurídico indeterminado que deberá acotarse con las técnicas habituales de la interpretación jurídica<sup>315</sup>. Uno de los intentos más acabados de realizar esta concreción se debe a G. ORÓN MORATAL. El citado autor distingue los *momentos en que el principio despliega su eficacia* –determinación de los recursos, autorización del empleo de recursos y asignación de recursos<sup>316</sup>– y su *contenido*: este último presenta un doble aspecto, cualitativo y cuantitativo. El primero aparece determinado por ciertos objetivos constitucionales (principios rectores de la política social y económica, financiación de la Casa Real, etc.)<sup>317</sup>. El segundo sólo puede concretarse en ciertos supuestos excepcionales (pago del capital e intereses de la deuda pública, ejecución de las sentencias judiciales que condenan a la Administración).

El análisis de G. ORÓN demuestra que el gasto público se encuentra sometido a directrices jurídicas, pero no aporta un criterio general que permita concretar la "equidad" en el gasto público. Si el art. 31.2 remite a otros preceptos constitucionales de contenido muy diverso, es que la exigencia genérica de "equidad en el gasto" resulta inoperante. En este sentido las conclusiones a las que llega la doctrina española a partir del análisis del art. 31.2 no son mucho más estrictas de las que ha alcanzado la doctrina alemana pese a no existir en su ordenamiento un precepto similar<sup>318</sup>.

La elaboración de *un principio unitario de justicia en el gasto* exigiría establecer una *medida común del reparto de los gastos públicos*, pero esto es imposible, porque el gasto constituye un instrumento para satisfacer el interés general y éste puede concretarse en función de muy diversos programas políticos compatibles con el modelo constitucional<sup>319</sup>. La necesidad de atender ciertos

---

<sup>312</sup> L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado...*, cit., pág. 257.

<sup>313</sup> A. RODRÍGUEZ BEREJO, "Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución" en *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, CEC, Madrid, 1978, págs. 347 y ss.

<sup>314</sup> J. M. MARTÍN DELGADO Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978, en *HPE*, núm. 60, págs. 71 y ss. Le sigue en este punto SIMÓN ACOSTA, "El Derecho..." cit., pág. 195.

<sup>315</sup> Cfr. G. ORÓN MORATAL, *La configuración constitucional del gasto público*, Tecnos, Madrid, 1995, pág. 92.

<sup>316</sup> G. ORÓN MORATAL, *La configuración...* cit., págs. 29-30.

<sup>317</sup> G. ORÓN MORATAL, *La configuración...* cit., págs. 66 y ss.

<sup>318</sup> A juicio de K. VOGEL la Constitución alemana impone a los gastos públicos los siguientes límites: a) necesidad de autorización presupuestaria; b) necesidad de que los gastos se destinen a una finalidad concreta y legítima [es decir, que no sean arbitrarios]; c) deber de respetar el equilibrio de la economía en su conjunto (art. 109.2 GG); d) deber de que los gastos contribuyan al crecimiento de la economía (dado que se financian con cargo a la riqueza nacional); e) límite impuesto por los ingresos que pueda obtener el ente público incluidos aquellos derivados del endeudamiento (cfr. K. VOGEL, "Grundzüge...", cit., págs. 79-80).

<sup>319</sup> Además, como señala J. ZORNOZA PÉREZ, "ha de reconocerse que no todos los gastos públicos son divisibles, ya que algunos de ellos, por su naturaleza o su finalidad no se sabe cómo podrían distribuirse entre los ciudadanos en razón a un estricto criterio material de justicia; al margen de que hay una parte de tales gastos públicos, como son los de capital o inversión, que no es ya que sea difícil, sino que puede resultar inoportuno someterlos siempre a la rigidez de un principio de justicia en el gasto" ("El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales", en *HPE*, núm. 113, 1988, pág. 50).

gastos supone un *límite jurídico*, pero no es reconducible a un principio unitario, sino que depende de diversos valores jurídicos –justicia conmutativa en el caso de la deuda pública, exigencias organizativas del modelo político en el caso de las dotaciones de los órganos constitucionales, tutela judicial efectiva en el caso de las sentencias condenatorias de la administración<sup>320</sup>, diversas exigencias materiales del Estado social en el caso de los principios rectores de la política social y económica–. En cada uno de estos sectores nos encontramos con principios propios cuya consecución debe lograrse mediante gastos idóneos que supongan una mínima desviación de otros objetivos constitucionales. Ahora bien, tal control de proporcionalidad –al que puede unirse un control sobre las decisiones arbitrarias– no constituye propiamente una tarea del ordenamiento financiero, sino de las disciplinas que estudian las diversas manifestaciones de la actuación pública (esencialmente del Derecho administrativo en relación con el Derecho constitucional). En efecto, el control de proporcionalidad desborda el ámbito del Derecho financiero pues es una técnica jurídica destinada a ponderar conflictos entre distintos valores jurídicos (en muchas ocasiones las tensiones entre las exigencias de practicabilidad administrativa y diversos principios de justicia material).

El único aspecto de la justicia en el gasto que constituye un núcleo homogéneo y un principio predicable también de los ingresos públicos es el deber de los poderes públicos de garantizar el mínimo existencial a los ciudadanos<sup>321</sup>. Este aspecto de la justicia en el gasto coincide con una vertiente del principio de capacidad económica y muestra una estrecha vinculación con la justicia impositiva. En primer término el saldo impositivo individual ha de respetar el mínimo de subsistencia individual y familiar<sup>322</sup>. En el caso de que los propios recursos resulten insuficientes para ello los poderes públicos han de garantizar un mecanismo que directa o indirectamente cubra estas necesidades.

En definitiva: el "saldo contributivo individual" ha de establecerse en función de la respectiva capacidad económica. Las desviaciones de este principio a través de beneficios tributarios o de subvenciones requieren una especial justificación cuyo control se estructura en dos fases: la existencia de un fin público con relevancia constitucional –este aspecto no concierne directamente al Derecho financiero– y la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida utilizada.

Más allá de este ámbito se abre un gran campo de discrecionalidad en materia de gasto público, cuyo control no podrá realizarse con arreglo a los principios del Derecho financiero, sino tan solo atendiendo al criterio que corresponda según la naturaleza de las cosas para el reparto del gasto. Dicho criterio vendrá determinado por la necesidad pública que pretenda atenderse. Las desviaciones de dicho criterio deberán estar justificadas y someterse también a un control de proporcionalidad. Resulta claro además que el gasto público no podrá regularse ni practicarse de modo arbitrario.

Tal planteamiento encuentra su confirmación en otro notable intento de concretar el contenido del art. 31.2 CE. Para el profesor BAYONA DE PEROGORDO "la asignación equitativa de los recursos públicos comporta, al menos, tres exigencias fundamentales: en primer lugar, la de garantizar una *satisfacción mínima de las necesidades públicas*. Desde el momento en que las diversas

<sup>320</sup> A juicio de L. SÁNCHEZ SERRANO, «la previsión legal de inembargabilidad de bienes o fondos públicos o, más generalmente, de que Jueces y Tribunales no puedan despachar mandamientos de ejecución contra los mismos, puede ser, sí, en multitud de ocasiones y aplicaciones, razonable y proporcionada a la luz, al menos, tanto del principio de legalidad presupuestaria (art. 133.4 CE, principal aunque no exclusivamente), como del principio de inembargabilidad constitucionalmente establecido para bienes de dominio público y comunales (art. 132.1 CE). Pero que, en ausencia de alguno de esos bienes o fines que constitucionalmente legitiman ciertas inmunidades frente a la potestad de ejecución de los Jueces y Tribunales, la genérica e indiscriminada prohibición de dictar providencias de embargo y, más aún, de "despachar mandamientos de ejecución", contra bienes y derechos de las Haciendas públicas, entraría en conflicto con las exigencias del derecho fundamental garantizado en el art. 24.1 CE así como con las de la exclusividad de la potestad jurisdiccional asimismo proclamada por el art. 117.3 CE» (*Tratado...*, cit., pág. 496). Con posterioridad el Tribunal ha desarrollado una argumentación muy semejante en S. 17.7.1998, concluyendo que "...observado el procedimiento para la válida realización del pago (art. 154.4 LHL y concordantes), si el ente local deudor persistiera en el incumplimiento de su obligación de satisfacer la deuda de cantidad líquida judicialmente declarada, el privilegio de inembargabilidad de los "bienes en general" de las entidades locales que consagra el art. 154.2 LHL, en la medida en que comprende no sólo los bienes demaniales y comunales sino también los bienes patrimoniales pertenecientes a las entidades locales que no se hallan materialmente afectados a un uso o servicio público, no resulta conforme con el derecho a la tutela judicial efectiva que el art. 24.1 CE garantiza a todos, en su vertiente de derecho subjetivo a la ejecución de las resoluciones judiciales firmes" (FJ 15).

<sup>321</sup> En este sentido apunta también J. J. ZORNOZA PÉREZ, quien llega a afirmar la posibilidad de construir en el caso del mínimo existencial derechos de participación social derivados a partir del principio de igualdad ("El equitativo reparto...", cit., págs. 52 y 54).

<sup>322</sup> K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., vol. I, pág. 85. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional alemán (BVerfGE 82, 60 y ss; 82, 198 y ss.). Cfr. D. MARÍN-BARNUEVO FAVO, *La protección...*, cit., págs. 31 y ss.

necesidades son consideradas como merecedoras de satisfacción mediante el empleo de fondos públicos, esto es, devienen necesidades públicas, deben tener garantizado, en aras de la equidad, un nivel siquiera mínimo de satisfacción. En segundo lugar, el principio de justicia material del gasto público comporta la ausencia de discriminaciones, tanto en sentido absoluto –de unas necesidades respecto a otras– como en sentido relativo –referentes a diversas situaciones en relación con una misma necesidad pública–. En tercer lugar, la asignación equitativa de los recursos públicos comporta la interdicción de la arbitrariedad, idea resumen hacia la que, en definitiva, confluye la gran mayoría de los preceptos constitucionales de índole jurídico-pública<sup>323</sup>.

Pues bien, la satisfacción mínima de las necesidades públicas coincide con la garantía del mínimo existencial, aspecto común al ordenamiento tributario y del gasto público y verdadero núcleo de la justicia financiera. Además, a juicio de MARTÍNEZ GINER, "únicamente cuando la limitación del gasto público fuera tan relevante que afectara a niveles considerables de gasto podría plantearse su inconstitucionalidad por atentar contra el principio de justicia en el gasto y contra el Estado Social configurado por la Constitución"<sup>324</sup>.

Más allá de este límite mínimo, la ausencia de *discriminación entre las diversas necesidades públicas* resulta imposible de controlar con criterios jurídico-materiales. En este ámbito, la ausencia de discriminación equivale a igualdad, y el control de la igualdad exige una medida homogénea. Ahora bien, el único elemento homogéneo a las diversas necesidades públicas es el interés general, pero este no puede expresarse en unidades homogéneas, pues su concreta configuración depende de decisiones políticas sometidas tan sólo a *límites* y a los controles del parlamentarismo democrático.

Sí es posible realizar un control de *igualdad dentro del ámbito de cada necesidad pública*, pues en este caso el grado de necesidad de cada sujeto o grupo de sujetos constituye la medida de la distribución del gasto. Ahora bien, en este supuesto no estamos ante criterios de justicia financiera aplicables de modo uniforme a todos los gastos públicos.

Por último, cabe mencionar la prohibición de normas y actuaciones arbitrarias, que tampoco constituye una peculiaridad de la justicia financiera, sino una concreción del Estado de Derecho.

En todo caso este triple control –garantía del mínimo existencial, igualdad en el ámbito de cada necesidad pública e interdicción de la arbitrariedad– no debe su existencia a un principio específico de "equidad en el gasto", sino a otros preceptos constitucionales de contenido heterogéneo. El principio de equidad en el gasto tendría virtualidad propia si ofreciera una *medida general de reparto del gasto público*, pero tal medida está ausente del texto constitucional, porque el gasto público –aun vinculado a límites y controles jurídicos– constituye esencialmente el objeto de decisiones políticas.

## c) Los principios de justicia en los ingresos públicos

### (1) Justicia en el endeudamiento público

En el ámbito de la deuda pública rigen unos criterios propios, dado que la justicia conmutativa exige la devolución del capital y el pago de los intereses<sup>325</sup>. De ahí que el art. 135.2 CE se

<sup>323</sup> J. J. BAYONA DE PEROGORDO, *El Derecho de los gastos públicos*, IEF, Madrid, 1991, pág. 241. Esta última idea ha sido destacada también por A. RODRÍGUEZ BEREJO: el art. 31.2 CE ha de llevar a "la eliminación de normas, generalmente presupuestarias, claramente arbitrarias o irracionales desde el contenido del mencionado precepto constitucional de una *asignación equitativa de los recursos públicos*" ("Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", *REDF*, 100, 1998, pág. 625).

<sup>324</sup> L. A. MARTÍNEZ GINER, "El principio de justicia en materia de gasto público y la estabilidad presupuestaria", *REDF*, 115/2002, pág. 490.

<sup>325</sup> A juicio de A. NAVARRO FAURE "la deuda pública no tiene el carácter coactivo de los tributos y ello ha influido, en nuestra opinión, en la regulación de este recurso en dos sentidos: por un lado, desde el punto de vista legal y doctrinal los límites a la deuda pública han sido siempre de tipo formal, y no se han desarrollado principios jurídico-materiales como en el caso del tributo. Por otro lado, la interpretación del principio de legalidad ha ido perdiendo parte de su contenido para favorecer una instrumentación dinámica de este recurso que, en contraposición a los recursos tributarios y precisamente por su carácter voluntario, ha de competir con el sector privado en el mercado de capitales" (A. NAVARRO FAURE, *Aspectos jurídico-financieros del Déficit Público...*, cit., pág. 150). La autora añade que "sólo una limitación constitucional que obligara a financiar todo el gasto público a través de los recursos tributarios, convertiría a la capacidad contributiva en el límite del gasto público y del déficit", pero dicha limitación no existe (*op. cit.*, pág. 166).



ñale que "los créditos para satisfacer el pago de la Deuda Pública del Estado se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de los presupuestos y no podrán ser objeto de enmienda o modificación mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión"<sup>326</sup>. Sólo en la medida en que estemos ante empréstitos forzosos el elemento conmutativo pierde fuerza y debe entrar en juego el principio de capacidad económica.

Por otra parte el art. 4.3 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea establece los principios de "precios estables, finanzas públicas y condiciones monetarias sólidas y balanza de pagos estable", y el art. 104 ordena a los Estados miembros evitar un déficit público excesivo<sup>327</sup>. Este principio se ha reflejado en la Ley 18/2001 de Estabilidad Presupuestaria, en la Ley Orgánica 5/2001, que la complementa, y en el Proyecto de Ley General Presupuestaria que se tramita actualmente en las Cortes<sup>328</sup>. No se trata de principios de justicia<sup>329</sup>, sino de meros criterios instrumentales al servicio de la estabilidad económica. Es más, algún autor ha puesto de relieve el posible conflicto entre la estabilidad presupuestaria y el principio de justicia en el gasto público<sup>330</sup>. Sin embargo, el principio de finanzas públicas sólidas implica la reacción del ordenamiento frente al fraude y la elusión fiscal y podría suponer una vía –aún intransitada– para que el Tribunal de Justicia estableciera límites a las excesivas posibilidades de planificación fiscal que ofrecen las libertades comunitarias<sup>331</sup>. Algunos autores han visto también en la limitación al endeudamiento un principio de justicia intertemporal<sup>332</sup>.

## (2) Justicia tributaria

El deber de contribuir deriva de las exigencias de la solidaridad<sup>333</sup> y de la función social de la propiedad (que no constituye sino la vertiente objetiva de la solidaridad). En esta última deben buscarse los criterios que determinan la justa contribución al sostenimiento de las cargas públicas, ya que el gasto público se destina a satisfacer el interés general.

El justo reparto de la carga tributaria individual requiere una medida de la igualdad, determinada por la capacidad económica entendida como riqueza disponible. La capacidad económica debe determinar el reparto de la carga impositiva individual. No basta por ello con que cada hecho imponible suponga un cierto reflejo de riqueza, sino que debe tenerse en cuenta el total de la riqueza disponible de cada sujeto para determinar el total de su contribución impositiva. El concepto de carga tributaria global ha sido asumido por el Tribunal Constitucional alemán<sup>334</sup>.

<sup>326</sup> Cfr. F. DE LA HUCHA CELADOR, *El principio de inclusión presupuestaria automática*, cit., núm. 63, pág. 356; G. ORÓN MORATAL, *La configuración...*, cit., págs. 65-66. Este último autor considera que el precepto consuetudinario al cobro del prestamista frente al Estado.

<sup>327</sup> Artículo 104 C, 1 del Tratado de la Comunidad Económica Europea, introducido por el Tratado de Maastricht de 7 de febrero de 1992. Cfr. también el Reglamento 1467/97 y el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, acordado en el Consejo de Amsterdam de 1997.

<sup>328</sup> BOCG Congreso, Serie A, núm. 165-1 de 14 de julio de 2003.

<sup>329</sup> Por otra parte, como han subrayado J. LASARTE ÁLVAREZ y F. ADAME MARTÍNEZ, "el principio de equilibrio presupuestario no está recogido expresamente en la Constitución española", en "Las nuevas leyes de estabilidad presupuestaria", en *Revista de Estudios Locales*, núm. 62, 2003, pág. 26.

<sup>330</sup> Cfr. L. A. MARTÍNEZ GINER, "El principio...", cit., págs. 490-491. El autor concluye que "para evitar la tensión entre estabilidad presupuestaria y justicia en el gasto (...) sería conveniente configurar el nuevo régimen de estabilidad no únicamente como una *limitación cuantitativa* del gasto sino también como una *limitación cualitativa* del gasto, o lo que es lo mismo que se establecieran criterios que de alguna forma determinaran las necesidades cuya satisfacción es ineludible por las autoridades gestoras del gasto, en conexión con la idea-fuerza de contención del gasto. Quizá esto sería una lógica consecuencia del propio régimen de estabilidad presupuestaria que impulsaría, como decíamos, a considerar y a fomentar la asignación equitativa de los recursos, en definitiva la justicia en el gasto, para escoger con mayor criterio aquello en lo que se ha de gastar el montante, poco o mucho, que se prevé ingresar" (pág. 491).

<sup>331</sup> Debo esta idea a la profesora SOLER ROCH.

<sup>332</sup> P. KIRCHHOF, *Staatliche Einnahmen*, en la obra coordinada por J. ISENSEE - P. KIRCHHOF, *Handbuch...*, cit., § 88, mrg. 249; P. SCHAAL, "Thesen zur Staatsverschuldung in der Bundesrepublik Deutschland", en *Betriebs-Berater*, 1981, pág. 7; M. DíEZ CORRAL, "Las leyes de estabilidad presupuestaria", *Boletín Económico del ICE*, 2711, 2001, pág. 24.

<sup>333</sup> Cfr. F. MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980, pág. 138; R. FALCÓN Y TELLA, *La Compensación financiera interterritorial*, Publicaciones del Congreso de los Diputados, IEF, Madrid, 1986, pág. 117.

<sup>334</sup> BVerfGE de 22 de junio de 1995, cfr. P. M. HERRERA MOLINA, "Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos", en *Impuestos*, 1996-II, pág. 1043.

Como ha señalado BIRK, la determinación de la carga tributaria individual requiere tener en cuenta el "saldo contributivo", es decir, la suma total de los impuestos soportados por el contribuyente –incluida la imposición indirecta sobre el consumo– menos las cantidades recibidas sin contraprestación del ente público<sup>335</sup>.

Por otra parte la determinación de la capacidad económica exige tener en cuenta los principios del neto objetivo y subjetivo; es decir, no reflejan capacidad económica las sumas utilizadas para obtener los ingresos gravados, ni las cantidades necesarias para cubrir el mínimo existencial del contribuyente y su familia. En el caso del gravamen de las personas jurídicas no opera el principio del neto subjetivo, pero sigue siendo precisa la determinación de los rendimientos netos en sentido objetivo.

El planteamiento que aquí señalamos se opone a la concepción dominante en España, que identifica el principio de igualdad con una mera interdicción de la arbitrariedad y cuya aplicación excesivamente laxa ha conducido a una criticable falta de control de la justicia tributaria por parte del Tribunal Constitucional. El principio de interdicción de la arbitrariedad constituye una exigencia del Estado de Derecho, pero resulta insuficiente para garantizar la igualdad en la aplicación del sistema tributario. Tales insuficiencias han sido denunciadas por la doctrina alemana y han propiciado un mayor control sobre las leyes tributarias por parte de la jurisprudencia del BVerfG, como demuestra la declaración de inconstitucionalidad de la variedad de criterios de valoración en el seno del Impuesto sobre el Patrimonio<sup>336</sup>, o las sentencias relativas al mínimo exento personal y familiar en el seno del Impuesto sobre la Renta<sup>337</sup>.

El principio de capacidad económica supone además un criterio de asignación de gastos sociales, en cuanto constituye la medida del saldo contributivo individual y exige que el individuo y su familia dispongan del mínimo necesario para la subsistencia. Ciertamente la función del gasto público no se agota en la cobertura del mínimo existencial, sino que supone un instrumento al servicio del interés general, de ahí que la justicia en la distribución del gasto presente unos perfiles mucho más flexibles que el justo reparto de la carga impositiva.

Por otra parte, dentro del ordenamiento impositivo existen numerosos preceptos cuya finalidad es ajena al mero reparto de la carga fiscal entre los contribuyentes. Tales normas extrafiscales producen una desviación del principio de capacidad económica que puede ser constitucionalmente admisible, pero sólo cuando persiga un fin legítimo, resulte idónea para alcanzarlo, suponga la mínima desviación posible de las reglas generales de reparto de las cargas tributarias e implique un beneficio para el interés general superior a la relativa injusticia que ocasionan. Cuando una norma tenga una finalidad puramente recaudatoria –como el Impuesto sobre Actividades Económicas en los términos en que aún subsiste– no está justificada en modo alguno una desviación del principio de capacidad económica<sup>338</sup>.

Además, existe un tercer grupo de normas que no persiguen directamente el justo reparto de la carga tributaria ni tampoco otros fines extrafiscales. Nos referimos a las medidas de "simplificación" –presunciones, algunas ficciones, estimaciones a tanto alzado– que persiguen reducir los costes de gestión para el Ente público o para los interesados, o bien facilitar la lucha contra el fraude. Estas medidas encuentran un fundamento *indirecto* en la justicia tributaria que se ve afectada por el exceso de costes de gestión –que deberán recuperarse mediante un aumento del gravamen– o el fraude fiscal que también desviará la carga tributaria sobre quienes tengan menos posibilidades de defraudar. Por consiguiente las medidas de simplificación pueden estar justificadas, pero deberán someterse al triple control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto a que hemos hecho referencia.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta la *erosión* que la globalización económica está causando sobre la realización práctica del principio de capacidad económica y sobre su grado de

---

<sup>335</sup> Cfr. D. BIRK, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Peter Deubner Verlag, Köln, 1983, pág. 144. Las tasas en principio no deberían tenerse en cuenta, aunque quizá podría restarse del saldo la parte subvencionada del servicio recibido.

<sup>336</sup> Sentencia de 22 de junio de 1995.

<sup>337</sup> Sentencias de 29 de mayo y 12 de junio de 1990, cfr. D. MARÍN-BARNUEVO FAVO, *La protección...*, cit., págs. 33 y ss.

<sup>338</sup> Cfr. S. ANÍBARRO PÉREZ, *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, McGraw Hill, Madrid, 1997, págs. 202-203.

cumplimiento por los legisladores nacionales sometidos a un proceso de competencia fiscal. Ante esta "degeneración fiscal", algunos autores propugnan limitar el principio de capacidad económica a aquellos casos en que la recaudación obtenida supere la distorsión económica<sup>339</sup>. Frente a esta tesis CAAMAÑO y CALDERÓN se manifiestan favorables a las propuestas de coordinación fiscal dirigidas a preservar "el respeto a los principios impositivos clásicos en unos niveles aceptables"<sup>340</sup>. La pieza clave radicaría en el *intercambio de información*<sup>341</sup>.

### (3) Justicia e ingresos patrimoniales

Los ingresos patrimoniales no constituyen un instrumento idóneo para distribuir el coste de los servicios públicos indivisibles<sup>342</sup>; ¿cuál es, entonces, su relación con el principio de capacidad económica? FALCÓN Y TELLA ha señalado que "el artículo 31.1 de la Constitución establece el principio de capacidad contributiva con relación al sostenimiento de los gastos públicos, o lo que es lo mismo, en relación con todos los ingresos públicos, pues todos ellos se destinan a la cobertura de los gastos. La referencia a un sistema tributario justo se explica porque el tributo es la técnica recaudatoria que mejor puede adaptarse al principio de capacidad. Es decir, la Constitución exige no sólo que el sistema tributario se base en tal principio, y en consecuencia, que dentro de éste ocupe un lugar predominante el tributo, como *medio* para sostener los gastos públicos según la capacidad contributiva de cada uno"<sup>343</sup>. El profesor GARCÍA AÑOEROS desarrolló un razonamiento similar: "del conjunto del artículo 31.1 CE y de otras normas constitucionales (arts. 27 y 39 a 52 CE) se deduce una preferencia constitucional por una financiación preponderante de acuerdo con el principio de capacidad económica"<sup>344</sup>.

Este planteamiento recuerda con la construcción de la doctrina alemana, que considera inadecuados los ingresos patrimoniales para conseguir la justa financiación de los gastos públicos —que debe realizarse primordialmente mediante el sistema impositivo<sup>345</sup>— y les atribuye por tanto un carácter residual<sup>346</sup>.

De acuerdo con esta concepción, el principio de capacidad contributiva desempeñaría un papel negativo respecto de aquellos ingresos patrimoniales que resultan obligatorios de hecho (*v.gr.*, prestación de servicios públicos monopolizados a cambio de un precio). Para FALCÓN Y TELLA no sería preciso que estos ingresos favorezcan la progresividad del sistema contributivo, pero sí que no la desvirtúen<sup>347</sup>.

En este orden de ideas, indica LOZANO que la capacidad económica puede operar sobre los ingresos de las empresas públicas mediante el establecimiento de precios políticos que favorezcan a determinados consumidores o usuarios en función de sus circunstancias personales (familias numerosas, pensionistas, etc.). Así —concluye este autor— habría "un elemento fundamental para asegurar la homogeneidad de toda actividad financiera, trascendiendo de su elemento puramente material —el empleo de recursos económicos— para afirmar también unos criterios de justicia comunes a todo su ámbito"<sup>348</sup>.

<sup>339</sup> B. BRACEWELL-MILNES, "Economic taxable Capacity", *Intertax*, vol. 29, 4, pág. 114, cit. por M. A. CAAMAÑO ANIDO y J. M. CALDERÓN CARRERO, *Globalización...*, cit., pág. 270, nota 89.

<sup>340</sup> M. A. CAAMAÑO ANIDO y J. M. CALDERÓN CARRERO, *Globalización...*, cit., págs. 271 y ss. en las que se describen dichas medidas y pág. 283, en la que se afirma que son pasos en el camino correcto.

<sup>341</sup> M. A. CAAMAÑO ANIDO y J. M. CALDERÓN CARRERO, *Globalización...*, cit., pág. 275.

<sup>342</sup> Cfr. F. VICENTE-ARCHE, "Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al Derecho español", en *REDF*, núm. 7, págs. 443 y ss.

<sup>343</sup> R. FALCÓN Y TELLA, *La finalidad financiera...* cit., págs. 382-383.

<sup>344</sup> Cfr. J. GARCÍA AÑOEROS, en la obra colectiva, *Manual del Sistema Tributario Español*, 5.ª ed., Civitas, Madrid, 1997, pág. 52. Se hace eco de este planteamiento P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, "Artículo 31.1...", cit., pág. 492.

<sup>345</sup> Subsistema integrado en el *sistema tributario*.

<sup>346</sup> F. KIRCHHOF, "Staatliche Einnahmen", en la obra dirigida por J. ISENSEE - P. KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, IV, *Finanzverfassung - Bundesstaatliche Ordnung*, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, págs. 218, 224 y 228.

<sup>347</sup> *Ibidem*.

<sup>348</sup> Cfr. C. LOZANO SERRANO, *Intervencionismo...*, cit., pág. 373. No niega este autor que el ámbito de los ingresos patrimoniales sólo ha operado tradicionalmente el principio de justicia conmutativa. Sobre este punto ya había señalado J. J. BAYONA DE PEROGORDO que en el régimen de tales ingresos prima el principio de "conmutatividad del comercio jurídico", si bien el citado autor parece sugerir que se trata de un principio aplicable a todos los recursos financieros, *El patrimonio...*, cit., pág. 359.

Si examinamos detenidamente las posturas de FALCÓN y LOZANO, vemos que estos dos autores no sostienen tanto el estricto sometimiento de los ingresos patrimoniales al principio de capacidad económica, como la necesidad de que no desvirtúen el justo reparto de la carga impositiva individual y de que se inspiren en los principios rectores de la política social y económica. Ambos aspectos pueden corregir la conmutatividad del comercio jurídico en el ámbito de los ingresos patrimoniales.

#### (4) Conclusión

Podemos concluir que *no existe un principio unitario de justicia financiera* aplicable a los ingresos y gastos públicos, ni tan siquiera un principio unitario de justicia en el gasto. La justicia en el reparto de los gastos debe determinarse en el seno de cada una de las necesidades públicas, sin que exista una medida común a todas ellas –tan sólo el elemento común del interés general– cuya determinación está sometida al límite negativo de la interdicción de la arbitrariedad.

No obstante el principio de capacidad económica sí proyecta su eficacia sobre los gastos sociales, de modo que el saldo contributivo individual –determinado por la carga impositiva y las ayudas sociales– debe garantizar el mínimo necesario para la subsistencia.

En cuanto a la deuda pública y el patrimonio público, se rigen principalmente por criterios de justicia conmutativa, si bien debe evitarse que desfiguren el reparto general de las cargas públicas con arreglo a la capacidad económica. Volveremos sobre esta idea más adelante. Baste ahora con señalar el carácter *relativo* de la unidad del Derecho financiero desde la perspectiva de los principios de justicia.

### C. Posición del Derecho financiero en el ordenamiento jurídico

Una vez mostrada la relativa unidad del Derecho financiero, y antes de señalar sus fronteras con otras disciplinas, hemos de señalar su adscripción al Derecho público. En términos generales esta afirmación es pacíficamente admitida por la doctrina. Con todo, algunos autores consideran que el ordenamiento financiero constituye un *terzo genere*<sup>349</sup>, no encuadrable en el Derecho público ni en el privado; y otros sostienen que ciertos sectores de nuestra disciplina se rigen por normas de Derecho privado.

#### 1. Adscripción del ordenamiento financiero al Derecho público

##### a) Planteamiento

Como advierte SÁINZ DE BUJANDA, cualquiera que sea el criterio elegido para delimitar el Derecho público y el privado –sujetos, interés protegido, carácter imperativo de las normas, sanciones, principio de personalidad o de comunidad, naturaleza orgánica o inorgánica de las relaciones jurídicas– "el resultado para el Derecho financiero será siempre idéntico, esto es, el reconocimiento de su pertenencia al Derecho público"<sup>350</sup>. Se ha superado así la concepción que atribuía a las relaciones fiscales naturaleza privada<sup>351</sup>.

En el estado actual de evolución del Derecho financiero no se trata tanto de marcar las fronteras con otras disciplinas como de mostrar sus relaciones. En palabras de J. RAMALLO, "para construir los conceptos tributarios y poderlos reducir a sistema no se puede prescindir de la parte

---

<sup>349</sup> D'AMATI, *Unità...* cit., pág. 9.

<sup>350</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, I-1.º, págs. 409 y ss. La doctrina reconoce de modo casi unánime el encuadramiento del Derecho financiero en el Derecho público.

<sup>351</sup> Según A. RODRÍGUEZ BEREJO, el Derecho financiero medieval "se resumía en la actividad del Fisco, que actuaba como una persona de Derecho Privado y en el campo del Derecho privado", como consecuencia de "la configuración patrimonial que entonces tenía la Hacienda pública" (*Introducción...*, cit., págs. 118 y ss.). L. SÁNCHEZ SERRANO señala que tal concepción atribuye el origen de dicha doctrina al Derecho romano tardío y advierte que «en la época del "Estado de policía" (*Polizeistaat*) alemán, cuando todavía no podía hablarse siquiera de un auténtico "Derecho público" vinculante para la autoridad frente a los súbditos, y cuando todavía no había advenido, por lo tanto, el Estado de Derecho (*Rechtsstaat*) permitió sin embargo someter al Derecho civil y a los Tribunales parte de las actividades del Estado y de sus relaciones con los súbditos» (*Tratado...*, cit., pág. 84).

general... [de otras disciplinas jurídicas]. Quizá la doctrina ha olvidado en parte esta exigencia o requisito encerrándose excesivamente en sí misma. No ha ocurrido lo mismo en la práctica tributaria, aunque la vinculación ha sido de otra clase y con otras finalidades. En efecto, la realidad demuestra que aquella unión se da y tiene su máxima expresión en la llamada planificación fiscal, según los hechos, actos o negocios jurídicos serán unos u otros en función de las consecuencias que en ellos produzca la variable fiscal"<sup>352</sup>

b) Tesis que advierten la existencia de normas privadas en el ordenamiento financiero

(1) En el Derecho tributario

A comienzos de siglo algún autor distinguía las normas configuradoras del hecho imponible –derecho al impuesto–, que tienen un carácter político, y las disposiciones que regulan la obligación tributaria ya nacida –derecho del impuesto– que se incorporan "al vasto Derecho civil" y se gobiernan "con las normas del Derecho común"<sup>353</sup>. Este planteamiento encierra una observación certera: el concepto de "obligación", verdadero eje dogmático del Derecho tributario<sup>354</sup> se toma del Derecho civil para incorporar al régimen jurídico del tributo los principios garantistas propios del Derecho privado.

Hoy en día es difícil sostener que el régimen de la obligación tributaria forme parte del ordenamiento civil. Aún así, la obligación tributaria, regulada por normas tributarias especiales, encuentra *parte* de su régimen supletorio en los preceptos civiles<sup>355</sup>. En este sentido, hay que interpretar el artículo 9.2 LGT (7.2 del Proyecto de 2003) cuando señala que "tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común".

Otros autores consideran que los preceptos civiles y mercantiles despliegan eficacia sobre los presupuestos fácticos de las normas tributarias. En opinión de URÍA, "el Derecho mercantil cede al fiscal perfectamente construidas una serie de instituciones y de conceptos jurídicos que entran a formar parte de este último sin sufrir apenas alteración en su íntima naturaleza. Sin este apoyo de la ley mercantil al Derecho fiscal no habría conseguido nunca alcanzar al desarrollo logrado en estos últimos tiempos"<sup>356</sup>. Para VICENTE CHULIÁ, "cuando la propia norma fiscal se remite a una noción o régimen sustantivo, establecido en leyes civiles y mercantiles, es lógico y congruente que, en virtud del principio de calificación, partamos de la interpretación que la doctrina civilista o mercantilista hacen de este normativa extrafiscal"<sup>357</sup>. En el fondo de estas afirmaciones late la vieja polémica, sobre el particularismo o autonomía del Derecho tributario<sup>358</sup>. Como advierte VALDÉS COSTA, el intérprete de las normas tributarias no queda vinculado por el Derecho civil o mercantil. Si llega a la conclusión de que la ley ha utilizado impropriamente el término o ha querido referirse a otra realidad que la contemplada en la otra rama del ordenamiento debe asignarle a la norma tributaria *el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo*<sup>359</sup>.

Como ha señalado K. TIPKE, el Derecho tributario y el Derecho civil responden a finalidades distintas: el ordenamiento tributario pretende realizar una justa distribución de las cargas públicas

<sup>352</sup> J. RAMALLO MASSANET, "1974/1998...", cit., pág. 731.

<sup>353</sup> L. MEUCCI, *Istituzioni di Diritto amministrativo*, Torino, 1909, págs. 463 y ss., cit. por D'AMATI, "Particularismo y difusión del Derecho tributario", en *REDF*, núm. 20, 1978, pág. 723.

<sup>354</sup> Al menos hasta la aparición de las tesis dinámicas.

<sup>355</sup> Así, según J. J. FERREIRO LAPATZA, "obligación tributaria y acto de liquidación, regulados por normas tributarias especiales, tienen su derecho común, respectivamente, en el civil y el administrativo" (*Curso...* cit., 18.ª ed., pág. 38).

<sup>356</sup> R. URÍA, "Derecho fiscal y Derecho mercantil", en *HPE*, núm. 94, 1985, pág. 35. El ilustre mercantilista admite la posibilidad de que "el Derecho fiscal al formar sus propios conceptos llegue en ocasiones por exigencias del interés del fisco a soluciones distintas y aún opuestas a las del Derecho mercantil.

<sup>357</sup> V. CHULIÁ, "Introducción general a las relaciones entre el Derecho mercantil y el Derecho fiscal", en *HPE*, núm. 94, pág. 110.

<sup>358</sup> Cfr. un comentario de la citada polémica en el trabajo de J. RAMALLO MASSANET, "Derecho fiscal frente a Derecho civil: Discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. TROTABAS y F. GENY", en la *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid*, 1973, vol. XII, núm. 46, págs. 7 y ss., junto a una traducción de los textos de ambos autores.

<sup>359</sup> R. VALDÉS COSTA, "El Derecho tributario como rama jurídica autónoma y sus relaciones con la Teoría general del Derecho y las demás ramas jurídicas", en *DPT*, 1987, I, pág. 360.pág. 381.

entre los ciudadanos, mientras que el Derecho civil regula las relaciones jurídicas entre los particulares. Por ello cada uno de estos sectores del ordenamiento tiene sus propios principios, y sus propios conceptos. El Derecho tributario utiliza términos tomados del Derecho civil para tipificar determinadas manifestaciones de capacidad económica, pero al hacerlo así suele modificar su contenido. Naturalmente es posible que el legislador tributario haya querido asumir íntegramente un concepto procedente del Derecho privado, pero para llegar a esta conclusión deberá realizarse previamente una labor interpretativa de la ley fiscal<sup>360</sup>.

Por otra parte, no puede perderse de vista que las situaciones jurídicas civiles y mercantiles determinarán en buena parte la capacidad económica –riqueza disponible– de los sujetos pasivos, de ahí que el Derecho tributario deba *tener en cuenta* la regulación civil, aunque no quede sometido a ella (STC 45/1989). El Tribunal Constitucional alemán ha formulado esta idea de modo más rígido señalando que la ley tributaria sólo puede separarse de los preceptos civiles cuando existan motivos razonables para ello<sup>361</sup>. A nuestro juicio, estos motivos consisten simplemente en la inadecuación de los conceptos civiles para reflejar la capacidad económica que el legislador desea gravar.

Lo mismo sucede con la normativa mercantil y contable a la que se remite la Ley del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible: ésta ha de interpretarse no con criterios mercantiles, sino a la luz del principio de capacidad económica y de los preceptos de la LIS<sup>362</sup>, lo cual no impide la penetración en el Derecho tributario de las Resoluciones y Consultas del ICAC<sup>363</sup>.

Especial relevancia presenta la incorporación a nuestro Derecho de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), elaboradas por el *Internacional Accountig Standard Board*<sup>364</sup>. Este último tiene carácter privado, pero sus normas –consideradas "de calidad" en los mercados internacionales– se incorporan al ordenamiento mercantil de la Comunidad Europea a través de un Reglamento de Base del Consejo (Reglamento CE 17606/2002) y de diversos reglamentos de ejecución de la Comisión. Estos últimos constituyen normas comunitarias directamente aplicables a los grupos consolidados, fundadas en los arts. 95 TCE y en el art. 93 CE, preceptos que *no atribuyen competencias sobre el ámbito fiscal*. No obstante, dada la remisión de la LIS al resultado contable, tales normas tendrán una incidencia indudable en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades<sup>365</sup>.

Es cierto, que la incorporación de las NIC al ordenamiento comunitario sólo afecta a las cuentas consolidadas y que, en principio, estas carecen de relevancia fiscal en nuestro sistema. Sin embargo, a juicio de SANZ GADEA<sup>366</sup>, las autoridades españolas deben conservar nuestro Derecho contable acercándolo a las NIC y garantizando la homogeneidad entre cuentas individuales y consolidadas<sup>367</sup>. Para ello –advierte el citado autor– sería conveniente que el Código de Comercio regulase el *marco conceptual* (principios y conceptos contables), además de introducir el *valor razonable* en lugar del precio de adquisición y el valor de puesta en equivalencia para las subsidiarias.

---

<sup>360</sup> K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, págs. 94-103.

<sup>361</sup> Sentencia de 27.12.1991, cit. por K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit. Vol. I, pág. 99.

<sup>362</sup> Cfr. P. M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y Sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 393.

<sup>363</sup> Sobre esta problemática y la que presenta la incorporación de las normas internacionales de contabilidad, cfr. NAVARRO FAURE, A.: "Las relaciones entre el Derecho tributario y el Derecho privado: nuevas perspectivas", en «Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, págs. 158 y ss.

<sup>364</sup> Cfr. E. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ; A. MARTÍNEZ ARIAS, y S. ÁLVAREZ GARCÍA, "Contabilidad versus Fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la Contabilidad", *Documento* 2/03, Instituto de Estudios Fiscales.

<sup>365</sup> Más allá de este problema, la doctrina ha analizado las excepciones al tradicional principio de reserva de ley que supone la atribución de competencias tributarias a las instituciones comunitarias [cfr. A. M. PITA GRANDAL, quien destaca la necesidad de reforzar el principio democrático en las instituciones comunitarias ("El Derecho Comunitario y la reserva de ley", en «Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, pág. 315)].

<sup>366</sup> E. SANZ GADEA y E. ORTEGA, *Nota del Grupo de Estudios sobre Fiscalidad Empresarial*, IEF, Madrid, 27 de marzo de 2003.

<sup>367</sup> El *valor razonable* resulta obligatorio para los instrumentos financieros de negociación y en España ya siguen este criterio las entidades financieras conforme al criterio establecido por circular del Banco de España con apoyo en el principio del devengo.

Según advierte SANZ GADEA, el criterio del valor razonable origina tensiones entre la *concepción jurídica de la contabilidad* (que pretende ofrecer seguridad jurídica sobre la distribución de beneficios) y la *concepción informativa*. La solución propuesta por el ICAC (que asume una propuesta de E. ORTEGA y E. SANZ GADEA) se basa en una *cuenta de pérdidas y ganancias global* con una parte primera destinada a reflejar el resultado del ejercicio, una parte segunda, destinada a reflejar el resultado por valor razonable y una parte tercera, destinada a reflejar el resultado por puesta en equivalencia. La parte primera coincide con el resultado del ejercicio tal y como hoy está concebido al que se remitan las normas fiscales y las partes segunda y tercera tendrán una finalidad informativa. De este modo debe garantizarse *el gravamen de todo el resultado contable susceptible de ser distribuido, además de algunas provisiones basadas en un excesiva prudencia valorativa*.

El 1 de enero de 2004 deberá estar aprobada la reforma del Código de Comercio sobre el valor razonable (Directiva 2001/65), lo cual no tendrá efectos fiscales. El 1 de enero de 2005 comenzará a aplicarse Reglamento 1606/2002, pero sólo afectará a las cuentas consolidadas y no impedirá la vigencia del RD 1815/1991.

A finales del año 2005 debería estar concluido un nuevo Plan General de Contabilidad en el que se haya trabajado durante los años 2004 y 2005. Dicho Plan comenzaría a aplicar se en el ejercicio 2007, de modo que se ofrezca un período de adaptación a las empresas.

## (2) Derecho financiero patrimonial y Derecho privado

Los "rendimientos patrimoniales" se han considerado tradicionalmente ingresos de Derecho privado, dada la naturaleza de las normas por las que se rige su establecimiento y obtención<sup>368</sup>.

A partir de este planteamiento pueden adoptarse dos posturas:

1.<sup>a</sup> Considerar que el régimen jurídico de los ingresos patrimoniales no forma parte del Derecho financiero<sup>369</sup>, lo que obligaría a incluir todas las prestaciones patrimoniales de carácter público entre las categorías tributarias.

2.<sup>a</sup> Entender que forman parte del Derecho financiero las normas de Derecho privado relativas a la obtención de ingresos patrimoniales por los entes públicos. El profesor BAYONA, sin pronunciarse en este sentido, ha puesto de relieve la "huida de las técnicas de Derecho público en la explotación de los bienes patrimoniales"<sup>370</sup>.

El dilema se resuelve distinguiendo dos bloques de normas: las que regulan los vínculos generadores de ingresos patrimoniales (que pueden tener carácter privado, como es el caso de las Sociedades Estatales); y las que regulan la gestión del patrimonio (de carácter público)<sup>371</sup>. En este último grupo coexisten preceptos administrativos con otros financieros, dirigidos a conseguir la rentabilidad del patrimonio, a garantizar su control financiero o bien a incidir sobre la justa asignación de los recursos públicos<sup>372</sup>.

<sup>368</sup> C. PALAO TABOADA, *Derecho financiero...*, 2.<sup>a</sup> ed., cit., pág. 255. En palabras de este autor "cuando se trata de ingresos de Derecho privado...(el ente público) se halla en pie de igualdad con los particulares en el ámbito de las relaciones jurídicas por medio de las cuales se obtienen aquellos". En parecidos términos se pronuncia J. J. FERREIRO, *Curso...*, cit., 18.<sup>a</sup> ed., pág. 148.

<sup>369</sup> En este sentido se pronuncian R. CALVO ORTEGA, *Consideraciones...*, págs. 132 y ss., así como E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero...*, cit., págs. 166 y ss. C. PALAO TABOADA adopta una postura intermedia señalando que "algunas instituciones como el Patrimonio del Estado o las empresas públicas interesan al Derecho financiero desde la perspectiva limitada de su carácter de fuentes de ingresos públicos, punto de vista secundario respecto del régimen básico de estas instituciones (...). Se explica por ello la tendencia de los especialistas a excluirlas del ámbito del Derecho financiero", *Derecho financiero...*, cit., pág. 27. Por el contrario, otros muchos autores engloban el estudio de los ingresos patrimoniales en el ámbito del Derecho financiero. Así F. VICENTE-ARCHE, "Hacienda Pública y Administración Pública", en *HPE*, núm. 26, pág. 127; J. J. BAYONA DE PEROGORDO, *El patrimonio...*, cit., pág. 344; J. J. BAYONA y M. T. SOLER, *Derecho financiero...*, cit., pág. 32; F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., 1-2.<sup>o</sup>, págs. 260 y ss.

<sup>370</sup> J. J. BAYONA DE PEROGORDO, *El patrimonio...*, cit., pág. 317.

<sup>371</sup> Cfr. J. J. BAYONA DE PEROGORDO, *El patrimonio...*, cit., pág. 344.

<sup>372</sup> Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, "La habilitación a las leyes de presupuestos para modificar tributos", en *REDF*, núm. 33, 1982, págs. 369 y ss.

Como conclusión, puede señalarse que "en el patrimonio, como recurso de la Hacienda, existe un núcleo sustancial de carácter jurídico público, sin perjuicio de la utilización instrumental de figuras y normas del Derecho privado, civil y mercantil"<sup>373</sup>.

### (3) Derecho del crédito público y Derecho privado

El carácter público de las normas que regulan el endeudamiento del Estado a través de contratos de préstamo no excluye la aplicación de preceptos privados con carácter supletorio en defecto de normas jurídico-administrativas<sup>374</sup>. Así, el artículo 103 LGP declara aplicable a los títulos representativos de la deuda "el régimen establecido por el ordenamiento jurídico general", remitiéndose en el caso de los títulos robados, extraviados o destruidos al "procedimiento establecido administrativamente o, en su defecto, por la legislación mercantil". Estas remisiones son consecuencia de la unidad del ordenamiento y de la existencia de un "fondo jurídico común" a las diversas figuras jurídicas.

#### c) El Derecho financiero como categoría *sui generis*

Para D'AMATI, el ordenamiento financiero no puede encuadrarse en el Derecho público, ni en el privado, sino que constituye un *terzo genere*. El maestro italiano funda esta postura en razones de orden diverso: históricas, técnicas, dogmáticas, y de Derecho positivo.

a) Desde el punto de vista histórico, entiende D'AMATI que el derecho romano no distinguía la soberanía de la propiedad<sup>375</sup>, de modo que el fisco imperial se entendía regido por el Derecho privado<sup>376</sup>. Sólo con el advenimiento del constitucionalismo y el auge del Derecho administrativo se proyecta sobre el ordenamiento financiero la distinción entre normas privadas y públicas, atribuyéndose este último carácter al régimen jurídico del tributo, y naturaleza privada a los recursos patrimoniales<sup>377</sup>.

b) Por otra parte, algunos institutos jurídicos que la doctrina encuadra en el Derecho público, como la relación jurídica tributaria, tienen su origen en nociones de Derecho civil<sup>378</sup>.

c) Además, la doctrina clásica italiana reconoce el carácter unitario de los ingresos públicos –tributarios y patrimoniales– señalando la nota de instrumentalidad común a todos ellos. Esa unidad del ordenamiento financiero trasciende la distinción entre Derecho público y privado.

d) El propio Derecho positivo italiano reconoce la unidad del ordenamiento financiero. Así la normativa reguladora de la administración del patrimonio y de la contabilidad general del Estado, define los ingresos públicos en términos amplios, que comprenden los ingresos tributarios junto a los rendimientos patrimoniales.

El análisis de D'AMATI pone de relieve la unidad (relativa) del ordenamiento financiero, y el carácter también relativo de la distinción entre Derecho público y el Derecho privado, pero no prueba que el objeto de nuestra disciplina constituya una categoría *sui generis* al margen de la bipartición del Derecho. El ordenamiento financiero tiene carácter público, pues su fin es el sostenimiento económico de la comunidad política y la justa distribución de sus ingresos y gastos. Este carácter público explica que predominen en el Derecho financiero los criterios distributivos de justicia frente a la justicia conmutativa (que, sin embargo, también está presente)<sup>379</sup>.

---

<sup>373</sup> R. FALCÓN Y TELLA, Recensión a la obra de PALAO TABOADA, "Derecho financiero y tributario", en *REDF*, núm. 51, págs. 471.

<sup>374</sup> Cfr. J. J. FERREIRO LAPATZA, *Curso...* 18.ª ed., pág. 558; C. PALAO TABOADA, *Derecho financiero...*, 2.ª ed., cit., pág. 265.

<sup>375</sup> Cfr. N. D'AMATI, *Unità...*, cit., pág. 8.

<sup>376</sup> Cfr. C. LOZANO SERRANO, *Intervencionismo...*, cit., pág. 344.

<sup>377</sup> Cfr. N. D'AMATI, *Unità...*, cit., pág. 8.

<sup>378</sup> Cfr. N. D'AMATI, *Unità...*, cit., pág. 7.

<sup>379</sup> J. J. BAYONA Y M. T. SOLER señalan la "conmutatividad del comercio jurídico" como uno de los principios generales del Derecho aplicables al ordenamiento financiero –*Derecho financiero...*, cit., pág. 76– pero parecen entender este principio en sentido amplio como exigencia "de que ningún desplazamiento de bienes de un patrimonio a otro (...) puede producirse de manera válida y eficaz sin que concurra una razón o causa que el ordenamiento jurídico considere como suficiente para justificarlo para servir de fundamento jurídico al desplazamiento, al enriquecimiento o a la atribución" (DÍEZ PICAZO, *Fundamentos de Derecho civil patrimonial*, Tecnos, Madrid, 1970, pág. 45, cit. por el propio J. J. BAYONA DE PEROGORDO en *El Patrimonio...*, cit., pág. 359).

## 2. Relaciones del Derecho financiero con otras ramas del Derecho público

Admitido el carácter público del Derecho financiero veamos sus relaciones con otras ramas del Derecho público: el Derecho administrativo y el Derecho constitucional.

### a) Derecho financiero y Derecho administrativo

Para diversos autores alemanes<sup>380</sup> e italianos<sup>381</sup> el Derecho financiero constituye una rama del Derecho administrativo. Algunos autores consideran que sólo algunos aspectos jurídicos de la Hacienda pública deben adscribirse al Derecho administrativo: el Derecho tributario<sup>382</sup>, el Derecho patrimonial público, o determinadas figuras jurídicas relativas a los gastos públicos. Conviene realizar un análisis pormenorizado.

#### (1) Derecho administrativo y régimen jurídico del gasto público

Los administrativistas se han ocupado de las relaciones entre su disciplina y el régimen jurídico del gasto público al examinar la naturaleza de la subvención. Para FERNÁNDEZ FARRERES la subvención encierra aspectos administrativos (finalistas) e instrumentales (financieros) que es preciso deslindar<sup>383</sup>. Según este autor, tendrían naturaleza financiera las normas reguladoras de las siguientes materias:

1.<sup>a</sup> La vertiente redistributiva de la riqueza como instrumento de justicia distributiva que es probable encontrar en toda subvención.

2.<sup>a</sup> El régimen jurídico de los créditos presupuestarios.

3.<sup>a</sup> El procedimiento del gasto público.

Por el contrario, serían administrativas las normas reguladoras de la relación jurídico obligacional nacida con la concesión de toda subvención.

Hemos visto también como parte de la doctrina alemana que propugna una construcción unitaria del Derecho financiero incluye dentro de su ámbito el régimen jurídico de las subvenciones. G. FLAIG parece justificar este encuadramiento implícitamente en la naturaleza de "prestación con cargo a los presupuestos públicos" propia de las subvenciones<sup>384</sup>. Por el contrario A. BLECKMANN considera el otorgamiento de subvenciones una actividad típicamente administrativa<sup>385</sup>. Esta doble vertiente de las subvenciones, financiera y administrativa explica que G. STRICKRODT se refiera incidentalmente en su compendio de Derecho financiero a aquellos aspectos del régimen jurídico de la subvención relativos a la ejecución de funciones públicas a través del gasto, perspectiva que presenta una cierta semejanza con las propuestas sobre un derecho de los gastos públicos presentes en

<sup>380</sup> Para K. TIPKE el Derecho financiero integra un subsistema autónomo del derecho administrativo, puesto que tienen un fin propio, propios valores fundamentales e integra una unidad sistemática-teleológica con una terminología propia (*Steuerrecht*, vol. I, pág. 81).

<sup>381</sup> F. TESAURO, *Istituzioni...*, cit., pág. 11. Para RODRÍGUEZ BEREJO "afirmar la autonomía científica y didáctica del Derecho financiero no es incompatible con su encuadramiento dentro del Derecho administrativo, en cuanto éste se entienda como *el ordenamiento común de las Administraciones Públicas*", *Introducción...*, cit., págs. 61 y ss.

<sup>382</sup> Es conocida la postura sostenida en la obra de MYRBACH-RHEINFELD, según la cual debe distinguirse el "Derecho financiero constitucional" (*Finanzverfassungsrecht*) en el que se incluye el Derecho presupuestario; y el Derecho financiero administrativo (*Finanzverwaltungsrecht*), del que forma parte el Derecho tributario (*Finanzrecht*, cit., págs. 18 y 22 y ss.); para E. BLUMENSTEIN - P. LOCHER, el Derecho tributario constituye un sector no autónomo del Derecho administrativo (*System...*, cit., pág. 14); E. HÖHN, *Steuerrecht. En Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium*, 7.<sup>a</sup> ed., Verlag Paul Haupt, Bern - Stuttgart - Wien, 1993., pág. 55. Cfr. una exposición de la doctrina de diversos autores alemanes en el trabajo de P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, "Principios del Derecho financiero y tributario en la Ley Fundamental de Bonn", en *RDFHP*, núms. 207, 1990, pág. 532.

<sup>383</sup> G. FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *La subvención: concepto y régimen jurídico*, IEF, Madrid, 1983, pág. 32.

<sup>384</sup> Cfr. G. FLAIG, "Subventionsrecht", en la obra dirigida por F. KLEIN, *Öffentliches Finanzrecht*, pág. 330.

<sup>385</sup> Cfr. A. BLECKMANN, *Subventionsrecht*, Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart - Köln - Mainz, 1978, pág. 41.

nuestra doctrina<sup>386</sup>. Otros autores analizan algunos problemas constitucionales del régimen jurídico de las subvenciones –reserva de ley– al hilo del análisis del Derecho presupuestario<sup>387</sup>.

Prescindiendo de aspectos constitucionales –cuyo examen por nuestra disciplina ha de ser abordado a partir del principio de proporcionalidad– la adscripción de las subvenciones a uno u otro sector del ordenamiento se encuentra relacionada con otro problema: la naturaleza financiera o administrativa de las disposiciones que regulan el procedimiento de ejecución del gasto público. Para PASCUAL GARCÍA estas normas ocupan "una zona secante –materia común– a una y otra parcela". Según este autor, "más que la adscripción a uno u otro sector del ordenamiento lo que interesa examinar es cuáles sean las disposiciones de aplicación, tarea nada fácil"<sup>388</sup>. En este sentido supuso una notable mejora la inclusión del régimen jurídico de las subvenciones en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria por la Ley de Presupuestos para 1991.

A nuestro juicio, toda esta problemática puede clarificarse del siguiente modo:

1. *Sintéticamente* pueden señalarse dos criterios –estático y dinámico– para distinguir los aspectos administrativos y financieros del gasto público.

1.1. Desde un *punto de vista estático*, –como afirman BAYONA y SOLER–, el Derecho financiero y el Derecho administrativo "tienen por objeto, como disciplinas jurídico públicas, la misma realidad social, diferenciándose (...) por el enfoque desde el que dicha realidad es contemplada"<sup>389</sup>. El Derecho administrativo regula los fines públicos y el más justo proceso para su consecución; el Derecho financiero las necesidades públicas (los fines públicos desde una perspectiva patrimonial) y los problemas que plantea su justa satisfacción mediante el empleo de fondos públicos. Ahora bien este segundo aspecto no puede resolverse con principios exclusivos del Derecho financiero –salvo en lo que se refiere a la garantía del mínimo existencial– sino que es preciso atender a los principios propios de la materia a que se refiera el gasto y realizar en su caso un control de idoneidad y proporcionalidad.

1.2. Con una perspectiva *dinámica* cabe señalar que "la actuación administrativa típica se inicia cuando los fondos públicos son efectivamente empleados en la consecución de los fines asumidos por la Administración"<sup>390</sup>.

2. De forma *analítica* pueden distinguirse diversos sectores jurídicos:

2.1. Una *parcela típicamente financiera*, constituida por la regulación de:

- Las subvenciones como recurso financiero de los entes territoriales autonómicos y locales<sup>391</sup>.
- El régimen jurídico interno de los créditos presupuestarios (es decir, el crédito en cuanto habilitación de fondos).

<sup>386</sup> G. STRICKRODT, *Finanzrecht*, cit., págs. 202 y 243.

<sup>387</sup> K. SCHAEFER, *Das Haushaltsgesetz jenseits der Kreditfinanzierungsgrenzen*, C.F. Müller, Heidelberg, 1996, pág. 17.

<sup>388</sup> J. PASCUAL GARCÍA, *El procedimiento de ejecución del gasto público*, 2.ª ed., INAP, Madrid, 1986, pág. 18.

<sup>389</sup> J. J. BAYONA y M. T. SOLER, *Derecho financiero...*, cit., pág. 80. En este sentido señala F. SÁINZ DE BUJANDA que el régimen jurídico de las obligaciones cuya titularidad corresponde a los entes públicos "forma parte (...) del contenido del Derecho financiero. Sin embargo, no todos los aspectos de ese régimen se integran en nuestra disciplina. Para individualizar los aspectos que quedan comprendidos dentro de ella, bastará tener en cuenta que ésta abarca el conjunto de normas y principios reguladores de los medios económicos de los que el Estado y los demás entes públicos se sirven para el desarrollo de la que venimos llamando actividad administrativa típica, y, por tanto, para la inmediata satisfacción de las necesidades de interés general. En consecuencia, las obligaciones asumidas con el expresado propósito ofrecen una pluralidad de aspectos que son, en cierta medida, ajenos a la Hacienda, es decir, a la actividad financiera, y que se conectan directamente con los fines que la Administración trata de alcanzar. Tales aspectos quedan insertos en el ámbito estricto del Derecho administrativo, o, en su caso, del Derecho privado", *Sistema...*, cit., I-1.º, pág. 482.

<sup>390</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, *Lecciones...*, cit., pág. 4.

<sup>391</sup> Cfr. L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado...*, cit., pág. 397.

2.2. Una *zona secante* en la que confluyen el Derecho financiero y el administrativo. Forman parte de ella:

- Los criterios constitucionales de equidad en la distribución del gasto público (constituyen al tiempo Derecho financiero *constitucional*<sup>392</sup> y Derecho administrativo *constitucional*).
- Los efectos del crédito presupuestario sobre las situaciones jurídicas de los particulares.
- El procedimiento de ordenación de gastos y pagos. Podría decirse, parafraseando a VICENTE-ARCHE, que se trata de una actividad en principio administrativa y, por tanto, integrada en el ordenamiento administrativo; pero que al no estar dirigida al desarrollo del ordenamiento propio de la Administración pública, sino al de la Hacienda pública, asume características especiales, dentro del ordenamiento administrativo, porque en ellos se proyectan los principios informadores del ordenamiento financiero al que sirven<sup>393</sup>.
- A juicio de M. VILLAR EZCURRA también forman parte de la "zona secante" el régimen de las tasas y precios públicos (íntimamente ligadas a la actividad administrativa) e incluso los beneficios fiscales, en cuanto persiguen determinados fines "administrativos"<sup>394</sup>. Coincido plenamente con el planteamiento de la autora.

2.3. Una *zona típicamente administrativa* que interesa al Derecho financiero desde un punto de vista sistemático y didáctico: la configuración interna de los principales organismos que asumen competencias típicamente financieras. Esto es, la Administración financiera.

3. Para establecer los *preceptos aplicables* a un determinado procedimiento de gasto público, no sólo habrá que atender a la normativa presupuestaria, sino también a otras disposiciones típicamente administrativas, como la Ley y el Reglamento de Contratos del Estado, o las normas que regulan el procedimiento administrativo<sup>395</sup>.

4. Por último señalaremos que la *distribución de competencias estatales y autonómicas* sobre una determinada materia puede variar según predominen en ella los aspectos administrativos o financieros (arts. 149.1., núms. 14 y 18.º CE).

Dada la complejidad de esta materia y el modo en que sobre ella convergen los aspectos fiscales y administrativos, debe valorarse positivamente la aprobación de una Ley General de Subvenciones (Ley 38/2003, de 17 de noviembre).

## (2) Derecho administrativo y Derecho tributario

A. D. GIANNINI, pese a distinguir la "deuda impositiva" de otros "derechos y obligaciones tributarios"<sup>396</sup>, adscribía todo el Derecho tributario al Derecho administrativo, postura que causó cierta perplejidad en otros sectores de la doctrina. En palabras de E. GONZÁLEZ, «se llega al curioso resultado de que el centro de gravedad de la relación jurídica tributaria se sitúa en la obligación tributaria material; obligación que, según GIANNINI, en nada difiere de una obligación de Derecho privado y cuyos pilares fundamentales son la teoría del presupuesto de hecho y sus consecuencias jurídicas, pero al mismo tiempo se dice que aquel conjunto de derechos recíprocos "menos importantes" entre el Estado y los ciudadanos ligados al conjunto de operaciones en que se concreta la liquidación del impuesto tienen virtualidad suficiente para colocar al Derecho tributario en su conjunto dentro de la órbita del Derecho administrativo»<sup>397</sup>.

<sup>392</sup> Cfr. L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado...*, cit., pág. 252.

<sup>393</sup> F. VICENTE-ARCHE, "Hacienda pública...", cit., pág. 105.

<sup>394</sup> M. VILLAR EZCURRA, "Consideraciones...", cit., pág. 167.

<sup>395</sup> Cfr. J. PASCUAL GARCÍA, *El procedimiento...*, cit., pág. 21.

<sup>396</sup> A. D. GIANNINI, *Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, Giuffrè, Milán, 1937, pág. 25.

<sup>397</sup> E. GONZÁLEZ GARCÍA, "Derecho tributario material y formal", en *HPE*, núm. 94, pág. 274.

Si se admite la distinción entre el Derecho tributario material y formal, resulta más coherente la postura de SÁINZ DE BUJANDA, para quien existe una zona secante entre el Derecho tributario y el administrativo, constituida por los procedimientos y potestades encaminados a dar eficacia a la obligación tributaria material, mientras que la regulación de esta última es ajena al ordenamiento administrativo<sup>398</sup>.

El profesor VICENTE-ARCHE ha señalado con gran claridad el engarce del Derecho administrativo con el Derecho financiero a partir de una concepción ordinamental del Derecho financiero. Para este autor, la Hacienda pública constituye una "unidad independiente de Derecho objetivo" que la Administración pública gestiona en el seno del Estado. Esta actividad de administración financiera "se organiza y se cumple, como por fuerza ha de ser, dentro de un esquema organizativo general y con arreglo a unas formas de actuación que son en principio administrativos y, por tanto, integrados en el ordenamiento administrativo; pero que al no estar dirigidos al desarrollo del ordenamiento propio de la Administración pública, sino al de la Hacienda pública, asume características especiales, dentro del ordenamiento administrativo, porque en ellos se proyectan los principios informadores del ordenamiento financiero al que sirven"<sup>399</sup>.

Esto explica que algunos autores opten por "colocar en el mismo plano de análisis el conjunto de situaciones jurídicas activas y pasivas del administrado y de la Administración fiscal, generadas con la actuación de la norma tributaria", puesto que, junto a la obligación tributaria, "hay otros deberes –llamados formales– que suponen para el sujeto pasivo mayor injerencia y mayor coste económico que la propia obligación principal o material de pago..., y sin embargo, tales deberes pueden ser fruto de potestades administrativas cuya fundamentación y cuyo ejercicio es ineludible analizar y controlar"<sup>400</sup>. El estudio de esos límites inherentes a las potestades tributarias resulta imposible de realizar extramuros del Derecho financiero. El Tribunal Constitucional sostiene incluso que el deber de contribuir implica "una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes" (Sentencia de 26 de abril de 1990, fundamento 3)<sup>401</sup>.

El profesor TIPKE ha examinado el problema desde una perspectiva distinta, señalando que el Derecho impositivo material (régimen jurídico de la obligación tributaria) forma parte del Derecho público de obligaciones, junto con el régimen de las prestaciones sociales y las subvenciones. Tal Derecho público de obligaciones se integra en la parte especial del Derecho constitucional y administrativo (*Staats- und Verwaltungsrecht*), pero no ha sido objeto de desarrollo doctrinal unitario, ni ha sido tomado en cuenta para elaborar la parte general del Derecho administrativo. En este sentido afirma TIPKE que "el Derecho impositivo material y el régimen sustantivo de las prestaciones sociales no constituyen una parte especial en relación con la actual parte general del Derecho administrativo".

La consideración de TIPKE es acertada, pues pone en relación tres sectores del Derecho público que deben analizarse conjuntamente para poder formular correctamente los principios de justicia financiera. Así, la carga impositiva total soportada por un sujeto no puede calcularse sin tomar en cuenta las subvenciones y prestaciones no contributivas que éste recibe. Como señala el profesor de Colonia, "el Derecho impositivo obtiene recursos a partir de la capacidad económica; el derecho de las prestaciones sociales aporta recursos económicos a las personas necesitadas. La necesidad

---

<sup>398</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., I-2.º, pág. 474.

<sup>399</sup> F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, "Hacienda pública...", cit., pág. 105.

<sup>400</sup> G. CASADO OLLERO, "Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario: evolución y estado actual", en *REDF*, núm. 59, pág. 349, pág. 375.

<sup>401</sup> Cfr. la aguda crítica de L. SÁNCHEZ SERRANO, "Los españoles, ¿súbditos fiscales?", en *Impuestos*, 1992-I, pág. 224: «con esa previsión, autorización o, en cierto modo, amenaza de "limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales" por razones fiscales con que el Tribunal Constitucional ha obsequiado en su sentencia 76/1989 a los ciudadanos españoles, a los contribuyentes españoles, lo que ha venido a hacer dicho órgano constitucional no es otra cosa que autorizar al Ejecutivo o a una de sus ramas –la Administración tributaria– a instaurar, por así decir, con la colaboración del Legislativo, una especie de permanente estado de alarma o excepción, aunque limitado al ámbito fiscal, que en modo alguno está previsto en nuestra Constitución».

constituye una capacidad económica negativa. De ahí se deduce la necesidad de coordinar los parámetros de cuantificación y los conceptos del Derecho tributario y del Derecho de las prestaciones sociales". En particular el mínimo exento tributario no debe situarse por debajo del mínimo existencial garantizado por las prestaciones sociales<sup>402</sup>.

### (3) Derecho administrativo y Derecho financiero patrimonial

El régimen jurídico del patrimonio presenta aspectos financieros y administrativos<sup>403</sup>. Corresponde a nuestra disciplina el estudio de aquellas normas que introducen una finalidad financiera en la gestión del patrimonio. Tal finalidad no sólo existe cuando se busca un ingreso monetario<sup>404</sup>, o se establecen ciertas cautelas presupuestarias<sup>405</sup>.

El principio de capacidad económica también puede representar un cierto papel –paradójicamente en tensión con la finalidad financiera del patrimonio– cuando parte del coste de las prestaciones que realice el Estado a través de su patrimonio y su actividad empresarial se financien por vía impositiva<sup>406</sup>.

En definitiva, la finalidad financiera fija los lindes entre los elementos financieros y administrativos del Derecho patrimonial público. Por otra parte, el principio de solidaridad y su concreción financiera en el principio de capacidad económica restringen el papel de los ingresos patrimoniales en el conjunto de la financiación pública, dado que la obtención de ingresos a través del patrimonio supondrá ordinariamente una primacía de los criterios conmutativos sobre los distributivos<sup>407</sup>.

### (4) Derecho administrativo y Derecho del crédito público

La deuda pública se ha convertido en un instrumento de política monetaria, y de intervención en la economía<sup>408</sup>. Como advierte VICENTE-ARCHE, las funciones de política financiera que realizan el Gobierno y el Ministerio de Hacienda a través del crédito público "no son, en el orden jurídico, de gestión de la Hacienda Pública, no se integran en el ordenamiento financiero. Constituyen una manifestación de administración política o de actividad administrativa, sujeta en este caso al Derecho administrativo"<sup>409</sup>.

## b) Derecho financiero y Derecho Constitucional

### (1) Planteamiento

Es conocida la distinción de MYRBACH-RHEINFELD entre el Derecho financiero constitucional (régimen jurídico del presupuesto y principios fundamentales de la imposición) y el Derecho finan-

<sup>402</sup> K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., vol. I, pág. 85. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional alemán (BVerfGE 82, 60 y ss.; 82, 198 y ss.). Cfr. D. MARIN-BARNUEVO FAVO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Colex, Madrid, 1996, págs. 31 y ss.

<sup>403</sup> Así lo demuestra la tradicional distinción entre el "patrimonio administrativo" y el "patrimonio financiero" que se remonta a P. LABAND (*Das Staatsrecht des Deutschen Reiches*, vol. IV, reimpresión de la 5.ª ed. de 1914, 1964, cit. por K. H. FRIAUF, "Staatsvermögen", cit., pág. 309, nota 79, quien asume la cita clasificación. La concurrencia de aspectos administrativos y financieros ha sido destacada también por J. MARTÍN QUERALT y otros autores (*Curso...* cit., 7.ª ed., pág. 59; 13.ª ed., pág. 52).

<sup>404</sup> Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, "La finalidad financiera...", pág. 354.

<sup>405</sup> Cfr. F. KIRCHHOF, "Staatliche Einnahmen", en la obra dirigida por J. ISENSEE - P. KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, IV, *Finanzverfassung - Bundesstaatliche Ordnung*, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, pág. 220.

<sup>406</sup> Respecto a la "búsqueda de un menor coste" en la gestión del patrimonio, cfr. R. FALCÓN Y TELLA, "La finalidad financiera...", cit., págs. 381 y ss.; sobre la justicia en el gasto de la actividad empresarial pública, cfr. C. LOZANO SERRANO, "Intervencionismo...", cit., págs. 358 y ss.

<sup>407</sup> Cfr. P. KIRCHHOF, "Staatliche Einnahmen", cit., pág. 218, 224 y 228.

<sup>408</sup> Cfr. C. PALAO TABOADA, *Derecho financiero...*, 1.ª ed., cit., pág. 254.

<sup>409</sup> F. VICENTE-ARCHE, "Hacienda pública...", cit., pág. 128.

ciero administrativo. En esta línea señala algún autor italiano que "el Derecho financiero está en medio y participa del Derecho Constitucional y del Derecho administrativo, ya que comprende materias de una y otra disciplina"<sup>410</sup>.

Aunque estas tendencias se han debilitado, no pueden considerarse definitivamente abandonadas. Así, VALDÉS COSTA proclamó "la total subordinación del Derecho tributario al Derecho constitucional"<sup>411</sup>. Otros autores lamentan que el profesor de Derecho constitucional evite el estudio de la Constitución financiera dejándoselo a los "especialistas". "Con ello –señala VOGEL– no sólo se está prescindiendo de una importante parte de la realidad constitucional sino que –y esto es lo más lamentable–, dejando el Derecho constitucional financiero en manos de aquellos especialistas, cabe el peligro de que no se desarrolle al unísono con la Constitución en su conjunto, sino como algo separado de ella, incluso contrario a la misma (...). La misión fundamental del Derecho constitucional, es decir, encauzar el ejercicio del poder por el Derecho y asegurar las libertades públicas de los ciudadanos contra el ejercicio incontrolado de poder, no se extiende menos al terreno de la Hacienda Pública que a cualquier otro ámbito de la actividad estatal"<sup>412</sup>.

Estas palabras de VOGEL encierran una doble crítica: por un lado reivindican para el Derecho constitucional un sector del ordenamiento de la Hacienda pública (la Constitución económica); por otro señalan que el abandono de esta materia en manos de los "especialistas" (término con el que se hace referencia a los funcionarios y asesores fiscales) puede convertir el régimen constitucional de la Hacienda pública en una "contraconstitución apócrifa"<sup>413</sup>.

## (2) Existencia de una "zona secante" entre el Derecho financiero y el Derecho constitucional

El Derecho constitucional se ha definido por su objeto como el "encuadramiento jurídico de los fenómenos políticos"<sup>414</sup>. Desde un punto de vista subjetivo puede afirmarse que esta disciplina estudia "las modalidades de organización y funcionamiento del Estado"<sup>415</sup>. GARCÍA PELAYO ha precisado estas ideas con una perspectiva funcional advirtiendo que "el Estado se manifiesta como unidad de poder. Mas tal poder necesita ser ejercido por alguien, y para ser eficaz, estar organizado según ciertas reglas. En consecuencia, es esencial a la vida de un Estado establecer: a) Quiénes están llamados a ejercer su poder; b) con arreglo a qué principios orgánicos; c) según qué métodos; d) con qué limitaciones. El contenido de estas reglas, en cuanto se reputen obligatorias, forma el Derecho constitucional"<sup>416</sup>.

Así entendido –lo que coincide con la apreciación de VOGEL– el Derecho financiero tiene una zona secante con el Derecho constitucional, integrado por las siguientes materias:

1.º Las especialidades en materia de fuentes normativas de la Hacienda pública establecidas por la Constitución<sup>417</sup>.

<sup>410</sup> VITAGLIANO, "Il Diritto finanziario nella scienza e nella evoluzione dello Stato moderno", en *Giornale degli Economisti*, 1910, I, págs. 522 y ss., cit. por D'AMATI, "Particularismo...", cit., pág. 726.

<sup>411</sup> R. VALDÉS COSTA, "El Derecho tributario...", cit., pág. 363.

<sup>412</sup> K. VOGEL, "La Hacienda pública y el Derecho Constitucional", en *HPE*, núm. 59, 1979, pág. 16.

<sup>413</sup> *Ibidem*.

<sup>414</sup> A. HAURIU, *Derecho constitucional e instituciones políticas*, Ariel, Barcelona, 1980, pág. 21.

<sup>415</sup> BISCARETTI DI RUFFIA, *Derecho constitucional*, Tecnos, Madrid, 1982, pág. 72.

<sup>416</sup> M. GARCÍA PELAYO, *Derecho constitucional comparado*, Ed. Revista de Occidente, Madrid, 1950, pág. 17.

<sup>417</sup> Para SÁINZ DE BUJANDA la expresión "Derecho constitucional" equivale a "Derecho de la Constitución", de forma que su objeto se delimita con un criterio meramente formal: su inclusión en el vértice del ordenamiento. No obstante, el profesor de Madrid reconoce que "el Derecho constitucional (...) tiene un objeto que no puede ser compartido por ninguna otra rama jurídica": las "normas sobre normación". Se trataría de un sector del Derecho constitucional en sentido estricto, cuyo estudio correspondería también a la parte general del Derecho financiero. Además, aunque SÁINZ DE BUJANDA atribuya un contenido tan restringido al Derecho constitucional, admite la existencia de un Derecho político, cuyos dominios abarcan "la estructura fundamental del Estado, la asignación de competencias y la enumeración y garantías de las libertades públicas". Resulta indudable que ésta última disciplina –denominada por muchos autores Derecho constitucional– presenta otras zonas secantes con el Derecho financiero (*Sistema...*, cit., I-2.º, cit., pág. 404).

2.º La distribución de competencias entre el Gobierno y el Parlamento en cuanto a la elaboración, aprobación y control del presupuesto<sup>418</sup>. El propio SÁINZ DE BUJANDA, –contrario al carácter constitucional del Derecho presupuestario– advierte que "la institución presupuestaria ha de ser ante todo, estudiada, en nuestros días, desde la perspectiva que el Derecho constitucional ofrece"<sup>419</sup>.

3.º La distribución de competencias financieras entre las diversas administraciones territoriales<sup>420</sup>.

4.º Los principios constitucionales de justicia en los ingresos y gastos públicos, en cuanto constituyen límites al ejercicio de las competencias financieras del Estado y otros entes territoriales<sup>421</sup>.

(3) Adscripción esencial de estas "zonas secantes" al Derecho financiero (Derecho financiero constitucional)

Como señala PALAO TABOADA, "aunque una figura jurídica interese a diversas disciplinas, cosa frecuentísima dada la unidad básica del ordenamiento jurídico, debe encuadrarse en aquella en que se hallen sus conexiones sistemáticas esenciales"<sup>422</sup>, y difícilmente pueden comprenderse los aspectos constitucionales (jurídico-políticos) de la Hacienda pública si no se examinan en el amplio marco del Derecho financiero. Así, puede hablarse con toda propiedad de un "Derecho financiero constitucional" definido por SÁNCHEZ SERRANO como "aquella parte del Derecho referente a la materia financiera cuya interpretación y aplicación en los procesos constitucionales, estaría encomendada a la Jurisdicción constitucional"<sup>423</sup>. En definitiva, el Derecho financiero es "*en su raíz* Derecho constitucional"<sup>424</sup>, y aunque no lo sea en su tronco y en sus ramas, éstos reciben la sabia del sustento constitucional.

<sup>418</sup> Cfr. K. VOGEL, "La Hacienda Pública...", cit., pág. 17.

<sup>419</sup> Cfr. F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, I-2.º, pág. 413.

<sup>420</sup> Cfr. K. VOGEL, "La Hacienda Pública...", cit., págs. 17 y ss.

<sup>421</sup> Cfr. K. VOGEL, "La Hacienda Pública...", cit., págs. 19 y ss.

<sup>422</sup> C. PALAO TABOADA, *Derecho financiero...*, 2.ª ed., cit., pág. 33.

<sup>423</sup> L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado...*, cit., pág. 213.

<sup>424</sup> La expresión es de J. GARCÍA AÑOEROS, "El discurso del método...", cit., pág. 26.

**SEGUNDA PARTE**  
**CONTENIDO**



## CONTENIDO DEL DERECHO FINANCIERO

### A. El sistema del Derecho financiero

Para mostrar la relativa unidad del Derecho financiero y deslindarlo de otras disciplinas jurídicas nos hemos visto obligados a delimitar su contenido y las ramas que lo integran. A continuación examinaremos los esquemas dogmáticos que permiten estructurar la disciplina en su conjunto y cada una de sus parcelas.

Como hemos advertido, la existencia de un "sistema externo" (codificación) resulta insuficiente si no responde a unos principios internos (*das inhaltliche oder innere System*). Tales principios han de tener un verdadero contenido valorativo o de justicia, y no meramente conceptual<sup>425</sup>.

Esto no supone minusvalorar los principios de "técnica fiscal", es decir, los mecanismos de funcionamiento de los impuestos<sup>426</sup>. El desarrollo de la técnica de los impuestos unido a los logros de la dogmática tributaria y a los principios constitucionales constituyen tres pilares básicos para conseguir el objetivo de simplificación tributaria<sup>427</sup>.

El Derecho financiero se ocupa de la justa asignación de los gastos públicos y la justa distribución de las cargas necesarias para financiar dichos gastos. Ahora bien el denominado "principio de justicia financiera", no tiene carácter unitario. La justicia financiera se determina según los casos mediante la aplicación de tres principios de contenido diverso, dos de ellos de carácter valorativo o material (principio de capacidad económica y principio de justicia conmutativa) y otro de naturaleza técnica (proporcionalidad) que se proyecta sobre diversos sectores del ordenamiento. A ellos se unen los principios formales del Estado de Derecho, que se proyectan sobre el Derecho financiero con una peculiar eficacia.

El principio de capacidad económica, con sus diversas concreciones, constituye la medida general de la igualdad en el ámbito de la imposición: cada sujeto está obligado a contribuir económicamente al interés general en función de su riqueza disponible. Desde una perspectiva inversa (principio de necesidad) una capacidad económica inferior al mínimo vital obliga a afrontar determinados gastos públicos. En este sentido el principio de capacidad económica constituye un límite indisponible del Derecho de los gastos públicos.

El principio de justicia conmutativa tiene un carácter residual en el ámbito del ordenamiento financiero. La contribución con arreglo a la capacidad económica es una manifestación del principio de solidaridad, pues implica un sacrificio altruista en aras del interés general. En cambio, la justicia conmutativa ve restringido su ámbito a ciertos recursos financieros de carácter *complementario* (tasas, contribuciones especiales, deuda pública) y a determinados aspectos del gasto público que escapan del ámbito de nuestra disciplina.

La barroca dicción del art. 31.1 CE puede hacer pensar que las tasas y contribuciones especiales están sometidas de igual modo que los impuestos al principio de capacidad económica,

---

<sup>425</sup> Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, pág. 112.

<sup>426</sup> Resulta significativo el manual de MORSE y WILLIAMS, *Principles of tax law*, que –pese a su título y tras una mínima introducción– se centra en el análisis de los cinco grandes impuestos del sistema impositivo británico intentando destacar los rasgos esenciales de su estructura y funcionamiento.

<sup>427</sup> Cfr. A. M. CUBERO TRUYO, *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 11 y 12.

pero su propia estructura jurídica limita enormemente la eficacia de tal principio<sup>428</sup>. Esto ha sido observado claramente por la doctrina alemana, libre del espejismo de un precepto que refiera el principio de la capacidad económica al sistema tributario en su conjunto. Resulta significativo que tanto el BVerfG<sup>429</sup> como los autores alemanes<sup>430</sup> definan los tributos distintos de los impuestos por la existencia de contraprestación, criterio que ha sido rechazado unánimemente por la doctrina española pese a recogerse en el tenor literal de la LGT.

Desde luego, no se trata de una postura pacífica. LOZANO SERRANO deduce del art. 31 CE que "si un hipotético tributo configurado como tal por el legislador no atiende a la capacidad económica, no puede concluirse que por no cumplir el principio constitucional definidor del deber de contribuir ha de considerársele ajeno al mismo, pues en tal caso quedaría sin cobertura constitucional; sino que la única solución jurídicamente admisible es desterrarlo del ordenamiento, por no atender a un principio que es, por encima del elemento definidor de una categoría constitucional, un mandato y una exigencia jerárquicamente superior al instituto legalmente configurado"<sup>431</sup>.

Ahora bien, ni siquiera el tenor literal del art. 31 exige que *todo* tributo responda al principio de capacidad económica: se limita a ordenar que el *sistema tributario* garantice una contribución adecuada a la capacidad económica de cada uno<sup>432</sup>. Coincido con LOZANO SERRANO en que sería *inconstitucional* "fragmentar el gasto público en unidades o en servicios diferenciados, imponiendo a los usuarios su financiación íntegra" *mediante prestaciones no fundamentadas en la capacidad económica*<sup>433</sup>, pero esto no implica que la cuantía de cada tasa y contribución especial deba determinarse atendiendo a la capacidad económica del obligado al pago.

La línea de argumentación desarrollada por LOZANO SERRANO es muy atractiva y demuestra la preocupación de este autor por la justicia, pero presenta un peligro muy notable: el esfuerzo por someter las tasas al principio de capacidad económica con el mismo rigor que los impuestos (no como límite externo, sino como medida del gravamen) lleva a crear "tasas" de contornos "impositivos", que no admiten justificación en el principio de equivalencia –manifestación de justicia conmutativa– ni llegan a satisfacer de modo satisfactorio el principio de capacidad económica: pensemos en las tasas por otorgamiento de licencias cuya cuantía se determina atendiendo al valor de las instalaciones o a los ingresos brutos de la explotación. Reducir la presencia de los impuestos en el sistema fiscal e intentar restablecer el equilibrio mediante estas tasas supuestamente inspiradas en el principio de capacidad económica supone un ataque frontal contra las exigencias del art. 31.1 de la Constitución.

<sup>428</sup> Con anterioridad al vigente texto constitucional el profesor F. VICENTE-ARCHE había indicado que cabría "distinguir una obligación contributiva, regida por un principio propio [principio de capacidad contributiva] de las otras obligaciones tributarias, cuyo o cuyos principios informadores, si los hubiera, serían distintos del que regula la *contribución* al sostenimiento de los gastos públicos" ("Notas sobre el gasto...", cit., pág. 544). Más recientemente el profesor FALCÓN Y TELLA ha señalado que las tasas "deberán graduarse, *si es posible* (!), en función de *un criterio de distribución equitativa*, llegando a la exención total en casos límite. En las zonas en que ello sea más difícil o *técnicamente imposible*, deberá reducirse el límite superior de la tasa (*La finalidad financiera...*, cit., pág. 383). A juicio de F. J. CORS MEYA, "si [en virtud del art. 31.1 CE] no cabe un criterio opuesto al de la capacidad económica, el principio del beneficio no puede ser asumido como mecanismo jurídico para distribuir las cargas públicas. En cambio, no hay ningún inconveniente para que el beneficio se integre en el principio de capacidad económica, en el sentido de considerar la contraprestación o beneficio como una manifestación singular de riqueza que es objeto de gravamen o detracción, como cualquier otra manifestación parcial de capacidad económica. Es decir, la ventaja o beneficio obtenido se transforma en una magnitud o base de tributación, en lugar de generar una contraprestación" ("Las tasas en el marco de un sistema tributario justo", *REDF*, núm. 51, 1986, pág. 327). Al margen del sutil juego lingüístico, el citado autor viene a reconocer que la cuantía de las tasas se realizará en función del beneficio recibido. Entender que este criterio de cuantificación forma parte del principio de capacidad económica nos parece excesivo.

<sup>429</sup> Cfr. la Sentencia de 7 de noviembre de 1995.

<sup>430</sup> Cfr. D. BIRK, *Steuerrecht*, I, 2.ª ed., Verlag C.H. Beck, München, 1994, § 4, mrg. 10; K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, cit., § 3, mrg. 18.

<sup>431</sup> C. LOZANO SERRANO, "Calificación como tributos o prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos como prestaciones de servicios", *REDF*, 116, 2002, págs. 648-649.

<sup>432</sup> En palabras del propio LOZANO SERRANO, "lo que la norma impone es la sujeción de todos al sistema tributario, siendo éste el que determina el ámbito y alcance de la sujeción impuesta por el precepto a la contribución de los gastos públicos" (Calificación..., cit., pág. 658).

<sup>433</sup> C. LOZANO SERRANO, "Calificación...", cit., pág. 650.

Si pasamos del plano de los principios constitucionales al de la estructura dogmática, la mayoría de la doctrina reconoce ya —aun con los oportunos matices<sup>434</sup>— que "hay un sinalagma claro entre el pago de la tasa y la utilización del dominio público, la recepción de un servicio público o la realización de una actividad administrativa, que beneficia o afecta a quien paga la tasa. En el hecho imponible de la tasa aparece como elemento esencial la contraprestación: el pago de la tasa comporta una contraprestación administrativa, al punto que si ésta no se da, surge el derecho a la devolución de lo ingresado"<sup>435</sup>. Pues bien, si existe tal "sinalagma" parece obligada la aplicación del principio conmutativo, salvo en la medida en que el coste del servicio resulte asumido por el Estado y se redistribuya entre todos los contribuyentes. El propio Tribunal Constitucional español ha reconocido que la capacidad económica, "no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota" (STC de 296/1994, FJ 4.º)<sup>436</sup>. Se trata una idea que habían anticipado J. LASARTE y E. ESEVERRI hace ya casi veinticinco años<sup>437</sup>.

Teóricamente también sería posible hacer variar el importe de las tasas en función de la capacidad económica del usuario del servicio, pero ello presentaría dos tipos de inconvenientes: por un lado surgirían dificultades de tipo técnico que dificultarían la gestión; por otro, los principios de capacidad económica y de equivalencia se perturbarían mutuamente: si lo que desea gravarse es la mayor capacidad económica, no tiene sentido que el tributo solo afecte a los usuarios del servicio; si desea exigirse una "contraprestación" por ese concreto servicio debe atenderse al coste que supone, y no a la capacidad económica del interesado<sup>438</sup>.

<sup>434</sup> J. MARTÍN QUERALT y otros, *Curso de Derecho financiero y tributario*, 7.ª ed., Tecnos, Madrid, 1996, pág. 99. En la 13.ª ed. (2002) se afirma que "quien paga una tasa obtiene algo a cambio" (pág. 89). En palabras de PALAO TABOADA «en cuanto abandonamos el campo conceptualmente nítido de los impuestos (...) nos encontramos, en efecto, ante prestaciones a las que se contraponen, a su vez una "contra-prestación" individualizada del ente público. Existe en ellos, por tanto, una utilidad singular para el obligado a su pago, que puede servir no sólo de justificación, sino también de criterio de cuantificación (principio del beneficio), frente a la pura capacidad contributiva como fundamento y principio de graduación de los impuestos» ("Los precios públicos...", cit., pág. 9). AGUALLO AVILÉS expresa una idea semejante, refiriéndose a "un indudable *quid pro quo* que no es advertible —al menos de manera directa— en otras figuras como el impuesto" (*Tasas y precios públicos*, cit., pág. 388).

<sup>435</sup> J. MARTÍN QUERALT y otros, *Cursa...*, 7.ª ed., 1996, pág. 104.

<sup>436</sup> Cfr. P. M. HERRERA MOLINA, *Derecho tributario ambiental...*, cit., págs. 172 y ss.

<sup>437</sup> "Todo parece indicar que *las tasas se adaptan mejor al principio del beneficio*, habida cuenta de que se trata de prestaciones individualizadas de servicios, o de autorizaciones para actividades concretas. Esto es especialmente evidente en el caso de las tasas exigidas por aprovechamiento especial o utilización privativa de bienes e instalaciones de uso público. De ahí que convenga revisar con criterio realista la posibilidad de adaptar la tasa a la capacidad económica de los sujetos pasivos, lo que de seguro *quedará limitado a cierto tipo de tasa y a una adecuación, más que en términos individuales, a cada clase o grupo social receptor de los servicios o actividades, matizando así la letra de los preceptos legales*, que intentan, sin duda, obedecer un principio constitucional básico del orden tributario, pero que encierran dificultades técnicas para su aplicación estricta que no podemos desconocer" (J. LASARTE - E. ESEVERRI, "Las Haciendas Locales ante las Autonomías", *Documentación Administrativa*, 187, 1980, pág. 111).

<sup>438</sup> En este sentido se ha pronunciado K. VOGEL, "el principio de capacidad económica tiene un alcance muy limitado en el ámbito de las tasas. Ciertamente es lícito condonar o reducir el pago de las tasas a aquellos sujetos pasivos que no pueden pagarlas, no es lícito graduar con carácter general el importe de las tasas con arreglo a criterios de capacidad económica, como la renta del sujeto pasivo. La consideración de la diversa capacidad económica corresponde a los impuestos y no de los demás tributos. Si el legislador cuantifica estos últimos con arreglo a la capacidad económica (como en alguna ocasión se ha intentado), se perjudica al sujeto pasivo que utiliza determinadas prestaciones sociales en relación con aquellos que no lo hacen. Por ejemplo, si el importe de las tasas correspondientes a las guarderías públicas varía en función de la renta de los padres esto ocasiona que los padres con una elevada capacidad económica y niños pequeños contribuyan más al sostenimiento de la capacidad económica que otras personas con la misma capacidad económica que no tienen hijos. Esta forma de proceder lesiona el art. 3 GG (principio de igualdad) y en ciertos casos el art. 6 GG (protección del matrimonio). Frente a esta constatación no puede prosperar una mera retórica del Estado social aún muy extendida. El compensar las diversas capacidades económicas y proceder en su caso a una redistribución de riqueza es una función que corresponde a aquellos tributos que afectan a todos los ciudadanos "sin condiciones previas" (*voraussetzungslos*), como sucede con los impuestos. Si los impuestos cumplen suficientemente esta función no hay ninguna necesidad de tomar en consideración la capacidad económica en el ámbito de las tasas, si no lo hacen debería reformarse el sistema impositivo y no las leyes reguladoras de las tasas" (K. VOGEL, "Grünzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes", en la obra coordinada por J. ISENSEE - P. KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, *Finanzverfassung - Bundesstaatliche Ordnung*, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, § 87, mrgs. 100-101). Nuestra doctrina ha utilizado un argumento casi idéntico para criticar las SSTs 20.2.1998 (RA 1998, 2267) y 21.3.1998 (RA 1998, 2278): "no podemos compartir la afirmación del Tribunal Supremo, según el cual el criterio de capacidad puede operar en dos sentidos, favoreciendo a los de menor capacidad económica, mediante exenciones o bonificaciones, o agravando la carga tributaria a los de mayor capacidad económica, es decir aumentando las cuotas. Esta segunda parte no es admisible si el aumento eleva a la tasa por encima del coste del servicio recibido, porque en tal caso se obliga a contribuir según su capacidad económica *sólo a los que necesitan el servicio* y no a todos los demás que se encuentren en la misma situación de renta o riqueza" ("El límite del coste del servicio en la cuantía de las tasas y el principio de capacidad económica", *JA*, 1998, § 22, pág. 16).

Naturalmente esta consideración no puede implicar que la financiación de los servicios públicos se estructure esencialmente a partir de tasas y contribuciones especiales, pues estas figuras han de asumir un papel residual en el sistema precisamente por responder a un criterio distinto del principio de capacidad económica. Esto es lo que cabría deducir del art. 31.1 CE<sup>439</sup> y lo que la doctrina alemana denomina "principio de la financiación preferente mediante impuestos" (*Prinzip des steuerfinanzierten Staates* o *Steuerstaatlichkeit*)<sup>440</sup>. Precisamente la distorsión que producen las tasas sobre el principio de capacidad económica exigen reconducir su estudio al Derecho financiero y más concretamente al Derecho tributario como un peculiar subsistema.

Si se admite este planteamiento, el principio de capacidad económica en relación con las tasas tendría la siguiente eficacia: a) principio de financiación impositiva *preferente* de los gastos realizados en relación con el conjunto de los ciudadanos; b) las desviaciones del coste individual del servicio en relación con las tasas quedan plenamente sometidas al principio de capacidad económica; c) el principio de capacidad económica *impondrá* desviaciones del principio de equivalencia cuando sea necesario para garantizar el mínimo exento personal y familiar o la prohibición de confiscatoriedad; d) también podrían ser *admisibles* otras desviaciones del principio de equivalencia basadas en el principio de capacidad económica, aunque tales desviaciones presentan notables inconvenientes, pues la estructura de las tasas se presta mal a introducir con precisión tales desviaciones.

El régimen del patrimonio y la empresa pública *como recurso financiero* se basa fundamentalmente en el principio de contraprestación de mercado, lo que origina una cierta tensión con el principio de reparto de las cargas públicas con arreglo a la capacidad económica. Es más, en ocasiones el principio de capacidad económica penetra en la vertiente del gasto público determinando el carácter deficitario de la actividad empresarial pública.

En cuanto al endeudamiento público, fuente de ingresos y gastos, incide indirectamente sobre el saldo contributivo individual: el endeudamiento implica a corto plazo una disminución de la carga tributaria individual, que en principio se desplazará sobre las generaciones futuras.

En opinión de P. KIRCHHOF, la emisión de deuda pública produce un efecto regresivo sobre el reparto de riqueza, dado que beneficia a los grandes inversores –que percibirán los intereses– y perjudica a la generalidad de contribuyentes, que deberán soportar la financiación de dichos intereses mediante el pago de mayores impuestos<sup>441</sup>. Discrepa de esta tesis HÖFLING, alegando que la percepción de intereses no es consecuencia del endeudamiento público, sino de la cesión de capitales; y que el endeudamiento público permite reducir los tipos de gravamen correspondientes a ese ejercicio; además alude a ciertos estudios empíricos que –según señala– respaldan su tesis<sup>442</sup>.

Los argumentos teóricos de HÖFLING no son del todo convincentes, pues aunque la retribución del capital esté plenamente justificada, la financiación a crédito incrementará el gasto público futuro con el consiguiente aumento de la carga tributaria. Teóricamente, en la medida en que el sistema tributario sea progresivo, dicha carga afectará en mayor medida a los titulares de mayor capacidad económica. De todos modos, no podemos olvidar el tratamiento preferente de las rentas del capital (en un sentido muy amplio) sobre las del trabajo en una economía globalizada. En este sentido, la estabilidad presupuestaria puede incidir indirectamente sobre un reparto más justo de las cargas tributarias. El principio comunitario de finanzas públicas sólidas también podría constituir un contrapunto a las posibilidades de elusión fiscal que florecen a la sombra de las libertades comunitarias.

<sup>439</sup> Así lo demuestra J. M. BARQUERO ESTEVAN, basándose también en el principio del Estado Social (*La función del tributo en el Estado Social y democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, págs. 133 y ss.).

<sup>440</sup> P. KIRCHHOF, *Staatliche Einnahmen*, en la obra coordinada por J. ISENSEE - P. KIRCHHOF, *Handbuch...*, cit., § 88, mrg. 269. Cfr. también J. M. BARQUERO ESTEVAN, *La función...*, cit., pág. 133 y ss.

<sup>441</sup> Cfr. P. KIRCHHOF, "Staatliche Einnahmen", cit., pág. 249. En parecidos términos se pronuncia P. SCHAAL, "Thesen zur Staatsverschuldung in der Bundesrepublik Deutschland", en *Betriebs-Berater*, 1981, pág. 7.

<sup>442</sup> Cfr. W. HÖFLING, *Staatsschuldenrecht. Rechtsgrundlagen und Rechtsmaßstäbe für die Staatsschuldenpolitik in der Bundesrepublik Deutschland*, C.F. Müller, Heidelberg, 1993, pág. 317; en cuanto a los estudios empíricos el citado autor se remite al estudio de R. KURZ - L. RALL, *Interpersonelle un intertemporalle Verteilungswirkungen öffentlicher Verschuldung*, 1983, págs. 25-67 cit. en pág. 318, nota 907.

Desde el punto de vista "externo", el régimen jurídico de la deuda pública puede verse interrelacionado con el de los tributos en virtud de un régimen fiscal especial (inexistencia de retenciones, deuda pública como instrumento de amnistía fiscal), de la existencia de empréstitos forzosos cuya naturaleza se asemeja a la del impuesto, o de ciertas figuras tributarias que la doctrina ha asimilado a una deuda pública forzosa sin intereses (ingresos a cuenta).

Estas consideraciones no impiden afirmar que la decisión de emitir deuda pública depende *esencialmente* de consideraciones políticas y económicas y no de criterios materiales de justicia, primando por tanto los *principios formales del Estado de Derecho* (reserva de ley). En cuanto al régimen jurídico de la deuda pública ya emitida responde esencialmente al principio de justicia conmutativa, que puede verse alterado por consideraciones de política económica si bien dichas desviaciones exigen un control de proporcionalidad.

En definitiva, el crédito público tiene un carácter complementario de la financiación impositiva, pues el endeudamiento constituye un mero instrumento para asumir ciertos gastos sin necesidad de incrementar inmediatamente la carga fiscal, que se desplaza hacia el futuro. En la práctica se producen ciertas interferencias entre el régimen de la deuda y del sistema impositivo que pueden producir tensiones sobre el principio de capacidad económica y problemas de justicia intertemporal.

Como se ha expuesto, el principio de capacidad económica –en su vertiente protectora del mínimo vital– actúa como principio rector de ciertos gastos públicos. Más allá de este ámbito los gastos pueden aparecer justificados directamente por ciertas necesidades públicas que se satisfacen mediante un desplazamiento patrimonial en favor de los interesados, o por inversiones y gastos que emprende el ente público –mediante la correspondiente contraprestación– para atender las necesidades públicas.

La determinación de las necesidades públicas constituye directamente el objeto del Derecho constitucional y del Derecho administrativo y es un campo en el que existe un amplio ámbito de libertad legislativa, dado que existen múltiples soluciones legítimas para perseguir el interés general. Por otra parte, en este terreno, entran en juego valores jurídicos muy diversos (fomento del pleno empleo, protección del medio ambiente, etc.) cuyo único punto en común es la subordinación al interés general que los justifica. Podría afirmarse que en esta materia priman los principios prohibitivos (límites al legislador) sobre los constructivos, pues estos últimos (principios rectores de la política económica y social) señalan objetivos sin especificar los medios para alcanzarlos.

Ahora bien, al Derecho financiero le corresponde analizar si estas medidas de carácter finalista justifican la desviación del principio de capacidad económica y de sus diversas manifestaciones. Esto puede suceder tanto en el ámbito del Derecho tributario, a través de normas extrafiscales, como en el sector de los gastos públicos en relación con las normas que regulan las prestaciones sociales no contributivas. Como sucede en otros casos de conflicto entre valores constitucionales, el control se realiza a través del principio instrumental de proporcionalidad que –presupuesta la legitimidad constitucional del fin perseguido, lo que estrictamente no corresponde a nuestra disciplina– deberá analizar la adecuación del precepto para alcanzar su fin (principio de idoneidad), que este produce la mínima lesión para la capacidad económica que sea posible alcanzar sin aumentar los costes económicos ni disminuir la eficacia (principio de lesión mínima) y realizar una ponderación jurídica entre la desviación del principio de capacidad económica y la consecución de otros objetivos relevantes para el interés general (principio de proporcionalidad en sentido estricto).

Los principios formales del Estado de Derecho operan con determinadas peculiaridades sobre la aprobación del plan financiero del Estado a través de la Ley de Presupuestos, que resultará influenciado por las normas tributarias y las leyes de gasto vigentes en el correspondiente ejercicio. El presupuesto es una figura ajena al principio de capacidad económica, lo que ha llevado a algunos autores a negar la unidad del Derecho financiero. Sin embargo, las previsiones presupuestarias incidirán sobre las medidas tributarias que se juzguen necesarias para el desarrollo del plan financiero, así como sobre las diversas medidas extrafiscales. Esta unidad teleológica justifica plenamente el análisis del ciclo presupuestario, aunque este constituya un aspecto periférico en relación con los principios de justicia financiera y más relacionado con aspectos formales y de control.

En cuanto al régimen de la emisión de moneda y billetes de banco está al servicio de la política monetaria y de estabilidad económica, por lo que no constituye un sector del Derecho financiero aunque teóricamente pueda utilizarse como medio de obtención de ingresos<sup>443</sup>. Dicho medio de financiación venía instrumentándose mediante el endeudamiento del Estado frente al Banco emisor<sup>444</sup>, figura que se encuentra prohibida por el art. 104 TCE.

## B. Derecho presupuestario y del gasto público

### 1. Los esquemas conceptuales del gasto público

El régimen jurídico de los gastos públicos se ha intentado reconducir a diversas categorías: el ciclo presupuestario, el gasto como instituto jurídico, como relación jurídica o como función pública.

#### a) La relación jurídica de gasto público

El concepto de relación jurídica se ha utilizado de modos muy diversos. Para S. BUSCEMA existe un vínculo único entre el Estado y la generalidad de los contribuyentes, en virtud del cual éstos tienen derecho a que la totalidad de los ingresos públicos se destinen, a través de una correcta gestión a satisfacer los fines públicos<sup>445</sup>. Esta tesis recuerda la construcción de L. V. BERLIRI, quien define la contribución pública como "una relación jurídica plurilateral que comprende, a la vez, al ente público y a todos los contribuyentes *uti singuli*, y que está constituida por la combinación del deber de contribuir, común y divisible entre todos los interesados en el funcionamiento del ente público, con el derecho individual de cada contribuyente a que la contribución se reparta y se cumpla internamente según la respectiva cuota"<sup>446</sup>.

El paralelismo no es casual, pues la teoría de BUSCEMA quiere demostrar precisamente la unidad esencial del Derecho financiero o, dicho de otro modo, la conexión entre los ingresos y los gastos públicos. La relación jurídica de gasto público y el vínculo plurilateral de contribución pública constituirían las dos caras de una misma moneda.

Sin embargo, esta construcción no resulta plenamente satisfactoria, pues –como advierte RODRÍGUEZ BEREJO–, "el derecho de la generalidad de los ciudadanos-contribuyentes a que los ingresos tributarios se destinen efectivamente a los fines públicos, no es ejercitable por los titulares"<sup>447</sup>.

Otros autores han construido la relación jurídica de gasto público siguiendo el esquema de la obligación tributaria. Es el caso de PÉREZ DE AYALA, CARRETERO PÉREZ y GONZÁLEZ SÁNCHEZ. Todos estos autores distinguen –en mayor o menor medida– entre la obligación contraída por el Estado para la prestación de una obra o servicio, y la relación jurídica de gasto público.

Así, para CARRETERO, el acto de contracción de la deuda por el Estado es el antecedente de la relación financiera que comprende el procedimiento para realizar el pago. Ambas integrarían la relación jurídica del gasto público, de contenido complejo<sup>448</sup>. PÉREZ DE AYALA llega a afirmar que ambas relaciones jurídicas nacen del "acto jurídico por el que se contrata una obra, un servicio o se en-

<sup>443</sup> Cfr. P. KIRCHHOF, "Staatliche Einnahmen", en la obra dirigida por J. ISENSEE - P. KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, IV, *Finanzverfassung - Bundesstaatliche Ordnung*, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, pág. 209.

<sup>444</sup> Cfr. P. KIRCHHOF, "Staatliche Einnahmen", cit., págs. 210-211. En opinión de este autor la estrecha vinculación entre el Estado y el banco emisor impiden calificar tales operación como auténticas operaciones de crédito.

<sup>445</sup> Cfr. S. BUSCEMA, *Trattato di Contabilità Pubblica*, vol. I, Principi Generali, Giuffrè, Milano, 1979, págs. 23-38.

<sup>446</sup> L. V. BERLIRI, *El impuesto justo*, traducción de F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, IEF, Madrid, 1986, págs. 81-82. Cfr. F. VICENTE-ARCHE, ("Notas sobre gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda pública", en *REDF*, núm. 3, 1974, pág. 543.

<sup>447</sup> A. RODRÍGUEZ BEREJO, *Introducción...*, cit., pág. 319. Las críticas de este autor se refieren sólo a la construcción de BUSCEMA, no a la tesis de L. V. BERLIRI.

<sup>448</sup> A. CARRETERO PÉREZ, *Derecho financiero*, Madrid, 1968, págs. 720 y ss. .

genera una obligación determinada para la Administración del Estado", si bien la relación de gasto público queda "subordinada, es decir, condicionada en su origen, desarrollo y extinción a otra relación jurídica principal: la de obras y servicios o compromisos de una prestación cualquiera por parte de la Administración"<sup>449</sup>. También GONZÁLEZ SÁNCHEZ sostiene que "el presupuesto de hecho de la relación jurídica del gasto público consiste en aquel acto o hecho en virtud del cual nace una obligación a cargo del Estado o de otro ente público y el correspondiente derecho de crédito a favor de un particular o de un ente público o privado"<sup>450</sup>, precisando que la relación del gasto público no se puede confundir con "la relación contractual o negocial realizada entre la Administración y otro sujeto de derecho"<sup>451</sup>.

Probablemente los autores citados no pretenden tanto demostrar la unidad del Derecho financiero como explicar determinados problemas jurídicos del gasto público. Sin embargo, presentan cierta analogía con el planteamiento de BUSCEMA al trasladar al gasto público nociones dogmáticas del Derecho tributario. En algún caso se reconoce que "intentar aplicar la teoría de la relación jurídico tributaria al gasto público resulta muy arriesgado e incluso improcedente"<sup>452</sup>. Pero sí se considera posible apoyar la explicación del tributo y del gasto público en la teoría general de la relación jurídica y a tenor de ese punto de partida común delimitar las características que cualifican la relación jurídica del gasto público y la relación tributaria<sup>453</sup>.

Reconociendo el mérito de estos autores, nos vemos obligados a rechazarlas al no encontrar en ellas un criterio claro que permita distinguir la obligación material del ente público de la relación de gasto. Ambas nacen de unos mismos hechos (la ley, los negocios jurídicos o los actos que según derecho las generan), se establecen entre los mismos sujetos, y recaen sobre el mismo objeto (el pago de una suma de dinero). Estas similitudes quieren explicarse señalando que son relaciones "interdependientes", o que una está "subordinada" a la otra. A nuestro juicio la explicación es más sencilla: existe una única obligación cuyo estudio no corresponde directamente al Derecho financiero, sino al Administrativo.

Cierto que en esa pretendida "relación de gasto público" existen elementos típicamente financieros, como los créditos presupuestarios y el procedimiento de ejecución del gasto, pero estas figuras no pueden reconducirse al concepto de relación jurídica.

Recordemos que GONZÁLEZ SÁNCHEZ, advierte "una clara diferencia entre obligación del Estado y créditos autorizados para gastos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, ya que puede existir el crédito autorizado y en cambio no generarse una obligación del Estado"<sup>454</sup>. Pues bien, tampoco el crédito presupuestario –mera habilitación– supone que nazca una relación de gasto. Así pues, cabe afirmar que *gasto público y obligación del Estado entran dentro de un mismo concepto jurídico, incluso, salvados ciertos matices, se podría decir que son dos formas de concebir una misma cosa*<sup>455</sup>, distinta, por otra parte de las consignaciones presupuestarias.

También puede distinguirse de la obligación material la serie de actos dirigidos a darle cumplimiento, pero estos no pueden reconducirse a la categoría de "relación jurídica", sino a la de procedimiento: no constituyen un vínculo jurídico entre las partes, sino una cadena de manifestaciones de conocimiento y voluntad encaminadas a ejecutar una obligación.

## b) El enfoque dinámico: función y procedimiento de gasto público

De acuerdo con esta tesis, las normas reguladoras del gasto público en sus aspectos típicamente financieros no son preceptos de relación que se encaminen a crear derechos subjetivos de los

---

<sup>449</sup> J. L. PÉREZ DE AYALA, "Gastos públicos", en *Nueva enciclopedia jurídica Seix*, 2.ª ed., Barcelona, 1971, págs. 584 y ss.

<sup>450</sup> M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, *Situación y protección jurídica del ciudadano frente al gasto público*, Universidad de Salamanca, Salamanca, 1979, pág. 159.

<sup>451</sup> M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, *Situación...*, cit., pág. 161.

<sup>452</sup> M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, *Situación...*, cit., pág. 152.

<sup>453</sup> *Ibidem*.

<sup>454</sup> Cfr. M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, *Situación...*, cit., pág. 154.

<sup>455</sup> Así lo reconoce el propio M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ (*Situación...*, cit., pág. 154).

particulares, sino normas de acción, "dirigidas a regular el ejercicio de una función pública, de una serie de poderes o potestades atribuidos a la Administración para la realización de un objeto final. Función pública financiera cuyo ejercicio da lugar a un procedimiento administrativo: el de ejecución del gasto"<sup>456</sup>.

Frente a estas ideas sostiene PASCUAL GARCÍA que la categoría de función financiera de gasto sólo es válida para explicar la dinámica administrativa que se origina con la aprobación de la Ley de Presupuestos y termina con los pagos de las obligaciones estatales, pero no sirve para formular un concepto substancial de gasto<sup>457</sup>. El procedimiento de gasto se dirige al cumplimiento de las obligaciones del Estado, que son –según PASCUAL GARCÍA– meros instrumentos para la satisfacción de las necesidades públicas<sup>458</sup>.

c) Tesis que la noción jurídica de gasto público o le atribuyen un valor meramente descriptivo

Hemos visto las dificultades que existen para determinar la naturaleza jurídica de los gastos públicos. CORRAL GUERRERO entiende que "la noción de gasto público no es asumible por el Derecho financiero". A su juicio, es imposible elaborar una noción jurídica del gasto público, por carecer esta figura de esencia jurídica<sup>459</sup>.

También hay quien define el gasto público de modo descriptivo como "las prestaciones pecuniarias a cargo de la Hacienda pública que tienen por causa bien la adquisición de bienes, obras o servicios, bien la cancelación de préstamos (excepto cuando estos tienen el carácter de operación auxiliar del presupuesto), bien el otorgamiento de una subvención para satisfacción de las necesidades públicas"<sup>460</sup>. Con esta fórmula se busca poner en relación el gasto público con las necesidades públicas y las obligaciones que las generan.

d) La concepción institucional del gasto público

La expresión "gastos públicos" puede hacer referencia a muy diversas nociones jurídicas: necesidades públicas, créditos presupuestarios, obligaciones de los entes públicos, funciones y procedimientos de ejecución del gasto, pagos... Los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH han intentado sistematizar estos conceptos a través de una concepción institucional del gasto público.

Estos autores parten de la necesaria distinción entre créditos presupuestarios y gastos públicos. Los primeros constituyen "habilitaciones de fondos que un poder (Legislativo) otorga a otro (Ejecutivo) durante un período determinado y con los límites y condiciones impuestos por el ordenamiento constitucional"<sup>461</sup>. En cuanto a los gastos públicos suponen la satisfacción de las necesidades públicas (carencias materiales de bienes y servicios) a través de fondos públicos<sup>462</sup>.

Pues bien, según BAYONA los gastos públicos pueden considerarse desde una triple perspectiva: como institutos jurídicos, como relaciones jurídicas y como flujos monetarios<sup>463</sup>. Según esta concepción, el estudio de los gastos públicos comprendería una parte general (principios constitucionales; ordenación material y formal de estos gastos); y una parte especial dedicada al análisis de cada uno de los gastos públicos más característicos<sup>464</sup>.

<sup>456</sup> A. RODRÍGUEZ BEREJO, *Introducción...*, cit., pág. 337.

<sup>457</sup> J. PASCUAL GARCÍA, *El procedimiento...*, cit., pág. 45.

<sup>458</sup> J. PASCUAL GARCÍA, *El procedimiento...*, cit., págs. 50-51.

<sup>459</sup> L. CORRAL GUERRERO, "La disciplina de la Contabilidad Pública y el Derecho Financiero", en *REDF*, núm. 3, 1974, pág. 104.

<sup>460</sup> J. PASCUAL GARCÍA, *El procedimiento...*, cit., pág. 61.

<sup>461</sup> J. J. BAYONA y M. T. SOLER, *Derecho financiero...*, cit., pág. 79.

<sup>462</sup> *Ibidem*. Sobre el concepto de "necesidades públicas", cfr. J. J. BAYONA y M. T. SOLER, *Derecho financiero...*, cit., pág. 11.

<sup>463</sup> J. J. BAYONA DE PEROGORDO, "Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos", en *PGP*, núm. 2, 1979, pág. 79.

<sup>464</sup> J. J. BAYONA y M. T. SOLER, *Derecho financiero...*, cit., págs. 79-80. El profesor SÁINZ DE BUJANDA considera la aportación de BAYONA "altamente fecunda para posteriores análisis del régimen jurídico de los gastos", si bien no encuentra "dificultades insuperables para integrar, dentro de un sistema de Derecho presupuestario –entendido en sentido amplio– la problemática esencial del gasto que el profesor BAYONA enuncia". Con estos límites SÁINZ DE BUJANDA se muestra partidario de la "autonomía didáctica" del Derecho de los gastos públicos (*Sistema...*, cit., I-2.º, págs. 443-444, nota 35).

La construcción de BAYONA y SOLER suscita nuestra adhesión en cuanto distingue los créditos presupuestarios de los gastos públicos y destaca los múltiples aspectos –constitucionales, intersubjetivos, procedimentales– que estos encierran.

A semejanza de los autores que mantienen la naturaleza obligacional del gasto público, BAYONA destaca la unidad del Derecho financiero aplicando a los gastos públicos el esquema diseñado por SÁINZ DE BUJANDA en el campo de los ingresos<sup>465</sup>. Es decir, perfila la distinción entre institutos, relaciones jurídicas y movimientos de fondos.

Indudablemente, en el ámbito de los gastos públicos existen obligaciones –que no pueden confundirse con el procedimiento del gasto– y movimientos de fondos. También resulta adecuada la configuración de los gastos como institutos jurídicos, pero sobre este último punto son necesarias algunas precisiones.

Si entendemos por "instituto" toda figura dotada de cierta autonomía operativa y sometida a un conjunto orgánico de preceptos jurídicos, no puede negarse este carácter a los gastos públicos. Ahora bien, cuando se señala que los recursos públicos constituyen institutos jurídicos se está utilizando este término en un sentido más preciso, como mecanismo generador de obligaciones, de derechos de contenido económico. ¿Constituyen los gastos públicos "institutos jurídicos" en este último sentido?

La respuesta sería afirmativa si considerásemos que el crédito presupuestario es la fuente de la relación jurídica del gasto público. El crédito constituiría el instituto jurídico y el gasto la relación obligacional, pero esta tesis resulta incompatible con la distinción establecida por BAYONA entre el crédito presupuestario y el gasto público como instituto jurídico. En cualquier caso, el crédito presupuestario no supone una obligación de gasto.

También cabría acudir a la tesis de GONZÁLEZ SÁNCHEZ, entendiendo que "el presupuesto de hecho de la relación jurídica del gasto público consiste en aquel acto o hecho en virtud del cual nace una obligación a cargo del Estado"<sup>466</sup>. La fuente de la obligación –el instituto– estaría en las leyes de gasto (que delimitan necesidades públicas) o en las normas reguladoras de los actos o hechos que generan el vínculo jurídico.

Esta última construcción presenta el inconveniente de atribuir naturaleza financiera a figuras de carácter administrativo. Claro que para BAYONA y SOLER, la actividad administrativa y la financiera sólo se distinguen "por el punto de vista desde el cual son contemplados los fines del ente público". El Derecho administrativo los observa en su generalidad, y el Derecho financiero exclusivamente en su aspecto económico<sup>467</sup>. Así pues, estos autores examinan las leyes de gasto entendidas como "las normas que delimitan una necesidad pública o un grupo homogéneo de ellas y regulan el procedimiento para su satisfacción", idea en la que ha insistido MARTÍNEZ JINER<sup>468</sup>. Como ya sabemos este planteamiento encuentra cierta semejanza con la construcción de STRICKRODT, que analiza con independencia el Derecho presupuestario<sup>469</sup> y el gasto derivado de las diversas funciones públicas (*Auftragwesens im Staatsfinanzsystem*)<sup>470</sup>. También cabe citar en esta línea la personal construcción de A. AMATUCCI que analiza como parte integrante del Derecho financiero la intervención de la norma financiera en la economía, realizando un análisis conjunto de incentivos fiscales y política de gasto público en el ámbito del desarrollo regional y de protección del medio ambiente<sup>471</sup>.

Pensamos que las necesidades públicas y las leyes de gasto constituyen un elemento cuyo estudio corresponde primordialmente al Derecho administrativo, puesto que éste aporta los prin-

---

<sup>465</sup> La similitud conceptual ha sido observada por E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero...*, cit., pág. 160, nota 230.

<sup>466</sup> M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, *Situación...*, cit., pág. 159.

<sup>467</sup> J. J. BAYONA y M. T. SOLER, *Derecho financiero...*, cit., pág. 24.

<sup>468</sup> L. A. MARTÍNEZ JINER, "El principio de justicia...", cit., pág. 492.

<sup>469</sup> G. STRICKRODT, *Finanzrecht. Grundriß und System*, Erich Schmidt Verlag, Berlín, 1975, pág. 75.

<sup>470</sup> G. STRICKRODT, *Finanzrecht*, cit., pág. 183.

<sup>471</sup> Cfr. A. AMATUCCI, *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, 5.ª ed., Jovene, Napoli, 1995, págs. 370 y ss.



cipios materiales por los que ha de regirse cada necesidad pública, aunque tales principios han de tenerse en cuenta como elemento que incide sobre el Derecho financiero y que en determinados casos puede entrar en colisión con el principio de capacidad económica, debiendo acudir al control de proporcionalidad para resolver el conflicto.

## 2. Posición adoptada

A nuestro juicio, la problemática de los gastos públicos como institutos jurídicos abarca las siguientes cuestiones:

- 1.<sup>a</sup> Los principios constitucionales referentes a la asignación de los gastos y a la distribución de competencias en materia de gasto público<sup>472</sup>.
- 2.<sup>a</sup> La tipología de los gastos públicos y las "leyes de gasto".
- 3.<sup>a</sup> El procedimiento de ejecución de los gastos públicos.
- 4.<sup>a</sup> La normativa de estabilidad presupuestaria.

Junto a estos temas se sitúa el estudio de los créditos presupuestarios, el control financiero, el régimen del Tesoro público y la Contabilidad pública. Todas estas materias, estrechamente vinculadas podrían integrarse en un Derecho presupuestario y del gasto público de contenido amplio<sup>473</sup>.

Los criterios constitucionales de reparto material del gasto público ajenos al principio de necesidad no pertenecen estrictamente a nuestra disciplina, aunque sí resulta conveniente realizar un examen de conjunto en relación con el principio de proporcionalidad, análisis que realizamos en las lecciones introductorias del programa. Por lo que se refiere a las competencias de gasto, dependen por regla general de las competencias sobre la materia a que se refiere el gasto.

También las especialidades de reserva de ley en materia de presupuestos y gastos públicos deben examinarse en las lecciones introductorias destinadas a las fuentes del Derecho financiero. No podemos olvidar que la ley de presupuestos contiene con frecuencia preceptos tributarios y autorizaciones para emitir deuda pública. Por otra parte, los límites que la Constitución impone a las proposiciones y enmiendas que supongan aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios –si han de interpretarse correctamente– se refieren ante todo a las leyes posteriores a la de presupuestos<sup>474</sup>.

Dentro de las lecciones que el programa dedica al Derecho presupuestario debe estudiarse la elaboración, examen, enmienda y aprobación de los presupuestos –estados de previsión de ingresos y autorización de gastos–, con las oportunas remisiones a los problemas ya explicados en materia de fuentes. Esta es también la sede material oportuna para analizar los principales tipos de gastos públicos, conjuntamente con los criterios que determinan la estructura presupuestaria. Junto a estas cuestiones debe examinarse la figura del crédito presupuestario, y su eficacia jurídica sobre los gastos públicos. También debe explicarse en este contexto la normativa sobre estabilidad presupuestaria.

<sup>472</sup> Según advierte SÁNCHEZ SERRANO, es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional que el poder de gasto no otorga por sí mismo competencia material alguna, "pero tales fórmulas, generalmente referidas al poder de gasto estatal, han tenido muy a menudo un valor más bien retórico y su reflejo en el correspondiente fallo ha sido más bien escaso. Más aún en la Sentencia [13/1992, FJ7] se trata incluso de reforzar el poder de gasto estatal, desvinculándolo de las competencias materiales" (*Tratado...*, cit., pág. 394).

<sup>473</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, I-2.º, cit., pág. 444, nota 35.

<sup>474</sup> Señala C. PALAO TABOADA que el artículo 134.6 de la Constitución opera "respecto de las iniciativas en materia financiera en general" (*Derecho financiero...*, 2.ª ed., cit., pág. 91), pues los Reglamentos de las Cámaras aplican tal precepto tanto a las proposiciones de ley como a las enmiendas al proyecto de ley de presupuestos. Pero, como señala M. A. MARTÍNEZ LAGO, la solución adoptada es incorrecta, pues la Constitución se refiere a *créditos e ingresos presupuestarios*, por lo que la conformidad del ejecutivo sólo debería requerirse respecto de los aumentos de gasto o disminución de ingresos que se produzcan en relación con *un presupuesto ya aprobado y en vigor*, y no respecto de un proyecto de Presupuestos relativo al ejercicio siguiente (*Los límites a la iniciativa de las Cortes en materia presupuestaria*, IEF, Madrid, 1990, pág. 189).

Seguidamente debe estudiarse el procedimiento de ordenación de gastos y pagos, teniendo en cuenta que éste puede iniciarse antes de que hayan nacido obligaciones a cargo de los entes públicos. Tal procedimiento –de naturaleza financiera y contable– se subordina a otros actos administrativos de contenido material, pero no se confunde necesariamente con ellos. Así, la Instrucción de 31 de marzo de 1986 definía el compromiso de gasto o disposición como "la operación contable que refleja el acto en virtud del cual la autoridad competente acuerda o concierta (...) la realización de las obras, prestaciones de servicios, etc., previamente autorizados" (Regla 63).

Otro capítulo del Derecho presupuestario –en sentido amplio– viene constituido por el estudio del Tesoro público<sup>475</sup>, si bien el examen de algunas de sus funciones (actuaciones de política económica, intervención en los mercados de capital, etc.) no corresponde estrictamente a nuestra disciplina<sup>476</sup>.

El último sector del Derecho presupuestario y de los gastos públicos está integrado por el *control de la ejecución del presupuesto*.

En cuanto al régimen jurídico de la contabilidad pública, –instrumento auxiliar del Derecho presupuestario<sup>477</sup>– debe analizarse al hilo de las cuestiones referentes al procedimiento de gasto, el Tesoro y el control de la ejecución del presupuesto. La estrecha relación entre la contabilidad pública, los procedimientos de ordenación de gastos y pagos, el control financiero y el régimen del Tesoro ha sido puesta de relieve por GARCÍA DE LA MORA, quien denomina a todas estas cuestiones "Derecho contable público"<sup>478</sup>, materia que ha alcanzado cierto desarrollo en la doctrina alemana<sup>479</sup>.

## C. Derecho tributario

### 1. Los esquemas conceptuales

#### a) Planteamiento

Nuestra doctrina se ha ocupado ya extensamente de la evolución dogmática del Derecho tributario: los autores clásicos concibieron el tributo como relación jurídica. Posteriormente un sector del pensamiento jurídico italiano llevó a cabo un enfoque dinámico, utilizando los términos de función, potestad y procedimiento como ejes de la disciplina. Hoy parece existir un cierto acuerdo sobre la diversidad de aspectos que encierra el tributo, de modo que, sin prescindir del concepto de obligación, se consideran precisas otras nociones –potestades, procedimientos– para comprender la riqueza jurídica del fenómeno tributario. Han surgido así tesis integradoras que advierten en el tributo una "compleja y sutil trama de vínculos jurídicos"<sup>480</sup>: de un lado, la obligación tributaria de otro, los deberes y poderes que dan vida a diversas actividades o procedimientos dirigidos a la aplicación de la norma tributaria<sup>481</sup>. En suma, estaríamos ante "una tercera fase en la evolución de la dogmática tributaria"<sup>482</sup> que caracteriza el tributo como un instituto jurídico en cuyo seno se desenvuelven situa-

---

<sup>475</sup> Entendido, en el sentido que le atribuye el art. 117 de la antigua LGP como el organismo o servicio que desempeña las funciones de cajero del Estado (cfr. L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado...*, cit., pág. 51).

<sup>476</sup> Cfr. dentro de un planteamiento más general, F. VICENTE-ARCHE, "Hacienda pública...", cit., pág. 128.

<sup>477</sup> Cfr. L. CORRAL GUERRERO, "La disciplina...", cit., pág. 491. En palabras de C. PALAO TABOADA, "la finalidad originaria y todavía primordial de la contabilidad pública es permitir el control de la regularidad de la actividad financiera" (*Derecho financiero...*, 2.ª ed., cit., pág. 124).

<sup>478</sup> L. GARCÍA DE LA MORA, "El Derecho Presupuestario o Contable como ordenamiento de control de la Hacienda Pública", en *Revista de la Facultad de Derecho U.C.M.*, núm. 52, 1978, pág. 90.

<sup>479</sup> Cfr. H. WIESNER, *Das staatliche Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen*, 2. A., R.v. Decker's Verlag G. Schenk, Heidelberg, 1987.

<sup>480</sup> Cfr. F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., I-2.º, págs. 140 y ss.

<sup>481</sup> Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni...*, cit., pág. 74.

<sup>482</sup> Cfr. P. CHICO DE LA CÁMARA, "Un apunte sobre la evolución dogmática de la realidad Jurídico-Financiera", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (*documento* 12/02), Madrid, 2002, pág. 108.

ciones jurídicas de diversa naturaleza<sup>483</sup>. Alguna opinión llega más lejos defendiendo el carácter fungible, esto es intercambiable, de los esquemas conceptuales<sup>484</sup>, planteamiento este último un tanto impreciso<sup>485</sup>. Veamos cómo se ha llegado a este tercer estadio doctrinal.

b) Las paradojas del "tránsito de la relación de poder a la relación jurídica"<sup>486</sup>

(1) La construcción de OTTO MAYER

Acabamos de distinguir tres etapas en la evolución del Derecho tributario –tesis estáticas, dinámicas y conciliadoras–. La primera de ellas, fundacional o clásica, tendría su origen en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919. No obstante, para GIANNINI<sup>487</sup> fueron los iuspublicistas alemanes del pasado siglo los que fijaron los conceptos en que se ha fundado toda la doctrina sucesiva, idea en la que insistió GARCÍA AÑOVEROS<sup>488</sup>.

En palabras de D'AMATI, la postura de GIANNINI "es posiblemente exacta, pero parcial", dado el trasfondo ideológico del Derecho administrativo alemán, que originó "un sistema jurídico en el que una concepción absoluta del poder soberano, rayana en la estatolatría, llevaba a definir en términos autoritarios las relaciones referentes a la Administración pública"<sup>489</sup>. Según esta corriente en la actividad impositiva no se manifestarían vínculos jurídicos, sino "relaciones de poder". El auténtico enfoque jurídico del Derecho tributario surgiría posteriormente –hacia 1919 ó 1920– al operarse el "transito de la relación de poder a la relación jurídica"<sup>490</sup>. Como veremos, este tránsito encierra ciertas paradojas.

En efecto, ¿qué debe entenderse por relación de poder? Para NAWIASKY tal concepto (*Gewaltverhältnis*) expresa que "el ordenamiento jurídico ha dejado un cierto ámbito de libertad al acreedor, dentro del cual éste puede determinar libremente que ha de hacer u omitir la otra parte"<sup>491</sup>.

<sup>483</sup> Cfr. entre otros R. FALCÓN Y TELLA, "El tributo como instituto jurídico, vínculos que lo integran", en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 1996, pág. 132; A. CAYÓN GALIARDO, "El sistema fiscal. Fundamentos y Estructura", *REDF*, 104, 1999, págs. 698 y ss; L. M. CAZORLA PRIETO, *El Derecho financiero y tributario en la Ciencia Jurídica*, Aranzadi, Pamplona, 2002, págs. 105 y ss.

<sup>484</sup> G. CASADO OLLERO, "Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario: evolución y estado actual", en *REDF*, núm. 59, 1988, págs. 378 y ss. Según el citado autor, pertenecen a la corriente conciliadora los trabajos de BASCIU, FEDELE, FANTOZZI, RUSSO, DI PIETRO, POTITO, A. BERLIRI (con algunas reservas), J. L. PÉREZ DE AYALA, M. A. LLAMAS LABELLA, RODRÍGUEZ BEREJO y PALAO TABOADA, entre otros (pág. 376). La "fungibilidad de los esquemas de aplicación de los tributos" ya había sido mencionada en 1976 por el profesor RODRÍGUEZ BEREJO (*Introducción...*, cit., pág. 291). Aparentemente se adhiere a esta postura D. GONZÁLEZ ORTIZ ("Superación del Método Jurídico Puro y revisión del concepto de Contribuyente", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (*documento* 12/02), Madrid, 2002, pág. 121), si bien una lectura detenida de su trabajo muestra más bien una preocupación por interpretar los conceptos tributarios a la luz del principio de capacidad económica (pág. 122).

<sup>485</sup> Así, L. SÁNCHEZ SERRANO considera adecuado distinguir claramente los aspectos constitucionales y ordinarios del Derecho financiero para «combatir eficazmente cualquier relativismo o "fungibilidad" frente a unos u otros "esquemas" conceptuales. No me parece admisible, sino más bien peligroso, aceptar de antemano, o incluso propugnar como adecuado o conveniente, cualquier relativismo en cualquier rama del saber, y más si se trata del saber jurídico. A todo estudioso o investigador de cualquier rama del conocimiento se le supone guiado por la búsqueda de verdades o certezas, aunque sólo sean parciales, así como insatisfecho con cualquier género de inseguridad o incertidumbre» (*Tratado...*, cit., pág. 161).

<sup>486</sup> Cfr. un análisis más detallado en mi trabajo "¿Rehabilitar a Otto Mayer? (Paradojas en el "tránsito de la relación jurídica a la relación de poder")", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, págs. 130 y ss.

<sup>487</sup> A. D. GIANNINI, *Istituzioni...*, cit., pág. 68.

<sup>488</sup> J. GARCÍA AÑOVEROS, "El discurso del método..." , cit., pág. 16, con referencia expresa a OTTO MAYER.

<sup>489</sup> N. D'AMATI, "Particularismo..." , cit., pág. 720.

<sup>490</sup> Cfr. con diversos matices, F. SÁINZ DE BUJANDA (*Sistema...*, cit., I-2.º, págs. 25-26); A. RODRÍGUEZ BEREJO (*Introducción...*, cit., págs. 268 y ss.) y G. CASADO OLLERO (*Los esquemas...*, cit., págs. 353 y ss.).

<sup>491</sup> H. NAWIASKY, "Die steuerlichen Grundverhältnisse", en *Steuerliche Grundfragen*, Dr. Franz A. Pfeiffer Verlag, München, 1926, pág. 34.

Pues bien, según OTTO MAYER –representante del "iuspublicismo autoritario"<sup>492</sup>– "el Estado debe guiarse por los principios de justicia, que ordenan distribuir la carga tributaria en atención a la capacidad de pago". "La imposición –prosigue MAYER– en cuanto acto de intervención necesita desde luego un fundamento legal. Además debe estar regulada legalmente según la naturaleza del impuesto, que exige una medida general, sin que pueda dejarse un espacio libre a la discrecionalidad administrativa. Lo correcto sería que la ley especificase la regulación jurídica del impuesto. Dicha ley tributaria tiene por tanto un triple contenido: determina los hechos exteriores a los cuales la obligación se vincula y que constituyen el *objeto de la imposición*; fija la cuantía de la obligación en función de la base y el tipo; y establece el procedimiento con arreglo al cual la obligación debe cumplirse, es decir, la forma en que se llevará a cabo la recaudación"<sup>493</sup>. A la vista de esta cita cabe preguntarse dónde queda ese ámbito de libertad cuyo vacío corresponde llenar al acreedor en las relaciones de poder.

Es verdad que MAYER considera como elemento esencial del impuesto su exigencia a través de una manifestación del poder público<sup>494</sup>, pero se refiere también a la necesidad de que esto se lleve a cabo "según una medida general" (la ley) y no con arreglo a la discrecionalidad administrativa<sup>495</sup>. También es cierto que MAYER considera necesaria para la exigencia de ciertos impuestos la existencia de un acto administrativo de imperio: el acto de liquidación (*Verwaltungsakt der Veranlagung*), pero en tal ámbito tampoco existe una verdadera relación de poder, pues el autor alemán compara el acto de liquidación a la sentencia penal que se limita a determinar y declarar la responsabilidad en que se ha incurrido de acuerdo con la ley<sup>496</sup>.

Claro que, para MAYER, el poder tributario no se limita a "imponer" tributos (en el sentido de determinar y exigir la deuda), también dicta "órdenes tributarios". La orden tributaria (*Finanzbefehl*) "impone en interés de los ingresos públicos, obligaciones de obediencia, de hacer, de no hacer, de soportar"<sup>497</sup>; su fin principal es el de asegurar el cobro de los impuestos<sup>498</sup>. Pues bien MAYER considera que las órdenes tributarias constituyen una expresión de una relación de poder (*Gewaltverhältnis*) pues es la Administración quien determina lo que el contribuyente ha de hacer, omitir o soportar en interés del pago del impuesto<sup>499</sup>. No obstante, el autor alemán niega que en este ámbito exista una absoluta discrecionalidad administrativa: la ley debe determinar con exactitud que órdenes puede emitir la Administración<sup>500</sup> y el ejercicio de tales facultades queda limitado por el fin de control que las justifica<sup>501</sup>.

Así pues, ¿por qué se señala que la construcción de MAYER no concibe como jurídicos los vínculos derivados del impuesto? La explicación, a nuestro juicio puede buscarse en los siguientes motivos:

1.º La exposición del autor alemán adolece, en ocasiones, de cierta ambigüedad, dado que su construcción se centra en el análisis del poder tributario (*Finanzgewalt*), cuyo ejercicio puede dar lugar a relaciones de poder. Hemos visto, no obstante, como para MAYER el hecho imponible y los elementos cuantitativos del tributo han de estar fijados por la ley. Las relaciones de poder quedan limitadas al ámbito de lo que hoy se denominan potestades inspectoras.

<sup>492</sup> Recientemente F. ADAME MARTÍNEZ ha mantenido una valoración esencialmente negativa respecto a las aportaciones de MAYER y su influencia en la jurisprudencia constitucional española ("Derechos y garantías de los contribuyentes *versus* teoría de la relación tributaria como relación de poder", en «Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, págs. 197 y ss.).

<sup>493</sup> O. MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, I, Verlag von Duncker & Humblot, Berlin, 1961, reimpresión de la 3.ª ed., aparecida en 1924 (la primera edición se remonta a 1895), págs. 316-317.

<sup>494</sup> O. MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, I, cit., pág. 316.

<sup>495</sup> *Ibidem*.

<sup>496</sup> O. MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, I, cit., pág. 321.

<sup>497</sup> O. MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, I, cit., pág. 349. La orden, precisa MAYER, "es la declaración de voluntad emitida por la autoridad para determinar de modo vinculante la conducta del subordinado".

<sup>498</sup> O. MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, I, cit., pág. 354.

<sup>499</sup> O. MAYER, *ult. loc. cit.*

<sup>500</sup> O. MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, I, cit., pág. 351.

<sup>501</sup> O. MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, I, cit., pág. 356.

2.º Según MAYER, el ejercicio del poder tributario no tiene fundamento en el Derecho natural. Pero de ahí deduce MAYER la exigencia de un fundamento legal y de especiales garantías en el ejercicio de las facultades administrativas<sup>502</sup>.

3.º Además, MAYER señala incidentalmente que el impuesto es una obligación de Derecho público<sup>503</sup>, pero no profundiza en la estructura de este vínculo jurídico –que con frecuencia denomina "deber tributario" (*Steuerpflicht*)<sup>504</sup>– sino en el examen de las facultades de la Administración tributaria, y esto incluso al examinar la extinción o modificación del contenido de la deuda impositiva<sup>505</sup>. Por otra parte el autor alemán reconoce "un cierto poder de disposición de la Administración tributaria sobre el crédito del Estado" en los supuestos de condonación de la deuda tributaria por motivos de equidad previstos en el § 108 RAO.

En suma, MAYER reconoce que la obligación tributaria nace al realizarse el presupuesto de hecho tipificado por la ley, y que el poder administrativo encaminado a garantizar su cumplimiento está sometido a límites jurídicos, *pero no elabora una teoría jurídica de la obligación tributaria* ni analiza la parte especial del Derecho tributario, de ahí que su obra no pueda considerarse una exposición sistemática del Derecho tributario<sup>506</sup>.

El profesor PALAO ha concluido que "las características de la relación tributaria no permiten incluirlas entre las RES [relaciones especiales de sujeción] propiamente dichas, cuya lista tampoco es cerrada". No obstante, "sea o no la relación tributaria una RES, lo cierto es que en ella se plantean algunos de los problemas que surgen en las más típicas de tales relaciones, lo cual se explica porque la aplicación de los sistemas tributarios modernos obliga a penetrar muy profundamente en la esfera jurídica personal de los contribuyentes. Ello exige, a su vez, dotar a la Administración Tributaria de un haz de potestades de una intensidad que [admite] comparación con muy pocos sectores de la actividad administrativa. En otros términos, en el ámbito tributario tiene lugar una extraordinaria concentración de poder, que debe tener como contrapartida una actitud vigilante de los órganos de control de la actividad administrativa, en particular los Tribunales". Sobre todo, esta especial concentración de poder obliga a una celosa aplicación del principio de legalidad y, por tanto, el absoluto predominio del Derecho tributario material sobre el formal, que implica evidentemente, como premisa, no confundir en ningún caso ambos planos"<sup>507</sup>.

## (2) El Derecho tributario administrativo y sus relaciones con la obligación tributaria

Se ha escrito que la obra de BLUMENSTEIN supuso el "tránsito de la relación de poder a la relación jurídica"<sup>508</sup>. Según el profesor suizo "el impuesto ha pasado de constituir una relación de poder meramente fáctico a constituirse en una relación jurídica. El ciudadano debe el impuesto porque está previsto en la ley y lo debe tal como en ella se regula"<sup>509</sup>. No obstante, la construcción de MAYER no concebía el impuesto como un acto de poder puramente fáctico, y la prueba es que BLUMENSTEIN se apoya en la doctrina de MAYER para confirmar sus tesis<sup>510</sup>. La verdadera novedad que aporta

<sup>502</sup> O. MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, I, cit., pág. 351. Según RODRÍGUEZ BEREJO: "Para MAYER (...) la carencia de una fundamentación de Derecho natural para el tributo aparece sustituida por una estrecha conexión entre la obligación de pagar el impuesto y la ley, la cual debe establecer taxativamente los presupuestos de dicha obligación. Lo que no parecen haber comprendido los críticos de MAYER en este punto es que la falta de una fundamentación extralegal, iusnaturalista, para el deber de pagar impuestos, lejos de determinar la ausencia de protección jurídica para el ciudadano, tiene como consecuencia precisamente una acentuación de esa protección, al determinar una mayor conexión entre la obligación tributaria y la ley" (*Introducción...*, cit., pág. 221).

<sup>503</sup> O. MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, I, cit., pág. 328.

<sup>504</sup> O. MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, I, cit., pág. 337.

<sup>505</sup> O. MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, I, cit., págs. 331 y 337.

<sup>506</sup> Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, I, cit., págs. 30-31.

<sup>507</sup> C. PALAO TABOADA, «¿Está el contribuyente en una relación de "sujeción especial" frente a la Administración Tributaria?» *Responsa Iurisperitorum Digesta*, vol. II, Ediciones Universidad, Salamanca, 2000, pág. 159.

<sup>508</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., I-2.º, pág. 28.

<sup>509</sup> E. BLUMENSTEIN, *Schweizerisches Steuerrecht*, Verlag von J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1926, pág. 15.

<sup>510</sup> E. BLUMENSTEIN, *Schweizerisches Steuerrecht*, cit., págs. 14-15, notas 8, 9 y 11.

BLUMENSTEIN es el detallado análisis de la "relación jurídica tributaria" (Derecho tributario material) de la que se distinguen los "procedimientos tributarios" (liquidación, impugnación y recaudación) que *también deben delimitarse con exactitud por la ley*<sup>511</sup>.

Esta distinción se consolida en el pensamiento de HENSEL, quien junto al Derecho de la obligación tributaria analiza con particular detalle el "Derecho de la Administración tributaria". A su juicio «la relación administrativa tributaria (*Steuerverwaltungsverhältnis*) debe distinguirse desde un punto de vista objetivo y subjetivo de la obligación tributaria (*Steuerschuldverhältnis*). Ahora bien, aunque en esta última la Administración y el obligado se encuentren en una situación jurídica que subraya la contraposición entre la Autoridad y el súbdito más de lo que sucede en el caso de la obligación tributaria, no resulta correcto designar el deber tributario (*Steuerpflichtverhältnis*) como una "relación de poder". En efecto, las relaciones tributarias de derecho administrativo también están sometidas al Estado de Derecho; en muchos casos nacen de la realización de un presupuesto de hecho legal (deber de llevanza de contabilidad) o sólo pueden exigirse de acuerdo con una habilitación legal, por muy amplia que ésta sea en la actualidad (deber de suministrar información, deber de prestar asistencia a la Administración). De este modo el obligado tributario no queda sometido a la libre discrecionalidad o a la arbitrariedad de la Administración tributaria; ésta solo puede exigir lo que permite el ordenamiento jurídico»<sup>512</sup>.

Así pues, la doctrina iuspublicista del pasado siglo había esbozado ya –aunque de forma imperfecta– el concepto de obligación tributaria, si bien reconocía unas matizadas "relaciones de poder" en el ámbito del Derecho tributario administrativo. HENSEL depura y desarrolla estos elementos elaborando una completa teoría de las obligaciones tributarias y analizando con todo detalle el derecho administrativo tributario que somete también a las exigencias del Estado de Derecho. La obra de HENSEL conserva una sorprendente modernidad, pues señala el carácter autónomo (*selbständige*) aunque subordinado (*untergeordnetes*) del Derecho tributario administrativo frente a la obligación tributaria, y se esfuerza por someter ambos sectores a las exigencias del Estado de Derecho<sup>513</sup>.

En la doctrina italiana, quizá para remarcar el sometimiento de todos los vínculos tributarios a las normas jurídicas<sup>514</sup>, se propone el concepto de "relación jurídica compleja". Ahora bien, con este término no quería indicarse tanto la existencia de una verdadera "relación jurídica" sino que constituía más bien un modo de referirse al tributo *como instituto jurídico*, término al que se refiere expresamente GIANNINI<sup>515</sup>. Así pues, la construcción de GIANNINI no está tan lejos de la de HENSEL como pudiera pensarse, si bien el autor italiano otorga menos importancia a los aspectos procedimentales y desdibuja el tratamiento de las diversas obligaciones y deberes tributarios de carácter administrativo.

### c) La reacción de las tesis dinámicas

Frente a las anteriores construcciones las denominadas "tesis dinámicas" nacidas en Italia responden a una doble preocupación:

— Elaborar unos conceptos más precisos que el de "relación jurídica compleja" para explicar los aspectos funcionales y procedimentales del tributo.

— Destacar el importante papel que representan las potestades administrativas en la aplicación del tributo, y la necesidad de someter su ejercicio a rigurosos límites<sup>516</sup>.

<sup>511</sup> E. BLUMENSTEIN, *Schweizerisches Steuerrecht*, cit., pág. 15.

<sup>512</sup> A. HENSEL, *Steuerrecht*, 3.ª ed., Verlag von Julius Springer, Berlin, 1933, págs. 106-107, nota 1.

<sup>513</sup> *Ibidem*.

<sup>514</sup> Según F. SÁINZ DE BUJANDA, "GIANNINI quiso, fundamentalmente, servirse del concepto de relación jurídica para desterrar cualquier posible residuo de las construcciones que, con anterioridad al constitucionalismo, surgido de la primera guerra mundial, seguían refiriéndose a la relación de poder financiero, en la que el contribuyente aparecía como súbdito sometido a los mandatos de la autoridad tributaria" (*Sistema...*, cit., pág. 63).

<sup>515</sup> A. D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 6.ª ed., Dott. A. Griuffrè, Milano, 1953, pág. 56. El profesor de Bari advierte perfectamente como las diversas obligaciones y deberes tributarios que integran la "relación compleja" tienen diversos presupuestos de hecho, pueden nacer y extinguirse de modo autónomo y no se someten al mismo régimen jurídico (*ibidem*).

<sup>516</sup> Esta última consideración ha sido destacada en los últimos tiempos por F. ESCRIBANO LÓPEZ, "Algunas propuestas...", cit., pág. 45.

Así ALESSI señala que la potestad tributaria complementaria (administrativa) tiene un carácter absolutamente reglado, quedando excluida toda apreciación que no sea puramente técnica<sup>517</sup>. También considera MICHELI que la potestad de imposición es estrictamente reglada, admitiéndose tan sólo la discrecionalidad allí donde existen diversas modalidades de cumplimiento del tributo (v.gr. el aplazamiento de pago)<sup>518</sup>.

Esta preocupación de las tesis dinámicas por someter a la ley el ejercicio de las potestades tributarias se encuentra también presente en la doctrina española. Para CORTÉS DOMÍNGUEZ, "el hecho de que el principio de legalidad cubra los llamados aspectos sustantivos del tributo no significa en modo alguno que el resto de la actividad tributaria no sea una actividad reglada"<sup>519</sup>.

Pensamos, sin embargo, que los esquemas "dinámicos" no son en absoluto necesarios para alcanzar estos fines garantistas, bien resueltos ya en la construcción de HENSEL, sino que se explican más bien por una cierta reacción ante los planteamientos de GIANNINI. Esto explica que apenas hayan surgido movimientos semejantes en el seno de la doctrina alemana<sup>520</sup>.

#### d) La "tercera fase" en la evolución de la dogmática tributaria

Además, los defensores más extremistas de las tesis dinámicas han incurrido en ciertos excesos, convirtiendo el concepto de "procedimiento tributario" en una noción imprecisa capaz de abarcar todas las situaciones jurídicas derivadas del tributo<sup>521</sup>. No parece aceptable concebir el procedimiento tributario como un instituto jurídico de Derecho material<sup>522</sup>.

Ante las insuficiencias de la tesis de la relación jurídica compleja y los excesos de los planteamientos dinámicos a ultranza, se ha impuesto la convicción de que "esos diversos esquemas, lejos de ser excluyentes, se integran entre sí, sin más requisito que la eliminación, en cada uno de ellos de sus deficiencias, sus deformaciones y sus excesos"<sup>523</sup>. De este modo han surgido en la doctrina posturas integradoras, pero dentro de ellas se advierten dos tendencias: una tesis conciliadora clásica y otra "dinámica".

— Entre los defensores de la primera destaca SÁINZ DE BUJANDA. Para este autor, el concepto de obligación tributaria debe perdurar como eje dogmático de la disciplina<sup>524</sup>, pues "las funciones, las potestades o los procedimientos se regulan por el ordenamiento con el fin de lograr algún objetivo referido a la obligación tributaria", que puede consistir "en dar efectividad a créditos tributarios conocidos por la Administración, (...) o en inquirir la existencia de créditos cuya existencia puede estar oculta, para darles también, una vez conocidos, plena satisfacción"<sup>525</sup>. Además, el profesor de Madrid

<sup>517</sup> R. ALESSI - G. STAMMATI, *Istituzioni di Diritto tributario*, UTET, Torino, 1965, pág. 32. No obstante, el autor italiano admite cierta discrecionalidad en las actividades administrativas de vigilancia y control.

<sup>518</sup> Cfr. G. A. MICHELI, *Corso di Diritto Tributario*, 7.ª ed., UTET, Torino, 1984, pág. 107. En sentido crítico, cfr. F. SÁINZ DE BUJANDA *Sistema...*, cit. I-2.º, págs. 90-91. Además, MICHELI admite cierta "discrecionalidad técnica" en el ejercicio de los poderes de valoración atribuidos a los órganos del ente impositor (cfr. G. A. MICHELI, "Premesse per una teoria della potestà di imposizioni", en *RDFSF*, 1967, núm. 2, pág. 271).

<sup>519</sup> "En definitiva —señala CORTÉS DOMÍNGUEZ— la actividad administrativa de gestión y recaudación de los tributos está presidida en ocasiones por normas legales, otras veces por normas reglamentarias, pero siempre por una norma sin la cual la Administración no pueda actuar (*Ordenamiento...*, cit., pág. 263).

<sup>520</sup> Curiosamente la jurisprudencia del *Reichsfinanzhof* anterior a la Ordenanza tributaria de 1919 entendía que el nacimiento de la obligación tributaria derivaba del acto de liquidación. Esta concepción fue criticada por E. BECKER, quien plasmó en la *Reichsabgabenordnung* el nacimiento *ex lege de la obligación* (§81 I RAO). Desde este momento se abandonan las "tesis dinámicas", que sólo reaparecen en algún trabajo aislado (P. KIRCHHOF, "Der bestandkräftige Steuerbescheid im Steuerverfahren", en *Neue Juristische Wochenschrift*, núm. 50, 1985, pág. 2978; SÖHN, *Steuerrechtliche Folgenbeseitigung durch Erstattung*, 1973, cit. por H. W. KRUSE, *Lehrbuch des Steuerrechts*, vol. I. Allgemeiner Teil, Beck, München, 1991, pág. 119, nota 57) y no han conducido a una reformulación de la dogmática tributaria.

<sup>521</sup> Cfr. A. RODRÍGUEZ BEREJO, *Introducción...*, cit., pág. 311, nota 364.

<sup>522</sup> Cfr. F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., I-2.º, págs. 102 y ss.

<sup>523</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., I-2.º, pág. 141.

<sup>524</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., I-2.º, pág. 146.

<sup>525</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., I-2.º, pág. 157.

se hace eco de las preocupaciones garantistas señalando que el despliegue de las potestades tributarias ha de tener siempre un fundamento legal<sup>526</sup>.

Esta postura ha prevalecido en la Ley General Tributaria de 2003, que dedica sendas secciones a la "relación jurídica tributaria"<sup>527</sup>, las "obligaciones tributarias materiales"<sup>528</sup>, y las "obligaciones tributarias formales"<sup>529</sup>, regulando después con detalle las "actuaciones y procedimientos tributarios"<sup>530</sup>

— En cuanto a la postura conciliadora de signo "dinámico", resulta significativo el planteamiento de CASADO OLLERO. Cree este autor que "con la confirmación de la obligación impositiva como clave sistematizadora de todo el Derecho tributario, no se colabora a la efectiva penetración de los principios del Estado de Derecho en la concreta actuación, por quien en cada caso corresponda (Administración y/o particulares), de la normativa fiscal". Por el contrario, para lograr este objetivo es preciso "erradicar la jerarquización en las situaciones jurídico subjetivas nacidas de la actuación de la norma fiscal". Dicho de otro modo: situar en un mismo plano la obligación tributaria y los deberes impositivos<sup>531</sup>.

CASADO OLLERO rechaza que por su fundamentación axiológica, la disciplina tributaria haya de estar primordialmente atenta al estudio de la obligación tributaria, pues "hay otros deberes —llamados— formales que suponen para el sujeto pasivo mayor injerencia y mayor coste económico que la propia obligación principal o materia de pago..., y sin embargo, tales deberes pueden ser fruto de potestades administrativas cuya fundamentación y cuyo ejercicio es ineludible analizar y controlar"<sup>532</sup>. La Sentencia constitucional de 26 de abril de 1990 llega a hablar de "una situación de sujeción y colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos" (FJ 3)<sup>533</sup>.

#### e) Posición adoptada

Pensamos que la tesis conciliadora de SÁINZ DE BUJANDA responde esencialmente a los esquemas defendidos por HENSEL y desarrollados después por otros autores alemanes. No se trata de resolver un conflicto entre los esquemas dogmáticos basados en la obligación tributaria o en los procedimientos, pues ambos tienen un carácter complementario aunque no pueda olvidarse que el fin de los procedimientos y las potestades administrativas radica directa o indirectamente en la aplicación de las normas tributarias "materiales". Esta instrumentalidad o subordinación —en ningún caso accesoriedad— no difumina, sino que resalta la necesidad de subordinar el ejercicio de las potestades administrativas a los principios del Estado de Derecho.

Desde esta perspectiva suscribimos plenamente la construcción de FALCÓN Y TELLA que —desarrollando los planteamientos de SÁINZ DE BUJANDA, VICENTE-ARCHE<sup>534</sup> y SOLER ROCH<sup>535</sup>— consi-

<sup>526</sup> F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., I- 2.º, pág. 158.

<sup>527</sup> Título Segundo ("Los tributos"), capítulo I (Disposiciones Generales).

<sup>528</sup> *Ibidem*.

<sup>529</sup> *Ibidem*.

<sup>530</sup> En el Título Tercero ("La aplicación de los tributos").

<sup>531</sup> Cfr. G. CASADO OLLERO, *Los esquemas...*, cit., pág. 373. Más radical todavía se muestra T. ROSEMBUJ, quien admite que "las entregas de dinero en concepto de tributo tienen por origen la ley", pero considera que "la obligación tributaria no nace, sin un preciso acto de la administración, que liquide la cuantía de la deuda tributaria, a consecuencia del incumplimiento de los deberes legales del sujeto pasivo" (*Elementos...*, cit., I, págs. 83 y 189). La importancia que atribuye este autor al ejercicio de las potestades administrativas responde, desde luego, a su preocupación por que el legislador establezca contrapesos y "garantías que limiten al máximo la tentación de arbitrariedad" (*Elementos...*, cit., I, pág. 23).

<sup>532</sup> C. CASADO OLLERO, *Los esquemas...*, cit., págs. 374 y 375.

<sup>533</sup> En contra, cfr. L. SÁNCHEZ SERRANO, "Los españoles...", cit., pág. 224.

<sup>534</sup> Cfr. F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, "Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al Derecho español", en *REDF*, núm. 7, 1975, págs. 443 y ss.

<sup>535</sup> Cfr. M. T. SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas", en *REDF*, núm. 3, 1974, págs. 519 y ss.

dera el tributo como un instituto jurídico<sup>536</sup> configurado por un conjunto de normas cuya aplicación da lugar a diversas situaciones jurídicas. Así, la aplicación del tributo atribuye a la Administración diversas situaciones jurídicas activas: derechos subjetivos (a percibir la cuota tributaria, intereses, recargos)<sup>537</sup>; derechos reales de garantía; y potestades administrativas cuyo ejercicio puede generar obligaciones o deberes a cargo de los particulares). Del tributo derivan también para los particulares situaciones jurídicas activas como facultades de modificación jurídica ("derechos de opción"), acciones, intereses legítimos, etc.

Tales situaciones activas tienen su correlato en otras de carácter pasivo: la obligación tributaria principal, otras de carácter instrumental (obligaciones a cuenta)<sup>538</sup>, obligaciones accesorias (recargos sobre bases o cuotas, intereses de demora y recargos de apremio), y obligaciones extratributarias o entre particulares (retención, repercusión). A ellas se unen las obligaciones de devolución (por ingresos indebidos) y reembolso (por exceso de obligaciones a cuenta) de la Administración. Además debe hacerse referencia a obligaciones formales (suministrar determinados datos que subsidiariamente puede obtener la Administración mediante la oportuna autorización judicial) y deberes formales (deberes contables y registrales)<sup>539</sup>. Repetimos que esta concepción ha sido acogida claramente en la Ley General Tributaria de 2003.

Desde luego, ha de tenerse en cuenta que el pago de los tributos mediante autoliquidación no requiere acto ni procedimiento administrativo alguno, lo que ocasiona algunas dificultades para los esquemas dogmáticos basados en la sistemática de la antigua LGT<sup>540</sup>. La Administración necesita estar dotada de importantes potestades para ejercitar su labor de investigación y control y la proporcionalidad en el ejercicio de dichas potestades requiere una adecuada regulación del procedimiento. En palabras de E. ESEVERRI MARTÍNEZ, "la falta de entendimiento apreciada de un tiempo acá en el desenvolvimiento de las referidas relaciones [entre Administración y contribuyentes] no proviene tanto de la natural resistencia del contribuyente a pagar el tributo, cuanto de su desenvolvimiento a través de un procedimiento (...) que no responde al desarrollo de unas actuaciones eficaces y ágiles por parte de los órganos administrativos. (...) Reglemos el procedimiento de aplicación de los tributos (...) y sin duda, se habrá avanzado más en el necesario clima de entendimiento (...) que a través de la formulación de unos principios programáticos"<sup>541</sup>.

No obstante, como ha puesto de relieve el profesor TIPKE, "los funcionarios de Hacienda no tienen el deber de *recaudar todos los impuestos posibles* con cualquier tipo de medios"<sup>542</sup>. "El au-

<sup>536</sup> Como advierte R. FALCÓN, "el tributo se configura como una institución o instituto jurídico, es decir, como un conjunto de normas que pueden ser reducidas a sistema en función de una *ratio* unitaria, de un interés superior y objetivo, al que han de plegarse las voluntades de los sujetos afectados, tanto públicos como privados. Este interés objetivo o idea organizativa, que aparece en un plano esencialmente superior al interés particular de los sujetos afectados, constituye uno de los elementos fundamentales de la noción de institución. En el caso de los recursos constitutivos de la Hacienda pública, dicho interés viene representado por la existencia de una finalidad financiera, que adquiere matices distintos según el tipo de recurso de que se trate. En el tributo, la finalidad financiera se concreta en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos a cargo de quienes han realizado un hecho que pone de manifiesto su capacidad contributiva, según se deduce del artículo 31.1 de la constitución" (*La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 26).

<sup>537</sup> Cfr. J. I. GOROSPE OVIEDO, "Hacia un nuevo concepto de deuda tributaria", *RDFHP*, 49, 2000, págs. 253 y ss. En cambio, como advierte el profesor ESEVERRI, las sanciones tributarias no son deuda tributaria. "Si la cuota tributaria materializa la contribución individual del ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, su fundamento está anclado en el deber contributivo que establece el art. 31.1 CE que vincula a la ley ordinaria con una serie de principios que son los inspiradores del sistema tributario (...) significa esto, que la cuota con sus prestaciones accesorias (recargos e intereses, primordialmente), representan la materialización del deber cívico de contribución a los gastos del Estado" ("Sanciones tributarias e intereses de demora", *CT*, 87, 1998, pág. 28). Esta es la postura que adopta expresamente el Proyecto de Ley General Tributaria 2003 (art. 58.3).

<sup>538</sup> Que tal vez podrían considerarse obligaciones a cuenta si se admite la existencia de obligaciones accesorias de otras futuras e inciertas (en este sentido parece apuntar H. HEINRICH, cuando señala que las obligaciones accesorias pueden responder a la finalidad de *preparar* la principal. Cfr. el comentario al Código Civil alemán iniciado por PALANDT, *Bürgerliches Gesetzbuch*, Beck, München, 1998, vol. VII, pág. 220). Ésta es la tesis sostenida por J. J. FERREIRO LAPATZA (*Curso de Derecho financiero español*, 19.<sup>a</sup> ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 386).

<sup>539</sup> Resumimos la exposición del profesor R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, cit., págs. 29-40.

<sup>540</sup> Así lo ha puesto de relieve J. RAMALLO, "1974/1998...", cit., págs. 733-735.

<sup>541</sup> E. ESEVERRI MARTÍNEZ, "Potestades de la Administración y derechos del contribuyente", en *CT*, núm. 69, 1994, pág. 22.

<sup>542</sup> K. TIPKE, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Westdeutscher Verlag, Wiesbaden, 2000, pág. 57.

mento de recaudación no puede ser el estímulo ni la medida del rendimiento del funcionario de Hacienda. Su ideal ha de ser, más bien, el de tutelar el Derecho tributario".<sup>543</sup> Desde este punto de vista no sólo resultan relevantes las normas de procedimiento, sino los criterios retributivos<sup>544</sup>.

Es más, a juicio de TIPKE, el quebrantamiento del principio de igualdad es manifiesto cuando la Administración financiera es consciente de que la regulación del procedimiento tributario incluye preceptos que impiden aplicar con igualdad el Derecho material o carece de otros necesarios para conseguir tal objetivo<sup>545</sup>. Según P. KIRCHHOF, "es cierto que las autoridades financieras no pueden acudir al Tribunal Constitucional, pero también lo es que están vinculadas a la Constitución. Pese al monopolio del Tribunal Constitucional para declarar la inconstitucionalidad de las normas, la Administración financiera puede poner de manifiesto de modo interno la inconstitucionalidad y en último término impulsar al Gobierno a modificar la ley o iniciar un procedimiento de control de las normas".<sup>546</sup> Según el criterio de TIPKE, "la Administración financiera debe actuar así cuando sea consciente del quebrantamiento de la Constitución"<sup>547</sup>.

Otro problema relacionado con los procedimientos tributarios actuales es la primacía práctica de la comprobación sobre la investigación. "Las autoridades financieras no controlan atendiendo a la necesidad de control (...), sino atendiendo a la *relevancia fiscal*, es decir a la importancia financiera o recaudatoria de los casos. La selección de los contribuyentes para la comprobación *in situ* (comprobación de empresas) se lleva a cabo atendiendo básicamente a la "relevancia fiscal". Cuanta más relevancia económica tiene el caso, mayor es la frecuencia con que se realizan las comprobaciones. Para no omitir ningún dato debe mencionarse que también se llevan a cabo controles aleatorios. Los tribunales financieros inadmiten los recursos en los que los contribuyentes alegan que sus grandes empresas son objeto de continuas inspecciones, mientras que las medianas empresas sufren menos controles y las pequeñas casi nunca son objeto de inspección. En un informe del Tribunal de Cuentas de Hamburgo de 21 de enero de 1994 sobre la situación de la Administración Financiera se señala que "los impuestos no se recaudan con igualdad ni de modo completo y en su totalidad. En la práctica la diversidad cada vez mayor de disposiciones jurídicas conducen a faltas de cumplimiento o a defectos de aplicación que producen injusticias en el ámbito tributario"<sup>548</sup>.

Una consecuencia de esta situación es que "en cuanto a la tributación de la economía sumergida –incluyendo el trabajo clandestino– la Administración financiera no ha conseguido hasta ahora prácticamente nada. Según las estimaciones de la Comisión Europea el trabajo clandestino representa entre un 7 y un 16 por 100 del producto interior bruto en los países de la Unión Europea. En Italia alcanza el 27,3 por 100: se calcula que 3,5 millones de personas trabajan en Italia de modo ilegal. Más de una cuarta parte del producto interior bruto se produce de manera clandestina. En Alemania se estima que la pérdida de recaudación tributaria debida al trabajo ilegal alcanza los 125 mil de millones de marcos"<sup>549</sup>.

En el caso español, la Administración Tributaria está realizando un gran esfuerzo por planificar las actuaciones de comprobación atendiendo al riesgo que presenten los respectivos contribuyentes, riesgo que se determina con la ayuda de programas informáticos. No obstante, debe avanzarse aún más en el ámbito de la investigación.

Si pasamos de estas consideraciones prácticas –imprescindibles en el análisis de los procedimientos– a otras de carácter científico, hemos de señalar que la mayor dificultad que afronta

---

<sup>543</sup> R. SEER, *Steuer und Studium*, 1999, pág. 294, cit. por K. TIPKE, *Besteuerungsmoral...*, cit., pág. 57, nota 144.

<sup>544</sup> No obstante, la TSJ Castilla-La Mancha de 3 de febrero de 2001 considera improcedente la recusación del inspector actuario por tener este interés directo en el asunto e interés personal en el asunto derivado de la percepción de un complemento de productividad (JT 2001/519).

<sup>545</sup> K. TIPKE, *Besteuerungsmoral...*, cit., pág. 57.

<sup>546</sup> P. KIRCHHOF, *DStJG*, Vol. 18, 1995, págs. 43-44, cit por K. TIPKE, *Besteuerungsmoral...*, cit., pág. 58.

<sup>547</sup> K. TIPKE, *Besteuerungsmoral...*, cit., pág. 58.

<sup>548</sup> K. TIPKE, *Besteuerungsmoral...*, cit., pág. 68.

<sup>549</sup> K. TIPKE, *Besteuerungsmoral...*, cit., pág. 69.



hoy día un programa de Derecho tributario<sup>550</sup> no sea tanto dogmática como sistemática o didáctica: ¿cómo debe estructurarse para abarcar sistemáticamente la totalidad de las cuestiones jurídicas relacionadas con el instituto tributario, evitando lagunas y reiteraciones?

Si acudimos a los diversos manuales publicados en nuestro país<sup>551</sup>, encontramos en muchos de ellos un esquema tradicional: introducción, principios constitucionales, régimen jurídico de la obligación tributaria y procedimientos. Dentro de este modelo el análisis de los procedimientos no ha encontrado –según entendemos– una solución definitiva, pues se producen ciertas superposiciones entre el análisis de los deberes del contribuyente, la comprobación tributaria y el procedimiento de inspección. Además este último suele abordarse siguiendo el esquema del Reglamento General de Inspección, basado más en criterios pragmáticos que en una sistemática rigurosa. También priman los aspectos prácticos en la sistemática procedimental de la Ley General Tributaria de 2003, aunque se haya realizado un importante esfuerzo didáctico<sup>552</sup>.

Por otra parte algunos autores han realizado ciertos ensayos interesantes, analizando al hilo de los procedimientos tributarios algunas cuestiones de Derecho tributario material<sup>553</sup>. Entendemos que no se trata de una aplicación genuina de las tesis dinámicas, sino más bien de una preocupación didáctica por no separar el estudio de elementos materiales y procedimentales estrechamente ligados entre sí<sup>554</sup>. Este modo de proceder es oportuno en la medida en que el contenido de ciertas prestaciones accesorias se vea determinada por la tramitación del procedimiento y en los casos en que los trámites de un procedimiento deban desarrollarse en sentidos diversos en función de supuestos de hecho relativos al Derecho material. En ambos casos el tratamiento separado de ambas cuestiones haría imposible su perfecta comprensión obligando a realizar enojosas reiteraciones, o bien a recargar la exposición del Derecho tributario material con cuestiones procedimentales innecesarias para abordar el examen de la parte especial.

En efecto, el analizar los procedimientos tributarios sin haber examinado antes los diversos tributos, provoca ciertos problemas didácticos, pues los procedimientos se proyectan sobre obligaciones y deberes tributarios concretos, de modo que si su análisis se antepone a la parte especial los alumnos se ven obligados a trabajar con conceptos abstractos –comprobación de valores, estimación indirecta– cuyo contenido es difícil de ilustrar sin una ejemplificación tomada de la parte especial. Por ello, el ideal consistiría en exponer los procedimientos tributarios después de haber analizado la parte especial, aunque tal forma de proceder no siempre es posible, por excluirlo los descriptores de algunos planes de estudio.

En cualquier caso, pensamos que desde un punto de vista teórico la mejor solución consistiría en descargar el análisis de las obligaciones tributarias de carácter pecuniario de otras adherencias, elaborando así un cuerpo de doctrina que ejerza su verdadera función como *parte general de la disciplina* dentro del Derecho tributario ordinario<sup>555</sup> (lo que TIPKE y LANG denominan "parte general del Derecho tributario de obligaciones")<sup>556</sup>. Desde el punto de vista didáctico sería conveniente exponer a continuación la parte especial del Derecho tributario, cuyo examen no requiere, en principio, el conocimiento de los procedimientos tributarios. Este esquema fue apuntado ya por MIRBT<sup>557</sup> y ha sido adop-

<sup>550</sup> Nos referimos, naturalmente, a las *lecciones de Derecho tributario* incluidas en el *programa de Derecho financiero*.

<sup>551</sup> Cfr. los manuales de Parte General citados en la bibliografía general de este trabajo.

<sup>552</sup> Cfr. el Capítulo IV del Título Tercero ("Actuaciones y Procedimiento de Inspección").

<sup>553</sup> Cfr. J. MARTÍN QUERALT y otros, *Curso*, cit., *passim*.

<sup>554</sup> Como advierte R. CALVO ORTEGA, el concepto estricto de recaudación "no es el que resulta de las normas jurídico-recaudatorias que normalmente incorporan y regulan figuras esenciales del pago como la misma determinación de los sujetos obligados a la satisfacción de la deuda, las formas de pago, aplazamiento, prelación del crédito tributario, garantías, etc.", cuestiones que este autor estudia en el seno de la teoría general de la obligación tributaria (R. CALVO ORTEGA, *Curso...*, 5.ª ed., pág. 306).

<sup>555</sup> Concepto que utilizamos, siguiendo a L. SÁNCHEZ SERRANO, por oposición al Derecho tributario constitucional.

<sup>556</sup> K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, 14.ª ed., cit., pág. 158.

<sup>557</sup> H. MIRBT, *Grundriß des deutschen und preussischen Steuerrechts*, Deichert, Leipzig, 1926, págs. 296 y ss.

tado –con algunas peculiaridades que no compartimos– en los manuales de BLUMENSTEIN - LOCHER<sup>558</sup> y DORALT - RUPPE<sup>559</sup>, encontrando su pleno desarrollo en las obras de HÖHN<sup>560</sup> y TIPKE - LANG<sup>561</sup>.

En cuanto a la concreta estructuración del Derecho tributario formal<sup>562</sup>, debe tenerse presente –como ya señalara HENSEL– que su ámbito trasciende el de los meros procedimientos tributarios. Así lo ha reconocido la Ley General Tributaria de 2003 al referirse a los "procedimientos y actuaciones tributarias". Por ello lo configuramos del siguiente modo: a) principios del Derecho tributario formal (legalidad, proporcionalidad, audiencia, buena fe; limitación de la discrecionalidad; la prueba en los procedimientos tributarios); b) sujetos (organización y distribución de competencias administrativas, obligados tributarios, referencia a la posición jurídica de los asesores fiscales); c) actos administrativos en materia tributaria (concepto, nacimiento, contenido, forma y motivación, firmeza, análisis de diversos actos administrativos); d) declaraciones de conocimiento y manifestaciones de voluntad de los interesados; f) procedimientos relacionados con la determinación de obligaciones y deberes tributarios (procedimiento de liquidación subsiguiente a la declaración; procedimiento de las liquidaciones provisionales de oficio, procedimiento de comprobación e investigación, procedimiento de obtención de información sobre terceros; actuaciones de comprobación de valores, medidas cautelares); g) Procedimientos relacionados con el cobro y recaudación de la deuda (aplazamiento y fraccionamiento de pago, compensación, recaudación en vía de apremio, prestaciones accesorias relacionados con la mora en el cumplimiento de la obligación tributaria, procedimiento de determinación de responsabilidad, etc.).

También debe prestarse especial atención a la "parte especial" del sistema fiscal. El deber constitucional de contribuir se concreta en último término en la determinación de la carga contributiva individual. Por ello la elaboración científica del Derecho tributario es incompleta *si no se reduce a un sistema la parte especial del Derecho de los impuestos*. La parte general tiene un enorme valor formativo y resulta imprescindible para esta labor, pero no suficiente. Los principios del Derecho tributario constitucional (principalmente el principio de capacidad económica) y los conceptos del Derecho tributario ordinario deben proyectarse sobre la parte especial, sistematizándola y permitiendo analizar cada figura desde su posición en el conjunto del sistema.

Estas ideas han de reflejarse en la sistemática de la disciplina: por una parte, el análisis de cada figura debe adaptarse, en la medida de lo posible, a los conceptos utilizados en la parte general, y no tanto a la *sistemática legal* del impuesto (aunque esta se ve notablemente mejorada por la Ley General Tributaria de 2003). Además debe analizarse su *justificación constitucional* (adecuación al principio de capacidad económica y a otros principios constitucionales) y la posición en el sistema. En tercer lugar –en esto seguimos, con matices propios, la idea del profesor GARCÍA AÑOEROS<sup>563</sup>– no deben agruparse los impuestos en atención al sujeto activo (estatales, autonómicos y locales), sino a su objeto imponible o manifestación de capacidad económica gravada. Además, para determinar ésta, no ha de atenderse exclusivamente al "hecho imponible", sino al *supuesto de hecho* entendido en sentido amplio, que también está relacionado con diversos aspectos reguladores de los sujetos pasivos y los elementos de cuantificación<sup>564</sup>.

<sup>558</sup> E. BLUMENSTEIN - P. LOCHER, *System des Steuerrechts*, 4.ª ed., Zürich, 1992. La peculiaridad radica en que los autores –siguiendo el esquema inicial de BLUMENSTEIN– analizan el examen de la parte especial del Derecho tributario al hilo de la exposición de los conceptos del Derecho tributario material (hecho imponible, base imponible y elementos cuantitativos). La obra se cierra con el análisis de los procedimientos tributarios.

<sup>559</sup> W. DORALT - H. P. RUPPE, *Grundriß des österreichischen Steuerrechts*, II, Orac, Wien, 1988. Estos autores sitúan el análisis de toda la parte general del Derecho tributario a continuación de la parte especial.

<sup>560</sup> E. HÖHN, *Steuerrecht. En Grundriß des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium*, 7.ª ed., Verlag Paul Haupt, Bern - Stuttgart - Wien, 1993, págs. 563 y ss.

<sup>561</sup> K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, cit., 15. ed. cit.

<sup>562</sup> A favor de la distinción didáctica y científica entre Derecho tributario material y formal, cfr., entre las aportaciones más recientes, J. I. GOROSPE OVIEDO, "Los retos de la Docencia Universitaria en Derecho Financiero y Tributario", en «Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, pág. 178.

<sup>563</sup> Cfr. J. GARCÍA AÑOEROS y otros, *Manual del Sistema tributario español*, 5.ª ed., Civitas, Madrid, 1997, págs. 17 y ss.

<sup>564</sup> Cfr. en este sentido, A. MENÉNDEZ MORENO, "Nociones básicas para la comprensión del instituto del tributo", en la obra colectiva conmemorativa del X Aniversario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Burgos (separata sin fecha) pág. 596.

Podría pensarse que esta perspectiva sistemática *oscurece* la distinción entre los subsistemas impositivos estatal, autonómico y local. En cuanto al "sistema autonómico" esta objeción tiene poca fuerza, pues los *impuestos propios* de las Comunidades autónomas tienen en la actualidad una importancia muy marginal y los principales *impuestos cedidos* (al menos IRPF e IVA) constituyen piezas esenciales de la imposición estatal.

La Exposición de Motivos de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales afirmaba la existencia de una "materia imponible reservada a la tributación local"<sup>565</sup>, a partir de la cual "se han creado las figuras impositivas adecuadas para el mejor y más racional aprovechamiento de esa materia imponible". Si esto fuera cierto, el análisis del sistema impositivo local *debería* realizarse de forma separada. Sin embargo, la realidad es muy distinta: las piezas centrales de la imposición municipal recaen sobre los objetos imponibles de los impuestos sobre la renta y el patrimonio. Tales gravámenes se "disfrazan" mediante reformulaciones de los hechos imponibles y mecanismos de estimación a tanto alzado contrarios al principio de capacidad económica<sup>566</sup>. Pensamos que esta situación no ha variado sustancialmente tras la Ley 51/2002, de Reforma de las Haciendas Locales. Por tanto, un análisis conjunto de impuestos estatales y locales permitirá estudiar mejor sus superposiciones e incoherencias con los impuestos estatales<sup>567</sup>.

Por otra parte, desde la perspectiva de la distribución de competencias, puede establecerse cierta analogía entre los impuestos cedidos a las comunidades autónomas y los impuestos locales: en ambos casos el núcleo de la regulación se realiza por ley estatal, sin perjuicio de las importantes competencias normativas atribuidas a los entes autonómicos y locales, de las competencias gestoras de las respectivas entidades subestatales y de la titularidad autonómica o local de las sumas recaudadas. Por tanto, si es lícito no separar el análisis de los tributos estatales cedidos y no cedidos, también lo será estudiar los impuestos locales atendiendo a su posición sistemática con arreglo al principio de capacidad económica en lugar de agruparlos atendiendo al sujeto activo.

Además, esto no supone *desdibujar* el régimen de financiación de las Haciendas locales siempre que se estudie de forma específica el marco constitucional de las Haciendas locales y se realice una valoración general de su "subsistema" impositivo.

En cuanto al Derecho tributario internacional, su examen detallado requeriría un grado de especialización muy elevado. Siguiendo el esquema de SCHAUMBURG<sup>568</sup> y las principales aportaciones de la doctrina española distinguimos cuatro bloques en el Derecho tributario internacional: aspectos generales, Convenios de Doble Imposición, fiscalidad de los no residentes (Impuesto sobre la Renta de No Residentes y obligación real de contribuir en otros impuestos), y aspectos internacionales en los impuestos sobre residentes (transparencia fiscal internacional, Entidades de Tenencia de Valores extranjeros, etc.).

Ha de realizarse un esfuerzo por explicar el Derecho tributario internacional con arreglo a las categorías fundamentales del Derecho tributario interno, con las necesarias peculiaridades, así como poner de relieve los problemas de justicia que origina la fiscalidad internacional.

---

<sup>565</sup> La STC 289/2000 considera que no cabe establecer tributos autonómicos sobre los *objetos imponibles* gravados por las Haciendas Locales.

<sup>566</sup> En palabras de J. LASARTE ÁLVAREZ y E. ESEVERRI MARTÍNEZ, "la estructura de algunos de los hechos imponibles de estos tributos [municipales previstos en el RDL 3250/1976] viene condicionada por la idea de que la mayor parte de las manifestaciones de capacidad económica son ya gravadas por el sistema impositivo estatal, lo que no evita que en realidad la imposición municipal constituya en algún caso, un claro ejemplo de sobreimposición desde un punto de vista sustancial, en el sentido de que realidades económica gravadas por el Estado vuelve, con algunas variantes, a ser sometidas a tributación en el ámbito local, lo que a veces, en un deseo de individualización de las diversas figuras impositivas, *distorsiona, o al menos introduce un factor de complejidad en los hechos imponibles*" ("Las Haciendas Locales...", cit., pág. 101, subrayado mío).

<sup>567</sup> J. LASARTE ÁLVAREZ y E. ESEVERRI MARTÍNEZ manifestaban en 1980 sus "reservas en relación con la posibilidad de articular un sistema impositivo local, dadas las limitaciones de gestión de estas Corporaciones y la extensión territorial de sus áreas de acción" ("Las Haciendas Locales...", cit., pág. 98).

<sup>568</sup> H. SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht*, 2.<sup>a</sup> ed., Otto Schmidt, Köln, 1998.

## D. Crisis y reformulación constitucional del concepto de tributo y de las categorías tributarias

### 1. El concepto constitucional de tributo: formulación y crítica

Una moderna corriente doctrinal sostiene la existencia de un *concepto constitucional* de tributo<sup>569</sup> que abarca todas las prestaciones económicas exigidas por los poderes públicos con la finalidad de atender las necesidades públicas, con independencia de que su origen sea *ex lege* o contractual, y de que el sujeto activo sea un ente público tradicional o una *corporación de Derecho público*, entendida esta expresión en sentido muy amplio<sup>570</sup>. La nueva Ley General Tributaria introduce un concepto más restringido<sup>571</sup>, mencionando tan sólo como sujeto activo a las Administraciones Públicas. Por su parte, la nueva Ley General Presupuestaria contempla un concepto muy amplio de "sector público"<sup>572</sup>, aunque no parece que esta definición tenga relevancia respecto del concepto de tributo.

LOZANO SERRANO considera conveniente dar aún un paso más y prescindir por completo de la referencia al carácter público en el sujeto activo del tributo: "restringir ahora el concepto [¿constitucional?] de tributo a los ingresos de entes públicos, con un criterio estrictamente subjetivo, significaría volver atrás sobre la evolución doctrinal y normativa que permitió reordenar la parafiscalidad y asentar el dominio del Derecho sobre la financiación pública, basándose, precisamente, en superar la noción jurídico-formal de tributo y de gasto público para sustentar una noción sustantiva o material de ambos.

<sup>569</sup> La expresión ya había sido utilizada en tiempos preconstitucionales por F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", *REDF*, 7, 1975, pág. 458. Como ha puesto de relieve C. PALAO TABOADA, el actual interés por el concepto constitucional de tributo nace de la jurisprudencia constitucional sobre la legislación de tasas y precios públicos (SSTC 185/1995 Y 182/1997, cfr. "*Precios públicos*: Una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho Tributario Español) y, tras alguna relevante referencia indirecta (J. MARTÍN QUERALT, "Tasas y precios públicos", *RHAL*, 57, 1989, 314 y 324) se plasma en un trabajo de J. RAMALLO MASSANET ["Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)", *REDF*, 90, 1996, pág. 237. Este autor señala ya que "la STC 185/1995 es de la opinión de que nuestra Constitución contempla prestaciones patrimoniales distintas a las tributarias y que, en consecuencia, encamina hacia un concepto constitucional de tributo o de prestación patrimonial pública coactiva más amplio que el de las figuras tributarias diseñadas libremente por el legislador tributario" (pág. 261). Posteriormente desarrollan esta idea C. LOZANO SERRANO (LOZANO SERRANO, Carmelo; "Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público" en *REDF*, núm. 97, Civitas, enero-marzo, 1998, págs. 34-36) y A. MARTÍN JIMÉNEZ, "Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC", *REDF*, 106/2002, págs. 192 y ss. Sin embargo, P. YEBRA MARTUL-ORTEGA ha puesto de relieve la paradoja de que la genérica referencia a la "legislación fiscal" en estrecha relación con las "prestaciones patrimoniales" previstas en el art. 26.2 del Anteproyecto de Constitución (BOC núm. 44, de 5 de enero de 1978) fuera sustituida por los términos "sistema tributario", que parecen excluir otras prestaciones distintas de los impuestos, tasas y contribuciones especiales", ("Artículo 31.1 de la Constitución Española: veinte años después", *Revista de Hacienda Local*, 84, 1998, pág. 470 y *Concepto constitucional de tributo*, Nota de Trabajo del IEF, Madrid, 2003, págs. 9-10).

<sup>570</sup> A. MARTÍN JIMÉNEZ, "Notas...", cit., págs. 192 y 197. Respecto al concepto amplio de prestaciones públicas, cfr. M. VILLAR EZCURRA, "Comentarios críticos de urgencia a la Ley de Residuos y a la modificación de la Ley de envases", *QF*, 12, 1998, pág. 53; C. GARCÍA NOVOA, "Comentarios a los aspectos fiscales de la Ley de Envases", *Impuestos*, 1997-II, pág. 1395, si bien este autor niega expresamente la posibilidad de atribuir a las tasas un origen contractual, pues —a su juicio— tal idea constituye "una vía más de erosión de la disponibilidad del tributo, y sería el triunfo de toda una tendencia doctrinal dirigida a demoler la figura de la tasa en cuanto categoría y a confundirla con el precio" (nota inédita).

<sup>571</sup> La Ley General Tributaria de 2003 parece haber querido reflejar el concepto constitucional de tributo (cfr. el *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la LGT*, pág. 33). No obstante el *Dictamen del Consejo de Estado* considera que no se ha alcanzado este objetivo y critica la técnica utilizada para delimitar el ámbito de aplicación de la ley (considera preferible una *enumeración* de las figuras a las que resultaría de aplicación la Ley General (pág. 33). En efecto, el art. 2 define los tributos como "ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Además, los tributos podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la constitución". La DA 2.<sup>a</sup> excluye los recursos públicos de la Tesorería de la Seguridad Social del ámbito de aplicación de la ley (suponiendo implícitamente que si se incluyen en el concepto de tributo) y la DA 1.<sup>a</sup> precisa que "las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos, rigiéndose por esta ley en defecto de regulación específica". PALAO TABOADA había mostrado ya un cierto escepticismo sobre la utilidad de las definiciones de tributo y de cada una de las categorías tributarias previstas en la ley ordinaria: tan sólo desempeñan una función remitidora al régimen jurídico propio de tales figuras, aunque puedan constituir "una síntesis orientadora de la doctrina del Tribunal Constitucional, sometida evidentemente a la ratificación de éste" ("*Precios públicos...*", cit., pág. 457). En cuanto a los perfiles del concepto legal de tributo y de las diversas categorías tributarias, cfr. L. CORRAL GUERRERO, "El Impuesto: un enfoque integrador", *Cuadernos de Estudios Empresariales UCM*, 5, 1995, pág. 69 y E. GONZÁLEZ GARCÍA, *Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

<sup>572</sup> Ley 47/2003. El art. 3 se refiere a los sectores públicos administrativo, empresarial y fundacional.



Ahora que dichas nociones pueden revestir rango constitucional, imponiéndose al legislador, resulta paradójico que se repliegue la dogmática a la estrictamente liberal propia de los primeros años del siglo XX, atendiendo estrictamente a la formulación legal, vaciando de consecuencias la Constitución<sup>573</sup>.

Esta construcción se apoya en la jurisprudencia constitucional que define el tributo como "prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" (STC 182/1997, con precedentes ambiguos en las STC 37/1981 y 185/1995)<sup>574</sup>. Como ha puesto de relieve RAMALLO<sup>575</sup>, tal jurisprudencia presenta una relevancia principalmente formal<sup>576</sup>, pues destaca el sometimiento a la reserva de ley y sólo de modo más tímido a los principios materiales de justicia tributaria<sup>577</sup>.

El concepto de tributo vendría también delimitado por la característica sustantiva de su orientación con arreglo a la capacidad económica (como carácter esencial del concepto y no sólo como principio al que deba someterse). Para ESCRIBANO, "será tributo toda prestación pecuniaria o, excepcionalmente, *in natura*, exigida coactivamente, *de acuerdo con la capacidad económica de cada ciudadano*, con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, siendo el destinatario del pago, necesariamente, un ente público, mediante un sistema de categorías que se configuran sobre un deber de base solidaria inspirado en los principios de igualdad y generalidad"<sup>578</sup>.

AGUALLO AVILÉS, elabora una construcción que también incluye un notable componente material, aunque discrepa en algunos aspectos de la construcción de ESCRIBANO:

- No tiene en cuenta que "el tributo constituye siempre una cesión definitiva de riqueza (por lo que la STC 233/1999 no considera tributo la prestación de transporte, por limitarse a una cesión temporal de ciertos bienes).
- No tiene presente la STC 276/2000, según la cual el tributo "grava un presupuesto de echo o *hecho imponible* (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica fijado en la ley (art. 133.1 CE)".

<sup>573</sup> C. LOZANO SERRANO, "Calificación...", cit., pág. 671.

<sup>574</sup> En palabras de quien fuera Presidente del Tribunal Constitucional, "el concepto constitucional de las *prestaciones que resultan cubiertas por la reserva de ley* no coincide con el de tributo *tal y como éste es entendido por la Ley General Tributaria*, sino que tiene un alcance más amplio, que abarca *toda prestación personal o patrimonial de carácter público coactivamente impuesta y cuya razón o fundamento es contributiva*". RODRÍGUEZ BEREJO recuerda cómo, según la STC 185/1995, relativa a la Ley 13/1989, de tasas y precios públicos se afirma que "la imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley" (A. RODRÍGUEZ BEREJO, "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", *REDF*, 100, 1998, pág. 599).

<sup>575</sup> "El concepto constitucional de tributo se ha ido formando en virtud de esta perspectiva formal –el principio de legalidad y de las prestaciones públicas patrimoniales coactivas, STC 185/1995– y no desde una perspectiva material. Ahora bien, estas dos perspectivas no están tan separadas si partimos de que la relatividad que se predica del principio constitucional de legalidad precisamente se basa en que dicho principio tiene diferentes expresiones según la distinta clase de tributos, impuestos o prestaciones patrimoniales de que se trate. La interposición legislativa que exige el establecimiento de cualquier prestación patrimonial pública coactiva no es la misma en el impuesto personal sobre la renta, en un impuesto especial de fabricación o en una tasa municipal de expedición de certificados. Y la disminución de la intensidad de presencia del legislador en la regulación y determinación del gravamen va pareja al modo de financiación: los gravámenes vinculados a la capacidad económica (impuestos, sobre todo personales sobre la renta) exigen mayor presencia del legislador; a medida en que el principio material que rige el gravamen es la equivalencia las exigencias de la presencia del legislador van disminuyendo. Hasta que el mercado sustituye a la ley y a la capacidad económica. Por eso también puede ser un aliciente para el Estado, desde esta perspectiva formal, sustituir la financiación impositiva por una financiación de tasas o instrumentos basados en el principio de equivalencia" ("Prólogo" a la obra de J. M. BARQUERO, *La función...*, cit., pág. 13).

<sup>576</sup> También acoge un concepto *predominantemente* formal el Proyecto de Ley General Tributaria 2003. Según su art. 3, "los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Además, los tributos podrán servir como instrumento de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución" (art. 16).

<sup>577</sup> Cfr. una referencia al principio de capacidad económica en la STC 276/2000.

<sup>578</sup> F. ESCRIBANO LÓPEZ, "Algunas propuestas...", cit., pág. 44. En un sentido semejante (con matices) se ha pronunciado C. LOZANO SERRANO, "Calificación como tributos o prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos como prestaciones de servicios", *REDF*, 116, 2002, págs. 648-649. También A. MARTÍN JIMÉNEZ considera un rasgo esencial de todo tributo el sometimiento al principio de capacidad económica ("Notas...", cit., pág. 211).

- Otorga efectos determinantes a la "coactividad" en la exigencia de la deuda (el procedimiento de apremio) en lugar de hacerlo en la falta de voluntariedad en la prestación del servicio<sup>579</sup>.

Coincido con la última observación<sup>580</sup>, pues el régimen de autotutela administrativa puede extenderse a otro tipo de prestaciones que no tengan el *carácter constitucional* de tributo, con independencia de que tal calificación pueda contenerse en las leyes ordinarias, y así parece deducirse de la jurisprudencia plasmada en las SSTC 185/1995 y 233/1999<sup>581</sup>.

En cuanto al "carácter definitivo" de la prestación –atribuido por algún autor alemán al concepto constitucional de impuesto (*Steuer*)<sup>582</sup>– supondría negar la calificación *constitucional* de tributo a las obligaciones a cuenta, que sin embargo, constituyen una pieza esencial para la contribución a los gastos públicos<sup>583</sup>. Ahora bien, del carácter no tributario de la prestación de transporte no se deduce, a mi entender, el "carácter definitivo" de las prestaciones tributarias. Es más, aunque el FJ 34.<sup>a</sup> de la STC 233/1999 parece afirmar que la *prestación de transporte* es una *prestación patrimonial de carácter público no tributaria*<sup>584</sup>, el FJ 35.<sup>o</sup> añade que "respecto de la prestación de transporte (...) no ha de contraerse la interpretación del precepto (en este caso el art. 120.2) en iguales términos que los expresados para la *prestación personal* [que sean las autoridades municipales las que decidan sobre la posibilidad de redención a metálico], ya que, tratándose de una obligación que consiste en un *dare*, su naturaleza *no es sustancialmente diferente a la de la prestación sustitutoria pecunaria (la redención a metálico)*".

Pues bien, difícilmente puede negarse la naturaleza tributaria de la "redención a metálico", y el tribunal considera que la prestación de transporte –cesión temporal de bienes– tiene su misma naturaleza. Aunque tal prestación no constituya un *dare* definitivo, supone una contribución al sostenimiento de los gastos públicos que ahorra un coste al ente público, y lo mismo sucede con el coste financiero que ahorra el ente público la percepción de un pago a cuenta.

Aún más discutible me parece la exigencia de "capacidad económica" en el hecho imponible de cada tributo, *incluyendo las tasas y contribuciones especiales*. La STC 276/2000, en que

<sup>579</sup> A. AGUALLO AVILÉS, "Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las Normas Tributarias", en «Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, págs. 224-225. En efecto, este fue el planteamiento sostenido por la STC 185/1995, aunque un importante sector doctrinal se muestra crítico con tal planteamiento (cfr. C. PALAO TABOADA, *Precios públicos...*, cit., pág. 452).

<sup>580</sup> A. AGUALLO precisa que "no es constitucionalmente lo mismo afirmar –como hace el Profesor ESCRIBANO– que el tributo es una prestación "exigida coactivamente", que decir que constituye una "prestación de carácter público" o "impuesta", porque mientras que en el segundo caso se está especificando (por vía de remisión a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional) cuál es el "grado de coactividad" que caracteriza al tributo, cuando se describe a éste como una prestación "exigida coactivamente" se está incluyendo dentro del concepto de tributo prestaciones que no tienen tal carácter desde la estricta óptica constitucional. Explicaré adónde quiero llegar exactamente con un sencillo ejemplo. Parece claro que el "precio" por un servicio de cerrajería prestado por los bomberos que cobrara un Ayuntamiento mediante el procedimiento de apremio encaja en el concepto de tributo que propone el Profesor ESCRIBANO: sería, en efecto, un pago pecuniario, realizado a un ente público (un Ayuntamiento), destinado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (a financiar el servicio público de bomberos) y "exigido coactivamente" (mediante el procedimiento administrativo de apremio). Sin embargo, es evidente que dicha prestación pecuniaria no puede considerarse constitucionalmente un tributo, dado que, aunque se haya empleado la coacción en su exigencia, en tanto que se satisface por un servicio de solicitud y recepción voluntaria de carácter no esencial y prestado en régimen de libre concurrencia, o, lo que es igual, deriva de una obligación que el particular ha constituido voluntariamente con el poder público, conforme a la doctrina sentada en los FFJJ 4 y 5 de la STC 185/1995 no constituye una "prestación de carácter público" ("Una vez más...", pág. 226).

<sup>581</sup> En tal sentido se pronuncian J. MARTÍN QUERALT *et al.*, "Curso...", cit., 13.<sup>a</sup> ed., pág. 95.

<sup>582</sup> A juicio de H. SCHAEFER, el concepto constitucional de impuesto es el de "una obligación de pago de dinero impuesta por una entidad territorial sin contraprestación, que no grava la infracción de un deber jurídico y que se vincula a capacidad de pago abstracta o indiciaria del obligado, y cuya finalidad es la obtención de ingresos definitivos para sostener las necesidades financieras de una entidad territorial" (*Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff*, Peter Lang, Fankfurt a.M., 1999, pág. 201).

<sup>583</sup> Como señala J. MARTÍN QUERALT, "el contribuyente y su parva obligación tributaria han dejado de ser los únicos protagonistas. Hay más. Mucho más. La obligación ha dejado de ser parca y enteca y muestra un semblante lozano. Hay nuevos afectados por la norma tributaria que no tienen la condición de contribuyente" ("Prólogo" a la 13.<sup>a</sup> ed., cit., pág. 23).

<sup>584</sup> El citado fundamento destaca la especial flexibilidad de la reserva de ley en las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias.

basa su argumentación AGULLO analiza la constitucionalidad del recargo del 50 por 100, por cumplimiento espontáneo fuera de plazo<sup>585</sup>. El Tribunal considera que dicha "prestación" no tiene la naturaleza de tributo, pues su finalidad no sostiene al sostenimiento de los gastos públicos y su presupuesto de hecho no recae sobre una manifestación de capacidad económica.

Ahora bien, la referencia a la capacidad económica constituye una afirmación innecesaria en la argumentación del Tribunal: lo que este quiere destacar es que no estamos ante un recurso financiero, sino ante una medida disuasoria o, mejor dicho, sancionadora. Cuando el Tribunal se refiere a la capacidad económica presente en el hecho imponible está pensando –de forma más o menos consciente– en *impuestos* y no en *tributos*. Así lo pone de manifiesto al afirmar inmediatamente que "el plus sobre la deuda tributaria inicialmente prevista en las normas reguladoras de los *impuestos* que implica el recargo no tiene como función el sostenimiento a los gastos públicos mediante la exigencia de un tributo a quienes *realicen un determinado hecho, acto o negocio –esto es un hecho imponible– revelador de riqueza y, por tanto, susceptible de gravamen*" (FJ 4).

Como puede observarse, el Tribunal se refiere precisamente a los "impuestos", y aunque a continuación utilice el término "tributos", define su hecho imponible utilizando las mismas palabras que el antiguo art. 26.1 c) LGT y el nuevo art. 2.2 c) de la Ley de 2003 utilizan para definir a los *impuestos*. Esto no carece de cierta lógica, pues –en la práctica– será difícil que el "recargo por cumplimiento espontáneo fuera de plazo" sea aplicable en el ámbito de las tasas o las contribuciones especiales, y además, es de todo punto evidente que tal recargo no tiene la naturaleza de "tasa" o "contribución especial".

No puede negarse que el Tribunal *tiende a* utilizar un concepto completamente desdibujado del principio de capacidad económica: si ésta equivale a mera riqueza "potencial"<sup>586</sup> (la que "podría" haber existido aunque no exista) y abarca entre sus manifestaciones el "impacto sobre el medio ambiente"<sup>587</sup> de una actividad contaminante (con independencia de que tal actividad origine pérdidas económicas a su titular) puede resultar coherente afirmar que en el supuesto de hecho de todo tributo está presente "cierta" capacidad económica<sup>588</sup>. Ahora bien, se trataría de una afirmación completamente vacía y sin relevancia jurídica alguna. Cuestión distinta es que *el sistema tributario en su conjunto* deba responder al principio de capacidad económica, que es lo que en realidad ordena el art. 31.1 CE<sup>589</sup>.

En realidad cabe preguntarse si tiene verdadera relevancia la formulación de un *concepto constitucional de tributo*. Aparentemente esta es doble: determinar el ámbito de la reserva de ley tributaria (*aspecto material*) y el del principio de capacidad económica (*aspecto formal*). Sin embargo, un examen más detallado hace surgir ciertos reparos:

<sup>585</sup> Art. 61.2 LGT en la redacción establecida por la DA 14.2 de la Ley 18/1991.

<sup>586</sup> SSTC 37/1987, 221/1992 y 186/1993.

<sup>587</sup> STC 289/2000.

<sup>588</sup> A juicio de E. GONZÁLEZ GARCÍA, "el principio de capacidad contributiva en materia de tasas difícilmente puede servir como instrumento de graduación o de medida de la prestación. Pero la exigencia constitucional se cumple con la simple presencia de algún síntoma de riqueza gravable en el presupuesto de hecho del tributo" (*Concepto actual de tributo...*, pág. 23). Podríamos preguntarnos qué "síntoma de riqueza" presenta, por ejemplo, la tasa por expedición del DNI, y si, en caso de no existir ninguno tal tributo resultaría inconstitucional. Lo relevante, a nuestro juicio no es que exista capacidad económica en el supuesto de hecho de la tasa, sino que no se exija la tasa a quien carezca de capacidad económica, al menos en aquellos casos en que la recepción del servicio forma parte de las prestaciones que integran el mínimo existencial.

<sup>589</sup> En palabras de A. AGULLO AVILÉS, "Lo que acabo de señalar, sin embargo, no significa que no puedan existir prestaciones de carácter público constitucionalmente tributarias que vulneren el principio de capacidad económica a que expresamente alude el art. 31.1 CE. Y es que, a mi juicio, desde la STC 276/2000 puede afirmarse que la capacidad económica puede tener dos funciones o manifestaciones distintas: en primer lugar, puede operar como elemento constitutivo o configurador del tributo o, lo que es igual, como justificación del mismo; cualidad propia del tributo que el Tribunal Constitucional no haría derivar de la mención que a la "capacidad económica" hace el art. 31.1 CE, sino de la interpretación de la noción "tributo" que se contiene en nuestra Constitución (sólo es "tributo" la prestación que grava una manifestación de riqueza); en segundo lugar, la capacidad económica como criterio o medida de la imposición (el gravamen –como dice la STC 194/2000, FJ 8– debe establecerse en función o en la medida de la riqueza), principio al que se refiere expresamente el art. 31.1 CE y que, a mi juicio, sería predecible, no sólo, como ha dicho el Tribunal Constitucional, del "sistema tributario" en su conjunto (SSTC 19/1987, 134/1996 y 182/1997), sino también de cualquier prestación patrimonial de carácter público que se exija para financiar gastos públicos" (subrayado nuestro). A mi entender, el que el hecho imponible muestre cierta capacidad económica es una cuestión absolutamente irrelevante –un malabrazo jurídico– si la cuantía del gravamen no responde a tal capacidad.

1.º El principio de reserva de ley se extiende más allá del supuesto concepto constitucional de tributo aun cuando tal concepto se hiciera coincidir, tal vez de modo un tanto forzado, con *todas las prestaciones patrimoniales de carácter público y finalidad financiera*<sup>590</sup>. Pensemos, por ejemplo, en las "primas" sobre el precio del mercado de la electricidad que han de pagar las empresas distribuidoras de electricidad a los productores de energía de origen renovable. No parece que sea preciso sostener un concepto exorbitante de tributo para sostener que la determinación de tales primas quede sometida a la reserva de ley en cuanto constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público. Desde luego, el Estado podría cobrar un impuesto a los distribuidores de electricidad y afectarlo a subvencionar energías renovables, pero tal "técnica" tendría otras implicaciones de las que carece el sistema de primas<sup>591</sup>.

Entendemos que tanto las "primas" como los recargos de la tarifa eléctrica debidos a la compensación de gastos del sistema eléctrico nacional (compensación de la moratoria nuclear, de los gastos de transición a la competencia, etc.) tienen una naturaleza "sinalagmática" en el sentido que atribuye a este término la STC 233/1999: el pago tiene su fundamento en la compensación de costes externos derivados de la prestación recibida (la promoción de energías renovables para combatir el efecto invernadero relacionado con la generación de la electricidad consumida, o los costes de transición a la competencia, que supuestamente favorecerá a todos los consumidores de electricidad). La reserva de ley en estos casos quedará satisfecha siempre que se fijen criterios que garanticen la *equivalencia* entre el coste y la prestación patrimonial.

En el caso de las prestaciones por incapacidad laboral transitoria derivada de accidente o enfermedad no laboral, el Tribunal considera que no constituyen un tributo los pagos que el empresario ha de realizar directamente al trabajador<sup>592</sup>, aunque en este supuesto la Sentencia pasa por alto que —en cierta medida— se trata de un pago anticipado que se compensará con una reducción de las cotizaciones sociales (una especie de "retención inversa"), por lo que podría pensarse que se trata de una obligación tributaria entre particulares, siempre que las contribuciones sociales resulten reconducibles al concepto constitucional de tributo<sup>593</sup>.

2.º La incidencia del principio de reserva de ley muestra tales diferencias entre las diversas categorías tributarias<sup>594</sup> que, a estos efectos, el concepto constitucional de tributo no presenta una especial utilidad.

<sup>590</sup> A. MARTÍN JIMÉNEZ, crítico con la STC 182/1997 plantea la conveniencia de incluir en el concepto constitucional de tributo las prestaciones patrimoniales públicas entre particulares con finalidad financiera (*vgr.* los pagos realizados por el empresario al trabajador en régimen de incapacidad laboral transitoria).

<sup>591</sup> Así, el TJCE considera que el sistema de primas no tiene la naturaleza de "ayudas de estado", por no estar presentes fondos públicos (STJCE 13.3.2001, *PreussenElektra*, As. C-379/98).

<sup>592</sup> STC 182/1997, FJ 15 ("Siendo los trabajadores —y no los entes públicos— los destinatarios de los pagos que los empresarios deben satisfacer cada vez que se den las condiciones que recoge el Decreto-ley, la naturaleza tributaria de dicha prestación patrimonial debe descartarse *a radice*").

<sup>593</sup> El art. 6.2 del Real Decreto-Ley 5/1992 añade un nuevo apartado al artículo 208 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Decreto 2065/1974, de 30 de mayo, con el contenido siguiente: "*d*) Asumiendo directamente el pago, a su cargo, de las prestaciones económicas por incapacidad laboral transitoria derivada de enfermedad común o accidente no laboral en las condiciones que establezca el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. Las empresas que se acojan a esta forma de colaboración *tendrán derecho a reducir la cuota a la Seguridad Social, mediante la aplicación del coeficiente que, a tal efecto, fije el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social*". El régimen vigente de "colaboración obligatoria" de la incapacidad temporal contempla el abono de las prestaciones económicas por parte de la empresa y el reintegro por parte de la Seguridad Social (cfr. L. J. DUEÑAS HERRERO, "Contingencia y prestación de incapacidad temporal", en la obra colectiva coordinada por J. M. BLANCO MARTÍN, *Las incapacidades laborales. Un punto de vista práctico*, 2.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2002, pág. 105).

<sup>594</sup> "También nos hemos pronunciado reiteradamente sobre los imperativos derivados de la reserva de ley que para las prestaciones patrimoniales de carácter público establece el art. 31.3 CE: dicha reserva, hemos recordado más atrás, aunque no es absoluta, reclama que al menos la creación *ex novo* de la prestación coactiva y la determinación de los elementos esenciales o configuradores de la misma se lleven a cabo mediante ley (por todas, STC 185/1995). Y hemos dicho asimismo que la reserva de ley se relativiza más cuando estamos ante figuras distintas a los impuestos (SSTC 37/1981, 19/1987 y 185/1995), máxime —debemos añadir ahora— cuando aquéllas carecen de carácter tributario" (STC 233/99, FJ 34). Ya había destacado esta idea J. RAMALLO MASSANET, "Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)", *REDF*, 90, 1996, págs. 257-258. En cuanto a esas otras prestaciones, PALAO TABOADA advierte que "el elemento de coacción en los monopolios de derecho se agota en su establecimiento, que es, en consecuencia, lo único que debe estar sometido a la reserva de ley. En los monopolios de hecho, la forma que prevén los ordenamientos jurídicos para eliminar o restringir lo que tienen de coactivo no es la aprobación por la ley del precio de los bienes o servicios que venden, sino la aplicación de la ley de defensa de la competencia" ("*Precios públicos...*", cit., pág. 454).

3.º Lo mismo sucede respecto del principio de capacidad económica: el Tribunal constitucional ha reconocido que "no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota" (STC de 296/1994, FJ 4.º), y pienso que tal afirmación no se ve desmentida por alguna afirmación colateral de la STC 276/2000. Pues bien, esa incidencia indirecta y remota, plasmada en la garantía del mínimo existencial, podría predicarse también de otras prestaciones patrimoniales públicas<sup>595</sup>, incluso de aquellas que no tengan finalidad financiera, pues difícilmente podrán primar sobre la garantía del mínimo vital que encuentra también anclaje en el principio de dignidad de la persona.

Es indudable que la eficacia del principio de capacidad económica desborda el ámbito de los impuestos y se proyecta como límite negativo sobre toda prestación dirigida a sostener los gastos públicos (principio de financiación preferente con arreglo a la capacidad económica), pero tal conclusión puede defenderse sin necesidad de acudir al concepto constitucional de tributo.

Otra posible relevancia del concepto constitucional de tributo (en este caso, un concepto más restringido) radicaría en los criterios de distribución de competencias entre los diversos entes territoriales. RAMALLO MASSANET considera posible que "el consentimiento para establecer prestaciones patrimoniales públicas coactivas no se [deba regir constitucionalmente] por el reparto competencial del art. 133 CE (poder originario-poder derivado), sino que debe regirse por cualquier fórmula que permita hacer realidad el fundamento que, según el TC, históricamente da origen al principio de legalidad tributaria y que no es otro que el de que *las prestaciones que los particulares satisfacen a los entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes* (STC 185/1995, FJ 3)". Ahora bien, como expondremos al analizar las categorías tributarias, el concepto de tributo y sus diversas modalidades no resultan criterios adecuados para la distribución de competencias<sup>596</sup>.

Las aportaciones sobre el concepto constitucional de tributo resultan muy valiosas, pues constituyen un banco de prueba para revisar la dogmática tradicional y revisar la formulación tradicional del tributo y de las categorías tributarias, necesidad que también se ha plantado a la luz del derecho comunitario<sup>597</sup>. En palabras de SOLER ROCH, "las categorías jurídicas no pueden considerarse inmutables y (...) las aportaciones teóricas en el ámbito de las Ciencias social (...) deben valorarse como relativas y por ende, revisables"<sup>598</sup>. Ahora bien, pensamos que la constitución presupone un concepto relativamente abierto de tributo y que no vincula a tal concepto un régimen jurídico –material y formal– perfectamente definido y uniforme.

En definitiva, lo verdaderamente relevante es la incidencia de los principios materiales y formales del ordenamiento financiero, y estos no resultan delimitados de modo uniforme y exclusivo por el concepto constitucional de tributo.

## 2. Deslizamiento entre de las categorías tributarias

La clasificación tripartita de los tributos tiene su origen en la Ciencia de la Hacienda. El concepto moderno de impuesto es formulado por OTTO MAYER y se plasma por ENNO BECKER en la *Reichsabgabenordnung* de 1919. Sin embargo, no estamos ante un dogma jurídico generalmente aceptado. Así, en los países anglosajones no suele utilizarse el concepto de "contribuciones espe-

<sup>595</sup> Pensemos, por ejemplo, en los denominados "costes permanentes y de diversificación del sistema eléctrico", que, según señala J. I. GOMAR SÁNCHEZ, representan en torno al 6 por 100 de una factura de suministro eléctrico de un ciudadano ordinario y que son cobradas por las empresas por cuenta del Estado, abarcando conceptos como la moratoria nuclear o los costes de transición a la competencia"de acuerdo con el RD 1432/2002, de 27 de diciembre ["La reforma de la tasa local del 1,5% de los ingresos de las empresas explotadoras de los servicios de suministro", *QF* (en prensa), nota 36].

<sup>596</sup> J. RAMALLO MASSANET, "Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)", *REDF*, 90, 1996, pág. 262.

<sup>597</sup> M. VILLAR EZCURRA, "La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la ley de envases y residuos de envases", *QF*, 18, 1997, pág. 22.

<sup>598</sup> M. T. SOLER ROCH, "Reflexiones sobre la evolución...", cit., pág. 61. En parecidos términos se pronuncia C. GARCÍA-NOVOA, "Algunas reflexiones sobre cuestiones de concepto y método en Derecho Financiero y Tributario", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, págs. 113 y ss.

ciales" y la diferencia entre *taxes* (impuestos) y *charges* (tasas) es más flexible que la formulada por la dogmática continental. En el propio ámbito germánico, la jurisprudencia constitucional ha desarrollado el concepto de "tributos especiales" (*Sonderabgaben*) junto a las categorías tradicionales del Impuesto (*Steuer*) la tasa (*Gebühr*) y la contribución especial (*Beitrag*).

Es más, aunque se opte por defender la relativa solidez de la clasificación tripartita, pueden observarse fenómenos de mimetismo y –más notables aún– metamorfosis entre gravámenes pertenecientes a distintas categorías tributarias, así como la existencia de figuras híbridas<sup>599</sup>.

Determinados impuestos adoptan la apariencia o el *nomen iuris* de tasas (mimetismo), mientras que ciertas tasas sufren una evolución histórica que termina por transformarlas en impuestos. Encontramos incluso algún caso en el que –según la doctrina– una figura nacida en un estado larvario de contribución especial termina por convertirse en tasa sin necesidad de que se produzcan cambios normativos (una vez amortizada la obra pública sigue exigiéndose por los costes de funcionamiento del servicio), como sucede con el canon de regulación y las tarifas de utilización previstas en la Ley de Aguas<sup>600</sup>.

En efecto, puede observarse cierta tendencia histórica a la *transformación de tasas en impuestos*: los derechos medievales por la autorización real de ciertos consumos se convierten en impuestos especiales (su origen se recuerda en la expresión *excise duties*) los derechos de pontazgo y portazgo evolucionan hacia tributos aduaneros (*custom duties*) y las licencias para ejercer determinadas profesiones hacia impuestos sobre el mero ejercicio de la actividad (*licence duties*)<sup>601</sup>. Como ejemplos más modernos puede citarse la supresión de las tasas por recogida de basuras en diversos municipios a cambio de un incremento en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los efectos de la conflictividad frente a las tasas municipales por autorizaciones de obras que dio origen al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras siguiendo una propuesta teórica de J. LASARTE y E. ESEVERRI<sup>602</sup>. Es más, recientemente se observa una tendencia a *cuantificar las tasas según criterios de capacidad económica* que, realidad, tienden a convertir tales tasas en impuestos "contrahechos" que no se ajustan con claridad al principio de capacidad económica ni al de equivalencia<sup>603</sup>. Desde

<sup>599</sup> Cfr. en relación a los tributos ambientales, con una terminología distinta, VILLAR EZCURRA, "Los tributos ambientales en el marco de un desarrollo sostenible", en la obra dirigida por J. L. PIÑAR MAÑAS, *Desarrollo sostenible y protección del Medio Ambiente*, Universidad San Pablo-CEU, Civitas, Madrid, 2002, pág. 401.

<sup>600</sup> Cfr. P. M. HERRERA MOLINA, *Derecho tributario ambiental*, Ministerio de Medio Ambiente - Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 111.

<sup>601</sup> Cfr. S. M. LYONS (Ed.), *International Tax Glossary*, 3.ª ed., IBFD, Amsterdam, 1996, pág. 184.

<sup>602</sup> Cfr. J. LASARTE - E. ESEVERRI, "Las Haciendas Locales..." cit., pág. 109. Los citados autores se refieren a su propuesta de "un Impuesto sobre obras, demolición y movimientos de tierras, que no sería difícil de instituir y gestionar a nivel local, dados los problemas de urbanismo que soportan los Ayuntamientos y la existencia actual de las tasas por concesión de licencia. De modo que, como en el Impuesto sobre la Publicidad [pero en sentido inverso] se propone un cambio en la naturaleza de este gravamen".

<sup>603</sup> A juicio de J. M. BARQUERO ESTEVAN, "...nuestra Constitución, en su artículo 31.1, interpretado en su contexto (la llamada Constitución económica) (...) opta por dar preferencia al principio de capacidad económica frente al del beneficio como criterio para el reparto de las cargas públicas (pág. 42). En el caso de que el legislador opte por el establecimiento de tasas, "el problema radica en evitar que tal forma de financiación termine constituyendo una limitación de acceso a tales bienes y servicios públicos a quienes carecen de capacidad de pago, lo que iría en contra de las razones mismas que justifican el carácter público de la actividad. Una posible fórmula es el escalonamiento del gravamen, llegando incluso hasta la exención total, en función de la capacidad económica, pero presenta problemas. Por un lado, si el escalonamiento de la tasa se lleva a cabo sin renunciar a cubrir todo el coste del servicio mediante estas prestaciones, resultará que algunos usuarios satisfarán no sólo el coste que les es imputable individualmente, sino también el que corresponde a aquellos carentes de capacidad de pago. Esto chocaría con el principio de equivalencia; pero sobre todo supondría (económicamente al menos) una especie de impuesto encubierto poco deseable. Supondría, además, un fraccionamiento del ámbito de acción del principio de solidaridad, que pasaría a actuar, no en el ámbito del conjunto de la sociedad, sino en los reducidos círculos de quienes comparten determinados problemas o se encuentran en situaciones similares que hacen necesaria una actividad administrativa. Parece, por ello, preferible que el escalonamiento sólo opere para disminuir el gravamen, y que el coste no cubierto (directa o idealmente) mediante las tasas sea una carga general de la comunidad. Otro problema que plantea, obviamente, es la pérdida de efectividad del principio de equivalencia, tanto más intensa cuanto mayor sea el escalonamiento. Pero quizá la mayor dificultad sea justamente la de articular ese escalonamiento en atención a la capacidad económica sin graves problemas de gestión de esos tributos" (págs. 143-144; en la nota 266 se citan ejemplos de tales problemas en Alemania).



esta perspectiva, algún autor ha puesto de relieve con sentido crítico cierta similitud entre las tasas y los impuestos indirectos<sup>604</sup>.

Pensemos también en la polémica naturaleza de ciertas figuras, a las que el legislador atribuye la condición de tasa, mientras que la jurisprudencia o un sector doctrinal sostiene su carácter impositivo: es el caso de las tasas sobre el juego, de la tasa por el uso del subsuelo municipal por parte de entidades suministradores o del antiguo canon de vertidos y el nuevo canon de control de vertidos regulado por la Ley de Aguas. En esta línea se mueven también aquellas tasas municipales por concesión de licencias cuya cuantía se establece en torno a baremos objetivos que recuerdan la tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas (es el caso de las tasas exigidas por algunos municipios catalanes en el marco de la normativa autonómica que desarrolla la Directiva sobre control integrado de la contaminación).

Por otra parte, encontramos tributos semejantes a las tasas por el aprovechamiento especial del dominio público, que se configuran como impuestos al referirse a bienes públicos –la atmósfera– que no tienen el carácter de demaniales. Pensemos también en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte. En opinión de LASARTE ÁLVAREZ, "bien podría ser caracterizado como tasa, no como impuesto (...) puesto que, en general, u hecho imponible es precisamente la *primera matriculación definitiva* (...) actividad típicamente administrativa"<sup>605</sup>.

En sentido contrario, están surgiendo diversas figuras de naturaleza predominantemente impositiva –aunque el legislador los denomine "cánones"– cuya estructura presenta, no obstante, *algunos caracteres propios de las tasas* (es el caso de los cánones de saneamiento autonómicos). En la doctrina alemana, GROSSEKETTLER ha llegado a proponer el establecimiento de un sistema financiero basado esencialmente en tasas, marginando los impuestos a una función residual<sup>606</sup>.

También se observan ejemplos en que los impuestos se transforman en tasas, debido a las facilidades de gestión que ofrecen tales figuras. Resulta significativo en que 1980 J. LASARTE y E. ESEVERRI propusieran, por tal motivo, el diseño como tasa del Impuesto municipal sobre la Publicidad<sup>607</sup>.

Tampoco resultan claras las fronteras entre tasas y contribuciones especiales: así lo pone de relieve el primer *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*<sup>608</sup> al sugerir que el importe de las contribuciones especiales pueda abarcar los costes del funcionamiento del servicio (y no sólo de su prestación) en la medida en que tal funcionamiento beneficia a ciertos sujetos que, sin embargo, no son destinatarios de actuaciones concretas (sería el caso de las entidades aseguradoras respecto del servicio de extinción de incendios). De hecho, al margen de la legislación general, ya existen figuras semejantes a las contribuciones especiales cuya cuantía abarca los costes de funcionamiento (pensemos en el canon de regulación y el canon de infraestructura hidráulica de la Ley de Aguas).

Ante este panorama hemos de preguntarnos en qué medida se encuentra justificada la "transformación" de impuestos en tasas o viceversa. El criterio general es que tal medida sólo resulta aceptable cuando la impongan exigencias de practicabilidad.

<sup>604</sup> En opinión de J. RAMALLO MASSANET, "la alternativa impuestos/tasas, puede pasar previamente por la alternativa impuestos directos/impuestos indirectos. Acudir a una financiación por impuestos indirectos tiene la ventaja de que, al ser impuestos, no se rigen por el principio de equivalencia, y, al ser indirectos, el principio de capacidad económica tiene matizaciones que lo diferencia de la capacidad económica presente en el impuesto personal sobre la renta. De ahí que, desde el punto de vista del reparto de la carga tributaria o de las vías de financiación del gasto público, la imposición indirecta y los tributos basados en la equivalencia deberían equipararse o juntarse para enfrentarlos a los impuestos directos, más en concreto, a los que recaen sobre la renta" ("Prólogo al trabajo de J. M. BARQUERO ESTEVAN, *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, pág. 11).

<sup>605</sup> J. M. LASARTE ÁLVAREZ, "El nuevo modelo de financiación autonómica. Aspectos jurídicos", en la obra colectiva dirigida por el mismo autor y coordinada por F. ADAME MARTÍNEZ y J. RAMOS PRIETO, *El debate sobre el sistema de financiación autonómica. Jornadas de Estudio organizadas por el Parlamento de Andalucía. XX Aniversario del Estatuto*, Parlamento de Andalucía – Ed. Comares, Granada, 2003, pág. 110.

<sup>606</sup> Cfr. J. M. BARQUERO ESTEVAN, *La función del tributo...*, cit., págs. 93 y ss. El autor se muestra crítico con la propuesta alemana, aunque destaca algunos aspectos positivos (sencillez de gestión y cercanía a las preferencias del administrado).

<sup>607</sup> J. LASARTE ÁLVAREZ - E. ESEVERRI MARTÍNEZ, "Las Haciendas Locales ante las Autonomías", *Documentación Administrativa*, 187, 1980, pág. 95.

<sup>608</sup> Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT, cit., págs. 34-35).

Así, ante notables dificultades de gestión de una tasa, puede sustituirse por un impuesto que responda a criterios de equivalencia estimados a tanto alzado, de forma análoga a la función del régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta<sup>609</sup>. Esto sucede con la absorción de la tasa de recogida de basuras en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (mediante un incremento de éste último) o con la justificación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica como instrumento simplificado para recuperar los gastos de mantenimiento de las vías públicas que ocasiona la circulación de tales vehículos.

En estos casos estaría justificada la reversión del impuesto en una tasa si la evolución técnica facilitara la gestión. Así, el impuesto de circulación podría sustituirse en el futuro por una tasa cuya liquidación y recaudación se practicara por medios totalmente automatizados mediante el cargo en una tarjeta situada en un emisor de radio del vehículo que resulta detectado por receptores instalados en diversas vías públicas<sup>610</sup>. También cabría imaginar algún caso en que un impuesto se diseñe como tasa aprovechando la facilidad de gestión de una actividad de control administrativo que ya existiera (por ejemplo, en el caso de impuestos sobre emisiones contaminantes).

En los demás casos, convertir una tasa en un impuesto supone quebrar el principio de equivalencia sin que el impuesto se justifique en una auténtica manifestación de capacidad económica, y convertir un impuesto en una tasa supone distorsionar injustificadamente las exigencias de la capacidad económica.

### 3. Relevancia jurídica de las categorías tributarias

#### a) Planteamiento

Es de sobra conocida la querencia de los juristas por las clasificaciones y el tópico de su justificación en razones de "relevancia jurídica". Dadas las dificultades que en ocasiones ofrece la clasificación tripartita, es preciso analizar *cuál sea su relevancia*, si es que la tiene y –más importante aún– el fundamento de dicha relevancia.

#### b) El tributo como obligación y como instituto jurídico y las categorías tributarias

La doctrina ha elaborado otra crítica a la configuración legal de las categorías tributarias: "cualquier concepción del tributo (...) lo entiende como la obligación –o prestación, para quien niegue la obligación– impuesta por la ley de ingresar una suma de dinero al ente público con fines financieros y como consecuencia de hechos indicativos de capacidad económica. Ahora bien, el artículo 26 LGT no está clasificando obligaciones ni prestaciones, sino meramente presupuestos de hecho. Remitiendo una vez más a la estructura de cualquier norma jurídica, el tributo es la prestación o obligación, es decir, la consecuencia que nace por el mandato de la ley al realizarse ciertos supuestos de hecho. Y lo que el artículo 26 clasifica y distingue son tipos de presupuestos de hecho, pero no de obligaciones ni prestaciones. En otras palabras, ¿qué diferencia legal o dogmática hay entre la obligación tributaria del impuesto, de la tasa y de la contribución especial? Según nuestra legislación, ninguna. Con lo que el precepto incurre en el vicio lógico de pretender clasificar unas prestaciones u obligaciones (consecuencias jurídicas) con el criterio de hecho del que derivan (hecho imponible), que es ajeno a su contenido y finalidad"<sup>611</sup>.

"En cambio –concluye este autor– si se contempla el precepto constitucional con el que habría de compararse la noción legal de tributo, se observa que en él no hay alusión alguna a los presupuestos de hecho, ni siquiera para imponerles ciertas exigencias en cuanto a sus modalidades o

---

<sup>609</sup> Como señalaba J. HERRERO MADARIAGA respecto del régimen de estimación objetiva singular, se trata de un sistema que renuncia al conocimiento exacto de las magnitudes que desean gravarse y se basa en *criterios estimativos fijados directamente por la norma*, su justificación está en la reducción de costes indirectos para el contribuyente, la superación de la resistencia fiscal y la mayor agilidad en la gestión (*Estimación objetiva singular (nuevo régimen)*, Comares, Granada, 1985, págs. 14-16).

<sup>610</sup> Al parecer, este sistema opera ya en Singapur, aunque no ha sustituido al impuesto de circulación [cfr. los trabajos de *The Thirth Annual Global Conference on Environmental Taxation*, Vermont, USA, 2002 (en prensa)].

<sup>611</sup> C. LOZANO SERRANO, "Calificación como Tributos...", cit., pág. 653.

a la tipología legal preexistente. El artículo 31.3 CE, de modo explícito se refiere a las prestaciones, no a los hechos de que derivan. Lo cual reafirma la imposibilidad lógica ya descrita de intentar integrar la noción constitucional de prestación patrimonial pública con una noción legal que, en realidad, lo que contempla, son los presupuestos de hecho, que es criterio ajeno a la propia prestación".

Aun reconociendo la brillantez de este planteamiento, no lo compartimos plenamente: afirmar que el tributo constituye una *obligación* (o prestación) es tomar la parte por el todo. El tributo es, en primer plano, el *instituto jurídico* o conjunto normativo del que nace la obligación<sup>612</sup>, y en tal conjunto normativo tiene notable relevancia el *hecho imponible*; también lo tienen las normas de cuantificación (y sus específicos supuestos de hecho), pero tales criterios deberían acomodarse a la naturaleza del hecho imponible. Así lo puso ya de relieve, en un trabajo clásico, el profesor RAMALLO<sup>613</sup>. Quizá lo único que pretende el profesor LOZANO es destacar que el concepto de *prestación patrimonial de carácter público* no se subsume en la noción de tributo diseñada por el antiguo art. 26 LGT. Si es así, suscribo con plenitud tal conclusión.

#### c) El problema de la relevancia constitucional y legal

Desde una perspectiva constitucional parece existir una triple relevancia: los principios materiales que ordenan una u otra figura, la diversa incidencia de la reserva de ley<sup>614</sup> y el régimen de distribución de competencias. Desde la perspectiva ordinaria hay que atender al régimen jurídico *general* de dichas figuras (la relevancia es menor en cuanto la ley se separe de dicho régimen al diseñar un concreto tributo).

En realidad, la Constitución se limita a enumerar *las categorías tributarias* sin explicitar diferencias en su régimen jurídico: "los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por (...) b) Sus propios *impuestos, tasas y contribuciones especiales*" (artículo 157.1)<sup>615</sup>. El art. 31 tampoco *parece* establecer diferencias desde la perspectiva de los principios materiales de justicia (párrafo primero) o la reserva de ley (párrafo tercero), pues se refiere respectivamente al "sistema tributario" y a las "prestaciones patrimoniales de carácter público" (que parecen incluir, al menos, todos los tributos).

Las diferencias han sido destacadas por la jurisprudencia constitucional (respecto del principio de capacidad económica y la reserva de ley) y de la LOFCA y los Estatutos de Autonomía en relación al régimen de competencias. Ahora bien, las categorías tributarias se están mostrando una operatividad limitada como concepto determinante de consecuencias constitucionales en el caso de su uso con fines extrafiscales.

#### 4. Concepto constitucional de impuesto y de prestaciones sinalagmáticas y flexibilización de las categorías tributarias en presencia de fines extrafiscales

Los rasgos constitucionales y ordinarios que definen cada una de las categorías tributarias se basan en las características de los tributos ordinarios; es decir, aquellos que tienen una finalidad esencialmente recaudatoria<sup>616</sup>. El concepto constitucional de impuesto en la jurisprudencia constitucional aparece como tributos (*prestaciones patrimoniales de carácter público, de naturaleza*

<sup>612</sup> "Es cierto —advierte el propio autor— que en cuanto instituto jurídico, el tributo no puede escindir la prestación en que consiste de su hecho imponible (que es configurador del mismo, como dice el artículo 28.1 LGT), pero eso no altera lo expuesto, pues el problema de eventual identidad que se aborada no puede resolverse comparando nociones heterogéneas" ("Calificación ...", cit., pág. 653).

<sup>613</sup> J. RAMALLO MASSANET, "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", en *REDF*, núm. 20, 1978, págs. 605 y ss.

<sup>614</sup> Cfr. M. RUIZ GARIJO, *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002, págs. 57 y ss., con una crítica de la jurisprudencia constitucional.

<sup>615</sup> La letra a) se refiere también a "Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado".

<sup>616</sup> En cuanto a los límites constitucionales a la expansión de las tasas como recurso financiero público, cfr. J. M. BARQUERO ESTEVAN, *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, págs. 79 y ss.).

*financiera*), sin carácter "sinalagmático", cuyo nacimiento y cuantía debe responder al principio de capacidad económica, salvo en la medida en que responda a fines extrafiscales. Por el contrario, las tasas y contribuciones especiales son tributos (en el sentido constitucional del término) basados en el principio de equivalencia ("sinalagmáticos"). Ahora bien, cuando el fin extrafiscal del impuesto responde a un criterio de equivalencia (vgr. internalizar costes externos de actividades contaminantes) se produce una aproximación constitucional a las tasas, al menos desde la perspectiva de los principios materiales que rigen la carga tributaria.

En cuanto a la reserva de ley, no parece que se produzca la citada aproximación, pues al tratarse de un mecanismo "simplificado" para conseguir unos resultados semejantes a los de una tasa, la norma no establecerá criterios genéricos que garanticen el principio de equivalencia, sino que la cuantía del impuesto se determinará a partir de "índices objetivos de equivalencia" configurados como base imponible del tributo (volumen de emisiones atmosféricas, capacidad o potencia del vehículo, etc.) de modo que la reserva de ley habrá de obrar con el mismo rigor que en cualquier impuesto.

Insistamos en la primera idea: pese a la literalidad del art. 31.1 CE, son los impuestos la categoría tributaria cuya cuantía a de graduarse en función de la capacidad económica de los contribuyentes<sup>617</sup>. Las tasas han de respetar el mínimo existencial como límite externo, *pueden* graduarse en ciertos casos según criterios de capacidad económica, y no pueden representar tal porcentaje sobre el conjunto de la recaudación que distorsionen el principio de capacidad económica como criterio inspirador del *sistema tributario*.

Sin embargo, el criterio esencial en que se basa la cuantificación de las tasas no puede ser la capacidad económica, sino el *principio de equivalencia*<sup>618</sup> (o provocación de costes)<sup>619</sup>, que constituye en último término una manifestación del principio de igualdad.

Pues bien, aquellos impuestos extrafiscales dirigidos a desincentivar conductas indeseables responden precisamente a la citada idea de equivalencia o causalidad (vgr. el principio quien contamina paga pretende internalizar los costes externos ocasionados por las actividades contaminantes). Por ello –desde el punto de vista jurídico– las tasas constituyen el cauce natural para el desarrollo de ciertos tributos extrafiscales.

Por otra parte, nuestro Tribunal Constitucional ha reconocido que la reserva de ley en materia tributaria admite una especial flexibilidad en relación a los tributos "sinalagmáticos" de carácter local: suficiente que la ley delimite *el supuesto de hecho* por remisión a las competencias legales de la entidad local, excluyendo determinadas actividades esenciales, y que precise la cuantía mediante un límite máximo o mediante criterios técnicos suficientemente precisos que permitan determinarlo, fórmula que no excluye un cierto margen de apreciación por parte de las entidades locales (STC 233/1999, FJ 19). Así, el Tribunal considera que la referencia al valor de mercado o a la utilidad reportada por el uso privativo o el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público constituyen criterios suficientemente precisos.

Si descendemos del plano constitucional a la concreta configuración de los impuestos extrafiscales, nos encontramos con que el hecho imponible hace referencia a una conducta que produce un coste social –y, en ocasiones, un concreto gasto público–. Surge así una notable analogía con el régimen jurídico de las tasas.

Desde el punto de vista técnico la diferencia entre impuestos, tasas y contribuciones especiales se basa esencialmente en el hecho imponible y los elementos cuantitativos. Pues bien, el

<sup>617</sup> Utilizamos esta palabra en un sentido amplio.

<sup>618</sup> Cfr., en este sentido, SIMÓN ACOSTA, *Las tasas...*, pág. 30), con la peculiaridad de que el citado autor prefiere hablar del *principio de provocación de costes*. A juicio de MARTÍN FERNÁNDEZ, "el principio del beneficio (...) deja de responder a la equidad cuando determinados servicios públicos conllevan una mayor utilidad y, por tanto, una mayor carga tributaria en personas con una menor capacidad económica" (*Tasas y precios públicos en el Derecho español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 148).

<sup>619</sup> En este trabajo utilizamos ambos términos como sinónimos, si bien el principio de provocación de costes suele hacer referencia a los costes sociales y el de equivalencia a los costes administrativos [cfr. J. MARTÍN FERNÁNDEZ, *Tasas y precios...*, cit., pág. 149) y la bibliografía allí citada].

legislador puede crear figuras mixtas, en el sentido de diseñar un hecho imponible propio de una tasa (uso galerías municipales) y un criterio de cuantificación más semejante al de un impuesto (un porcentaje de la facturación). En sentido inverso puede utilizarse un supuesto de hecho de corte impositivo (consumo de agua) y unos criterios de cuantificación próximos a las de las tasas, aunque la ley no lo ponga de manifiesto (la ley fija los elementos cuantitativos en atención a unos cálculos que permitan afrontar el coste de las instalaciones de saneamiento, a cuyas obras se afecta la recaudación).

La mixtificación también puede realizarse introduciendo elementos que maticen el supuesto de hecho de un impuesto, aproximándolo al de una tasa (vgr. exención del canon de saneamiento para determinados municipios en los que *no esté previsto* instalar infraestructura de saneamiento, sin que el tributo se subordine a la efectiva realización de dichas obras).

En estos casos tiene una relevancia limitada calificar el tributo como impuesto, tasa o contribución especial *desde la perspectiva de su régimen jurídico*, pues éste no responde a las reglas generales, sino a las previstas específicamente en la ley. Sí podría crearse cierta inseguridad desde la perspectiva del régimen supletorio, pero el problema es menor, en cuanto las posibles lagunas se referirán fundamentalmente a cuestiones procedimentales comunes a las diversas categorías tributarias. En el caso de que la laguna fuese *específica*, no parece posible resolverla atendiendo a una calificación unitaria del tributo discutido como impuesto, tasa o contribución especial, sino que deberá tenerse en cuenta la peculiaridad del aspecto concreto sobre el que se plantee la necesidad de acudir a las normas supletorias.

Desde el punto de vista constitucional *pueden* producirse incoherencias si el fundamento del tributo responde, en parte, al principio de capacidad económica y, en parte, al principio de equivalencia: es el caso del Impuesto Balear sobre Estancias Turísticas, cuyo fundamento responde al principio de equivalencia, mientras que su cuantificación es la propia de un impuesto ordinario<sup>620</sup>.

Ahora bien, en la medida en que estemos ante auténticos tributos extrafiscales, el principio de capacidad económica retrocede frente al principio de equivalencia, por lo que pueden justificarse mixturas entre el impuesto y la tasa para conseguir –por ejemplo– una aplicación más sencilla y practicable del tributo. Este podría ser el caso –aunque habría que demostrarlo concretamente– de los cánones de saneamiento autonómicos o del canon estatal de control de vertidos. Desde luego, los principios constitucionales no se oponen a una figura que integre rasgos propios de las tasas y contribuciones especiales, como sucede con el canon de obras hidráulicas.

Así sucedería también con las denominadas "tasas por tolerancia"<sup>621</sup> o "tasas por riesgos permitidos"<sup>622</sup>. Su hecho imponible es la autorización de actividades molestas o peligrosas y cuya cuantificación no responde al coste del servicio, sino al ahorro de costes para el contribuyente, o a los costes sociales que origina (incluido en su caso, la cobertura del riesgo generado, calculada con técnicas actuariales).

Las categorías tributarias tampoco funcionan adecuadamente como *criterio de delimitación de competencias tributarias*. El problema es especialmente acuciante en países como Alemania o Brasil, cuyas constituciones precisan los *impuestos* que pueden exigirse por cada uno de los niveles territoriales de gobierno. Al tratarse –según la doctrina mayoritaria– de enumeraciones cerradas, la Federación o los *Länder* intentan eludir estas fronteras creando figuras híbridas que escapan a los límites competenciales y que han sido aceptadas por el Tribunal Constitucional o por el propio Poder Constituyente. Los *Sonderabgaben* en Alemania<sup>623</sup> o las *contribuções de inter-*

<sup>620</sup> Cfr. una detallada valoración constitucional de este impuesto en J. LASARTE ÁLVAREZ - E. ESEVERRI MARTÍNEZ - F. ADAME GARCÍA y J. MARTÍN FERNÁNDEZ, *Turismo y Financiación Autonómica y Local*, Comares, Granada, 2002, pág. 25. Estos autores mantienen una opinión favorable al citado tributo.

<sup>621</sup> Cfr. S. MEYER *Gebühren für die Nutzung von Umweltressourcen*, Berlín, Duncker & Humblot, 1995, pág. 121.

<sup>622</sup> Cfr. J. M. ORTEGA MALDONADO, *Las tasas por molestias y riesgos permitidos*, Universidad Complutense de Madrid (Tesis Doctoral), 2003.

<sup>623</sup> Cfr. D. BIRK, *Steuerrecht*, 2.<sup>a</sup> ed., C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 1999, pág. 34; K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, 17.<sup>a</sup> ed. Otto Schmidt, Colonia, 2002, págs. 48-50. El concepto de *Sonderabgaben* se considera una creación doctrinal de Werner WEBER (*Die Dienst- und Leistungspflichten der Deutschen*, 1943, págs. 82 y 88, cit. por D. BIRK, *Steuerrecht*, cit., pág. 34, nota 40).

*venção no domínio econômico*<sup>624</sup> en Brasil constituyen figuras híbridas cuyo hecho imponible consiste en la pertenencia a un grupo bien delimitado en favor del cual se desarrollan las actividades públicas financiadas por el tributo, sin que sea necesario que cada contribuyente se vea favorecido por la actuación pública.

En España el problema no es tan acuciante, pero encontramos también figuras semejantes como los cánones de saneamiento autonómicos o el gravamen catalán sobre actividades de riesgo, que intentan eludir –o evitar cualquier sombra de conflicto– con los límites impuestos en la LOFCA para los impuestos, tasas y contribuciones especiales autonómicas.

La conclusión podría ser que las categorías tributarias no constituyen un buen criterio de delimitación para el reparto de competencias, al menos cuando se persiguen fines extrafiscales o una mera recuperación de costes, por lo que deberían utilizarse otros criterios basados en las competencias materiales del ente público.

##### 5. Crisis del nacimiento ex lege como nota esencial de los tributos

Generalmente se afirma que el carácter *ex lege* constituye una nota esencial de todo tributo<sup>625</sup>. Sin embargo, algún autor ha puesto de relieve la necesidad de revisar las categorías tributarias tradicionales frente a las nuevas tendencias del ordenamiento<sup>626</sup>. Así, tal vez pudiera propugnarse un *nuevo concepto legal* de tasa que abarcara también aquellas cantidades exigidas en virtud de un vínculo contractual con el ente público, cuando la recepción del servicio y los términos del contrato vengan impuestos unilateralmente por los poderes públicos. Este planteamiento supondría una revisión del concepto *legal* de tributo, y un mayor distanciamiento entre las categorías de tasa e impuesto (distanciamiento que resulta tradicional en Alemania<sup>627</sup> y que en ocasiones ha sido propugnado en España<sup>628</sup>). Diversos autores han destacado el elemento sinalagmático presente en las tasas<sup>629</sup>, postura que ha asumido expresamente el Tribunal Constitucional<sup>630</sup>. Quizá pudiera darse un paso más

<sup>624</sup> Cfr. A. RODRÍGUEZ PÍREZ, "As Contribuições no sistema Tributário Brasileiro", en la obra colectiva coordinada por H. DE BRITO MACHADO, *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, Dialéctica-Instituto Cearense de Estudios Tributarios, Fortaleza, 2003, pág. 26.

<sup>625</sup> En este punto las citas resultan ociosas, por tratarse de una opinión ampliamente generalizada. Como muestra, baste mencionar un reciente trabajo del profesor C. LOZANO SERRANO, según el cual, "aunque el ordenamiento español no contenga una definición normativa del tributo, las distintas concepciones domásticas y jurisprudenciales del mismo están de acuerdo, al menos, en que nuestras leyes lo entienden como obligación –o prestación– *ex lege*, de Derecho público, cuyo objeto es dar una suma de dinero a un ente público, con la finalidad de sostener el gasto público y como consecuencia de la realización de presupuestos de hecho indicativos de capacidad económica" (C. LOZANO SERRANO, "Calificación...", cit., pág. 640). Sin embargo, el mismo autor advierte que "la noción dogmática del tributo como obligación *ex lege* a favor de un ente público, es también insuficiente para albergar todos los supuestos que en nuestro ordenamiento reciben esa obligación" (págs. 653-654) y se refiere específicamente –entre otros supuestos– a las cantidades satisfechas por quienes utilizan servicios públicos en régimen de concesión administrativa o bien prestados por notarios, registradores y procuradores de los tribunales (pág. 656).

<sup>626</sup> Cfr. M. VILLAR EZCURRA, "La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo claro en la Ley de Envases y Residuos de Envases", *QF*, 18, 1997, págs. 9 y ss..

<sup>627</sup> Cfr., por ejemplo TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, 1.ª ed., Colonia, 1993, III, págs. 189 y ss.; es más, pese a lo que su nombre pudiera indicar, la Ordenanza tributaria alemana resulta sólo de aplicación a los impuestos (cfr. C. PALAO TABOADA, *Ordenanza tributaria alemana*, IEF, Madrid, 1980, pág. 57, nota 1). Este distanciamiento no impide la existencia doctrinal del concepto de tributo (*Abgabe*), ni de opiniones doctrinales que niegan el carácter de tasa (*Gebühr*) a las prestaciones derivadas de contratos de derecho público, por no concurrir en ellas la nota de imposición unilateral por parte del ente público (WILKE, voz "Abgaben, öffentliche", en la obra colectiva dirigida por F. KLEIN, *Lexikon des Rechts. Steuer- und Finanzrecht*, 2.ª ed., Neuwied-Kriftel-Berlín, Luchterhand, 1993, pág. 6). De todos modos, puede observarse que la existencia formal de un contrato no excluye la coactividad por parte del ente público.

<sup>628</sup> Cfr. F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", *REDF*, 7, 1975, pág. 467.

<sup>629</sup> Cfr., con diversos matices, Cfr., con diversos matices, L. CORRAL GUERRERO, *Introducción al Derecho financiero y tributario (para Ciencias empresariales)*, Madrid, Trivium, 1993, pág. 119; C. PALAO TABOADA, "Los precios públicos y el principio de legalidad", *QF*, 17, 1996, pág. 9; J. J. FERREIRO LAPATZA, "La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales", *REDF*, 100, 1998, pág. 554; L. GARCÍA DE LA MORA y M. MARTÍNEZ LAGO, *Derecho financiero y tributario*, Barcelona, Bosch, 1999, pág. 125.

<sup>630</sup> La STC 233/1999 afirma de modo expreso el carácter de "contraprestación" de las tasas y añade que en ellas "se evidencia de modo directo e inmediato un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas" (FJ 9.º).



admitiendo en el *concepto legal* de tasa el nacimiento contractual de la obligación<sup>631</sup>, siempre que la propia ley regulara de modo suficientemente preciso los criterios para determinar el importe de la contraprestación económica.

Un posible ejemplo está constituido por las cantidades que exigen los municipios a las entidades gestoras de envases y residuos de envases por el coste adicional derivado de la recogida selectiva. Formalmente la obligación de pago deriva de un convenio firmado por el municipio y la entidad gestora del sistema integrado de gestión: es decir se trata de una obligación contractual y no del mecanismo *ex lege* propio de un tributo. La Resolución de la DGT de 30 de septiembre de 1998 se basó en este argumento para descartar que estuviéramos ante una prestación de naturaleza tributaria<sup>632</sup>. Por otra parte, la Ley 11/1997, de Envases y su desarrollo reglamentario establece un régimen jurídico especial para esta prestación, basado en los términos pactados en el convenio, con ciertas garantías adicionales.

Desde esta perspectiva parece sostenible *que no nos encontramos ante una figura sometida al régimen jurídico de las tasas previsto en los arts. 20 y ss. LHL*. La exigencia de la prestación trae causa del convenio regulador y no de la realización del hecho imponible previsto por la entidad local en una ordenanza fiscal. Esta especialidad queda consagrada por la Ley 10/1998 (de residuos): la citada norma obliga a los municipios con una población superior a 5.000 habitantes "a implantar sistemas de recogida selectiva de residuos urbanos que posibiliten su reciclado y otras formas de valorización"<sup>633</sup>, añadiendo que "*no obstante, en materia de residuos de envases se estará a lo dispuesto en la normativa específica correspondiente*" (art. 20.3)<sup>634</sup>.

No obstante, debe reconocerse que no existe *auténtica voluntariedad* en la recepción del servicio, puesto que la entidad gestora ha de garantizar la recogida selectiva de los envases y residuos de envases en el domicilio del consumidor o en sus proximidades (art. 7.2 Ley 11/1997), y las corporaciones locales han de garantizar el cumplimiento en su ámbito territorial de los objetivos previstos en la ley bien mediante convenios con las entidades gestora, o en su defecto con la Comunidad Autónoma. Nos encontramos así con un servicio de recepción coactiva que se presta por entes públicos sin que existe una verdadera concurrencia con el sector privado<sup>635</sup>.

<sup>631</sup> En la actualidad, el art. 28 LGT prevé el nacimiento *ex lege* de las obligaciones tributarias al señalar que "el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria". Por ello la doctrina suele señalar el carácter *ex lege* de las obligaciones tributarias como un rasgo esencial del concepto de tributo (cfr. MARTÍN QUERALT *et al.* *Curso...*, cit., 13.ª ed., pág. 81; E. SIMÓN ACOSTA, *Las tasas de las entidades locales (el hecho imponible)*, Pamplona, Aranzadi, 1999, pág. 27).

<sup>632</sup> Comentando la citada resolución señala R. FALCÓN Y TELLA que la base imponible de los servicios prestados por las entidades gestoras "está constituida por la totalidad de la contraprestación, incluyéndose en este concepto las cantidades que, por cada producto envasado, aportan los envasadores al sistema integrado de gestión a que están adheridos, así como las cuotas iniciales de adhesión o afiliación al sistema abonadas por los envasadores. A nuestro juicio debe precisarse que ello es así exclusivamente respecto a las entidades que gestionan el sistema, y aun esto resulta discutible, pero en ningún caso para los entes locales que materialmente prestan el servicio en virtud de un convenio de colaboración" ("Aspectos tributarios de los sistemas de depósito, devolución y retorno", *QF*, 9, 1999, pág. 7). La Dirección General de Tributos estima que los entes locales realizan una actividad empresarial por la que se perciben contraprestaciones no tributarias, lo que impide aplicar el supuesto de no sujeción previsto en el art. 7.8 LIVA, pero no puede olvidarse el mandato incondicional y preciso establecido por el art. 4.5 de la Sexta Directiva: "los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones". El TJCE ha interpretado que "las actividades desarrolladas *en el ejercicio de sus funciones públicas* en el sentido de esta disposición son las realizadas por los organismos de Derecho público en el marco de su régimen jurídico propio, con exclusión de las actividades que ejercen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados" (STJCE de 17 de octubre de 1989, As. C-231/87 y C-129/1988 *Carpaneto Piacentino*, Rec., 1989, pág. 3233; en idénticos términos se pronuncia la STJCE de 15 de mayo de 1990, Rep. 1990, pág. I-1869; cfr. P. HERRERO DE LA ESCOSURA, *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 138). Pues bien, el servicio de recogida selectiva debe prestarse de acuerdo con el régimen especial previsto en los arts. 9 y 10 de la Ley 11/1997, que pueden considerarse como normas de derecho público e imponen determinadas limitaciones y garantías. Por tanto, aunque las "retribuciones" percibidas por las entidades locales no constituyan tasas, cabe sostener que la prestación del correspondiente servicio no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>633</sup> Como advierte M. VILLAR EZCURRA, se trata de un servicio por cuya prestación podrían exigirse tasas, con arreglo al art. 24.4 s) LHL ("La fiscalidad al servicio de la eliminación de residuos urbanos", *NUE*, 193, 2001, págs. 99 y ss.).

<sup>634</sup> La DT 3.ª de la Ley 10/1998 precisa que "la obligación de los municipios de población superior a 5.000 habitantes de implantar sistemas de recogida selectiva, establecida en el artículo 20.3, no será exigible hasta el día 1 de enero del año 2001".

<sup>635</sup> La Ley no establece una reserva expresa en favor de los entes públicos, pero presupone que estos serán los únicos capaces de garantizar la recogida selectiva.

En principio, cualquiera de estos dos requisitos –coactividad o no concurrencia– obligaría a que la cantidad exigida por el servicio tuviera el carácter de tasa (obligación *ex lege*) por la prestación de servicios públicos municipales con arreglo al art. 20.1 LHL. No obstante, la propia Ley de envases prevé el carácter contractual de la obligación y la somete a un régimen jurídico especial. Desde luego, se trata de una prestación patrimonial de carácter público en el sentido que atribuye a este término la jurisprudencia constitucional (SSTC 185/1995 y 182/1997)<sup>636</sup>, y –si se prescinde del nacimiento contractual de la obligación y de las especialidades previstas en la Ley de Envases<sup>637</sup>– se observa una cierta semejanza con el *concepto legal* de tasa, incluso desde el punto de vista de los elementos cuantitativos: el importe de la contraprestación debe corresponder a "la diferencia de coste entre el sistema ordinario de recogida, transporte y tratamiento de los residuos y desechos sólidos urbanos en vertedero controlado, establecido en la Ley 42/1975, de 19 de noviembre, y el sistema integrado de gestión regulado en la presente sección, incluyendo entre los costes originados por este último, el importe de la amortización y de la carga financiera de la inversión que sea necesario realizar en material móvil y en infraestructuras" (art. 10.2 Ley 11/1997).

## 6. Concepto constitucional de tasa y posible reformulación del concepto positivo

Si se aceptara esta perspectiva, el fundamento jurídico de las tasas quedaría delimitado por dos coordenadas: la coactividad y el principio de provocación de costes. En cambio, resultaría accidental que la ausencia de voluntariedad se plasmara en un mecanismo *ex lege* o en un contrato de derecho público cuyo contenido quedase predeterminado por la ley. Este planteamiento puede resultar polémico, pero cabe mencionar en su favor los problemas que plantea la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias<sup>638</sup>, y el giro –al menos aparente<sup>639</sup>– ope-

<sup>636</sup> En este sentido se pronuncian diversos autores: M. VILLAR EZCURRA, "Comentarios críticos de urgencia a la Ley de Residuos y a la modificación de la Ley de envases", *QF*, 12, 1998, pág. 53 y "La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la ley de envases y residuos de envases", *QF*, 18, 1997, pág. 22); C. GARCÍA NOVOA, "Comentarios a los aspectos fiscales de la Ley de Envases", *Impuestos*, 1997-II, pág. pág. 1394; A. VAQUERA GARCÍA, *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 336 (tales trabajos se refieren a las cantidades pagadas a la entidad gestora, pero el argumento es plenamente trasladable a las sumas percibidas por las entidades locales. Así lo afirma expresamente, M. VILLAR EZCURRA, "La fiscalidad...", cit.).

<sup>637</sup> A juicio de PAGÈS, "nada impide que una prestación patrimonial de carácter público que según las citas leyes (LOFCA, LGT, LTPP o LRHL) deba regularse como tasa, se regule como si fuera un precio de Derecho público o de Derecho privado. Es decir, ora como una obligación *ex contractu* en que la Administración goza de prerrogativas exorbitantes para exigir la prestación, ora como una obligación *ex contractu* en que la Administración no goce de tales prerrogativas. Lo único que (según la doctrina del TC) ni el legislador y, ni mucho menos la Administración, pueden hacer, es regular tal prestación coactiva sin observar las exigencias constitucionales, como son las derivadas del principio de legalidad, las cuales se centran en que el establecimiento y regulación de los elementos esenciales de la prestación deben ser acordados por el legislador. Este supuesto presupone que el ente privado percibe las "tarifas" en nombre del ente público a título de entidad colaboradora en el cobro ("Las tarifas de los servicios prestados en régimen de Derecho privado: su consideración como tasas, precios públicos o precios privados", *RDFHP*, 252, 1999, págs. 370-371).

<sup>638</sup> J. MARTÍN QUERALT y otros consideran "impropio mantener los precios públicos como instituto jurídico diferenciado de las restantes categorías tributarias. La solución, en nuestra opinión, pasa por su incorporación al concepto de tasa, es decir, a una de las categorías tributarias, o, alternativamente, cuando corresponda, que se considere como precio, como un ingreso patrimonial: sin que sea posible encontrar argumentos que, con visos de solidez, permitan seguir manteniendo un *tertium genus* entre tributos e ingresos patrimoniales" (*Curso...*, 10.ª ed., pág. 114). En opinión de A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, desde el punto de vista constitucional "el concepto de tributo se dilata enormemente hasta el punto de que casi podamos identificar los conceptos de prestación patrimonial de carácter público del artículo 31.3. CE. Y verdaderamente, desde un punto de vista material, creemos que la distinción únicamente tiene sentido si con ella se trata de diferenciar prestaciones patrimoniales cuya finalidad es contribuir a la financiación del gasto público de aquellas otras que no tienen esta finalidad (v.gr. multas, expropiaciones forzosas, garantías para recurrir), una distinción de otro tipo, en contra del criterio que parece mantener la STC 182/1997, no tiene un significado sustantivo, pues todas las prestaciones patrimoniales coactivas orientadas a financiar el gasto público, entendido en sentido amplio, se encontrarían sometidas al principio de capacidad económica como fuente y las prestaciones coactivas con finalidad pública de estructura similar al impuesto deberán regirse por el principio de capacidad económica como criterio" ("Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC", *REDF*, 106/2000, pág. 210). En esta línea había apuntado ya F. J. MARTÍN FERNÁNDEZ señalando que la mención del principio de capacidad económica como criterio de justicia tributaria "no excluye, sino todo lo contrario, el que opere como principio informador de otras prestaciones financieras que el Estado recaba de los particulares..." (*Tasas...*, cit., pág. 197).

<sup>639</sup> A juicio MARTÍN JIMÉNEZ, la STC 233/1999 no ha supuesto ningún giro, simplemente, aplica la doctrina derivada de las SSTC 185/1995 y 182/1997: si los tributos, desde un punto de vista constitucional se caracterizan por ser pagos coactivos al ente público, está claro que la STC 233/1999 no podía más que concluir que los precios públicos son tributos, por lo que la solución que alcanza es perfectamente continuista con la doctrina anterior ("Notas...", cit., pág. 186, nota 11). No obstante, la STC 185/1995 señala expresamente que no son «sinónimas la expresión "tributos" del artículo 133.1 de la Constitución Espa-

rado por la jurisprudencia constitucional al sostener que "los precios públicos que hemos identificado como prestaciones de carácter público son materialmente tributos" (STC 233/1999). MARTÍN JIMÉNEZ desarrolla las implicaciones de esta idea sobre el concepto constitucional de tributo afirmando que éste depende *del grado de coacción en la realización del supuesto de hecho, mientras que el hecho de que pueda o no existir contrato con el ente público no es relevante desde el punto de vista constitucional para concluir que estamos ante un tributo*<sup>640</sup>.

Además, debe mencionarse la posibilidad de acudir a modalidades indirectas de gestión<sup>641</sup> para prestar servicios públicos ambientales. La doctrina ha discutido si en tales casos es posible la exigencia de tasas (en la práctica hay supuestos en que tales tasas se han aprobado mediante ordenanza fiscal)<sup>642</sup>. En alguna ocasión la ley ha seguido el camino inverso: atribuir la prestación del servicio a la propia entidad municipal y fomentar la creación de entidades *privadas* sin ánimo de lucro que canalicen la obtención de recursos económicos para financiar el sistema. Nos referimos de nuevo a las entidades gestoras que asumen la responsabilidad de la recogida selectiva de los residuos de envases, percibiendo a cambio una cantidad de los agentes económicos y pagando a los municipios una compensación por el servicio de recogida selectiva que éstos prestan. *De lege ferenda* sería posible adecuar la atípica prestación patrimonial de carácter público que perciben las entidades gestoras al concepto legal de tasa atribuyendo a la entidad gestora la condición de sustituto de los agentes económicos, u otorgándole la condición de entidad colaboradora<sup>643</sup> en la gestión de un tributo devengado en favor de los entes locales<sup>644</sup>.

---

ñola y la más genérica de "prestaciones patrimoniales de carácter público" del artículo 31.3 de la Constitución Española» (FJ 3.º), y que "en uso de su libertad de configuración el legislador puede crear las categorías jurídicas que considere adecuadas. Podrá discutirse en otros foros la corrección científica de las mismas, así como su oportunidad desde la perspectiva de la política legislativa; sin embargo, en un proceso de inconstitucionalidad como el presente sólo puede analizarse si la concreta regulación positiva que se establece de esas categorías respeta los preceptos constitucionales que les sean aplicables" por constituir prestaciones patrimoniales públicas [FJ 6.º.a)], mientras que la STC 233/1999 considera que los precios públicos coactivos "son materialmente tributos" [FJ 19.c)]. Esta aparente contradicción podría resolverse interpretando que la STC 185/1995 se refiere al concepto legal de tributo (que puede no coincidir con el constitucional siempre que se respeten las exigencias del art. 31 CE), mientras que la STC 233/1999 delimita el ámbito del concepto constitucional. En todo caso se observa un cierto cambio de "actitud" en el tribunal, puesto que la STC 233/1999 realiza una labor de delimitación conceptual que la STC 185/1995 consideraba propia de "otros foros" (sic).

<sup>640</sup> Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ (*Notas...*, cit., pág. 198). En relación a las tasas por el uso privativo o aprovechamiento especial del dominio público, advierte MARTÍN FERNÁNDEZ (*Tasas...*, cit., pág. 228), que "la inalienabilidad o *incomerciability* —de la que ha hablado algún autor— del dominio público supone tan sólo que, en palabras del TS, "está sustraído al tráfico jurídico-privado, pero es susceptible de un tráfico jurídico-público". Se trata más bien de un garantía según la cual la utilidad que satisfacen no será traicionada. Por tanto, no debe ser traducida esta norma de protección en el sentido de imposibilidad de contratar o ceder su uso".

<sup>641</sup> Es decir, concesión, gestión interesada, concierto, arrendamiento y sociedad mixta (art. 85.4 Ley 7/1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local).

<sup>642</sup> Es el supuesto de el servicio de recogida de vehículos, que habitualmente se presta mediante empresas mixtas, aunque en estos supuestos la jurisprudencia exige que conste la orden del agente municipal (cfr. SIMÓN ACOSTA, *Las tasas...*, cit., pág. 47).

<sup>643</sup> GOMAR SÁNCHEZ, tras sostener que la prestación de un servicio público por parte de una empresa mixta no debería dar lugar a la exigencia de tasas, señala que en los supuestos en que exista una situación de monopolio *deben* exigirse tasas, excluyendo lógicamente la prestación del servicio mediante empresas mixtas ("¿Se pueden cobrar tasas y precios públicos en la prestación de servicios públicos por empresas mixtas?", *QF*, 14, 1997, pág. 46). Por su parte, J. PAGÈS Y GALTÉS advierte que "se *deberán* regular como tasas todas las tarifas que se exijan por servicios o actividades prestados por entes públicos en las que concurra alguna de las notas determinantes de la coactividad. Esto es, que se trate de servicios o actividades de solicitud o recepción obligatoria, que sean imprescindibles o que se presten por la Administración en régimen de monopolio de hecho o de derecho. Siendo a tales efectos irrelevante el régimen jurídico público o privado con que se preste el servicio y la modalidad gestora elegida" ("Las tarifas...", cit., pág. 389, subrayado nuestro). No obstante, el citado autor matiza que *las tarifas percibidas por el gestor privado del servicio sólo podrán tener la consideración de tasas cuando figuren en el presupuesto del ente público titular del servicio* ("Las tarifas...", cit., pág. 394. "En estos supuestos —señala PERDIGÓ I SOLÀ— se mantiene la doble relación —tributaria, entre el ente local y los usuarios— y contractual entre el ente y el gestor privado—, si bien la retribución por "subvención" ya no se hará libremente, sino por compensación entre derechos y deudas" ("Les tarifes dels serveis locals", *Dret Local*, UAB-Marcial Pons-UB, Barcelona, Madrid, 1997, pág. 573, cita traducida por PAGÈS Y GALTÉS, "Las tarifas...", cit., pág. 394). Esto supone que el ente privado actuará como mera entidad colaboradora en el cobro de las tasas. Esta técnica presenta la ventaja de extender las garantías propias de las tasas a la prestación de servicios públicos por entidades privadas. *De lege ferenda* podría aplicarse a las cantidades percibidas por las entidades gestoras de los sistemas integrados previstos en la Ley de Envases, que según la Ley, no pueden tener ánimo de lucro.

<sup>644</sup> Partiendo de la situación actual esto requeriría —en nuestra opinión— sustituir el origen contractual de estas obligaciones por un mecanismo *ex lege*, o bien eliminar este último elemento del concepto *legal* de tasa. También podría defenderse el carácter de tasa de estas prestaciones —si se salvara el escollo de su origen contractual— atribuyendo a la entidad gestora la naturaleza de administración corporativa (M. VILLAR EZCURRA, "Comentarios críticos...", cit., pág. 53 y C. GARCÍA NOVOA, "Comentarios a los aspectos fiscales de la Ley de Envases", *Impuestos*, 1997-II, pág. 1395, pág. 1395).

Dando un paso más –según ha propuesto A. J. MARTÍN JIMÉNEZ<sup>645</sup>– cabría sostener la existencia de un *concepto constitucional* de tributo que abarcara todas las prestaciones económicas exigidas por los poderes públicos con la finalidad de atender las necesidades públicas, con independencia de que su origen fuese *ex lege* o contractual, y de que el sujeto activo sea un ente público tradicional o *una corporación de derecho público*, entendida esta expresión en el sentido amplio que también le atribuyen M. VILLAR EZCURRA y C. GARCÍA NOVOA<sup>646</sup>. La propuesta es muy sugestiva y coherente con la reformulación del concepto de tasa, aunque –a nuestro entender– se da la paradoja de que tal concepto constitucional de tributo tiene una relevancia constitucional limitada.

Aunque nos genera ciertas dudas la relevancia del concepto constitucional de tributo, pensamos que sí resulta interesante formular el concepto constitucional de *prestación sinalagmática destinada a la cobertura de las necesidades públicas*. Este concepto no se identifica plenamente con el actual marco legal de las tasas –origen *ex lege*, percepción por un ente público– para centrarse en las notas de coactividad y provocación de costes públicos (o sociales). Además, debe tenerse en cuenta que en el marco de los tributos ambientales se produce una aproximación entre los impuestos y las tasas, pues el principio quien contamina paga –núcleo informador de los impuestos ecológicos– constituye una peculiar modalidad del principio de provocación de costes<sup>647</sup>.

No podemos desarrollar aquí por completo este planteamiento. Baste apuntar que en algunos aspectos el concepto legal de tasa es más restringido que el concepto constitucional de *prestación sinalagmática*, pues incluye el nacimiento *ex lege* de la obligación. Desde otra perspectiva el concepto legal de tasa es más amplio que la noción constitucional de *prestación sinalagmática*, pues es posible establecer tasas locales por servicios plenamente voluntarios que se prestan en concurrencia con el sector privado (*ex art. 20.1 LHL*)<sup>648</sup>. El concepto legal de tasa es relevante, en cuanto determina el régimen jurídico (vía de apremio, infracciones y sanciones, etc.). Por ello hemos señalado en alguna ocasión que la cantidad cobrada por las entidades gestoras de la Ley de envases a los agentes económicos no constituyen tasas (en el sentido *legal*) del término. Ahora bien, desde el punto de vista *constitucional* debe reconocerse que responden al concepto de prestación patrimonial de carácter público. Con esta precisión, nos adherimos a la postura que en su día mantuvieron M. VILLAR EZCURRA y C. GARCÍA NOVOA.

<sup>645</sup> A. MARTÍN JIMÉNEZ (*Notas...*, cit., pág. 187). En sentido crítico, considera C. LOZANO SERRANO que tal "planteamiento intenta indagar la [noción constitucional de tributo] por referencia a la [noción técnica], cuando la validez y los límites de esta también constituyen un problema. Por eso el autor propugna una noción amplia de *ente público* (pág. 193) y la necesidad de un concepto constitucional de tasa, impuesto y contribución especial (pág. 207), para asumir una presencia de la capacidad económica limitada a ciertas figuras tributarias (pág. 210). Eso significa, en suma, reducir o aproximar la noción constitucional a la legal, interpretando la Constitución a la luz de las categorías preexistentes y prescindiendo de que son categorías de orden distinto que nunca podrán ser homogéneas, sin que ello impida la subsunción de las segundas en la primera". A mi juicio la construcción de MARTÍN JIMÉNEZ no incurre en tal defecto, pues no pretende acomodar el concepto constitucional al legal, sino mostrar cómo existe una diversidad de figuras que no resultan reconducibles al concepto codificado de tributo y, sin embargo, son reconducibles al concepto constitucional.

<sup>646</sup> Respecto al concepto amplio de corporaciones públicas, cfr. M. VILLAR EZCURRA, "Comentarios críticos...", pág. 53, y C. GARCÍA NOVOA, "Comentarios...", pág. 1395, si bien este autor niega expresamente la posibilidad de atribuir a las tasas un origen contractual, pues –a su juicio– tal idea constituye "una vía más de erosión de la indisponibilidad del tributo, y sería el triunfo de toda una tendencia doctrinal dirigida a demoler la figura de la tasa en cuanto categoría y a confundirla con el precio" (nota inédita). La STC 182/1997 define el concepto constitucional de tributo como "prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos".

<sup>647</sup> En palabras de PALAO, "los límites conceptuales entre las especies de tributo, ya de por sí controvertibles (...) se hacen aún más borrosos cuando estas categorías se aplican a un ámbito extrafiscal como es el de la protección del medio ambiente" "Prólogo" a la obra *Derecho tributario ambiental*, Ministerio de Medio Ambiente-Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 27-28.

<sup>648</sup> Es más, en palabras de C. LOZANO SERRANO, "La Ley no exige que se preste [el servicio público por el que se impone la tasa] en régimen de Derecho público, ni que lo preste el ente público, y ni siquiera que la relación entre el prestador del servicio y usuario sea de Derecho público. Tan sólo se requiere que se trate de un servicio público de competencia local que se refiere, afecte o beneficie a un sujeto pasivo" ("Calificación...", cit., pág. 674). No obstante, LOZANO considera que las citadas tasas son reconducibles al concepto constitucional de tributo, pues "la coactividad de la prestación no depende del carácter ni de la naturaleza del servicio, que son elementos ajenos a la misma, sino de su configuración jurídica como imposición unilateral por parte de la norma" (págs. 676-677). No comparto esta última consideración, pues me parece excesivamente formalista. Si la "tasa" se paga *por obtener un servicio* voluntario y prestado también por el sector privado, la coactividad se difumina aunque la ley prevea un mecanismo *ex lege* para el nacimiento de la obligación. Es cierto que "los impuestos (...) tienen hechos imponible absolutamente voluntarios para el particular –adquisiciones, titularidades, rentas..." (pág. 634), pero la cuestión es completamente distinta, puesto que en tal caso el fundamento del pago radica en la capacidad económica y no en la prestación del servicio.

## 7. Valoración de los conceptos constitucionales de tributo y de las categorías tributarias

En conclusión, podemos afirmar que existe un concepto constitucional de tributo, entendido como prestación patrimonial coactiva percibida directa o indirectamente por un ente público con una cierta finalidad financiera. Los principios de capacidad económica y reserva de ley se proyectan sobre dicho concepto, pero no lo hacen de modo exclusivo ni uniforme, por lo que aquel concepto apenas resulta relevante, *excepto en cuanto facilita la definición constitucional de las categorías tributarias*.

En efecto, tienen más interés los conceptos constitucionales de impuesto, tasa y *prestación patrimonial pública sinalagmática de finalidad financiera*. El impuesto es un tributo de carácter no sinalagmático, sometido con especial intensidad al principio de capacidad económica, salvo que existe una desviación proporcionada y justificada por otros principios constitucionales (finalidad extrafiscal). El sistema financiero público ha de basarse esencialmente en recursos derivados de impuestos *fiscales*.

Las tasas y contribuciones especiales son *tributos sinalagmáticos*. El concepto constitucional exige cierta coactividad en la solicitud o recepción de la prestación administrativa. En cambio –a diferencia del concepto legal– no requiere el *nacimiento ex lege*. Basta con un sometimiento flexible a la reserva de ley que puede plasmarse en un contrato de adhesión cuyas cláusulas esenciales estén fijadas por la ley.

Extramuros del concepto de tributo nos encontramos con prestaciones patrimoniales públicas *entre particulares* que pueden tener un carácter *financiero* (se destinan a subvencionar cierta actividad, como sucede con el sistema de primas para el fomento de la electricidad de origen renovable)<sup>649</sup> o *meramente regulador* (cantidades que se paguen entre particulares por la adquisición de permisos de emisiones de gases de efecto invernadero con arreglo a la futura normativa comunitaria)<sup>650</sup>. En el primer caso el Estado desea *financiar* determinada actividad; en el segundo, las prestaciones monetarias constituyen un instrumento de mercado para ordenar determinado sector.

Pensamos que –desde el punto de vista de la reserva de ley y del principio de capacidad económica– las tasas, contribuciones especiales y las "prestaciones patrimoniales públicas sinalagmáticas entre particulares" se someten al mismo tratamiento: la reserva de ley puede operar mediante criterios genéricos, tanto más flexibles cuanto mayor sea el papel real que se atribuya a la voluntad del obligado; desde el punto de vista de la capacidad económica, han de respetar el mínimo existencial y deben tener un carácter residual en el conjunto del sistema financiero público. Por tanto, puede ser útil fijar un concepto común, que abreviadamente podemos denominar *prestaciones sinalagmáticas*.

Desde el punto de vista de la distribución de competencias, la distinción entre impuestos, tasas y contribuciones especiales no resulta muy adecuada, pues es relativamente sencillo obviarla mediante alteraciones más o menos artificiosas en la estructura del tributo, o la creación de figuras "extravagantes", que terminan aceptándose por los tribunales constitucionales (al menos esta es la experiencia comparada de Alemania y Brasil).

Puede ser razonable que una tasa (basada en el principio de equivalencia) se estructure como un impuesto por razones de practicabilidad administrativa (es el caso del Impuesto de Circulación, que pretende compensar el uso de las vías públicas por los vehículos). También puede realizarse el camino inverso si se dan circunstancias técnicas que facilitan la gestión de la tasa (instalación de emisores de radio en los vehículos, que permiten detectar su recorrido y liquidar la tasa de modo exacto o automático).

Mayores reparos ofrece el que un impuesto *basado en el principio de capacidad económica* se estructure como tasa. Excepcionalmente podría estar justificado si existe un servicio administrativo relacionado con el objeto imponible que permite simplificar la gestión. Habitualmente se tratará más bien de gravar una situación que no responde a verdadera capacidad económica y sin que se preste un servicio efectivo distinto de la propia liquidación de la tasa.

<sup>649</sup> Art. 7 de la Ley 54/1997 Sector Eléctrico.

<sup>650</sup> Cfr. la Posición Común (CE) núm. 28/2003 con vistas a la adopción de la Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/1/CE del Consejo (2003/C 125 E/05).

## E. Derecho del crédito público

Al admitir el Derecho del crédito público como rama del ordenamiento financiero rechazamos aquellas tesis que sitúan su tratamiento científico –total o parcialmente– en el marco de las competencias del Tesoro<sup>651</sup>.

Para delimitar el concepto de deuda pública la doctrina suele acudir al fundamento de este recurso y al instrumento jurídico que lo configura. De acuerdo con esta tesis la deuda pública supondría la percepción de caudales a préstamo por el Estado u otro ente público aprovechando la confianza de que estos gozan por parte de otros sujetos de Derecho<sup>652</sup>.

Esta postura tiene el inconveniente de excluir del concepto de deuda pública ciertas figuras como los empréstitos forzosos o los desaparecidos anticipos del Banco emisor al Tesoro. Por este motivo el profesor FERREIRO define la Deuda pública en sentido amplio, como "toda operación de crédito por la que el Estado u otro ente público recibe una cantidad que se obliga a devolver"<sup>653</sup>.

Así entendido, el Derecho del crédito público comprende el análisis de las siguientes figuras jurídicas:

1.º Los empréstitos públicos, operaciones financieras en las que el Estado u otro ente público, recibe caudales a préstamo acudiendo al mercado anónimo de capitales.

2.º Las operaciones singulares de préstamo. Dentro de este grupo constituye una modalidad peculiar el otorgamiento de anticipos por parte del Banco emisor, figura prohibida por el art. 101 del TCE.

3.º Los empréstitos forzosos, figura mediante la cual el Estado obliga a los particulares a entregarle una cierta suma, comprometiéndose a devolvérsela en un plazo determinado<sup>654</sup>.

4.º Los avales del Tesoro, pues aunque no tienen la consideración de deuda pública en sentido estricto, suponen un endeudamiento potencial<sup>655</sup> y un reforzamiento del crédito público destinado a la obtención de ingresos (además de generar las correspondientes comisiones). Por otra parte, en el caso de avales accesorios de operaciones de crédito en favor de determinadas entidades públicas, al tratarse de una operación que genera ingresos para dichos entes "la accesoriedad de la garantía determinará obviamente que ésta siga las vicisitudes de la operación de endeudamiento público garantizada" (STC de 12 de noviembre de 1987, F.J. 5, referida a la necesidad de autorización estatal para la "apelación al crédito público" que realicen las Comunidades Autónomas)<sup>656</sup>.

---

<sup>651</sup> Según G. INGROSSO, "el lugar más adecuado para el tratamiento de los empréstitos es aquella parte del Derecho financiero que se ocupa de las funciones merced a las cuales la Hacienda estatal integra, a través del crédito, los factores de la gestión ordinaria del Presupuesto, o, en términos más amplios, de la normal actividad de la Administración financiera. Y puesto que las funciones del Estado que opera sobre el crédito público, son, aún cuando sea indirectamente, de la competencia del Tesoro, que es el máximo órgano directivo de la Administración financiera del Estado, ello explica el criterio sistemático de distribución de la materia seguido por nosotros en este campo": examinar la deuda pública en el marco del Tesoro (*Diritto Finanziario*, cit., pág. 675). Este planteamiento debe rechazarse, pues –como advierte SÁINZ DE BUJANDA– "nunca los institutos jurídicos financieros, conformados inexcusablemente por la Ley pueden definir su perfil ni subordinar su contenido a procedimientos instrumentales ni a competencias ejecutivas, cuya exclusiva misión es asegurar la plena y correcta aplicación de aquellos" (*Sistema...*, cit., I-2.º, pág. 314).

<sup>652</sup> Cfr. F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, cit., I-2.º, págs. 307 y ss; C. PALAO TABOADA, *Derecho financiero...*, 2.ª ed., cit., pág. 263.

<sup>653</sup> J. J. FERREIRO LAPATZA, *Curso...* cit., 18.ª ed., pág. 554.

<sup>654</sup> Cfr. PALAO TABOADA, *Derecho financiero...*, 2.ª ed., cit., pág. 263. Según este autor, los empréstitos forzosos no constituyen una modalidad de Deuda pública, lo cual no excluye la posibilidad de que se sometan al mismo régimen jurídico.

<sup>655</sup> Cfr. F. SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, I-2.º, cit., pág. 348. Aunque también constituiría una opción legítima situar su análisis en el régimen jurídico del Tesoro. Así procede el profesor C. PALAO TABOADA, *Derecho financiero...*, 2.ª ed., cit., pág. 112. El propio F. SÁINZ DE BUJANDA entiende que el encuadramiento de los avales del Tesoro debe encuadrarse en el Derecho de la Deuda Pública "no es óbice para que el tema aparezca, asimismo, conectado con el régimen jurídico general del Tesoro público" (*op. loc. cit.*).

<sup>656</sup> Cfr. AGUALLO AVILÉS, en LASARTE *et al.*, *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria* (1981-1989), Tecnos, Madrid, 1990, pág. 447.



5.º El endeudamiento derivado de la actuación administrativa cuando sus características permitan considerarlo como un endeudamiento financiero que pretende eludir las garantías constitucionales.

La doctrina alemana más moderna ha puesto de relieve la necesidad de tomar en consideración dentro del régimen jurídico del endeudamiento público (*Staatsschuldenrecht*) el denominado "endeudamiento administrativo" (*Verwaltungsschulden*) junto al endeudamiento financiero (*Finanzschulden*). El endeudamiento financiero es aquél que se utiliza para obtener ingresos públicos, mientras que el endeudamiento administrativo surge de la contratación administrativa, del papel del Estado como empleador, de las indemnizaciones públicas y de las devoluciones y reembolsos tributarios pendientes<sup>657</sup>. Desde los trabajos de Paul LABAND, la doctrina dominante viene considerando que este endeudamiento administrativo no queda sometido a la autorización legal que se requiere para acudir al crédito público como recurso financiero.

Sin embargo, a partir de los años sesenta se ha producido un enorme crecimiento del "endeudamiento administrativo" que se ha utilizado como verdadero recurso financiero al margen del control parlamentario. Ello ha conducido a que el Derecho austríaco incluya entre las "deudas financieras" aquellas obligaciones pecuniarias derivadas de negocios jurídicos en los que se concedan tales facilidades financieras de pago que el vencimiento del último plazo de pago tenga lugar diez años después de que el Estado haya recibido la prestación objeto del contrato<sup>658</sup> y a que la doctrina constitucional más moderna equipare dicho endeudamiento administrativo a largo plazo a la deuda financiera desde el punto de vista de la reserva de ley, planteamiento que consideramos acertado y que ha de encontrar reflejo en los epígrafes del programa relativos al concepto del crédito público y a la reserva de ley en esta materia<sup>659</sup>.

## F. Derecho financiero patrimonial

Ya nos hemos ocupado con anterioridad de los argumentos que justifican la existencia de esta rama jurídica dentro del Derecho financiero, y de sus lindes con el ordenamiento administrativo. Nos limitaremos ahora a realizar algunas precisiones:

1.ª Como escribe PALAO TABOADA, deben distinguirse los rendimientos de los bienes patrimoniales de los rendimientos de las empresas públicas. Entre unos y otros "existe la diferencia que media entre las rentas de capital y las empresariales"<sup>660</sup>. Esta idea ya estaba presente en la obra de O. WITTSCHIEBEN<sup>661</sup> y encuentra también reflejo en el pensamiento de G. STRICKRODT<sup>662</sup>.

2.ª Corresponde a la "introducción" del Derecho financiero el estudio de los criterios constitucionales de justicia relativos a los ingresos patrimoniales y empresariales, y al gasto de las empresas públicas. Tal estudio ha de centrarse en la tensión entre el principio de capacidad económica y otros valores constitucionales y su resolución a través de las reglas sobre ponderación de bienes jurídicos.

3.ª La mayor parte de los algunos aspectos financieros de las empresas públicas deberán ser analizados en el marco del Derecho presupuestario<sup>663</sup>.

4.ª Pensamos que tras la reforma de la LHL y de la LTPP por la Ley 25/1998, los precios públicos subsistentes no constituyen tributos ni tan siquiera prestaciones patrimoniales de carácter público, por lo que su estudio puede incluirse dentro de los ingresos patrimoniales.

<sup>657</sup> Cfr. W. HÖFLING, *Staatsschuldenrecht. Rechtsgrundlagen und Rechtsmaßstäbe für die Staatsschuldenpolitik in der Bundesrepublik Deutschland*, C.F. Müller, Heidelberg, 1996.

<sup>658</sup> § 65 (3) de la Ley Federal austríaca sobre el régimen presupuestario (*Bundesgesetz vom 4. April 1986 über die Führung des Bundeshaushaltes*, *Bundesgesetzblatt*, Nr. 212/1986, cit., por W. HÖFLING, *Staatsschuldenrecht*, cit., pág. 41, nota 172.

<sup>659</sup> W. HÖFLING, *Staatsschuldenrecht*, cit., pág. 44.

<sup>660</sup> C. PALAO TABOADA, *Derecho financiero...*, 1.ª ed., cit., pág. 250.

<sup>661</sup> O. WITTSCHIEBEN, *Das österreichische Finanzrecht*, cit., pág. 58.

<sup>662</sup> G. STRICKRODT, *Finanzrecht*, cit., págs. 190 y 199.

<sup>663</sup> Así lo hace T. PUHL, *Budgetsflucht und Haushaltsverfassung*, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1996, págs. 84 y ss.

## BIBLIOGRAFÍA

- AA. VV.: *Meeting of European Professors of Tax Law*, 5./6. June 1998 in Osnabrück. Subjet I: Teaching tax law at the Universities in Europe.
- *Meeting of European Professors of Tax Law*, 5./6. June 1998 in Osnabrück. Subjet II: Notions of abuse in the tax laws of the European States.
- ABÁCAR LÓPEZ, J. L., y MARTÍN GRANIZO, M.: *Código Civil, Doctrina y jurisprudencia*, I, Madrid, 1991.
- ADAME MARTÍNEZ, F.: "Derechos y garantías de los contribuyentes versus teoría de la relación tributaria como relación de poder", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, págs. 197 y ss.
- AGUALLO AVILÉS, A.: *Operaciones de crédito de los entes territoriales*, en J. LASARTE - S. RAMÍREZ
- *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 439.
- *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992.
- "Principio de legalidad y establecimiento de precios públicos", en la obra colectiva *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 463.
- "Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las Normas Tributarias", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, págs. 212 y ss.
- AGUALLO AVILÉS, A., y GARCIA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la administración tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente", en la obra colectiva *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*, AEAFF, Madrid, 2000.
- AMATUCCI, A.: "La aplicación analógica de la norma de Derecho financiero", en *HPE*, núm. 86, 1984, pág. 299.
- *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, 5.<sup>a</sup> ed., Jovene, Napoli, 1995.
- ANÍBARRO PÉREZ, S.: *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, McGraw Hill, Madrid, 1997.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "La discutida autonomía del Derecho financiero", en *REDF*, núm. 7, 1975, pág. 489.
- *Derecho financiero y tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979.
- "Los gastos fiscales: naturaleza y evaluación", en *PGP*, núm. 10, 1981, pág. 213.
- *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1986.

- ARNIM, H. H. v.: *Staatslehre der Bundesrepublik Deutschland*, Verlag Franz Vahlen, München, 1984.
- BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.
- BAHÍA, B.: "La calidad de la enseñanza universitaria: su aplicación al Derecho financiero", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, págs. 173 y ss.
- BALL: *Einführung in das Steuerrecht*, J. Benschheimer, Manheim - Berlin - Leipzig, 1925.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: *El patrimonio del Estado*, IEF, Madrid, 1977.
- "Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos", en *PGP*, núm. 2, 1979.
- *El Derecho de los gastos públicos*, IEF, Madrid, 1991.
- BAYONA, J. J., y SOLER ROCH, M. T.: *Derecho financiero*, Librería Compás, Alicante, 1987 (2.ª ed., Librería compás, Alicante, 1989).
- BECKER, E.: *Zur wirtschaftlichen Einstellung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs*, en la obra coordinada por H. Großmann, *Festschrift zum zehnjährigen Bestehen des Steuer-Instituts an der Handels-Hochschule Leipzig* 19. 6.1920 - 19. 6. 1930, Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin, 1931, pág. 24.
- BERLIRI, A.: *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, vol. I, 2.ª ed., 1967; vol. II, 1957; vol. III, L'accer-tamento, 1964.
- *Principios de Derecho tributario*, vol. I, traducción y notas de F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- BERLIRI, L. V.: *El impuesto justo*, traducción de F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, IEF, Madrid, 1986.
- BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Peter Deubner Verlag, Köln, 1983.
- *Steuerrecht*, 2.ª ed., C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 1999.
- BISCARETTI DI RUFFIA, P.: *Derecho constitucional*, Tecnos, Madrid, 1982.
- BLECKMANN, A.: *Subventionsrecht*, Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart - Köln - Mainz, 1978.
- BLUMENSTEIN, E.: *Schweizerisches Steuerrecht*, Verlag von J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1926
- BLUMENSTEIN, E., y LOCHER, P.: *System des Steuerrechts*, 4.ª ed., Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich, 1992.
- BÜHLER, O.: *Lehrbuch des Steuerrechts*, Verlag von Franz Vahlen, Berlin, 1927.
- "La influencia del Derecho tributario en la formación de conceptos del Derecho público", en *HPE*, núm. 22, 1973, pág. 198.
- BÜHLER O., y STRICKRODT, G.: *Steuerrecht Grundriß in zwei Bänden*, 3.ª ed., Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, 1959.
- CAFFARENA LAPORTA, J.: "Comentario al art. 6.4 CC", en la obra colectiva dirigida por M. ALBALADEJO y S. DÍAZ ALABART, *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Ederesa, Madrid, 1992, págs. 842.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A., y CALDERÓN CARRERO, J. M.: "Globalización Económica y Poder Tributario: Hacia un nuevo Derecho Tributario", *REDF*, 114, 2002.
- CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", en *HPE*, núm. 1, 1970, págs. 123 y ss.

- CALVO ORTEGA, R.: *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991.
- *Curso de Derecho Tributario*, I, Derecho tributario. Parte general, 1.<sup>a</sup> ed., Civitas, Madrid, 1997 (6.<sup>a</sup> ed., Civitas, Madrid, 2002).
- CARBAJO VASCO, D.: "Método y práctica inspectora", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, págs. 265 y ss.
- CARRETERO PÉREZ, A.: *Derecho financiero*, Madrid, 1968.
- CASADO OLLERO, G.: "Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario: evolución y estado actual", en *REDF*, núm. 59, 1988, pág. 349.
- CAYÓN GALIARDO, A.: *La unidad funcional de la Hacienda pública*, IEF, Madrid, 1988.
- "El sistema fiscal. Fundamentos y Estructura", *REDF*, 104, 1999, pág. 698.
- CAZORLA PRIETO, L. M.: "Comentario al artículo 135 de la Constitución", en la obra colectiva dirigida por GARRIDO FALLA, *Comentarios a la Constitución*, 2.<sup>a</sup> ed. Civitas, Madrid, 1980, pág. 2048.
- *Las llamadas Leyes de acompañamiento presupuestario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1998.
- *El Derecho financiero y tributario en la Ciencia Jurídica*, Aranzadi, Pamplona, 2002.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Un apunte sobre la evolución dogmática de la ciencia jurídico-financiera", en "I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros", IEF, *Documento* 11/02.
- CHULIÁ, V.: "Introducción general a las relaciones entre el Derecho mercantil y el Derecho fiscal", en *HPE*, núm. 94.
- COCA SORIANO, M.: Voz "Analogía", en *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 451.
- COMBARROS VILLANUEVA, V. E.: "La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (Algunas reflexiones a propósito del concepto de propiedad económica en el Impuesto sobre el Patrimonio)", en *REDF*, núm. 44, 1984, pág. 485.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, Secretaría de Estado de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, julio 2001.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la Ley General Tributaria*, Secretaría de Estado de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, diciembre 2002.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTAS DE UN NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS APLICABLE A PARTIR DE 2002: *Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*, IEF, Madrid, 2002.
- CORELLA AZNÁREZ, I.: "El presupuesto de gastos fiscales", en *PGP*, núm. 20, 1984, pág. 43.
- CORRAL GUERRERO, L.: "La disciplina de la Contabilidad Pública y el Derecho Financiero", en *REDF*, núm. 3, 1974, pág. 473.
- "Derecho financiero y Derecho natural", en la obra colectiva *Estudios de Hacienda y Derecho. Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1988, I, pág. 417.
- *Introducción al Derecho financiero y tributario (para Ciencias empresariales)*, Madrid, Trivium, 1993, pág. 119.
- "El Impuesto: un enfoque integrador", *Cuadernos de Estudios Empresariales UCM*, 5, 1995, pág. 69.
- CORS MEYA, F. J.: "Las tasas en el marco de un sistema tributario justo", *REDF*, núm. 51, 1986.

- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*, 4 ed., Civitas, Madrid, 1985.
- D'AMATI, N.: "Particularismo y difusión del Derecho tributario", en *REDF*, núm. 20, 1978, pág. 719.
- D'AMATI, N.: "Unità e sistematicità del Diritto finanziario", en *DPT*, 1988, I, pág. 3 y ss.
- DE BRITO MACHADO, H.: *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, Dialéctica-Instituto Cearense de Estudios Tributarios, Fortaleza, 2003.
- DE CASTRO Y BRAVO, F.: *Derecho civil de España*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1949.
- *El negocio jurídico*, 2.<sup>a</sup> ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 381.
- DE LA HUCHA CELADOR, F.: "Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983", en *REDF*, núm. 39, 1983, pág. 461.
- "Constitución, planificación y Ley de Presupuestos", en *REDF*, núm. 46, 1985, pág. 209.
- "El principio de inclusión presupuestaria automática: acotaciones al artículo 135.2 de la Constitución", en *REDF*, núm. 63, 1989, pág. 347.
- DUEÑAS HERRERO, L. J.: "Contingencia y prestación de incapacidad temporal", en la obra colectiva coordinada por J. M. BLANCO MARTÍN, *Las incapacidades laborales. Un punto de vista práctico*, 2.<sup>a</sup> ed., Lex Nova, Valladolid, 2002, pág. 31.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del siglo XXI", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (*documento 12/02*), Madrid, 2002, págs. 31 y ss.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Potestades de la Administración y derechos del contribuyente", en *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994, pág. 19.
- "Sanciones e intereses de demora", en *Crónica Tributaria*, núm. 87, 1998.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E., y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas Prácticos de Derecho financiero*. Parte general, Aranzadi, Pamplona, 1999.
- FALCÓN Y TELLA, R.: "La habilitación a las leyes de presupuestos para modificar tributos", en *REDF*, núm. 33, 1982, pág.25.
- "La finalidad financiera en la gestión del patrimonio", en *REDF*, núm. 35, 1982, pág. 349.
- "Recensión a la obra de PALAO TABOADA, Derecho financiero y tributario", en *REDF*, núm. 51, 1986, pág. 466.
- "Las operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas", en *REDF*, núm. 51, 1986, pág. 357.
- *La Compensación financiera interterritorial*, Publicaciones del Congreso de los Diputados, IEF, Madrid, 1986.
- "Tasas, precios públicos y reserva de ley", en la obra colectiva *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 59.
- *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992.
- "Interpretación económica y seguridad jurídica", *CT*, 68, 1993, pág. 25.
- "Las medidas tributarias medio ambientales y la jurisprudencia constitucional", en la obra colectiva coordinada por J. ESTEVE PARDO, *Derecho del medio ambiente y Administración local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, 1996, pág. 67.
- "Leyes de presupuestos y leyes de acompañamiento: un posible fraude a la Constitución", *QF*, 22, 1994, pág. 3.

- FALCÓN Y TELLA, R.: "El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC", en *QF*, núm. 17, 1995, pág. 5.
- "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II), límites a la utilización de esta figura", *QF*, 18, 1995, pág. 3.
- "El concepto de prestación patrimonial de carácter público y la necesidad de limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad respecto al art. 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos", en *QF*, 2, 1996, pág. 5.
- "El tributo como instituto jurídico, vínculos que lo integran", en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*. Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 1996, pág. 132.
- "Interpretación jurídica y primas únicas: el criterio de la Audiencia Nacional", *QF*, 3, 1998, pág. 3.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Los incrementos patrimoniales y el concepto de renta*, Lex Nova, Valladolid, 1988.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *La subvención: concepto y régimen jurídico*, IEF, Madrid, 1983.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Generalitat de Barcelona, Barcelona, 1985.
- "Tasas y precios públicos: La nueva parafiscalidad", En *REDF*, núm. 64, 1989, pág. 485.
- *Curso de Derecho financiero español*, 18.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996.
- "La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales", *REDF*, 100, 1998, pág. 554.
- "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *QF*, 8, 2001, pág. 19.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (Director): *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., y SIMÓN ACOSTA, E.: *Manual de Derecho tributario local*, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1987.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. SIMÓN ACOSTA, E., y MARTÍN QUERALT, J.: *El proyecto de ley reguladora de las Haciendas locales*, IEE, Madrid, 1988.
- FLAIG: "Subventionsrecht", en la obra dirigida por F. KLEIN, *Öffentliches Finanzrecht*, Lutherhand, Neuwied Kriftel - Berlin, 1993, pág. 323.
- FRIAUF, K. H.: *Der Staatshaushaltsplan im Spannungsfeld zwischen Parlament und Regierung*, I, Verlag Gehlen, Bad Homburg v.d.H. - Berlin - Zürich, 1968.
- "Staatsvermögen", en la obra dirigida por J. ISENSEE - P. KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, IV, Finanzverfassung - Bundesstaatliche Ordnung, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, pág. 295.
- "Staatskredit", en la obra dirigida por J. ISENSEE - P. KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, IV, Finanzverfassung - Bundesstaatliche Ordnung, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, pág. 321.
- GAMMI, M.: "Tax Avoidance and the Rule of Law: The Experience of the UK", en la obra colectiva coordinada por G. S. Cooper, *Tax Avoidance and the Rule of Law*, IBFD, Amsterdam, 1997, pág. 181.
- GARCÍA AÑOVEROS, J.: "El discurso del método en el ámbito Hacendístico", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoверos" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (*documento* 12/02), Madrid, 2002, págs. 11 y ss.

- GARCÍA AÑOVEROS, J. (Director): *Manual del Sistema Tributario Español*, 5.ª ed., Civitas, Madrid, 1997.
- GARCÍA DE LA MORA, L.: "El Derecho Presupuestario o Contable como ordenamiento de control de la Hacienda Pública", en *Revista de la Facultad de Derecho U.C.M.*, núm. 52, 1978, pág. 37.
- GARCÍA DE LA MORA, L., y MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *Derecho financiero y tributario*, Barcelona, Bosch, 1999, pág. 125,
- GARCÍA NOVOA, C.: "Algunas reflexiones sobre cuestiones de concepto y método en Derecho Financiero y Tributario", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, págs. 113 y ss.
- GARCÍA PELAYO, M.: *Derecho constitucional comparado*, Ed. Revista de Occidente, Madrid, 1950.
- GARCÍA PRATS, F. A.: "Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo", *RDFHP*, 259, 2001, págs. 257 y ss.
- GIANNINI, A. D.: *Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, Giuffrè, Milán, 1937.
- *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milán, 1968.
- GIESEN, H. A., y FRICKE, E.: *Das Haushaltsrecht des Landes Nordrhein-Westfalen*, C.H. Beck, München, 1972
- GOMAR SÁNCHEZ, J. I.: "¿Se pueden cobrar tasas y precios públicos en la prestación de servicios públicos por empresas mixtas?", *QF*, 14, 1997, pág. 46.
- GÓMEZ VERDESOTO, M.: "El fraude a la ley tributaria: su nueva regulación en el artículo 24 de la Ley General Tributaria y su previsible desarrollo reglamentario", en *Impuestos*, núm. 1, 1997, pág. 23.
- GONZÁLEZ-BLANCH, F.: «Los problemas de evaluación de los "gastos fiscales" en los países miembros de la O.C.D.E.», en *PGP*, núm. 20, 1984, pág. 43.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Introducción al Derecho presupuestario. Concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.
- Voz "Derecho fiscal", en *GER*, Madrid, 1979, VII, pág.461.
- "Derecho tributario material y formal", en *HPE*, núm. 94, pág. 269.
- "Concepto actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia", *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E., y DE AYALA, J. L.: *Curso de Derecho tributario*, tomo II, 4.ª ed., EDERSA, Madrid, 1984; tomo I, 4.ª ed., EDERSA, Madrid, 1986.
- *Curso de Derecho tributario*, (dos tomos), 5.ª ed., EDERSA, Madrid, 1990.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D.: "Superación del método jurídico puro y revisión del concepto de Contribuyente", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (*documento* 12/02), Madrid, 2002, pág. 119.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *Situación y protección jurídica del ciudadano frente al gasto público*, Universidad de Salamanca, Salamanca, 1979.
- *El fraude de ley en materia tributaria*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1993.
- GOROSPE OVIEDO, J. I.: "Hacia un nuevo concepto de deuda tributaria", *RDFHP*, 49, 2000, págs. 253 y ss.
- "Los retos de la Docencia Universitaria en Derecho Financiero y Tributario", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, pág. 176.

- GRAU RUIZ, A.: "El Derecho financiero y tributario como sistema", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (documento 12/02), Madrid, 2002, págs. 124 y ss.
- GRIZIOTTI, B.: *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, CEDAM, Padova, 1929.
- *Le tradizioni secolari e il progresso attuale degli studi di Scienza delle Finanze e di Diritto finanziario in Italia*, IRCE, Roma, 1941.
- GRIZIOTTI, B.: "Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni", en *RDFSFS*, 1949, Parte prima, pág. 15.
- "L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie", en *RDFSFS*, 1949, Parte prima, pág. 347.
- GULLÓN BALLESTEROS, A.: "Comentario al art. 4 CC", en la obra colectiva *Comentario del Código Civil*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, I, pág. 29.
- "Comentario al art. 6 CC", en la obra colectiva *Comentario del Código Civil*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, vol. I, pág. 37.
- HARTZ, W. et al.: *Handwörterbuch des Steuerrechts*, Beck - Verlag des Wissenschaftlichen Instituts der Steuerbevollmächtigten, München-Bonn, 1972.
- HAURIOU, A.: *Derecho constitucional e instituciones políticas*, Ariel, Barcelona, 1980.
- HELMERT, O.: *Haushalts-, Kassen und Rechnungswesen*, Walter de Gruyter & Co., Berlin, 1961.
- HENSEL, A.: *Steuerrecht*, 3.<sup>a</sup> ed., Verlag von Julius Springer, Berlin, 1933.
- HERRERA MOLINA, P. M.: "Hacienda general y autonomía financiera", en *REDF*, núm. 56.
- *Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos*, en *Impuestos*, 1996-II, pág. 1033.
- *Derecho tributario ambiental*, Ministerio de Medio Ambiente - Marcial Pons, Madrid, 2000.
- "¿Rehabilitar a Otto Mayer? (paradojas en el "tránsito de la relación jurídica a la relación de poder")", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento 11/02*, 2002, págs. 130 y ss.
- HERRERO DE LA ESCOSURA: *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- HERRERO MADARIAGA, J.: "El fraude de ley tributaria: comentario al Real decreto 1919/1979, de 29 de junio", *CT*, 34, 1980, pág. 147.
- *Estimación objetiva singular (nuevo régimen)*, Comares, Granada, 1985.
- HERVADA, J.: *Introducción crítica al Derecho Natural*, EUNSA, Pamplona, 1981.
- HÖFLING, W.: *Staatsschuldenrecht. Rechtsgrundlagen und Rechtsmaßstäbe für die Staatsschuldenpolitik in der Bundesrepublik Deutschland*, C.F. Müller, Heidelberg, 1993.
- HÖHN, E.: *Steuerrecht. Ein Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium*, 7.<sup>a</sup> ed., Verlag Paul Haupt, Bern - Stuttgart - Wien, 1993.
- HUSTER, S.: *Rechte und Ziele. Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichsatzes*, Duncker & Humblot, Berlin, 1993.
- *Gleichheit und Verhältnismäßigkeit. Der allgemeine Gleichheit und Verhältnismäßigkeit*, *JZ*, 11, 1994, pág. 541.
- INGROSSO, G.: *Diritto Finanziario*, 2.<sup>a</sup> ed., Jovene, Napoli, 1956.

- IPSEN, H. P.: *Subventionen, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, IV, Finanzverfassung - Bundesstaatliche Ordnung*, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, pág. 357.
- JARACH, D.: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1983.
- KIRCHHOF, F.: "Finanzierung der Sozialversicherung", en la obra dirigida por J. ISENSEE - P. KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, IV, Finanzverfassung - Bundesstaatliche Ordnung*, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, pág. 395.
- KIRCHHOF, F.: *Grundriß des Abgabenrechts. Steuern - Gebühren - Beiträge - EG - und Sonderabgaben*, C.F. Müller, Heidelberg, 1991.
- KIRCHHOF, P.: "Staatliche Einnahmen", en la obra dirigida por J. ISENSEE - P. KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, IV, Finanzverfassung - Bundesstaatliche Ordnung*, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, pág. 81.
- KISKER, G.: "Staatshaushalt", en la obra dirigida por J. ISENSEE - P. KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, IV, Finanzverfassung - Bundesstaatliche Ordnung*, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, pág. 235.
- KLEIN, F. (coordinador): *Öffentliches Finanzrecht*, 2.<sup>a</sup> ed., Luchterhand, 1993.
- *Lexikon des Rechts. Steuer- und Finanzrecht*, 2.<sup>a</sup> ed., Luchterhand, Neuwied, 1993.
- KNOBBE-KEUK, B.: *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9.<sup>a</sup> ed., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1993.
- KRUSE, H. W.: *Lehrbuch des Steuerrechts*, vol. I. Allgemeiner Teil, Beck, München, 1991.
- *Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung*, *StuW*, 4, 1990, pág. 322.
- LARENZ, K.: *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 2.<sup>a</sup> ed., Springer-Verlag, Berlin, 1992.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. : *El proyecto de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978*, en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 125.
- "El nuevo modelo de financiación autonómica. Aspectos jurídicos", en la obra colectiva dirigida por el mismo autor y coordinada por F. ADAME MARTÍNEZ y J. RAMOS PRIETO, *El debate sobre el sistema de financiación autonómica. Jornadas de Estudio organizadas por el Parlamento de Andalucía. XX Aniversario del Estatuto*, Parlamento de Andalucía - Ed. Comares, Granada, 2003, pág. 81.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. (Dir.): *Estudios Jurídicos sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. (Dir.); ADAME MARTÍNEZ, F., y RAMOS PRIETO, J. (Coords.): *El debate sobre el sistema de financiación autonómica. Jornadas de Estudio organizadas por el Parlamento de Andalucía. XX Aniversario del Estatuto*, Parlamento de Andalucía - Ed. Comares, Granada, 2003.
- LASARTE ÁLVAREZ, J., y ADAME MARTÍNEZ, F.: "La política de limitación del gasto público en España. Consideraciones sobre las Leyes de Estabilidad Presupuestaria", *Cuadernos de Derecho Público*, INAP, 14, 2001, pág. 15.
- LASARTE ÁLVAREZ, J., y ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Las Haciendas Locales antes las Autonomías", *Documentación Administrativa*, 187, 1980, pág. 95.
- LASARTE ÁLVAREZ, J.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.; ADAME MARTÍNEZ, F., y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Turismo y Financiación Autonómica y Local*, Comares, Granada, 2002.
- LASARTE, J.; RAMÍREZ, S., y AGUALLO, A.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990.
- LYONS, S. M. (Ed.): *International Tax Glossary*, 3.<sup>a</sup> ed., IBFD, Amsterdam, 1996.

- LÓPEZ DÍAZ, A.: "Objetivos de la docencia e innovación docente", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, pág. 183.
- LOZANO SERRANO, C.: "Intervencionismo y Derecho financiero", en *REDF*, núm. 55, 1987, pág. 325.
- *Exenciones y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.
  - *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990.
- LOZANO SERRANO, C.: "Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público" en *REDF*, 97, Civitas, enero-marzo, 1998.
- "Calificación como tributos o prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos como prestaciones de servicios", *REDF*, 116, 2002, pág. 611.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995.
- "Cómo impartir Derecho Tributario", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, pág. 189.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "Metodología y Derecho financiero: ¿es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado?", *RDFHP*, 258, 2000.
- "El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea", en "Derecho financiero constitucional. Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros", *REDF*, 109-110, 2001.
  - "Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC", *REDF*, 106/2000.
- MARTÍN QUERALT, J.: Estudio preliminar a la obra de VANONI, *Naturaleza e interpretación de las Leyes Tributarias*, IEF, Madrid, 1973.
- "La Constitución española y el Derecho financiero", en *HPE*, núm. 63, 1980, pág. 97.
  - "Ley de presupuestos y reformas tributarias: Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981", en *PGP*, núm. 11, pág. 91.
  - *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, tomo I, 1983, Civitas, Madrid, 1984.
  - "Tasas y precios públicos", *RHAL*, 57, 1989, pág. 307.
  - "Prólogo" a la 11.ª ed. del *Curso de Derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2000.
  - "El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades", en *REDF*, núm. 100, 1998, pág. 671.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 7.ª ed., Tecnos, Madrid, 1996; 13.ª ed., Madrid, 2002.
- MARTÍNEZ GINER, L. A.: "El principio de justicia en materia de gasto público y la estabilidad presupuestaria", *REDF*, 115/2002, pág. 490.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Derecho tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *Los límites a la iniciativa de las Cortes en materia presupuestaria*, IEF, Madrid, 1990.
- *Ley de presupuestos y constitución*, Trotta, Madrid, 1998.

- MENÉNDEZ MORENO, A.: *Aproximación al concepto y al método del Derecho financiero y tributario*, Universidad de Valladolid, Lección de apertura del curso académico 1988-89, Burgos, 1988.
- "Nociones básicas para la comprensión del instituto del tributo", en la obra colectiva conmemorativa del X Aniversario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Burgos, *Nociones básicas para la comprensión del instituto jurídico del tributo*, Caja de Burgos (separata sin fecha) pág. 541.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 2.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2001.
- MEYER, S.: *Gebühren für die Nutzung von Umweltressourcen*, Berlín, Duncker & Humblot, 1995.
- MICHELLI, G. A.: *Corso di Diritto Tributario*, 7.ª ed., UTET, Torino, 1984.
- MIRBT, H.: *Grundriß des deutschen und preussischen Steuerrechts*, Deichert, Leipzig, 1926.
- MYRBACH-RHEINFELD, F.: *Grundriß des Finanzrecht*, Duncker & Humblot, München und Leipzig, 1916.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: "STC 3/2003, de 16 de enero: Inconstitucionalidad y nulidad de la Ley 1/2002, de 23 de enero, del Parlamento Vasco (prórroga presupuestaria, leyes de contenido presupuestario y seguridad jurídica)", Instituto de Estudios Fiscales (www.ief.es).
- MORSE, G., y WILLIAMS, D.: *Davies: Principles of Tax Law*, Sweet & Maxwell, Londres, 2000.
- MOSCHETTI, F.: *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980.
- NAVARRO FAURE, A.: "La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria", en *Palau 14*, núm. 21, 1993, pág. 69.
- *Aspectos jurídico-financieros del déficit público*, Generalitat Valenciana, Valencia, 1993.
- "Las relaciones entre el Derecho tributario y el Derecho privado: nuevas perspectivas, en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, Documento 11/02, 2002, págs. 157 y ss.
- NAVARRO VALLS, R.: *Principios éticos y responsabilidad en el ejercicio de la función docente, en la obra colectiva La Universidad y las Profesiones jurídicas. Deontología, Función social y Responsabilidad*, Consejo Social de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1998, pág. 109.
- NÚÑEZ PÉREZ, G.: "Formalismo y método jurídico: Notas en torno al pensamiento jurídico del profesor F. Sáinz de Bujanda", en *REDF*, núm. 45, 1985, pág. 53.
- OECD: *Commitee on Fiscal Affairs: Tax expenditures. A review of the issues and country practices*, París, 1984.
- ORÓN MORATAL, G.: *La configuración constitucional del gasto público*, Tecnos, Madrid, 1995.
- ORTEGA MALDONADO, J. M.: *Las tasas por molestias y riesgos permitidos*, Universidad Complutense de Madrid (Tesis Doctoral), 2003.
- ORTIZ CALLE, E.: *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, Universidad Carlos III - Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1999.
- OTERO NOVAS, J. M.: "La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores de sociedades que cesan en su actividad", en *Impuestos*, núm. 1, 1996, pág. 21.
- PAGES I GALTES, J.: "Los servicios prestados en régimen de Derecho privado: su consideración como tasas, precios públicos o precios privados", *RDFHP*, 252, 1999, pág. 370.
- PALAO TABOADA, C.: "La enseñanza del Derecho financiero y tributario", en *REDF*, núm. 40, 1983, págs. 493 y ss.
- *Derecho financiero y tributario, I, Introducción. Derecho presupuestario. Ingresos públicos no tributarios*. 1.ª ed., Colex, Madrid, 1985, (2.ª ed., Colex, Madrid, 1987).

- PALAO TABOADA, C.: *La potestad de obtención de información y sus límites*, en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 889 y ss.
- "Los precios públicos y el principio de legalidad", en *QF*, núm. 17, 1996, pág. 9.
  - "Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II)", en *RCT*, núm. 155, 1996.
  - "Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de analogía en Derecho tributario)", en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, 1, 1997, pág. 219.
  - "¿Existe el fraude a la ley tributaria?", en *RCT*, 182, 1998, pág. 3.
  - *¿Está el contribuyente en una relación de "sujeción especial" frente a la Administración Tributaria?*, *Responsa Iurisperitorum Digesta*, vol. II, Ediciones Universidad, Salamanca, 2000, pág. 143.
  - "Prólogo" a la obra *Derecho tributario ambiental*, Ministerio de Medio Ambiente-Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 27-28.
  - "El papel de los profesores de Derecho Financiero y Tributario en la elaboración de la Legislación Tributaria", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (*documento 12/02*), Madrid, 2002, págs. 66 y ss.
  - "Precios públicos: Una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho Tributario español", *REDF*, 111, 201, pág. 445.
- PASCUAL GARCÍA, J.: *El procedimiento de ejecución del gasto público*, 2.ª ed., INAP, Madrid, 1986.
- PASCUAL GONZÁLEZ, M.: "Breves reflexiones sobre la utilización doctrinal de dos conceptos: la soberanía fiscal y el Derecho Financiero comunitario", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento 11/02*, 2002, págs. 281 y ss.
- PAULICK, H.: *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, Carl Heymanns Verlag, Köln - Berlin - Bonn - München, 1971.
- PÉREZ ARRAIZ, J.: *El fraude de ley en el Derecho tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.
- PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Gastos públicos", en *Nueva enciclopedia jurídica Seix*, 2.ª ed., Barcelona, 1971.
- "El fundamento deontológico del impuesto, de la Ley fiscal y de la obligación tributaria (un problema de metodología multidisciplinar entre la ética y el Derecho natural. El Derecho Tributario y la Ciencia de la Hacienda)", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (*documento 12/02*), Madrid, 2002, págs. 285 y ss.
- PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *Temas de Derecho financiero*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1988 (2.ª ed., Madrid, 1990).
- "Elementos de la tributación conjunta", en la obra colectiva dirigida por F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Colex, Madrid, 1993, pág. 578.
- PÉREZ ROYO, F.: "Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria", en la obra Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, vol. I, pág. 367.
- "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 13, 1985, pág. 41.

- PITA GRANDAL, A. M.: "El Derecho Comunitario y la reserva de ley", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, págs. 311 y ss.
- PONZ, F.: *Deontología del universitario*, en la obra colectiva *Deontología biológica*, FCUN, Pamplona, 1987.
- PUHL, T.: *Budgetsflucht und Haushaltsverfassung*, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1996.
- RAMALLO MASSANET, J.: "Derecho fiscal frente a Derecho civil: Discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. TROTABAS y F. GENY", en la *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid*, 1973, vol. XII, núm. 46, pág. 7.
- "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", en *REDF*, núm. 20, 1978, págs. 605
- RAMALLO MASSANET, J.: "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias", en *Crónica Tributaria*, núm. 76, 1995.
- "El Derecho tributario en España desde el punto de vista académico: homenaje al profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda", en *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, págs. 165.
- "1974/1998: la evolución doctrinal del Derecho financiero en España", *REDF*, 100, pág. 731.
- "Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)", *REDF*, 90, 1996, pág. 237.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho presupuestario*, Tecnos, Madrid, 1970.
- *Introducción al estudio del Derecho financiero*, IEF, Madrid, 1976.
- "Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución", en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, C.E.C., Madrid, 1978.
- "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", *REDF*, 100, 1998, pág. 593.
- RODRÍGUEZ PÍREZ, A.: "As Contribuções no sistema Tributário Brasileiro", en la obra colectiva coordinada por H. DE BRITO MACHADO, *As Contribuções no Sistema Tributário Brasileiro*, Dialéctica-Instituto Cearense de Estudios Tributarios, Fortaleza, 2003, pág. 26.
- ROMERO JORDÁN, D.: "Aspectos metodológicos de la economía y de la Hacienda Pública", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, 3/03.
- *La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología de y el control de la actividad docente*.
- ROSE, G.: *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, 3.<sup>a</sup> ed., Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, 1992.
- ROSEMBUJ, T.: *Elementos de Derecho tributario, I*, PPU, Barcelona, 1988.
- *Elementos de Derecho tributario, II*, PPU, Barcelona, 1989.
- *Los tributos y la protección del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995
- *Fiscalidad Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- "La competencia fiscal lesiva", en *Impuestos*, núm. 3, 1999.
- *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- "La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia", en *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2000, págs. 9-19.

- ROSEMBUJ, T.: "La resolución alternativa de conflictos tributarios: notas sobre los actos de consenso", en *Impuestos*, núm. 19, 2000, págs. 88-121.
- *La transacción tributaria: discrecionalidad y actos de consenso*, Barcelona, Atelier, 2000.
- RÜFNER, W.: "Artikel 3", en la obra dirigida por R. DOLZER - K. VOGEL, *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, C.F. Müller Verlag, Heidelberg (Actualización de noviembre de 1992), vol. I.
- RUIZ GARIJO, M.: *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002.
- SACHS, M. (coordinador): *Grundgesetz. Kommentar*, Beck, München, 1996.
- SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho financiero, I: Introducción. Vol. 1: Actividad financiera, Ciencia financiera y Derecho financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.
- SÁINZ DE BUJANDA, F.: *La Ley Presupuestaria en el cuadro de la Codificación financiera*, en *Análisis de la Ley General Presupuestaria*, IEF, Madrid, 1978, pág. 341.
- *Sistema de Derecho financiero, I: Introducción. Vol. 2: Análisis estructural del Derecho financiero. Ramas del Derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.
- *Lecciones de Derecho financiero*, 10.<sup>a</sup> ed., Facultad de Derecho UCM, Madrid, 1993.
- "El desarrollo actual del Derecho financiero en España", *CT*, 78, 1996
- SÁINZ MORENO, J.: *Elementos de Derecho financiero*, tomo I: Parte general, Rafael Castellanos editor, Madrid, 1983.
- SÁNCHEZ SERRANO, L.: "Comentario al artículo 111 de la Ley General Tributaria", en *Comentarios a las leyes financieras y tributarias*, II-A, EDESA, Madrid, 1985, pág. 192.
- "Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I y II)", en *Impuestos*, 1992-I, pág. 236 y ss.
- *Tratado de Derecho financiero y tributario constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- SANGUINETI, J. J.: *Lógica*, EUNSA, Pamplona, 1982.
- SCHAEFER, K.: *Das Haushaltsgesetz jenseits der Kreditfinanzierungsgrenzen*, C.F. Müller, Heidelberg, 1996.
- SCHAEFER, H.: *Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff*, Peter Lang, Fankfurt a.M., 1999.
- SCHAUMBURG, H.: *Internationales Steuerrecht*, 2.<sup>a</sup> ed., Otto Schmidt, Köln, 1998.
- SCHRAMM, H. G.: *Steuerliche Ungewißheitsanalyse*, Verlag Josef Eul, Bergisch Gladbach - Köln, 1989.
- SELCHERT, F. W.: *Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*, 2.<sup>a</sup> ed., R. Oldenburch Verlag, München - Wien, 1989.
- SIEKMANN, H.: "Das Finanzwesen", en la obra colectiva coordinada por M. SACHS, *Grundgesetz. Kommentar*, Beck, München, 1996, pág. 1624.
- SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho financiero y la Ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia, Bolonia, 1985.
- *Las tasas de las entidades locales (el hecho imponible)*, Pamplona, Aranzadi, 1999.
- SOLER ROCH, M. T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas", en *REDF*, núm. 3, 1974, págs. 519 y ss.
- "Reflexiones sobre la evolución del concepto del Derecho Financiero", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», IEF, (documento 12/02), Madrid, 2002, págs. 58 y ss.

- STRICKRODT, G.: voz "Jahressteuergesetz", en la obra colectiva dirigida por W. HARTZ *et al.*, *Handwörterbuch des Steuerrechts*, Beck - Verlag des Wissenschaftlichen Instituts der Steuerbevollmächtigten, München-Bonn, 1972, vol. I, pág. 623.
- *Finanzrecht. Grundriß und System*, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 1975.
- TESAURO, F.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, vol. 1, Parte generale, UTET, Torino, 1987.
- TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung*, Otto Schmidt, Köln, 1993 (2.<sup>a</sup> ed., del volumen I, 1999).
- *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Westdeutscher Verlag, Wiesbaden, 2000.
- TIPKE, K., y LANG, J.: *Steuerrecht*, 15.<sup>a</sup> ed., Otto Schmidt, Köln, 1996.
- *Steuerrecht*, 17.<sup>a</sup> ed., Otto Schmidt, Köln, 2003.
- URÍA, R.: "Derecho fiscal y Derecho mercantil", en *HPE*, núm. 94, 1985, pág. 31.
- VALDES COSTA, R.: "El Derecho tributario como rama jurídica autónoma y sus relaciones con la Teoría general del Derecho y las demás ramas jurídicas", en *DPT*, 1987, I, pág. 360.
- VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación de las Leyes Tributarias*, traducción de J. MARTÍN QUERALT, IEF, Madrid, 1973.
- VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999.
- VÁZQUEZ GÓMEZ, G.: *Técnicas de trabajo en la universidad*, EUNSA, Pamplona, 1975.
- VEGA HERRERO, M.: "El principio de coordinación financiera en la Hacienda regional", en *Organización Territorial del Estado: (Comunidades Autónomas)*, Madrid, 1984, pág. 3147.
- VIALON, K.: *Haushaltsrecht. Kommentar zur Haushaltsordnung (RHO) und zu den Finanzbestimmungen des Bonner Grundgesetzes*, Verlag Franz Vahlen, Berlin - Frankfurt a.M., 1959
- VICENTE CHULIÁ, F.: "Introducción general a las relaciones entre el Derecho mercantil y el Derecho fiscal", en *HPE*, núm. 94, pág. 79.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: "Notas" al vol. I de los *Principios de Derecho tributario* de A. BERLIRI, Editorial de Derecho financiero, Madrid, 1964.
- "Un nuevo Plan de Estudios en las Facultades de Derecho y la incorporación al mismo del Derecho financiero como disciplina autónoma", en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid*, vol. IX, núm. 22, 1965, pág. 7.
- "Hacienda Pública y Administración Pública", en *HPE*, núm. 26, 1974, pág. 101.
- "Notas sobre gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda pública", en *REDF*, núm. 3, 1974, pág. 535.
- "Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al Derecho español", en *REDF*, núm. 7, 1975, pág. 443.
- "Nota introductoria" a la obra de L. V. BERLIRI *El impuesto justo*, IEF, Madrid, 1986.
- VILLAR EZCURRA, M.: "La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo claro en la Ley de Envases y Residuos de Envases", *QF*, 18, 1997, págs. 9 y ss.
- "Comentarios críticos de urgencia a la Ley de Residuos y a la modificación de la Ley de envases", *QF*, 12, 1998, pág. 53.
- "La fiscalidad al servicio de la eliminación de residuos urbanos", *NUE*, 193, 2001, págs. 99 y ss.
- "Los tributos ambientales en el marco de un desarrollo sostenible", en la obra dirigida por J. L. PIÑAR MAÑAS, *Desarrollo sostenible y protección del Medio Ambiente*, Universidad San Pablo-CEU, Civitas, Madrid, 2002.

- VILLAR EZCURRA, M.: "Consideraciones sobre metodología de Derecho Financiero y Tributario: lo que debemos a la Historia y lo que la Historia descubre en la relación Hacienda y Administración", en «I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario», Instituto de Estudios Fiscales, *Documento* 11/02, 2002, págs. 160 y ss.
- VOGEL, K.: "La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional", en *HPE*, núm. 59, 1979, pág. 15.
- "Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes", en la obra colectiva coordinada por J. ISENSEE - P. KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, Vol. IV, pág. 3.
- WAWERLA, W., y AMBROSIUS, L.: *Das Haushaltsrecht*, 2.<sup>a</sup> ed., Verlag L. Schwann, Düsseldorf, 1958.
- WENDT: *Reform der Unternehmensbesteuerung aus europäischen Sicht*, *StuW*, 1, 1992, pág. 66.
- WIESNER, H. E.: *Das staatliche Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen*, 2.<sup>a</sup> ed., R.v. Decker's Verlag G. Schenk, Heidelberg, 1987.
- WILKE: voz "Abgaben, öffentliche", en la obra colectiva dirigida por F. KLEIN, *Lexikon des Rechts. Steuer- und Finanzrecht*, 2.<sup>a</sup> ed., Neuwied-Kriftel-Berlín, Luchterhand, 1993, pág. 6
- WITTSCHIEBEN, O.: *Das österreichische Finanzrecht, I, Die allgemeinen Rechtsgrundlagen des österreichischen Finanzwesens (Finanzverfassung, Finanzwirtschaft, Finanzverwaltung)*, Verlag Ulr. Mosers Buchhandlung (J. Meyerhoff), Graz, 1926.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Principios del Derecho financiero y tributario en la Ley Fundamental de Bonn", en *RDFHP*, núms. 207 (1990), pág. 493; 208 (1990), pág. 843; y 209 (1990), pág. 1057.
- "Principios del Derecho financiero y tributario en la Ley Fundamental de Bonn", en *Revista de Direito Tributario*, núm. 56, 1991, pág. 19.
- "Artículo 31.1 de la Constitución Española: veinte años después", *Revista de Hacienda Local*, 84, 1998, pág. 467.
- *Concepto constitucional de tributo*, Nota de Trabajo del IEF, Madrid, 2003.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. (coordinador): *Manual de Derecho Presupuestario*, Comares-Dodeca, Granada, 2001.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales", en *HPE*, núm. 113, 1988, pág. 41.



**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Saucó.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autoras:* M.ª Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.ª Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocío Sánchez Lissén y M.<sup>a</sup> José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.  
*Autores:* Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.  
*Autor:* Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.  
*Autor:* Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.  
*Autor:* Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.  
*Autora:* Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.  
*Directores:* Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.  
*Autores:* Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.  
*Autores:* Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.  
*Autores:* Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.  
*Autor:* José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autor:* Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.  
*Autores:* María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho financiero y Tributario.  
*Autor:* Pedro Manuel Herrera Molina.