

# ¿Tiene sentido un proyecto docente en Derecho Financiero y Tributario?<sup>1</sup>

Violeta RUIZ ALMENDRAL

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Carlos III de Madrid*

*SUMARIO:* I. INTRODUCCIÓN: SOBRE EL SENTIDO DE PREGUNTARSE ACERCA DEL OBJETO DE UNA DISCIPLINA. II. LA DISCUSIÓN SOBRE EL *OBJETO* Y LA *AUTONOMÍA* Y LOS OBJETIVOS ACTUALES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. III. EL CONTENIDO DE LA DISCIPLINA Y SU REORIENTACIÓN HACIA EL DERECHO TRIBUTARIO. IV. ALGUNOS PROBLEMAS ACTUALES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO QUE JUSTIFICAN UN CAMBIO DE DIRECCIÓN. 4.1. *La internacionalización de la economía y el Derecho tributario internacional*. 4.2. *La Constitución económica europea y su incidencia en todos los ámbitos del Derecho financiero y tributario español*. 4.3. *La transformación de los principios propios del Derecho tributario*. V. LA LIMITACIÓN DEL MÉTODO JURÍDICO Y UNIDISCIPLINAR PARA EXAMINAR LOS PROBLEMAS ACTUALES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. BOLONIA COMO OPORTUNIDAD. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

## I. INTRODUCCIÓN: SOBRE EL SENTIDO DE PREGUNTARSE ACERCA DEL OBJETO DE UNA DISCIPLINA

1. Pervive en nuestro sistema académico, quizá ya no por mucho tiempo, la costumbre de que los aspirantes a una plaza de funcionario docente en

---

<sup>1</sup> Hace pocos números, esta misma revista publicaba las interesantes reflexiones de la Profesora Itziar Gómez Fernández en torno a la enseñanza e investigación del Derecho Constitucional, con motivo del 30 aniversario de la Constitución española. El objeto de mi trabajo, cuyo origen lejano está en el *Proyecto Docente e investigador* que presenté en las dos Habilitaciones para Profesor Titular a las que he concurrido, es contribuir al debate en torno a los retos actuales de la enseñanza en Derecho en las diferentes áreas iniciado por mi colega. Mi propio *Proyecto*, en su día elaborado con la finalidad apuntada, me hizo preguntarme muchas veces por el sentido de llevar a cabo este tipo de esfuerzos. Este artículo, por naturaleza inacabado, es mi modesta conclusión al respecto.

una Universidad (Titular o Catedrático) deban presentar un *proyecto docente* en las distintas modalidades de concurso y oposiciones. Su objeto teórico, si atendemos al término, es dar una visión personal sobre la materia que se pretende impartir, y el modo en que ello se va a llevar a cabo. En la práctica, la realidad es muy distinta. Para empezar, porque del candidato se espera que tome como punto de partida proyectos docentes vetustos y se adhiera a los principales postulados allí contenidos. Se espera, sobre todo, que no presente un proyecto original, ni mucho menos propio, pese a ordenarlo así las normas reguladoras de las distintas pruebas. Por otro lado, el esfuerzo del candidato díscolo, que escribe su propio proyecto, no se verá recompensado, porque la estructura y los plazos de los concursos se han articulado cuidadosamente para garantizar que el Tribunal no tenga posibilidad alguna de leer el trabajo presentado antes de su defensa. En fin, de acuerdo con la perspectiva tradicional el proyecto docente esperado, en muchas ocasiones, no era ni *proyecto*, pues debía presentar una imagen de la realidad acotada perfectamente, sin resquicio de dudas, ni era tampoco *docente*, pues apenas ofrecía orientaciones a la docencia, ni desde luego, era en la mayor parte de los casos un proyecto original.

2. Desaparecido ya oficialmente el sistema de «*Habilitación*», y comenzada la andadura del nuevo sistema de «*Acreditación*», la pervivencia del proyecto docente en los concursos dependerá de lo que cada Universidad disponga en sus *Estatutos*, por lo que es difícil conocer, en estos momentos, cuál será finalmente la vía adoptada en los nuevos concursos universitarios. En este contexto, no está de más preguntarse si tiene sentido mantener el sistema de proyectos docentes.

La respuesta sólo puede ser negativa si es en los términos que se venía haciendo. Pero la conclusión es diferente si se mira desde otra perspectiva, la de los retos que plantea tanto la adaptación a los nuevos sistemas docentes, como la creciente transformación de nuestro sistema jurídico según se avanza en la integración europea y se internacionaliza más nuestro sistema económico. Así las cosas, y pese al título, el propósito de estas líneas es hacer una defensa matizada de seguir realizando un *proyecto docente* en Derecho financiero y tributario, si bien con una estructura y objeto bien distintos a los que venían siendo habituales. Y ello porque nunca ha sido tan necesario como ahora preguntarse cuál es el objeto de conocimiento, pero sobre todo las aspiraciones docentes, de un área como la que se dedica al estudio del Derecho financiero y tributario que ya está establecida en nuestras facultades y cuya existencia y (siempre relativa) autonomía ya no se discuten.

3. Esta necesidad obedece a dos órdenes de razones. Por un lado, la más inmediata, es la adaptación de los planes de estudios de las Universidades españolas a los objetivos de *Bolonia*, el denominado «Espacio Europeo de Enseñan-

za Superior» (EEES)<sup>2</sup> en los que no me detendré más que para resaltar algo ya sabido, y es que suponen una reducción de las horas presenciales de docencia y obligan a repensar los programas docentes de manera que los aspectos más técnicos y difíciles, menos susceptibles de examen individual por el alumnado, sean los únicos objeto de las tradicionales clases magistrales, dejando el resto de la materia al trabajo del estudiante.

Por otro lado, la menos inmediata, pero si bien se mira la razón de fondo para reflexionar sobre el objeto de la materia, es anterior e independiente de la modificación de la docencia. Desde que el uno de enero de 1986 España pasara a formar parte de la Comunidad Europea, y también a raíz de la progresiva internacionalización de la economía y la consiguiente firma de Convenios de Doble Imposición (CDI, en adelante) con otros Estados, se ha producido una sustancial transformación de las bases dogmáticas sobre las que se asienta la disciplina. Sin embargo, si observamos la mayoría de los Manuales al uso de la asignatura, poco ha variado, en sustancia, con respecto de los de hace veinticinco años. Ello es particularmente llamativo si se compara con lo que sucede en otros países de la Unión Europea. Así en Alemania, para K. Tipke, el Derecho de los ingresos públicos (*Abgabenrecht*) está formado también (además de las categorías tributarias «tradicionales»), por el Derecho Comunitario de los ingresos públicos (*Abgabenrecht der Europäischen Union*)<sup>3</sup>. En España, los epígrafes se han ido adaptando, evidentemente, a los distintos cambios legislativos, pero el Derecho comunitario y el Derecho tributario internacional se encuentran en muchas ocasiones en un preocupante segundo plano, como un derecho extranjero que el alumno debe «saber que existe» pero que no está incorporado a su objeto de estudio. Esta tendencia se acentúa si prescindimos de los Manuales y comprobamos lo que de hecho enseñamos en clase.

El problema, evidentemente, es que la ignorancia buscada de esos «otros derechos», que practicamos todos, en mayor o menor medida, tiene consecuencias fuera de las aulas, como no podía ser de otra manera. Para empezar, en la práctica forense, no es difícil dar con Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central donde se realiza una interpretación incorrecta del CDI en liza, o Sentencias de tribunales de instancia, e incluso del Tribunal Supremo, donde por poner sólo un ejemplo, en ocasiones se maneja un concepto de «Ayuda de Estado» que difícilmente encaja en la categoría jurídico-

---

<sup>2</sup> La denominada *Magna Charta Universitatum de Bolonia* de 1988 es el punto de partida de la creación del proceso Bolonia. Diez años después, el 25 de mayo de 1998, los ministros alemán, francés, italiano e inglés, encargados de la educación superior suscribieron en París la *Declaración de la Sorbona*, subrayando «el papel central de las universidades en el desarrollo de la dimensión cultural europea» y haciendo «hincapié en la construcción del espacio europeo de enseñanza superior como instrumento clave en la promoción de la movilidad de los ciudadanos, su ocupabilidad, y el desarrollo global del continente».

<sup>3</sup> TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band I*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 34. Véase también el *Manual* de BIRK, D.: *Steuerrecht*. Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2005, pp. 63 y ss. (§ 3 *Steuern in Europa und im internationalen Wettbewerb*).

comunitaria<sup>4</sup>. Por otro lado, tampoco es difícil encontrar trabajos de investigación en los que la perspectiva comunitaria se trata a título anecdótico, como si de derecho comparado se tratara.

4. Sin pretender agotar los problemas pendientes en un trabajo de estas características, me limitaré a enunciar los que parecen más sobresalientes y necesitados de solución. Para facilitar la lectura se seguirá, al menos parcialmente, la estructura tradicional de los *proyectos docentes*, para comenzar cuestionando el objeto (epígrafe 2) y contenido (epígrafe 3) de la disciplina, en relación con su discutida, y seguramente discutible autonomía, y preguntándonos sobre sus objetivos actuales. A continuación (epígrafe 4) se prestará atención a los dos principales fenómenos que en la actualidad han venido transformando el Derecho financiero y tributario: la integración en la Unión Europea (UE), y la creciente influencia del Derecho tributario internacional, consecuencia directa de la internacionalización de la economía española. Finalmente (epígrafe 5), se dedicará atención a las carencias que el método jurídico presenta para actualizar la disciplina.

## II. LA DISCUSIÓN SOBRE EL *OBJETO* Y LA *AUTONOMÍA* Y LOS OBJETIVOS ACTUALES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

1. La autonomía didáctica del Derecho Financiero es en la hora actual indiscutida. Como es sabido, ello debe bastante al impulso de F. Sáinz de Bujañda, que ya en 1945 defendió «la creación, en nuestras Facultades de Derecho, de una cátedra cuya misión específica consistiera en el estudio de los problemas jurídico-financieros»<sup>5</sup>. El reconocimiento oficial del Derecho Financiero como disciplina jurídica, que se produjo por primera vez en la Orden de 13 de agosto de 1965, por la que se aprobó el plan de estudios especial para las Facultades de Derecho de las Universidades de Sevilla y Valencia, se consolidaría con el desdoblamiento de las antiguas cátedras de Economía Política y Hacienda Pública, a través de la Orden de 29 de diciembre de 1970. La creación de estas Cátedras no llevó sin embargo anudada la inclusión automática de la disciplina en los planes de estudios, a los que sólo se incorporaría en

<sup>4</sup> Me permito remitir al lector a las críticas vertidas en nuestros siguientes trabajos: MARTÍNEZ CABALLERO, R.; RUIZ ALMENDRAL, V.: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20/2006 (pp. 593-640), y RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario». *Revista Española de Derecho Europeo*, 2008 (en prensa).

<sup>5</sup> SÁINZ DE BUJANDA, F. «Concepto y contenido del Derecho Financiero». *Revista de Derecho Privado*, núm. 336/1945, p. 163; describe ese proceso, con mayores referencias: PALAO TABOADA, C.: «La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario». *Revista Española de Derecho Financiero* (REDF), núm. 40/1983, pp. 202 y ss.

un momento posterior, de manera desigual en las distintas Universidades<sup>6</sup>. Tras diversas vicisitudes, el Real Decreto 1424/1990, de 26 de octubre, por el que se establece el título universitario oficial de Licenciado en Derecho, configura el Derecho Financiero y Tributario como materia troncal de segundo ciclo, con una carga lectiva de 14 «créditos» (o 140 horas) y cuyo contenido abarca: «*La financiación pública. Derecho Presupuestario. Derecho Tributario. Derecho de los gastos públicos*», que corresponde impartir, exclusivamente, a las Áreas de conocimiento de la materia. Queda así inicialmente acotado el objeto de la docencia de esta disciplina.

2. Con carácter general, la pregunta por el objeto del Derecho financiero y tributario se ha puesto en conexión con la pregunta acerca de cuál sea la naturaleza y los límites de la actividad financiera, y cuál es la manifestación de dicha actividad que debe ser objeto de estudio por el Derecho Financiero y, en consecuencia servir para «acotar las aspiraciones científicas» de quienes a su estudio se dedican<sup>7</sup>. Sin embargo, más que centrarse en cuáles sean sus contornos, cabe preguntarse por la utilidad de acotar dicho objeto, más allá de acotarlo debidamente en la ordenación docente. Más que nunca, las aspiraciones científicas no deberían estar acotadas a un objeto, pues no sólo el mismo problema puede y debe ser analizado de distintas perspectivas, sino es que algunos problemas no pueden ya analizarse exclusivamente desde la óptica del clásico Derecho financiero, pues representa un corsé insoportable para el análisis. Por ello, la discusión acerca de la autonomía de la disciplina con respecto de otras, jurídicas y no jurídicas, tiene cada vez menos sentido. Tenía razón A. Rodríguez Bereijo cuando afirmaba que «el baremo para medir la juventud de una disciplina científica es la importancia dada a la cuestión de su autonomía»<sup>8</sup>. Pues bien, más de medio siglo después de la publicación de los primeros trabajos sobre el Derecho Financiero en nuestro país<sup>9</sup>, no sólo la existencia sino la discusión acerca de la autonomía científica de esta disciplina, así como su carácter jurídico, si tiene sentido, es para dudar de ella. Esto se pone de manifiesto si consideramos los requisitos tradicionalmente apuntados para que una disciplina jurídica pueda ser considerada autónoma. Así sucederá cuando en ésta (1) sea posible identificar un conjunto de relaciones sociales que, por su naturaleza, sus peculiaridades, etc. demanden un ordenamiento jurídico propio, requisito<sup>10</sup> éste que además conllevaría dos exigencias adicionales (a) la necesidad de acotar el «ámbito de la realidad social» a que hace referencia la

---

<sup>6</sup> A ello se refiere PALAO TABOADA, C.: «La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario...», cit., p. 205.

<sup>7</sup> Vid.: RODRÍGUEZ BEREIJO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: «El Derecho Financiero: concepto, autonomía y contenido». AA.VV.: *Compendio de Derecho Financiero y sistema fiscal español*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda-Escuela de Hacienda Pública, T. IV, 1991, p. 1565.

<sup>8</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: IEF, 1976, p. 115.

<sup>9</sup> RAMALLO MASSANET, J.: «El Derecho Tributario en España desde el punto de vista académico». REDF, núm. 93/1997, p. 8.

<sup>10</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero...*, cit., pp. 125 y ss.

disciplina, y (b) el examen de la «homogeneidad de sus normas y las relaciones entre ellas». En cuanto al segundo requisito básico (2) se hace referencia a la existencia de una serie de «principios jurídicos propios»<sup>11</sup>, que informan el aludido grupo de normas.

Pues bien, esta división, como justificación de la autonomía, viene informando la estructura tradicional de buena parte de los *Proyectos docentes* en nuestra disciplina. Lo cierto es, sin embargo, que la realidad actual del Derecho Financiero ha ganado exponencialmente en complejidad, lo que dificulta la adecuación a este esquema, al menos con la relativa facilidad con que esto se producía antes. Por mencionar sólo uno de los aspectos de difícil encaje, los «principios jurídicos propios» de la materia se han visto sustancialmente afectados por el Ordenamiento jurídico comunitario, parte inherente del nuestro que obedece, sin embargo, a principios e incluso *lógicas* bien diversas a las que inspira nuestro sistema jurídico<sup>12</sup>.

3. En la práctica, si bien se mira, esta autonomía es sobre todo *docente*, y por lo tanto no significa más que la integración en diferentes *Áreas de conocimiento*, con la consiguiente organización de la enseñanza académica. Es, todo lo más, un criterio de organización necesario, para hacer comprensible una realidad al alumnado. Pero como todo criterio, fungible e intercambiable, aunque su utilidad en la construcción inicial de la disciplina no deba desdeñarse<sup>13</sup>. Pese a que tal autonomía docente está hoy lejos de toda duda, el camino para llegar hasta ella no fue precisamente sencillo. Es conocida la lucha del Derecho Financiero y Tributario por su propia existencia, «por la supervivencia», en los planes de estudio universitarios<sup>14</sup> y los trabajos académicos que en pos de la

<sup>11</sup> A esos dos requisitos se había referido ya F. SÁINZ DE BUJANDA: *Hacienda y Derecho*. Vol. I, Madrid: IEP, 1955, p. 8. Posteriormente: CALVO ORTEGA, R.: «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero». HPE. núm. 1/1970, p. 124; RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero...*, cit., p. 123; BAYONA DE PEROGORDO, J. J.; SOLER ROCH, M. T.: *Derecho Financiero*. Alicante: Librería Compás, 1987, pp. 74 y ss. y 109 y ss. LOZANO SERRANO, C.: «Intervencionismo y Derecho Financiero». REDF, núm. 55/1987, pp. 373 a 374; también FALCÓN Y TELLA, R.: «La finalidad financiera...», cit., pp. 381 y ss.

<sup>12</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea». REDF, ns. 109-110/2001, pp. 115 y ss, con mayores referencias.

<sup>13</sup> En este sentido, J. RAMALLO MASSANET ha puesto de relieve «la decisiva influencia que en nuestro país ha tenido el esquema del plan de estudios de las Facultades de Derecho y el sistema general de concursos y oposiciones para el acceso a los puestos estatales de funcionarios de la enseñanza universitaria, ha conducido a que la autonomía científica de una determinada rama del saber se haya identificado con la existencia de los instrumentos y medios en que se concreta la autonomía didáctica, es decir: asignaturas en los planes de estudio y plazas dotadas en los escalafones oficiales de la docencia universitaria (...). La autonomía didáctica —concluye el citado autor— es un paso obligado si se quiere avanzar en el terreno científico»; RAMALLO MASSANET, J.: «El Derecho Tributario desde el punto de vista académico». REDF, núm. 93/1997, p. 9. Abunda en esta idea: MARTÍN DELGADO, J. M.: «El Derecho Financiero y Tributario y los planes de estudios financieros». REDF, núm. 86/1995, pp. 326 a 328.

<sup>14</sup> De analizar este proceso de incorporación a los planes de estudios se ocupaba C. PALAO TABOADA (en: «La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario...», cit., pp. 493 y ss.).

misma se publicaron. Como todas las crisis o momentos de cambio, ésta fue particularmente productiva para la disciplina, pues los trabajos publicados en su defensa fueron sentando las bases dogmáticas de la misma.

4. De acuerdo con el descriptor de la asignatura, ésta parte de la unidad del fenómeno financiero, entre ingresos y gastos públicos, que habría sido ratificada por la Constitución española de 1978, al poner de relieve la existencia de una conexión lógica entre los ingresos y los gastos (artículo 31.2). En este sentido, afirmaba J. Martín Queralt, que la Constitución «en el plano metodológico refuerza el criterio valedor de la legitimidad del conocimiento científico del ordenamiento financiero en el seno de una disciplina –Derecho financiero– y, al propio tiempo, ratifica su diferenciación en relación con otros sectores del conocimiento jurídico cuyos principios rectores son sustancialmente diferentes»<sup>15</sup>. No obstante, la Constitución española no acota un ámbito diferenciado del Derecho financiero y tributario, sino que lo enmarca en un ámbito mucho más amplio, como son los ámbitos de la Constitución económica y la Constitución financiera o fiscal. Estos ámbitos deben ser examinados desde diversas disciplinas (constitucional, administrativo, mercantil). Por otro lado, la unidad lógica entre ingresos y gastos no debería necesariamente predeterminar el contenido de la asignatura, pues cada una de las dos partes pueden explicarse perfectamente con breves referencias a la otra, según defendemos en las líneas que siguen.

### III. EL CONTENIDO DE LA DISCIPLINA Y SU REORIENTACIÓN HACIA EL DERECHO TRIBUTARIO

1. Tradicionalmente, los programas de Derecho financiero recogen los siguientes contenidos de la Hacienda pública reflejados, en lo que a la vertiente de los ingresos se refiere, en el artículo 22 del TR de la LGP (R. D. Leg. 1091/1988, de 23 de septiembre)<sup>16</sup>. Esta clasificación desaparece en la vigente Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003, de 26 de noviembre), que en su artículo 4.2 abarca otros ingresos tradicionalmente excluidos del Derecho financiero<sup>17</sup>, confirmando así la ausencia de homogeneidad del derecho de los

---

<sup>15</sup> MARTÍN QUERALT, J.: «La Constitución española y el Derecho Financiero». HPE, núm. 63/1980, pp. 100 y ss., especialmente 111 a 113.

<sup>16</sup> La norma presupuestaria llevaba a cabo una parcelación de los ingresos públicos que distinguía entre los siguientes derechos económicos de la Hacienda Pública: «a) *Los tributos, clasificados en impuestos, contribuciones especiales, tasas y exacciones parafiscales*; b) *Los rendimientos procedentes de su patrimonio*; c) *Los productos de operaciones de Deuda Pública y los demás recursos que obtenga la Hacienda Pública*».

<sup>17</sup> «El artículo 4.2 de la vigente LGP remite a su «*normativa específica*», los siguientes recursos y gastos, que la norma entiende incluidos en el concepto de Hacienda Pública (Título I de la ley): a) El sistema tributario estatal; b) Los principios y normas que constituyen el régimen jurídico del sistema de la Seguridad Social, así como el establecimiento, reforma y supresión de las cotizaciones y prestaciones del sistema; c) El régimen jurídico general del patrimonio del sector público estatal, así como la regulación de los dema-

gastos y los ingresos. A ésta hacía referencia ya F. Sáinz de Bujanda, refiriéndose a la antigua parcelación de los ingresos, al señalar que si bien todos ellos son especies distintas de derechos económicos, hay sustanciales diferencias entre ellos, de manera que «...no puede pensarse, por ejemplo, que los rendimientos procedentes del patrimonio o los productos de operaciones de la Deuda pública sean considerados en sí mismos derechos de ninguna especie. En términos precisos, el Estado tiene derecho a los rendimientos de sus bienes patrimoniales o a los productos de operaciones de la Deuda pública. Por otra parte, los tributos no son tampoco derechos económicos, sino figuras jurídicas que, en su dinámica aplicativa, generan derechos de crédito al percibo de prestaciones tributarias»<sup>18</sup>. De ahí la afirmación de que cada recurso financiero —el tributo, el patrimonio, el crédito— contemplado en la integridad de sus aspectos jurídicos, deberá constituir el eje de un bloque normativo y doctrinal diferenciado<sup>19</sup>.

2. Cabe preguntarse por el sentido actual de esta división, por varios órdenes de razones. La principal, que no es fácil hallar una unidad entre los ingresos públicos que se tienen en cuenta. Por ello, es difícil, por poner sólo un ejemplo, predicar que los mismos principios son aplicables a los tributos que a la Deuda pública o al Patrimonio. Por otro lado, es difícil justificar que sí se incluyan esos ingresos públicos y no otros, como por ejemplo los procedentes de los diferentes fondos de la Unión Europea, subvenciones, etc. Finalmente, y como se adelantaba *supra*, es cuestionable que de la unidad lógica entre ingresos y gastos apuntada en el artículo 31.2 de la Constitución deba necesariamente concluirse que la disciplina requiera, para su coherencia, contar con un examen detallado del régimen jurídico del gasto público.

3. Por otro lado, para buena parte de la doctrina, dicha conexión entre ingresos y gastos públicos, cristalizada en el artículo 31.2 de la Constitución española<sup>20</sup>, sienta un principio de justicia financiera que obliga a prestar aten-

---

nios especiales; d) El régimen jurídico general de las relaciones financieras entre el sector público estatal y las comunidades autónomas y entidades locales; e) El régimen jurídico general de las Haciendas locales; f) Los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico de las ayudas o subvenciones concedidas por las entidades integrantes del sector público estatal con cargo a sus presupuestos o a fondos de la Unión Europea; g) El régimen general de la contratación de las entidades integrantes del sector público estatal; h) El régimen de contratación de obligaciones financieras y de realización de gastos, en aquellas materias que por su especialidad no se hallen reguladas en esta Ley».

<sup>18</sup> SÁINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero I*, vol. 1, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, pp. 478 y 479.

<sup>19</sup> SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. 2, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pp. 16 y 17. *Vid.* las consecuencias de esta distinción, en relación con las distintas ramas jurídicas a que la misma da lugar, en: RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero...*, cit., pp. 136 y 137.

<sup>20</sup> El precepto tuvo su origen en la enmienda número 674 de la Agrupación Independiente del Senado. Esta enmienda, según reconoció su autor (FUENTES QUINTANA), tiene su origen en el artículo de A. RODRÍ-



ción no sólo a la justicia de los tributos, sino también a la justicia en el gasto<sup>21</sup>, o incluso, al principio de capacidad económica como criterio unitario de justicia<sup>22</sup>. Pues bien, entre otros problemas, tratar de predicar un principio de justicia financiera unitario plantea al menos la cuestión de su enjuiciamiento, muy difícil en el caso del gasto, donde la dificultad del examen, como ha señalado el Tribunal Constitucional, es de carácter lógico: el carácter escaso de los recursos públicos, lo que exige tener en cuenta, como elemento consustancial a la propia actividad política, el coste de oportunidad existente en las distintas opciones teóricamente disponibles, de manera que «*el legislador se encuentra ante la necesidad de conjugar no sólo diversos valores y mandatos constitucionales, sino también tales mandatos con la insoslayable limitación de los recursos disponibles*» (STC 77/1985, de 27 de junio). Incluso, el problema es más complejo, pues como afirmara J. J. Zornoza Pérez, la realización de la justicia financiera, de esa justicia relativa a la equitativa distribución del gasto público y a la efectividad de los derechos sociales que reclaman la intervención del Estado, no es pese a su reconocimiento constitucional un problema reductible a lo puramente jurídico<sup>23</sup>.

4. En todo caso, la pregunta relevante es si todo ello debe implicar que el análisis del régimen jurídico de los gastos públicos deba integrar el contenido docente de la disciplina, o que, desde una perspectiva investigadora, el sistema tributario y el gasto público deban examinarse de consuno. Es cierto, como señalaba A. Rodríguez Bereijo que «la unidad esencial del fenómeno financiero, la conexión entre los ingresos y los gastos públicos, viene dada por un criterio teleológico: el fin de las normas y el interés jurídicamente protegido [de manera que] existe una conexión instrumental, no ya en un plano lógico, sino también en un plano jurídico, entre los ingresos y los gastos públicos; conexión que se refleja en la unión entre los tributos y el deber general, sancionado por la Constitución, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad contributiva. Y esta conexión, que se expresa en la institución del

---

GUEZ BEREIJO: «Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios», en: AAVV: *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1978.

<sup>21</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: «El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica». RDFyHP, 1965, p. 1008. Y ello, con todas las matizaciones que puedan hacerse a su efectividad en la práctica y seguramente escaso desarrollo doctrinal, como se señalaba en: RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios...», cit., pp. 348 y ss; crítica que hace también suya AGUALLO AVILÉS, A.: «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho financiero. Hacia un Derecho financiero constitucional». REDF, núm. 109-110/2001, p. 69.

<sup>22</sup> MENÉNDEZ MORENO, A.: *Aproximación al concepto y al método del Derecho Financiero y Tributario*. Lectión de apertura del curso académico 1988-1989, Burgos, 1988, pp. 26 y ss.

<sup>23</sup> En este sentido: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Los derechos humanos y el problema de la escasez» en: SAUCA, José María (Ed.): *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Madrid: BOE-Universidad Carlos III, 1994, pp. 285y ss.

Presupuesto, demuestra la unidad del fenómeno financiero y la imposibilidad de escindir su contenido»<sup>24</sup>.

Sin embargo, esta unidad no debería predeterminar de antemano las alternativas docentes. Si examinamos la experiencia en otros países, podemos comprobar que la docencia unitaria del gasto y del ingreso es sólo una opción más. Piénsese, por ejemplo, en el modelo alemán, donde hay una estricta (o más estricta) separación entre lo que para nosotros son claramente ramas del mismo Derecho financiero. Esta separación no les ha impedido trazar entre las distintas disciplinas importantes conexiones, y en particular a la vinculación lógica entre los gastos e ingresos públicos, ejemplificada en la actualidad con el denominado *Existenzminimum*. La idea que subyace es la interdicción de someter a imposición el denominado «mínimo existencial» o cantidad de ingresos que toda persona necesita para atender sus necesidades esenciales. Este principio ha sido elevado en realidad a principio general de la imposición, con la idea de que la participación del Estado en el éxito económico de sus ciudadanos, sólo puede producirse a partir de la renta disponible<sup>25</sup>. En este sentido, y según opinión también bastante extendida en España, se trata de una derivación lógica del principio de capacidad económica<sup>26</sup>. Se afirma, como base, que no sería lógico que el Estado realizara dos valoraciones distintas en punto a las necesidades vitales mínimas que el Estado social debe sufragar, lo que explica, por ejemplo, que los ingresos equivalentes a las prestaciones sociales que cubren ese mínimo existencial habrán de declararse exentos<sup>27</sup>.

Por otro lado, si se prescinde de descriptores y programas publicados, para centrarnos en lo que se enseña en la práctica, por un lado, y en lo que se publi-

<sup>24</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero...*, cit., p. 72.

<sup>25</sup> Entre otras, en su Sentencia de 25.9.1992 (BVerfGE 87, 153); y BVerfGE, 99, 88 (96); ver al respecto: TIPKE, K.; LANG, J.: *Steuerrecht*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 8, y pp. 112 y ss. Entre nosotros, véase: MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*. Madrid: Colex, 1996. HERRERA MOLINA, P. M. «Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar», en: AA.VV.: *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: IEF-Marcial Pons, 2000.

<sup>26</sup> Vid MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF...*, cit., pp. 24 y ss.

<sup>27</sup> Así lo ha declarado la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 25 de septiembre de 1992 (BVerfGE 87, 153).

En apariencia, tal razonamiento habría tenido cierta influencia en España. Así, en el informe precedente a la reforma del impuesto sobre la renta español acometida en 1998, se afirmaba que la finalidad del mínimo exento radica en someter a gravamen únicamente la denominada «renta disponible o discrecional» del sujeto pasivo, esto es «aquella de la que pueda disponer discrecionalmente esa persona una vez cubiertas sus necesidades más esenciales, valoradas de forma objetiva y conforme a criterios internacionalmente aceptados»; Ministerio de Economía y Hacienda: Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1998, p. 80. Sin embargo, el seguimiento del modelo alemán en España es sólo parcial, o más bien sólo formal, pues no se cumple una de sus exigencias, y es que dicho mínimo alcance un determinado nivel de las ayudas sociales que, en ausencia de ingresos, tendría derecho a percibir el individuo.

ca, por otro, la conclusión es evidente: los profesores, en su labor de enseñantes y de investigadores, ya han optado por reorientar el contenido de la disciplina, de manera que se pueden contar con los dedos de una mano los trabajos que hemos publicado en materias como la Deuda pública, el Patrimonio o el Derecho presupuestario.

5. Cabe preguntarse si este abandono de todo lo que no sea Derecho tributario no ha venido causado precisamente, y de forma paradójica, por la insistencia en acumular todo tipo de contenidos en un solo programa, que luego han sido desterrados del mismo por la vía de hecho. Nótese que, desde la perspectiva del gasto público, de su gestión y articulación, es posible identificar una rama del Derecho Financiero: el Derecho Presupuestario, que conformaría un auténtico Derecho de los gastos públicos<sup>28</sup>. Es conocida en este sentido, la propuesta de J. J. Bayona De Perogordo<sup>29</sup>, acerca del reconocimiento de un Derecho de los gastos públicos con sustantividad propia y susceptible de tratamiento científico diferenciado respecto de las demás parcelas de nuestra disciplina, así como de una cierta autonomía didáctica<sup>30</sup>. Tendría sentido reconsiderar esta propuesta a la luz de la situación actual.

6. En cuanto al resto de los ingresos públicos, es evidente el papel secundario que representan en relación con los tributarios, que ocupan en la actualidad más del setenta por cien del programa, incluyendo las partes general y especial. También esta opción debería hacerse explícita en la docencia, de manera que más allá de las correspondientes lecciones introductorias donde se ofrezca una visión general sobre los ingresos de un Estado, se deje el examen del régimen jurídico del Patrimonio y la Deuda Pública al Derecho administrativo y a un, no existente (todavía) entre nosotros, «Derecho constitucional económico» (*Öffentlicheswirtschaftsrecht*). Particularmente en el caso del Patrimonio, tiene razón C. Palao Taboada, cuando afirma que la idoneidad que tienen estos bienes públicos para producir ingresos constituye un aspecto secundario de su régimen jurídico general que no justifica su

---

<sup>28</sup> SÁINZ DE BUJANDA, F, *Sistema de Derecho Financiero I*, vol. 1..., cit., pp. 482 y 483. MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *Manual de Derecho Presupuestario*. Madrid: Colex, 1992, p. 23 y ss. RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Introducción...*, cit., p. 176.

<sup>29</sup> Vid BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: «Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos». *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 2/1979, pp. 65 y ss, y pp. 79 y ss. Por el mismo autor, con mayor amplitud: *El Derecho de los gastos públicos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

<sup>30</sup> Afirmaba así BAYONA que «el instituto jurídico del gasto público es susceptible de una ordenación jurídico material que trasciende al ámbito jurídico-formal en que, sustancialmente, se desenvuelve el régimen jurídico del Presupuesto. Por consiguiente, la ordenación jurídica del gasto público no se realiza en el marco del Derecho presupuestario ni los principios jurídicos de éste le son aplicables a aquél, sino que (...) uno de los desafíos doctrinales y jurídico-positivos de nuestros días consiste en la búsqueda y afianzamiento de unos específicos principios de justicia en el gasto público»; *Cfr.*: BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: «Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos...», cit., pp. 79 y ss; y por el mismo autor: *El Derecho de los Gastos Públicos...*, cit., p. 31.

trasvase al ámbito del Derecho Financiero<sup>31</sup>. Por ello, afirma el Profesor, si el estudio de los ingresos patrimoniales puede hacerse desde el Derecho Financiero, el del régimen jurídico de los bienes patrimoniales de los entes públicos «está radicado en el Derecho Administrativo como parte de la teoría de los derechos reales administrativos»<sup>32</sup>, y ello por aplicación de un principio más general, y es que cuando una figura jurídica interesa a diversas disciplinas debe encuadrarse en aquella en que se hallan sus conexiones sistemáticas fundamentales<sup>33</sup>.

7. En fin, al margen de las preferencias investigadoras individuales, es evidente que desde una perspectiva docente el contenido de la asignatura no puede ya adaptarse a su objeto. Es, por cuestiones de tiempo, y creciente complejidad de la materia, sencillamente imposible. La investigación no puede reflejarse en la docencia, aunque siempre la enriquezca. Por eso, creemos que deberíamos hacer explícita, en lo que a la docencia se refiere, la reorientación hacia el Derecho tributario que tiene nuestra disciplina de manera implícita, al menos por lo que corresponde a la docencia básica y obligatoria para todos los estudiantes, y sin perjuicio de que en asignaturas optativas pueda profundizarse en otros ámbitos de lo financiero, como el Derecho presupuestario.

El mayor desarrollo, con respecto del resto de ramas, del Derecho tributario tiene una explicación histórica muy evidente. La idea de una distribución de las cargas del Estado atendiendo a la capacidad económica personal, surge en el siglo XIX y coincide con las primeras propuestas de impuestos sobre la renta personal<sup>34</sup>, si bien su desarrollo y proliferación en los Estados de nuestro entorno no tiene lugar hasta el final de la Segunda Guerra Mundial, lo que en un primer momento se explica por las necesidades financieras de la reconstrucción de los contendientes, pero también obedece a financiación de los incipientes modelos de Estado de bienestar<sup>35</sup>, de ahí que sea sobre todo a partir del siglo XX cuando los tributos representarán la mayor fuente de ingresos de los Estados<sup>36</sup>. Si como consecuencia de la creciente intervención del Estado en las diferentes áreas de la vida social, el gasto público experimenta un considerable incremento, es tam-

<sup>31</sup> PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero y tributario*. Volumen I, Colex, Madrid, 2ª edición, 1987, p. 33, y pp. 262-263.

<sup>32</sup> PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero y tributario...*, cit., pp. 258-262.

<sup>33</sup> PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 33.

<sup>34</sup> BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983, pp. 14 y ss. y 23 y ss.

<sup>35</sup> TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band II*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2003, pp. 604 y ss. con abundantes referencias. Sobre el significado de dicha cláusula en Alemania y sus consecuencias para España, es de obligada referencia: PAREJO ALFONSO, L.: *Estado Social y Administración Pública. Los postulados constitucionales de la reforma administrativa*. Madrid: Civitas, 1983, pp. 29 y ss. y 61 y ss.

<sup>36</sup> NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 6 y ss.

bién clara la necesidad de una fuente de financiación estable y fluida, que será proporcionada en gran parte por un sistema impositivo adecuadamente estructurado<sup>37</sup>.

#### IV. ALGUNOS PROBLEMAS ACTUALES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO QUE JUSTIFICAN UN CAMBIO DE DIRECCIÓN

La preferencia docente, pero también investigadora, que ya se produce de hecho, por el Derecho tributario permitiría un desarrollo más autónomo y seguramente más enriquecedor de las otras ramas de lo financiero que han caído en un cierto abandono. Adicionalmente, sería posible la concentración en algunos problemas actuales del Derecho tributario necesitados de mayor atención. El más evidente es el examen del conjunto de transformaciones que se han producido a consecuencia de la integración en la Unión Europea, hasta el punto de que se ha afirmado reiteradamente que el Derecho financiero y tributario es una de las ramas más afectadas, o que más ha *mutado*, a consecuencia de dicha integración<sup>38</sup>.

En efecto, buena parte de las reformas internas del ordenamiento jurídico-financiero se explican cada vez más por referencia a dicha integración, o dicho más claramente, resultan incomprensibles, desde cualquier perspectiva (docente o investigadora) sin la citada referencia. Por ello, es claro que «ha llegado la hora de dejar de pensar en la «armonización legislativa» del Derecho financiero de los Estados miembros para profundizar en la incidencia sobre el Derecho financiero de esos principios y derechos comunes, ya armonizados, sobre el Derecho financiero»<sup>39</sup>, y ello no sólo como la única manera de comprender, y por tanto poder enseñar, tal fenómeno, sino también como vía necesaria para dotar a tal Ordenamiento jurídico-comunitario de un adecuado armazón dogmático que ayude a explicarlo también por sí mismo<sup>40</sup>.

---

<sup>37</sup> El subrayado es nuestro. Al respecto véase: RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J.: «Constitución económica y Hacienda Pública», en: PECES-BARBA MARTÍNEZ, G.; RAMIRO AVILÉS, M. A. (Coords.): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*. Madrid: Marcial Pons, 2004, pp. 658 y ss.

<sup>38</sup> Tempranamente, CASADO OLLERO, G. *et alii*: *Estudios sobre la Armonización Fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*. Granada: Ediciones TAT, 1987, p. 7 (Prólogo).

<sup>39</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea...», cit., p. 112.

<sup>40</sup> Y cuya ausencia, y nefastos efectos de la misma, han sido denunciados en la doctrina; por ejemplo, RAMALLO MASSANET, J.: «1974/1998: la evolución doctrinal del Derecho Financiero en España». REDF, núm. 100/1998, p. 731. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea...», cit., pp. 117 y ss. TIPKE, K.: «Prólogo» a: HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 15; VILLAR EZCURRA, M.: «Exigencias del Derecho Comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario». CT, núm. 100/2001, p. 11

#### 4.1. *La internacionalización de la economía y el Derecho tributario internacional*

1. El actual contexto de internacionalización o «globalización» de la economía viene suponiendo una mutación en los sistemas tributarios<sup>41</sup>, lo que implica tanto la progresiva modificación de las fuentes del Derecho tributario, como la de muchas de las figuras tributarias en sí y de sus elementos esenciales (impuestos sobre no residentes, proliferación de categorías subjetivas «en garantía» en los supuestos de no residentes, etc.), que deben integrar esta nueva realidad. Este fenómeno es relativamente nuevo en España, de ahí su limitado estudio por la doctrina, si se compara con la de otros Estados miembros, como Alemania u Holanda. Un dato evidente justifica tal novedad: si en los años sesenta España sólo tenía firmados dos CDIs (con Francia y Suecia)<sup>42</sup>, en la actualidad son más de ochenta.

Los resultados de la globalización sobre el Derecho tributario son visibles en buena parte de los elementos esenciales de los principales impuestos de nuestro sistema tributario (en especial, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, además del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) reciban contenido por mor de la aplicación de todo tipo de directrices que, en el mejor de los casos, reciben el nombre de *pseudo-derecho*<sup>43</sup>. Se produce así una situación de «policentrismo de fuentes», entre las que hay que incluir tanto las tradicionales (*hard law*) como toda una serie de informes y directrices, que conforman lo que se suele denominar *soft law* (o «derecho blando»)<sup>44</sup>, y que dada su generalizada aceptación y adopción por los

<sup>41</sup> CAAMAÑO ANIDO; CALDERÓN CARRERO, «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?». REDF, núm. 114/2002. Un botón de muestra de los nuevos retos, con especial hincapié en los precios de transferencia, puede verse en: CALDERÓN CARRERO, *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades*. Valencia: Tirant lo blanch, 2005; y, por el mismo autor: «European Transfer Pricing Trends at the Crossroads: Caught between Globalization, Tax Competition and EC Law». *Inter-tax*, vol. 33/2005.

<sup>42</sup> Como recuerda J. RAMALLO MASSANET en «Prólogo» a F. VEGA BORREGO: *Las medidas contra el Treaty shopping*. Madrid: IEF, 2003, p. 13.

<sup>43</sup> Lo que incluso conduce a la paradójica situación que apunta el prof. RAMALLO MASSANET, y es que «las organizaciones internacionales, que carecen de una base democrática como la que tiene el Estado-nación, pueden ser una garantía de que los agentes económicos que emigran de los ámbitos estatales queden vinculados a reglas jurídicas producidas por dichas organizaciones internacionales con carácter de soft-law a través del cual vuelven a integrarse y conectarse aquellos agentes económicos globalizados a los ordenamientos estatales a través de su aplicación por la Administración nacional o por la interpretación que hagan los Tribunales de Justicia nacionales de aquel «derecho débil»», en «Prólogo» a CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades...*, cit., p. 16.

<sup>44</sup> Sobre la incidencia y progresiva penetración del *soft law* en el ámbito jurídico-comunitario, es de obligada referencia el trabajo de MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community*. Londres: Kluwer, Series on International Taxation núm. 22, 1999, en especial el capítulo VII de la obra. Asimismo *vid* CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero «bifronte» o «dual»?». REDF, núm. 132/2006, pp. 708 y ss; por el mismo autor: «El Derecho comunitario como fuente». REDF, núm. 132/2007.

Estados, ha ido paulatinamente adquiriendo el status de *semi-hard law* o derecho impropio. Y lo relevante es que esto se produce en muchos aspectos, en muchas ocasiones por una curiosa interacción entre el derecho tributario internacional y el derecho comunitario, o incluso la derivación que de este derecho ha realizado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Así por ejemplo el principio comunitario de no discriminación ha tenido como uno de sus efectos la obligación de que la regulación nacional establecida para las operaciones internacionales deba ser extendida a las operaciones internas (es decir, realizadas en el ámbito de la UE), y a través de tal proceso, es decir, a consecuencia de los condicionantes establecidos por el Derecho comunitario, muchos de los elementos esenciales de los impuestos más internacionalizados (por ejemplo, el Impuesto sobre Sociedades) termina estando muy influida, cuando no directamente predeterminada, por normas que, desde una estricta perspectiva jurídico-técnica, no son derecho<sup>45</sup>. Otro ejemplo de tal erosión vendría dado por la forma en que se aprueban, *de facto*, los Convenios de Doble Imposición (CDI) en nuestro país, de manera que la autorización parlamentaria se concede en la práctica de manera mecánica y sin examen o análisis del contenido del mismo<sup>46</sup>.

2. En este contexto, y a falta de que sean aceptadas las propuestas de coordinación fiscal internacional formuladas, por poner sólo un ejemplo, en el ámbito de la OCDE<sup>47</sup>, la penetración de los principios y la lógica del Derecho tributario internacional en el ámbito doméstico es creciente. Cuando no de forma directa, se produce a través del Derecho financiero comunitario. Un buen ejemplo en este sentido es el proceso a través del cual el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) ha recogido el principio de no discriminación en materia tributaria procedente del derecho internacional<sup>48</sup>. En efecto, en el examen de las medidas tributarias a la luz de la no discrimina-

---

<sup>45</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva Internacional, Comunitaria y Constitucional)*. Valencia: Tirant lo blanch, 2005, pp. 50 y ss. O incluso, si se tienen en cuenta los orígenes de las normas internacionales de contabilidad, diseñadas en despachos profesionales, vid.: SCHÖN, W.: «The David R. Tillinghast Lecture. The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting?». *Tax Law Review*, vol. 58, 2005, pp. 113 y ss.

<sup>46</sup> Como denuncian CAAMAÑO ANIDO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?». REDF, núm. 114/2002, p. 260, nota. núm. 60

<sup>47</sup> OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*. París: OECD, 1998, paras.17-18 y 85 y ss.; OWENS, J.: «Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat», *Tax Notes International*, núm. 25/1997, pp. 2053 y ss.

<sup>48</sup> Me he ocupado de estas cuestiones en: RUIZ ALMENDRAL, V.: «Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho Comunitario». *Revista Estudios Financieros*, núm. 307/2008, (pp. 3-68).

ción (y de la restricción), el Tribunal se refiere a menudo al Convenio Modelo de la OCDE<sup>49</sup> (CM-OCDE).

Sin afirmarlo expresamente, puede que el Tribunal considere que el convenio modelo es una medida adecuada para distribuir competencias tributarias entre los Estados miembros. Sin embargo, lo cierto es que en la doctrina se ha denunciado reiteradamente el desconocimiento más básico del modelo de funcionamiento del CM-OCDE por parte del Tribunal<sup>50</sup>, llegando a partir de premisas que no son ciertas, y que plantea relevantes problemas, no solamente porque la OCDE no es una institución democrática (ni sus normas *jurídicas*), sino también porque el sistema de reparto de poder tributario establecido en su modelo es muy imperfecto, y a menudo utilizado por conveniencia más que por un convencimiento sincero de que es el mejor sistema.

Por otro lado, hay sustanciales diferencias entre el principio de no discriminación comunitario y el derivado del CM, que derivan de las distintas finalidades que cumple el principio de en uno y otro contexto<sup>51</sup>. Si el art. 24 del MC-OCDE está orientado a facilitar las transacciones económicas, el enfoque del Tribunal de Justicia se ha ido matizando para incluir la noción de ciudadanía (art. 18) al otorgar protección de las libertades en casos en los cuales no se ejerce en puridad ninguna actividad económica. A esto hay que añadir que el propio artículo 24 del MC-OCDE no sólo tiene un alcance limitado y estrecho, sino que es incoherente, lo cual se explica por razones históricas. Así por ejemplo, la introducción de un principio de no discriminación por razón de la nacionalidad<sup>52</sup> tiene sus raíces en los tratados de libre comercio, pero pierde sentido en un *sistema* (sic) tributario internacional basado en la noción de residencia<sup>53</sup>. De esta manera, la diferencia de fondo entre las disposiciones del CM-OCDE y el Derecho comunitario es que el principio de no discriminación no es un objetivo directo de los CDI que, como es sabido, reflejan diferentes opciones políticas de reparto de poder

<sup>49</sup> Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (<http://www.oecd.org>)

<sup>50</sup> Vid. LANG, M.: «Double taxation and EC Law», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, JR., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, p. 33.

<sup>51</sup> GARCÍA PRATS, A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Madrid: Tecnos, 1998, pp. 29 a 32.

<sup>52</sup> Artículo 24.1 CM-OCDE «*Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.*».

<sup>53</sup> VAN RAAD, K.: «Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty—Structural and Conceptual Issues», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, JR., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, p. 56. Sobre la incipiente formación de un sistema de Derecho tributario internacional, vid. AVI-YONAH, R. S.: *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime*. New York: Cambridge University Press, 2007, pp. 8 y ss.



tributario que a su vez están basadas en el flujo mutuo de inversiones entre los dos Estados miembros. Si se ha establecido un principio de no discriminación en el Modelo de Convenio es con la finalidad de garantizar y facilitar los intercambios comerciales entre ambos Estados (movilidad de personas, empresas, capital...)<sup>54</sup>.

3. Esto es sólo un botón de muestra del camino que queda por recorrer, pues las contradicciones entre los ordenamientos internacional y comunitario penetran decididamente en el derecho interno, de manera que no es sencillo identificar la fuente principal de sus transformaciones, ni la lógica. Lo que sí es cada vez más evidente es que a consecuencia de ello las instituciones centrales del Derecho tributario precisan de un examen que parta de una óptica diferente, pues cobran verdadero sentido aquí las palabras de A. RODRÍGUEZ BEREIJO cuando abundó en «el carácter esencialmente histórico y relativo de las instituciones y de los principios jurídicos, cuya validez no es ni inmanente, ni eterna, ni universal»<sup>55</sup>.

#### 4.2. *La Constitución económica europea y su incidencia en todos los ámbitos del Derecho financiero y tributario español*

1. La integración de España en la Unión Europea, además de haber supuesto el principal proyecto español de los últimos treinta años<sup>56</sup>, ha implicado toda una serie de modificaciones en el ordenamiento jurídico-financiero de los Estados miembros, hasta el punto de que es posible hablar de una *Constitución económica europea* que integra los ordenamientos nacionales, y que afecta a las vertientes del ingreso y del gasto<sup>57</sup>. Esto es así particularmente a partir de la firma del Tratado de Maastricht, ratificado en 1992, que formaliza la Unión Monetaria Europea (UME), y propicia un proceso de integración política económica que ha implicado seguramente una de las mayores transformaciones de las constituciones económicas de los Estados miembros, a la vez que ha contri-

---

<sup>54</sup> VAN RAAD, K.: «Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty— Structural and Conceptual Issues...», cit., p. 61.

<sup>55</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero...*, cit., p. 386.

<sup>56</sup> Como se demuestra, en: CLOSA, C.; HEYWOOD, P.: *Spain and the EU*. London: Palgrave, 2004.

<sup>57</sup> Sobre los efectos de tal incidencia véase, en detalle: FALCÓN Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*. Madrid: Civitas, 1988, pp. 44 y ss.; GARCÍA PRATS, A.: «Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (I) : La acción del tribunal de justicia de Luxemburgo». RDFyHP, vol. 51, núm. 259/2001, pp. 259 y ss. y GARCÍA PRATS, A.: «Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (III) : principios de justicia tributaria vs. Derecho comunitario», en RDFyHP, vol. 51, núm. 261/2001, pp. 738 y ss. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea...», cit., pp. 112 y ss., y véase las notas a pie de página 7 y 12 (pp. 114 y 115) para un completo listado de la doctrina española relativa a este problema, cuya reiteración aquí sería ociosa; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El Derecho Comunitario como fuente». REDF, 132/2007.

buido a pergeñar una auténtica *Constitución económica europea*. En efecto, aunque lejos del concepto tradicional del término, es posible hablar de una *Constitución económica europea*, aunque en muchos aspectos esté aún en construcción<sup>58</sup>, que estaría formada por el modelo económico y el conjunto de valores que inspiran este modelo. Con todo, esta última noción no es pacífica, como no lo es tampoco la relación entre el Derecho constitucional comunitario y el interno, hasta el punto de que «las condiciones de posibilidad del constitucionalismo comunitario están precisamente en el espacio de tensión entre las tradiciones constitucionales estatales y el intento supranacional de superar sus limitaciones»<sup>59</sup>.

En fin, si el TCE no es, según el sentido tradicional del término, una *Constitución*, sí opera en la forma, en algunas materias, como un texto constitucional. De ahí que se haya afirmado que «el Tratado no es una «carta constitucional» porque el Tribunal lo diga, sino que el Tribunal lo dice porque en sentencias como *Van Gend & Loos*, *Costa/ENEL* o *Simmenthal*<sup>60</sup> ya había extraído las consecuencias de las semillas constitucionales contenidas en el Tratado»<sup>61</sup>, en particular el efecto directo y la primacía del Derecho comunitario<sup>62</sup>, que como es sabido son conceptos afines pero lógicamente diferentes, y difieren también en cuanto a sus consecuencias jurídicas; básicamente, «la primacía implica el efecto directo pero tiene un alcance mayor»<sup>63</sup>, actuando como la principal norma de conflicto entre el Derecho comunitario y los derechos nacionales. Como es sabido, los Tribunales constitucionales nacionales han ido estableciendo cautelas al principio de primacía y limitando *de facto* su alcance. Así por ejemplo, nuestro TC acepta en principio la primacía (STC 28/1991, de 14 de febrero), pero no lo

<sup>58</sup> SNYDER, F.: «EMU Revisited: Are We Making a Constitution? What Constitution Are We Making?», en: AA.VV. (Eds.: CRAIG, P.; BÜRCA, G. De.): *The evolution of EU Law*. Oxford: Oxford University Press, 1999, p. 417.

<sup>59</sup> BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*. Madrid: Civitas, 2002, p. 31.

<sup>60</sup> SSTJCE de 15 de febrero de 1963 (26/62), *Van Gend & Loos*, de 15 de julio de 1964 (6/64), *Costa/ENEL*, y de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal* (106/77).

<sup>61</sup> BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea...*, cit., p. 69.

<sup>62</sup> Como señala J. BAQUERO «la primacía del derecho comunitario aparece así como la cuestión decisiva para determinar si parte del Tratado tiene naturaleza constitucional. No es el carácter de constitución interna del Tratado o una parte del Tratado lo que le hace supremo. Es más bien la aceptación de la primacía afirmada por el derecho comunitario en caso de conflicto con el derecho estatal (incluido el derecho constitucional de los Estados) lo que le hace constitucional»; *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea...*, cit., p. 96.

<sup>63</sup> BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea...*, cit., p. 94. DE WITTE, B.: «Direct effect, supremacy and the nature of the legal order», en: AA.VV. (Eds.: CRAIG, P.; BÜRCA, G. De.): *The evolution of EU Law*. Oxford: Oxford University Press, 1999, pp. 183 y ss.; CRAIG, P.; BÜRCA, G. De.: *EU Law. Text, Cases and Materials*. Oxford: Oxford University Press, 2003, pp. 275 y ss.; MANGAS MARTÍN, A.; LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. Madrid: Tecnos, 2005, pp. 392 y ss.; PÉREZ TREMPES, P.: *Constitución española y comunidad europea*. Fundación Universidad-Empresa, Madrid, 1993, pp. 134 y ss.

aplica en la práctica, por entender, por ejemplo, que el derecho comunitario no forma parte del *bloque de la constitucionalidad* (STC 147/1996, de 19 de septiembre)<sup>64</sup>.

Por otro lado, que el TCE no sea una constitución en sentido tradicional no implica *ex necesse* la ausencia de un derecho constitucional comunitario. Como señala J. Baquero Cruz, «la mayor laguna en el derecho constitucional comunitario es la propia constitución»<sup>65</sup>. Si bien debe tenerse en cuenta que ese constitucionalismo sólo es predicable de la Comunidad Europea, y no de la Unión, porque sólo opera en el «pilar comunitario», ya que sólo sobre éste resultan aplicables las reglas y principios propios del método comunitario<sup>66</sup>. En fin, la discusión acerca de si hay, y cuál es éste, un concepto de constitución *económica* europea se torna infructuosa si tenemos en cuenta que el contenido sustantivo, esto es, lo que normalmente es *materia constitucional* en los Estados miembros de la Comunidad europea ha sido progresivamente sustituida por el derecho comunitario<sup>67</sup>. Al mismo tiempo, se ha llamado la atención acerca de la creciente importancia del derecho constitucional económico de la Comunidad, frente a un derecho constitucional económico que es más débil, que tiene menos importancia frente a su desarrollo legislativo, y que es además (al menos en apariencia) más neutral, es cierto que «un derecho constitucional económico comunitario fuerte ha ocupado el lugar del débil derecho constitucional económico de los Estados»<sup>68</sup>.

En este contexto, la *Unión Monetaria Europea* (UME) desempeña un papel central, pues se ha constituido como una vara de medir de principios comunitarios básicos, como el marco institucional único, la distribución de competencias o la subsidiariedad<sup>69</sup>, como por otro lado corresponde a un proceso que fundamentalmente, más allá de la política monetaria, es un proceso de

<sup>64</sup> Una dura crítica, con mayores referencias a la errática jurisprudencia del Tribunal Constitucional en esta materia, puede verse en: MANGAS MARTÍN, A.; LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea...*, cit., pp. 516 y 517. Por otro lado, entre quienes han advertido de los problemas de estos «ataques» a la primacía, se ha reconocido también que bien pueden ser una manifestación del sistema de pesos y contrapesos; vid BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea...*, cit., p. 109.

<sup>65</sup> BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea...*, cit., p. 81.

<sup>66</sup> BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea...*, cit., pp. 84-85. Es precisamente la existencia de un *modelo constitucional*, lo que constituye el elemento distintivo de la Comunidad; WEILER, J. H. H.: *The Constitution of Europe: do the new clothes have an emperor? and other essays on European integration*. Cambridge: Cambridge University Press, 1999, p. 221.

<sup>67</sup> Tempranamente, vid BASSOLS COMA, M.: *Constitución y sistema económico*. Madrid: Tecnos, 1985, pp. 331 y ss.

<sup>68</sup> BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea...*, cit., p. 134.

<sup>69</sup> SNYDER, F.: «EMU Revisited: Are We Making a Constitution? What Constitution Are We Making?», en: AA.VV. (Eds.: CRAIG, P.; BURCA, G. De.): *The evolution of EU Law*. Oxford: Oxford University Press, 1999, p. 418; para este autor la UME es «una metáfora de la UE».

integración política<sup>70</sup>. Prueba de ello es que el modelo comunitario económico no es ni mucho menos neutral, sino que en el TCE tiene una orientación definida de antemano, que toma como punto de partida la construcción del mercado interior<sup>71</sup>.

La cuestión de la ausencia de neutralidad de la Constitución importa sobre todo por las posibles discrepancias o distintos sentidos del tipo de orientación entre el modelo comunitario y los nacionales, o incluso dentro del propio modelo comunitario. Así se ha resaltado que la constitución económica del Tratado no sólo no es neutral sino que «tiene...un carácter económico liberal, que contrasta con las constituciones más indefinidas de la economía mixta»<sup>72</sup>. Esta forma liberal se refleja de forma asimétrica en función del tipo de materia contenida en el Tratado, de forma que es máxima en el caso de las normas de libre circulación y competencia<sup>73</sup>. Por otro lado, nótese que la ausencia de neutralidad de toda Constitución económica es consustancial al propio concepto de *constitución económica*, que implica una toma de postura<sup>74</sup>. De hecho, el concepto de constitución económica procede de la teoría ordo-liberal alemana, aunque ha llegado a nuestra tradición y al derecho comunitario<sup>75</sup>.

Con todo, en el ámbito del derecho constitucional económico es frecuente que los tribunales no entren a fondo y, por ejemplo, asuman la neutralidad de la constitución como premisa<sup>76</sup>. Con independencia de que deba ser o no

<sup>70</sup> SNYDER, F.: «EMU Revisited: Are We Making a Constitution? What Constitution Are We Making...», cit., p. 436. Sobre estas cuestiones, me permito remitir al lector a: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España*. Madrid: La Ley, 2008, pp. 60 y ss.

<sup>71</sup> POIARES MADURO, M.: *We The Court. The European Court of Justice and the European Economic Constitution*. Oxford: Hart Publishing, 1998, pp. 61 y ss.

<sup>72</sup> BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea...*, cit., p. 138.

<sup>73</sup> BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea...*, cit., p. 144.

<sup>74</sup> Como es sabido, el concepto de *Constitución económica* se originó con motivo de las discusiones previas a la Constitución de Weimar; *vid* al respecto: STREIT, M. E.; MUSSLER, W.: «The Economic Constitution of the European Community. From 'Rome' to 'Maastricht'». *European Law Journal*, núm. 1/1995, pp. 6 y ss. asimismo, y sobre esta noción véase, tempranamente entre nosotros: GARCÍA PELAYO, M.: «Consideraciones sobre las cláusulas económicas de la Constitución». AA.VV.: *Estudios sobre la Constitución Española de 1978*, Zaragoza: Libros Pórtico, 1979, pp. 31 y ss.; Con matices, *vid* el trabajo de: GARCÍA PRATS, F. A.: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo». RDFyHP, núm. 259/2001, pp. 299 y ss. Recientemente, *vid.*: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Economía y Hacienda entre las determinaciones constitucionales y la realidad de los mercados». *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 25/2005, p. 14.

<sup>75</sup> DE JUAN ASENJO, O.: *La Constitución económica española*. Madrid: Centro de estudios Constitucionales, 1984; BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea...*, cit., p. 58; POIARES MADURO, M.: *We The Court. The European Court of Justice and the European Economic Constitution...*, cit., pp. 64 y ss.

<sup>76</sup> Ésta ha sido, por ejemplo, la posición del Tribunal Constitucional español desde que, en la STC 37/1981, de 16 de noviembre, el magistrado Luis Díez PICAZO utilizara el término constitución económica en su voto particular, afirmando que «el concepto de constitución económica designa el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica o, dicho de otro modo, para el orden del proceso

misión de un tribunal constitucional definir el sistema económico, sí es claro que, como demuestra la historia, «una Constitución no puede ser neutral en términos económicos en la misma medida en que no puede ser apolítica»<sup>77</sup>. Y esto es aplicable también a la *constitución económica comunitaria*, aunque puede argumentarse que en este caso la ausencia de neutralidad se hace explícita, desde los primeros preceptos y desde el origen de la integración europea.

Lo relevante, a nuestros efectos, es que esta toma de postura, y lo explícito de sus disposiciones, contribuyen a que la constitución económica comunitaria tenga mayor influencia práctica que sus homónimas nacionales, que aún insisten en la neutralidad o en modelos de economía mixta donde parece tener cabida cualquier modelo económico<sup>78</sup>. No es así en el modelo comunitario, donde no es posible cualquier modelo de desarrollo económico.

2. Y si esto es así, es evidente que la incidencia de la Constitución económica comunitaria sobre el Derecho financiero y tributario tampoco es neutral. La integración de España en la Unión Europea ha implicado, en tanto que modelo de *integración* en una entidad supranacional, una cesión de soberanía y una (relativamente marcada) tendencia fiscal unificadora. Conviene tener presente que el Derecho comunitario constituye un auténtico sistema jurídico que forma parte del propio sistema jurídico español, por mor del artículo 96 de la Constitución española, que consagra la integración económica y política de nuestro país en la Unión Europea, de forma que el denominado «acervo comunitario», integrado por el sistema de valores y objetivos europeos, y compuesto en la práctica por la normativa primaria (Tratados), secundaria (Directivas, Reglamentos...), junto a su desarrollo e interpretación por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE, en adelante), constituye en puridad ordenamiento jurídico interno español, como ha tenido ocasión de señalar el Tribunal Constitucional español, *inter alia* en su Sentencia 28/1991, de 14 de febrero<sup>79</sup>.

---

*económico. En ella se definen el orden económico en sus fundamentos esenciales y se establecen normas que sirven de parámetros para la acción de los operadores económicos. Así entendida, la constitución económica contenida en la constitución política no garantiza necesariamente un sistema económico ni lo sanciona. Permite el funcionamiento de todos los sistemas que se ajustan a los parámetros y sólo excluye aquellos que sean contradictorios con las mismas»; BAQUERO CRUZ, J.: Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea..., cit., p. 71.*

<sup>77</sup> BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea...*, cit., p. 76.

<sup>78</sup> BASSOLS COMA, M.: *Constitución y sistema económico*. Madrid: Tecnos, 1985, pp. 107 y ss.

<sup>79</sup> En esta última Sentencia se afirmaba que «a diferencia de los Tratados internacionales, la Comunidad Económica Europea ha creado su propio sistema jurídico que, desde el momento de entrada en vigor del Tratado, ha pasado a integrar los sistemas jurídicos de los Estados miembros que deberá ser aplicado por sus tribunales respectivos. Al crear una comunidad de duración ilimitada, con sus propias instituciones, su propia capacidad jurídica y capacidad de representación en el plano internacional y, particularmente, con auténticas competencias que derivan de una limitación de soberanía, o de una transferencia de competencias desde los Estados a la Comunidad, los Estados miembros han limitado sus derechos soberanos, si bien en materias limitadas o determinadas, y han creado así un cuerpo jurídico que vincula tanto a sus ciudadanos como a ellos mismos» (traducción propia).

A priori, las materias financieras sobre las que le está permitido incidir al Derecho Comunitario han sido objeto de una precisa delimitación en los Tratados de acuerdo, con los principios de atribución de competencias y de subsidiariedad, según se expresa en el artículo 5 del TCE<sup>80</sup>. A modo de recapitulación, entre las principales materias financieras sobre las que se ha establecido explícitamente la competencia comunitaria pueden destacarse las siguientes<sup>81</sup>: el establecimiento de una unión aduanera a través de un arancel aduanero comunitario y la cooperación entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros (artículos 9 a 27, y 135 TCE); la prohibición de establecer tributos discriminatorios sobre la producción (artículo 90 TCE); la prohibición de establecer exacciones de efecto equivalente a Derechos de aduana (artículos 3 y 25 TCE); la eliminación progresiva de los regímenes de monopolio, con la consiguiente desaparición de los ingresos de monopolio en sentido estricto, tradicionalmente considerados como elemento integrantes de los ingresos de la Hacienda Pública (artículos 31 y 90 TCE); la prohibición general de ayudas de Estado (artículos 87 a 89 TCE); la competencia armonizadora en materia de imposición indirecta (IVA, impuestos especiales sobre consumos específicos (tabaco, hidrocarburos, alcohol), impuestos sobre la concentración de capitales) (artículos 93 TCE); la competencia armonizadora genérica para la aproximación de disposiciones jurídicas que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común (artículo 94 TCE); la competencia de control del déficit presupuestario (artículo 104 TCE); la competencia para adoptar medidas fiscales específicas en relación con el medioambiente (artículo 175.2 TCE) y la competencia para adoptar medidas fiscales específicas para las regiones ultra periféricas (artículo 299.2 TCE).

De esta limitación competencial resultará una incidencia asimétrica del Derecho comunitario, en particular en materia tributaria, de forma que, por un lado, hay tributos regulados directamente por normas comunitarias (el *Arancel aduanero* o las *exacciones agrícolas*), y otros armonizados, de manera que admiten intervención de las instituciones estatales (*IVA*, algunos *Impuestos Especiales*) y por otro, se produce una incidencia desde diversas perspectivas, a partir de las notas esenciales de la primacía, el efecto directo y la responsabilidad de los Estados, y con reflejo expreso en el propio TCE y en la interpretación que el TJCE viene realizando de sus disposiciones referidas a la materia financiera, y también de aquellos principios generales, no referidos expresamente a esta materia, pero cuya incidencia es también cada vez mayor, como

<sup>80</sup> Que establece que «la Comunidad actuará dentro de los límites de las competencias que le atribuye el presente Tratado y de los objetivos que éste le asigna. En los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá, conforme al principio de subsidiariedad, sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a nivel comunitario. Ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del presente Tratado».

<sup>81</sup> VANISTENDAEL, F., «Memorandum on the taxing powers of the EU». *EC Tax Review*, núm. 3/2002, 120 y ss.

sucede con el principio de no discriminación comunitaria, y a las libertades fundamentales<sup>82</sup>.

3. Lo cierto es que, pese a existir un reparto de competencias más o menos acotado, la tendencia expansiva del Derecho Comunitario no ha hecho más que incrementarse en los últimos años, en buena medida debido a la interpretación del TJCE. Esto se ha producido en distintos ámbitos, de manera que lo primero que hay que señalar es que tal influencia es asimétrica. Uno de los principales problemas que podemos encontrar al analizar dicha incidencia es el carácter inacabado, y ciertamente también desordenado del proceso, que sobre todo en los últimos años viene siendo impulsado por vía jurisprudencial<sup>83</sup>. De hecho, como afirmaba hace ya una década J. H. R. Weiler, los contornos del Derecho Comunitario se están viendo definidos en buena parte debido a los órganos jurisdiccionales nacionales que plantean cuestiones prejudiciales<sup>84</sup>.

Lo que podríamos denominar con cierta comodidad el proceso de «armonización jurisprudencial de la fiscalidad directa», es consecuencia directa del activismo del TJCE y de la Comisión europea, sobre todo en los últimos años, además de la pasividad de los Estados miembros. A partir de la interpretación del TJCE, dichas libertades han sido configuradas no sólo como manifestaciones específicas del principio de no discriminación, sino como auténticos derechos de acceso al mercado común en condiciones de igualdad<sup>85</sup>. De ahí el desarrollo de una especie de armonización «negativa», ejerciendo una función de auténtico tribunal constitucional cuyo cometido es expulsar del ordenamiento jurídico aquellas normas que no se adecuan al mismo. Labor que no ha estado exenta de problemas. El principal es que el Tribunal decide a partir de los principios del Tratado como el de no-discriminación o el de neutralidad. Sin embargo, estos principios no son los únicos que informan el Ordenamiento tributario. Incluso, en el caso del principio de neutralidad, ni siquiera es un principio que deba siempre informar las normas tributarias, pues muchas veces éstas pretenden justo lo contrario, de manera que puede afirmarse que «la esencia de un sistema tributario es no ser neutral porque su objetivo es modificar la distribución primaria (neutral) de renta y riqueza que surge del proceso de producción y distribución «en su estado natural» y obtener así una distribución secundaria de renta y riqueza más equitativa»<sup>86</sup>. Incluso, como señalara F. Neumark, es difícil sostener que un sistema tributario

---

<sup>82</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea...», cit., p. 117 y ss, con mayores referencias, y pp. 123 y ss.

<sup>83</sup> TERRA, B.; WATTEL, P.: *European Tax Law*. Deventer: Kluwer, 2005, pp. y 22 y ss.

<sup>84</sup> WEILER J. H. R.: «A Quiet Revolution: the European Court of Justice and its Interlocutors». *Political Studies*, vol. 26/1994, p. 510; *vid. asimismo* MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea...», cit., p. 124, que también cita el trabajo de WEILER.

<sup>85</sup> RUIZ ALMENDRAL, V.: Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European GAARs?. *Revista Intertax*, vol. 33, núm. 12, 2005, pp. 570 y ss, y referencias allí citadas.

<sup>86</sup> VANISTENDAEL, F.: «The European Tax Paradox: How Less Begets More». «*Bulletin*» for IBFD, nov/dec, 1996, p. 532.

pueda ser neutral, pues todo impuesto genera siempre algún tipo de efecto, querido o no<sup>87</sup>. En fin, el problema de la armonización impropia llevada a cabo por el Tribunal no es nada desdeñable desde una perspectiva jurídico-tributaria: en ausencia de principios tributarios comunes, el Tribunal decide en materia tributaria empleando principios que no son específicos de la misma y que pueden incluso llegar a estar en contradicción con los principios en materia tributaria, como ocurriría en ocasiones con el principio de neutralidad en relación con el de equidad.

En todo caso, en muchas ocasiones el efecto de esta jurisprudencia puede consistir precisamente en salvaguardar la igualdad tributaria, al expulsar del ordenamiento normas que eran también discriminatorias para los nacionales, o que, en materia tributaria, no resultaban coherentes con la capacidad económica, tal resultado no es directamente buscado<sup>88</sup>, pues el Tribunal no opera en ningún caso con las tradicionales categorías tributarias de los Estados miembros, ni con sus principios.

Todo ello tiene una incidencia decisiva en la configuración de los principios propios del Derecho tributario, que en nuestro país hemos comenzado a analizar sólo desde tiempos recientes.

#### 4.3. *La transformación de los principios propios del Derecho tributario*

1. Los esfuerzos doctrinales por identificar unos principios «propios y exclusivos» del Derecho financiero han sido notables<sup>89</sup>, pero cabe preguntarse si tiene sentido este tipo de esfuerzos en la hora actual, consolidada ya la existencia de la disciplina con cierta autonomía. No sólo porque no parece admisible, como se ha afirmado, que los principios establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución puedan ser aplicables respecto de la generalidad de medios de financiación del gasto público<sup>90</sup>, si no sobre todo porque, a la luz de lo expuesto más arriba, la pregunta relevante ya no puede ser si hay principios propios y exclusivos de este ámbito, sino qué tipo de transformaciones han experimentado éstos en los últimos años.

<sup>87</sup> NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik...*, cit., p. 261.

<sup>88</sup> HEY, J.: «Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? – zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der «Europatauglichkeit» und «Wettbewerbsfähigkeit» des Steuersystems». *StuW*, 4/2005, p. 318.

<sup>89</sup> Sin ánimo de exhaustividad, es obligado citar: CALVO ORTEGA, R.: «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero...», cit., pp. 137 a 148; RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al estudio...*, cit., pp. 137 y ss.

<sup>90</sup> En este sentido, véase: FALCÓN Y TELLA, R.: «La finalidad financiera en la gestión del patrimonio». *REDF*, núm. 35/1982, pp. 382-383, (el autor afirma que «el artículo 31.1 de la Constitución establece el principio de capacidad contributiva en relación al sostenimiento de los gastos públicos, o lo que es lo mismo, en relación a todos los ingresos públicos, pues todos ellos se destinan a la cobertura de los gastos»). Con mayores referencias a estas posiciones, véase: MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC». *REDF*, núm. 106/2000, pp. 200 y 201.



Centrándonos en los *tributarios*, hay acuerdo en que los diferentes principios contenidos en el artículo 31.1 de la Constitución pivotan en torno a dos centrales: la capacidad económica, como principio central de justicia tributaria, y la legalidad financiera, como garantía del proceso democrático en el establecimiento y regulación de los tributos. El principal grupo de problemas lo presenta el primero, en particular por la posición de principio central y esencial del sistema tributario en que se le ha pretendido colocar.

2. El principio de capacidad económica no es ni mucho menos el único principio que inspira la construcción y exacción de los tributos<sup>91</sup>, si bien se ha constituido, por vía de construcciones doctrinales, en el epicentro de la justicia tributaria. Esto plantea diversos tipos de problemas; en primer lugar, conviene recordar que la justicia tributaria constituye un problema desde su mismo origen, pues se trata de un principio esencialmente relativo, de manera que no es posible llegar a conclusiones definitivas sobre la misma sin tener en cuenta, por un lado, la vertiente del gasto público, pero sobre todo, el papel de la propiedad en el sistema, porque parece claro que «no es legítimo referirse a unos derechos de propiedad básicos, estos es, «antes de impuestos», con el objetivo de evaluar políticas tributarias, cuando todas las cifras que se manejan son el producto de un sistema al que los tributos se encuentran inextricablemente unidos»<sup>92</sup>. Si esta perspectiva se pierde a menudo de vista es seguramente porque el estudio de la justicia tributaria en nuestro país ha prescindido del derecho de propiedad (art. 33 CE), que sin embargo se encuentra presente en todos los debates sobre la reforma tributaria y sus efectos.

En este sentido, se ha señalado que la afirmación de que es posible definir un derecho de propiedad antes y después de impuestos, que pueda ser tomado como base para analizar la justicia del sistema tributario, es seguramente uno de los «mitos» que mayor confusión ha generado en el debate acerca del sistema tributario ideal. Si se examina con cierto detenimiento el significado de la herramienta tributaria, no resulta excesivamente complicado llegar a esta conclusión, pues la propiedad privada es sencillamente incomprensible si se considera de forma aislada de un sistema tributario. Por otro lado, la asunción de la

---

<sup>91</sup> Así, tempranamente entre nosotros: PALAO TABOADA, C.: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en: AA.VV.: Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro, Vol. II. Madrid: Instituto Nacional de Estudios Jurídicos-Tecnos, 1975, pp. 422 y ss. No obstante, este autor ha matizado sus posiciones iniciales en su trabajo posterior: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional». REDEF, núm. 88/1995, pp. 629 y ss.

<sup>92</sup> MURPHY, L.; NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*. Oxford: Oxford University Press. 2002, p. 9. Me he ocupado de estas cuestiones en los siguientes trabajos, a lo que me permito remitir al lector y de donde extraigo buena parte de las conclusiones aquí defendidas; (Conjuntamente con Juan ZORNOZA PÉREZ): «Constitución económica y Hacienda Pública», en: PECES-BARBA MARTÍNEZ, G.; RAMIRO AVILÉS, M. A. (Coords.): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*. Madrid: Marcial Pons, 2004, pp. 650 y ss., y «Impuestos y Estado Social», en: ZORNOZA PÉREZ, J. J. (Coord.): *Finanzas Públicas y Constitución*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2004, pp. 15 y ss.

existencia de un derecho de propiedad como una concepción moral prepolítica o que preexiste al Estado está basada realmente no en la idea de recompensa (*moral desert*) sino en la de derecho (*moral entitlement*), por la misma lógica de su preexistencia a la organización estatal<sup>93</sup>.

Esta idea puede ser explicada desde dos perspectivas complementarias: la primera, es que el tributo financia el sistema jurídico necesario para que el reconocimiento de los derechos de propiedad, y en suma, el tráfico jurídico generador de riqueza, sea posible. Por eso, «la obligación tributaria es el correlato natural del sistema», de forma que «capacidad de actuación jurídica y obligación tributaria son dos caras de la misma moneda»<sup>94</sup>. De esta manera, el Estado participa en el éxito económico de los ciudadanos que él mismo ha contribuido a generar, de manera que «en el orden liberal de la Constitución el Estado cubre sus necesidades financieras fundamentalmente a través de una participación, mediante los tributos, en el éxito de la actividad económica privada»<sup>95</sup>. Desde la segunda perspectiva, la imbricación entre propiedad y sistema tributario se produce porque el segundo sirve para definir la primera, en tanto que supone una respuesta a la pregunta acerca del reparto de la riqueza en la sociedad. La propiedad privada no es, en definitiva, más que una convención jurídica, que se codefine con ayuda del propio sistema tributario, o una consecuencia del propio sistema que se sustenta a través de impuestos<sup>96</sup>. Es esta visión la que permite afirmar que un sistema de tributos y de transferencias de rentas entre individuos no supone alteración alguna de la propiedad, sino que meramente establece las condiciones bajo las cuales dicha propiedad se disfruta<sup>97</sup>. En este sentido, un sistema tributario cumple dos funciones fundamentales: establece una división entre propiedad pública o privada, más o menos ficticia, pero que se diferencia fundamentalmente por la disponibilidad y el control sobre esta propiedad y, (segunda función), representa un papel central para determinar cómo se distribuirá la riqueza social entre distintos individuos, tanto en forma de propiedad en sí, como de beneficios provistos por el Estado<sup>98</sup>. Esta idea no es incompatible con afirmar que el reconocimiento de un mínimo de propiedad privada es esencial como mecanismo para garantizar a los ciudadanos la expresión de su libertad, en la construcción de HEGEL, lo que entronca con la dignidad de la persona reconocida en el artículo 10 de la

<sup>93</sup> MURPHY, L.; NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice...*, cit., p. 66.

<sup>94</sup> WALZ, R. W.: *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*. Heidelberg: Decker, 1980, pp. 31 a 37.

<sup>95</sup> BVerfG, BStBl. II 1995, 655 y ss. (apartado C. II. 1. b, pág. 660) Caso del Impuesto sobre el Patrimonio («*Vermögensteuer*). En la doctrina, *vid.* entre otros: BIRK, D.; ECKHOFF, R.: «Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern: Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive», en: SACKSOFSKY, Ute; WIELAND, Joachim (Eds): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2000, p. 55.

<sup>96</sup> MURPHY, L.; NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice...*, cit., pp. 8 y ss. En realidad, esta idea se desarrolla a lo largo del trabajo, véase también concisamente en sus conclusiones, pp. 174 y ss.

<sup>97</sup> MURPHY, L.; NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice...*, cit., p. 63.

<sup>98</sup> MURPHY, L.; NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice...*, cit., p. 76.

Constitución española<sup>99</sup>. Pero sin olvidar que, en palabras de P. KIRCHHOF, el impuesto es la condición o presupuesto y la consecuencia, no lo contrario de la garantía constitucional del derecho a la propiedad<sup>100</sup>, donde el antagonismo de intereses es sólo aparente: hay un objetivo moral común, el de una idea de justicia distributiva, socialmente convenida, y que se hace efectiva mediante el citado reparto de funciones entre público y privado.

Pero en España el derecho a la propiedad no se ha vinculado a la capacidad económica ni se ha relacionado con el sistema tributario, lo que hace de cualquier examen de éste, desde las perspectivas de la igualdad y la capacidad económica, un examen «cojo», porque le falta una pieza esencial. El derecho de propiedad en relación con el sistema tributario viene a ser lo que los anglosajones llaman «el elefante en la habitación»; todos los presentes lo ven, pero nadie habla de él.

3. En segundo lugar, entrando ya en la función del principio, la posición central que ocupa la capacidad económica en el sistema de principios de justicia tributaria ha tenido como consecuencia que se predique de todas las figuras tributarias (*vid* las SSTC 27/1981, 164/1995 y 141/1996), aunque se reconozca que no es el único principio o parámetro de justicia tributaria (entre otras, STC 27/1981)<sup>101</sup>. Los importantes esfuerzos doctrinales realizados en España para desentrañar su naturaleza, con diferentes posturas en cuanto a su efectividad y grado de concreción<sup>102</sup>, son coherentes con su destacable relevancia jurídica en el proceso de elaboración dogmática del Derecho Tributario<sup>103</sup>.

<sup>99</sup> HEGEL (*The Philosophy of Right*, 1821, seccs. 41 a 53), comentado en MURPHY, L.; NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice...*, cit., p. 45.

<sup>100</sup> KIRCHHOF, P.: «Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer», en: EBLING, I. (Ed.): *Besteuerung von Einkommen. Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.*, Band 24. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2001, p. 13. *Vid* asimismo: MURPHY, L.; NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice...*, cit., pp. 70 a 73. Esta relación simbiótica entre propiedad y sistema tributario se comprende en toda su extensión si se tiene en cuenta que, en última instancia, la mencionada participación del Estado en el éxito individual de los ciudadanos con el objetivo de promover el bien común refleja un cierto «reparto del trabajo», en el sentido moral, entre el Estado y el individuo: el primero, se ocupa del interés general, el segundo, del suyo propio. El sistema funciona partiendo de que el ciudadano es egoísta y busca su propio interés. Es lo que L. MURPHY y T. NAGEL denominan «motivos personales y valores políticos: la división moral del trabajo».

<sup>101</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF». REDC, núm. 27/1989, p. 173. Postura que recibe una crítica, que es a su vez crítica de la que formula Zornoza a la citada STC, en: RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico». REDF, núm. 125/200, pp. 39 y 40.

<sup>102</sup> ALGUACIL MARÍ, M. P.: «La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (RDFyHP), núm. 253/1999, pp. 581 y ss, con mayores referencias. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC...», cit., pp. 200 y ss. Con abundantes referencias en notas núm. 49 y ss. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico...», cit., pp. 7 y ss.

<sup>103</sup> *Vid* VOGEL, K.: «Die Besonderheit des Steuerrechts», en *Deutsche Steuer-Zeitung*, serie A, 1977, p. 9; BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...* cit, en especial pp. 52 y ss. Entre nosotros, *inter alia*, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: «El principio de capacidad...», cit., pp. 975 y ss.

En lo básico, este principio hace referencia a la capacidad de modular la carga tributaria sobre la renta en relación con la capacidad de pago de cada sujeto<sup>104</sup>. Al ser aplicado al sistema tributario, opera en dos fases; por un lado, constituye un presupuesto lógico de la imposición (regla económica), que obliga al legislador a seleccionar determinadas circunstancias indicativas de la existencia de dicha capacidad<sup>105</sup>. Por otro, opera como un criterio de modulación de la carga impositiva, habida cuenta que la capacidad de pago depende también de factores que determinan distintos niveles de necesidad como la edad, el número de hijos, etc<sup>106</sup>. En muchas ocasiones, esos otros factores para determinar la capacidad de pago son al mismo tiempo medidas denominadas «extrafiscales», es decir, que apoyan otras políticas públicas al margen de la función tributaria, por lo que resulta difícil calificarlas como simples medidas que modulan la carga impositiva o medidas que desarrollan el principio de capacidad económica. Esto tiene toda la relevancia para su examen constitucional, pues las medidas extrafiscales requieren una vara de medir distinta, que utilice el principio de igualdad como baremo.

En teoría, se da una amplísima libertad del legislador para someter a imposición hechos con significado o importancia económica, por lo que son casi infinitas las posibilidades de establecer impuestos sobre los aspectos más variados de la realidad social<sup>107</sup>. Para llevar a cabo esta tarea, el legislador debe elegir determinadas circunstancias indicativas de la existencia de dicha capacidad, que en nuestro sistema económico será principalmente la renta<sup>108</sup>.

En todo caso, como elemento de prueba de la justicia tributaria, la verificación de la capacidad económica en la práctica encuentra numerosas dificultades. Por un lado, el análisis de su cumplimiento en las distintas figuras tributarias tendrá lugar necesariamente *a posteriori*, pues no es posible derivar consecuencias directas de este principio de cara a la configuración concreta de un impuesto<sup>109</sup>. Por ello, habida cuenta de las distintas opciones y modalidades tributarias existentes, la selección de materias imponibles, y la configuración de hechos imponibles a partir de las mismas es una cuestión de oportunidad política, por lo que a través de los principios constitucionales no se podrá examinar si someter a tributación tal o cual hecho es conforme a la idea de justicia tributaria expresada en la norma fundamental.

<sup>104</sup> Es imprescindible la referencia al reciente trabajo de: RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico...», cit., pp. 27 y ss.

<sup>105</sup> BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, cit., pp. 166 y ss.

<sup>106</sup> BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, cit., p. 27.

<sup>107</sup> TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band I...*, cit., pp. 502 y ss.

<sup>108</sup> BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, cit., pp. 166 y ss., que se refiere a dos materias tributarias básicas, renta y patrimonio, si bien en puridad, podría también entenderse que sólo hay una materia tributaria, que es la renta TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band II...*, cit., p. 580, sobre el concepto de renta, *vid.* asimismo pp. 624 y ss.

<sup>109</sup> BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, cit., p. 56. Con matices, RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico...», cit., pp. 27 y ss.

4. En tercer lugar, la capacidad económica es sólo una parte de la justicia tributaria, un deber ser que se produce a posteriori, una vez asumido que, como requisito para su propia existencia, el Estado tiene que participar en el éxito económico de sus ciudadanos mediante el sistema tributario, como medida para financiar las cargas públicas, cuyos costes deben ser repartidos de forma igualitaria<sup>110</sup>. Pero esta igualdad puede requerir, para cumplir otras finalidades del sistema tributario, un trato desigual a capacidades económicas iguales, por ejemplo para permitir la función de impuesto control de una determinada figura tributaria<sup>111</sup>. En estos casos, sólo el principio de igualdad permite un análisis constitucional satisfactorio. El problema es que mientras que, por ejemplo, para la doctrina alemana mayoritaria la capacidad contributiva como principio tributario es una manifestación de la igualdad o incluso su concreción para este ámbito<sup>112</sup>, en España tal principio de igualdad ha estado sujeto a una férrea bifurcación, de manera que, como ha tenido ocasión de resaltar el Tribunal Constitucional, la igualdad tributaria no puede ser reconducida al principio contenido en el artículo 14 de la Constitución, sino que se contiene en el mismo artículo 31.1 (STC 46/2000, FJ 4º). Mientras que la primera protege a los ciudadanos de las desigualdades injustificadas basadas en elementos subjetivos, la del 31 le protege de las diferenciaciones fundamentadas en elementos objetivos (además de la citada, SSTC 159/1997, FJ 3; 55/1998, FJ 3 y 200/1999, FJ 3, entre otras), de manera que la igualdad ante la ley tributaria «*resulta, pues, indisociable de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad*» (STC 27/1981, FJ 4)<sup>113</sup>.

Así, el Tribunal Constitucional traza una distinción, más o menos estricta, entre el principio de igualdad ante la ley establecido en el artículo 14 de la Constitución y el de igualdad tributaria, que debe ser reconducido y entendido

<sup>110</sup> BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, cit., p. 167. ALGUACIL MARÍ, M. P.: «La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento...», cit., pp. 607 y ss, con mayores referencias. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico...», cit., pp. 27 y ss.

<sup>111</sup> Vid. para Alemania WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, pp. 304 y ss. Entre otras Sentencias, vid. esta idea en: BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, párr. 177.

<sup>112</sup> BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, cit., pp. 155 y ss, pp. 165 y 170. Como es sabido, en Alemania la capacidad económica no está expresamente contenida en la Constitución, sino que se deriva del principio de igualdad (art. 3.1 GG). Vid. entre otras, las siguientes Sentencias: BVerfG de 25.10.1966–2 BvR 506/63, BVerfGE 20, 323 [331]; BVerfG, de 05.02.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17; 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246. Vid asimismo, con mayores referencias: WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem...*, cit., pp. 286 y ss. Entre nosotros, véase: PALAO TABOADA, C.: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en AA.VV.: *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro Vol. II*. Madrid: Tecnos, 1975, 412 y ss.; RAMALLO MASSANET, J.: «Derecho Constitucional y Derecho Financiero». Cuadernos de la Facultad de Derecho. Universidad de Palma de Mallorca, núm. 3/1982, pp. 57 a 74, con mayores referencias.

<sup>113</sup> En este sentido: PALAO TABOADA, C.: «Nueva visita al principio...», cit., p. 780.

en el marco del artículo 31 (SSTC 45/1989<sup>114</sup>, entre otras). La distinción tiene relevantes consecuencias; la principal, que las desigualdades tributarias tienen en principio vetado su acceso a la vía jurisdiccional del recurso de amparo<sup>115</sup>. Lo cierto es que esta distinción entre la igualdad contemplada en el artículo 14 y la del 31.1 no deja de ser artificiosa, de manera que tampoco encuentra parangón claro en el Derecho comparado. El empeño del Alto Tribunal en establecerla seguramente se encuentra más relacionado con la intención de excluir la posibilidad para los contribuyentes de recurrir en amparo ante el Tribunal Constitucional por las desigualdades derivadas del sistema tributario, pues ello habría de suponer, previsiblemente, un incremento exponencial de los recursos presentados ante esta instancia.

5. En cuarto lugar, el principio de capacidad económica no se adapta bien a todas las figuras tributarias. Pese a ello, suele afirmarse la exigencia constitucional de que se establezcan tributos que respondan a la capacidad económica. No se admitiría así una modulación o incluso infracción del principio de capacidad económica.

Sin embargo, tal posición, lejos de defender tal principio, lo someta a una elasticidad insoportable, que acabe quebrando sus contornos más esenciales y útiles como parámetro de constitucionalidad. Un buen ejemplo de ello son las tasas, tributos basados en el beneficio y por lo tanto modulados por el principio de equivalencia. Pese a ello, se insiste en que el principio de capacidad económica esté presente en su establecimiento e incluso pueda ser un criterio para su modulación. Por poner sólo un ejemplo, así lo afirmaba J. J. FERREIRO Lapatza, al señalar que «lo que nuestra Constitución no tolera es la aplicación del principio del beneficio a tasas y contribuciones especiales como un principio diferente y contrapuesto al principio de capacidad (...) Sólo la rutina, la inercia o el acarreo histórico acrítico, al que tan propenso se muestra el legislador, pueden explicar un régimen jurídico especial, el de tasas y contribuciones especiales, basado en un principio, el del beneficio, al que la Constitución ni siquiera alude»<sup>116</sup>.

Frente a ello, apuntaba C. Palao Taboada que la aplicación del principio de capacidad económica a tributos distintos de las tasas «es controvertida teóricamente, pues para un amplio sector doctrinal los llamados «tributos causales... se rigen por el principio de equivalencia»<sup>117</sup>. Ello se pone particularmente de manifiesto en la difícil adecuación en la práctica de esta clase de

<sup>114</sup> *Vid.* un examen crítico de esta Sentencia, donde se declara inconstitucional el régimen de acumulación de rentas forzosos en el IRPF para los casos de matrimonios, en: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF...», cit., pp. 175 y ss.

<sup>115</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)». REDC, núm. 36/1992, pp. 48 y ss.

<sup>116</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: «La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales» REDE, núm. 100/1999, p. 554.

<sup>117</sup> PALAO TABOADA, C.: «Precios públicos»: una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho tributario español». REDE, núm. 111/2001, p. 459. *Vid.* al respecto: ZORNOZA PÉREZ, J.; ORTIZ CALLE, E.: «Las

tributos al principio central de justicia tributaria. Pese a ello, se ha afirmado que «el legislador debe intentar adecuar el régimen jurídico de las tasas al principio constitucional de capacidad económica, aunque en la práctica surjan dificultades técnicas; dificultades que no autorizan, sin más, a sostener con carácter general la inoperancia del mandato constitucional, sino que más bien exigen depurar la técnica jurídica para conseguir, en la medida de los posible, que la estructura de las tasas se ajuste a los principios constitucionales tributarios»<sup>118</sup>.

Directamente relacionado con su aplicación a las distintas figuras tributarias, nótese que la colocación del principio de capacidad económica en el epicentro de los principios tributarios, y por ende, en el propio concepto de tributo, ha facilitado, en nuestro país, siguiendo en parte la doctrina alemana, la construcción teórica de un sistema de preferencia de impuestos frente al resto de figuras tributarias<sup>119</sup>. Es cierto que el concepto de tributo está estrechamente ligado al modelo de Estado vigente en cada momento histórico<sup>120</sup>. Con todo, siguen siendo ciertas las afirmaciones clásicas de la doctrina acerca de la inexistencia de una noción de tributo que sea plenamente válida y haya merecido la aprobación de la mayoría de una doctrina<sup>121</sup>, que además en numerosas ocasiones se ha preguntado acerca de la utilidad, o posibilidad, de delimitar tal noción<sup>122</sup>. A esto hay que añadir que los contornos de las figuras tributarias varían

---

tasas», en: MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (Dir.): *Los Tributos locales*. Cizur Menor: Thomson-Civitas, 2005, pp. 783 y ss.

<sup>118</sup> ZORNOZA PÉREZ, J.; ORTIZ CALLE, E.: «Las tasas...», cit., p. 785. *Vid* asimismo: MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: *Tasas y precios públicos en el Derecho español*. Madrid: IEF-Marcial Pons, 1995, pp. 128 y ss.

<sup>119</sup> Así, afirmaba FRIAUF (FRIAUF, K. H.: «Unser Steuerstaat als Rechtssaat». *Steuerberater Jahrbuch 1977/78*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, p. 43), que «nuestra comunidad política debe ser un Estado impositivo para poder ser un Estado de Derecho». BIRK, D.; ECKHOFF, R.: «Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern: Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive...», cit., p. 55 y ss. *Vid* los fundamentos dogmáticos y el desarrollo del Estado impositivo en HEUN, W.: «Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht», en: SACKSOFSKY, Ute; WIELAND, Joachim (Eds): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2000, pp. 11 y ss. También el Tribunal Constitucional alemán lo menciona como principio; entre otras: BVerfGE 78, 249 (266 y ss). Sobre esta postura en la doctrina alemana, véase también en nuestro país: BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho* Madrid: CEC, 2002, pp. 108 y ss.

<sup>120</sup> BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, cit., p. 200; por el mismo autor: «Steuerzweck und Steuerbegriff». *Steuer und Studium*, Heft 6/1986, p. 162. ZORNOZA PÉREZ, J.; ORTIZ CALLE, E.: «Las tasas...», cit., pp. 731 y ss.

<sup>121</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M: *Ordenamiento Tributario español, I*. Madrid: Civitas, 1985, p. 168. Al respecto véase igualmente: RAMALLO MASSANET, J.: «Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)». REDF, núm. 90/1996, pp. 238 y ss.; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC». REDF, núm. 106/2000, pp. 194 y ss, con abundantes referencias.

<sup>122</sup> Pese a que la doctrina actual se muestra favorable a la viabilidad de la categoría unitaria del tributo, aceptada unánimemente en nuestro país, conviene no olvidar la existencia de autorizadas opiniones contrarias. Así, a partir de la noción propuesta por GIANNINI, glosada por VICENTE-ARCHE, F. en las notas a la trad. española de BERLIRI, A. *Principios de Derecho Tributario*, vol. I, Ed. de Derecho Financiero, Madrid 1964, pp. 321 y ss afirma tal inutilidad, salvo para «constituir un presupuesto lógico para

en función del ente territorial, aunque pueda sostenerse que hay un mínimo común denominador<sup>123</sup>. Por otro lado, en el ámbito jurídico-tributario comunitario no hay un concepto material de tributo<sup>124</sup>, lo que añade considerable tensión al problema del concepto y nos hace preguntarnos por su utilidad.

Similares problemas plantea la exigencia de que el principio de capacidad económica deba poder ser predicado de todo el sistema tributario. Para empezar, porque en el análisis del sistema tributario resultan especialmente ciertas las palabras de L. Díez-Picazo en relación con el ordenamiento en su conjunto, cuando señalaba que «la racionalidad, más que un dato, es una aspiración y un propósito»<sup>125</sup>. Subsisten diferentes figuras tributarias creadas en momentos históricos determinados. La coherencia y coordinación entre ellas es necesariamente relativa, imperfecta, asimétrica. Además de participar de la racionalidad-irracionalidad del ordenamiento jurídico a que hacía referencia L. Díez-Picazo, en la configuración del sistema tributario han incidido lógicas económicas y lógicas jurídicas no siempre cohesionables entre sí<sup>126</sup>.

Pero además, si se parte de ese concepto valorativo, de inmediato tenemos que concluir que la alternativa entre las distintas modalidades tributarias *supra* citadas no es indiferente, fundamentalmente porque las tasas y las contribuciones especiales no responden realmente al principio de capacidad económica, toda vez que su establecimiento y su estructura no se basan realmente en éste, sino en la equivalencia. Esto plantea todo tipo de problemas, porque el principio de equivalencia no se encuentra en el artículo 31 de la Constitución, al menos en la lectura dada por nuestra doctrina<sup>127</sup>.

Centrándonos por el momento en los impuestos, tampoco las distintas opciones posibles son indiferentes desde la perspectiva constitucional. Todos los sistemas tributarios de nuestro entorno emplean un conjunto de impuestos.

---

delimitar el concepto constitucional de impuesto», P. M. HERRERA MOLINA, en: «La irrelevancia jurídica del «concepto constitucional de tributo»». *Quincena Fiscal* (QF), núm. 2/2004, p. 19.

<sup>123</sup> Véase en este sentido: SOLER ROCH, M. T.: «Los principios jurídico constitucionales relativos a la distribución de la carga tributaria y su actuación en los sistemas tributarios de las Comunidades Autónomas», en AAVV. *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. IV, IEF, Madrid, 1984, p. 3039; RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch, 2004, pp. 175 y ss, con mayores referencias.

<sup>124</sup> GARCÍA PRATS, F.: «Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho Comunitario»; en: SERRANO ANTÓN; SOLER ROCH: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*. Madrid: IEF, 2002, p. 185. O quizá se pueda admitir la matización de A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, que más que de una inexistencia de un concepto, se refiere a la autonomía calificadora del Derecho comunitario, como recordaba el propio TJCE en la Sentencia *Pabst & Richard/Hauptzollamt Oldenburg*, 1982, asunto 17/81, en: MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea...», cit., p. 117, y nota a pie, núm. 19.

<sup>125</sup> Díez-Picazo, L.: *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*. Barcelona: Ariel, 1999, p. 196.

<sup>126</sup> WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem...*, cit., pp. 107 y ss.

<sup>127</sup> Lo cual no plantea ningún problema en la doctrina alemana, pues el principio de capacidad económica es sólo una derivación posible, pero no única, del principio de igualdad; BIRK, D.: «Steuerzweck und Steuerbegriff...», cit., p. 164.



Hay muchas clasificaciones posibles de categorías impositivas, en función de cómo se tome en cuenta la capacidad económica que se pretende someter a gravamen. Partiendo de que básicamente sólo existe una materia imponible, que es la renta<sup>128</sup>, se puede utilizar como fundamento de la imposición su utilización (impuestos sobre el consumo), o su ahorro (impuestos sobre el patrimonio) o su obtención (impuestos sobre la renta). De otra manera, puede dividirse la riqueza gravable en dos grandes grupos: su obtención (*Entstehungsseite*) y su utilización (*Verwendungsseite*), a partir de los cuales se clasificarían los distintos tipos de tributos<sup>129</sup>.

El dato de la pluralidad de opciones de imposición es de la mayor importancia, pues implica que para alcanzar una idea cabal de la justicia tributaria no basta el análisis de las figuras impositivas en concreto, sino que éste debe ser necesariamente completado con el estudio de las relaciones entre éstas. Un sistema compuesto por impuestos que respondan individualmente a los principios de justicia tributaria, puede ser en realidad injusto como consecuencia de las relaciones entre éstos, por ejemplo, porque se gravan capacidades económicas similares de forma distinta como consecuencia de la descoordinación entre distintos impuestos. Nótese que, en la práctica, ningún sistema tributario de nuestro entorno renuncia a contar con diferentes clases de impuestos. La idea de un impuesto único, para todos los ciudadanos y que englobe todos los valores de justicia tributaria ha sido discutida en diferentes momentos históricos, y si nunca ha sido puesta en práctica se debe no sólo a una tradición «pluri-impositiva», sino más probablemente a que no es posible pensar, o no ha sido posible al menos hasta ahora, en un impuesto que responda a todos los citados requerimientos de justicia, y que además pueda ser exigido y recaudado de manera eficiente y eficaz. Este resultado sí es posible, o al menos está más cerca de alcanzarse, a través de un conjunto de impuestos distintos, cuyas funciones y objetivos se complementan y coordinan, conformando así un auténtico sistema<sup>130</sup>. Las clases de impuestos y las relaciones entre ellos varían naturalmente en cada Estado; si Dinamarca cuenta con casi sesenta impuestos diferentes, Alemania tiene veintiséis, casi como España, y Portugal sólo diecinueve. Aunque estos datos apenas aportan información acerca de la estructura de los respectivos sistemas tributarios, sí constituyen un indicio de la complejidad de este análisis que deriva de la pluralidad impositiva<sup>131</sup>.

6. En quinto lugar, el principio de capacidad económica se ve sujeto a serios matices a consecuencia integración en la Unión Europea. Es preciso tener en cuenta, como punto de partida, que el Ordenamiento jurídico-comuni-

<sup>128</sup> TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band II...*, cit., p. 580, sobre el concepto de renta, *vid.* asimismo 624 y ss.

<sup>129</sup> BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, cit., pp. 32 y 33.

<sup>130</sup> NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik...*, cit., p. 4.

<sup>131</sup> Comisión Europea: *Catálogo de Impuestos*, 16ª Edición, 1996, citado en TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band II...*, cit., pp. 572 y 573.

tario «no integra en su seno el principio de capacidad económica, en cuanto no se trataría de un derecho fundamental, ni un valor democrático básico, ni constituye un elemento de la tradición jurídica común a todos los Estados miembros»<sup>132</sup>, lo cual no experimentó modificación alguna en el fallido intento de promulgación de una Constitución para Europa. Aunque hay alguna visión más «optimista», que entiende que el principio de capacidad económica estaría siendo adoptado por el TJCE a través de la protección de la igualdad tributaria<sup>133</sup>. O la mantenida por A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, para quien el hecho de que muchos de estos principios sean comunes a las Constituciones de los Estados miembros puede terminar por producir el efecto de que tales principios adquieran «una relevancia fundamental en el Derecho comunitario frente a sus normas de naturaleza tributaria»<sup>134</sup>. Este autor afirma también que tal «comunitarización» de los principios tributarios ha de servir además para una mayor (o quizá sobre el «mayor») racionalización de las políticas en materia de mercados comunes. Con todo, es posible que sea más la expresión de un deseo, que una convicción del autor. Nótese que pone como ejemplo la denominada «Tasa Suplementaria en el Sector de la Leche y de los Productos Lácteos», cuyo gravamen ascendía, como es sabido, al 115 por cien<sup>135</sup>. Al mismo tiempo, y en cierto modo paradójicamente, el principio de capacidad económica ha recibido un refuerzo indirecto desde el análisis del Derecho tributario internacional, al menos si examinamos la literatura norteamericana de los últimos seis años, particularmente preocupada con la incidencia que los fenómenos de deslocalización están teniendo en el sistema tributario norteamericano, pero también en el modo en como éste organiza su sistema de tributación internacional<sup>136</sup>.

En general, los principios tributarios clásicos están en la actualidad sometidos a diversas tensiones; por un lado, la integración europea, y por otro, la

<sup>132</sup> ALGUACIL MARI, M. P.: «La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento». RDFyHP, núm. 253/1999, p. 576, y referencias allí citadas.

<sup>133</sup> Nos referimos a la tesis de A. GARCÍA PRATS, en: «La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (de la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)». REDF, núm. 117/2003, pp. 75 y 76.

<sup>134</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea...», cit., p. 160.

<sup>135</sup> Se trata de una figura compleja, en cuyo análisis no nos podemos detener aquí; véase la SAN de 9 de octubre de 2003 (en particular FFJJ. 3º y 4º), así como el trabajo de FALCÓN Y TELLA, R.: «La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos». QF, núm. 1, octubre 1997, pp. 5 y ss.

<sup>136</sup> Al respecto véase el sugerente análisis de: FLEMING, J. C.; PERONI, R. J.; SHAY, S. E.: «Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income». *Florida Tax Review*, vol. 4, núm. 4/2001, (pp. 299-354). En la nota a pie num. 1 hay un resumen comentado de la literatura norteamericana más relevante sobre el principio de capacidad económica (*ability to pay*), completado con referencias en las notas 13 a 15. En general, hay poca literatura cuya preocupación central sea la de averiguar cómo se puede insertar o aplicar el principio de capacidad económica en el derecho tributario internacional. Una rara excepción es el artículo de GRAETZ, M.: «Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory Policies». *Tax Law Review*, vol. 54/2001 (de particular interés para nuestro sistema y la reciente reforma del IRPF es la nota a pie 10, sobre el *método de exención* en la corrección de la doble imposición internacional de dividendos y sus inconvenientes).

globalización o internacionalización de la economía, con la mayor competencia fiscal que ello permite y propicia, exigen de los sistemas tributarios no ya únicamente su adecuación al tradicional principio de capacidad económica, sino también a estos otros fenómenos<sup>137</sup>, de manera que, entre otros aspectos, deberán ser capaces de «cazar» al contribuyente cada vez más escurridizo, adaptándose así, en cierta manera, a dicha competencia, y deberán además, en el seno de la Unión Europea, adaptarse a las exigencias de las libertades fundamentales, teniendo especialmente en cuenta la interpretación, quizá expansiva, que de las mismas viene realizando el TJCE<sup>138</sup>.

7. A modo de recapitulación, seguramente una cierta obsesión por el principio de capacidad económica ha conducido a un examen demasiado estrecho de las figuras tributarias, al mismo tiempo que ha dotado al principio de una excesiva elasticidad, que hace que su utilidad sea cuestionable como principal vara de medir en el caso de muchos tributos. Piénsese, por poner sólo un ejemplo, en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Si bien su fundamento es la capacidad de pago puesta de manifiesto por el consumo, su estructura no está basada en la capacidad económica, pues la lógica de este tributo multifásico es garantizar su neutralidad con respecto de los procesos productivos y las actividades económicas. El principio de capacidad económica no es un buen criterio para interpretar el funcionamiento del IVA. El principio de igualdad, sin embargo, sí.

Pero la colocación de la capacidad económica en el epicentro absoluto de la justicia tributaria seguramente ha contribuido a que se deje fuera el principio de igualdad, auténtico principio central de un sistema tributario y que permite su conexión con el sistema de gastos públicos. La igualdad material no se agota en la capacidad económica, aunque ésta sea una de sus vertientes.

## V. LA LIMITACIÓN DEL MÉTODO JURÍDICO Y UNIDISCIPLINAR PARA EXAMINAR LOS PROBLEMAS ACTUALES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. BOLONIA COMO OPORTUNIDAD

El primer problema, o al menos el más sobresaliente, que plantea la adaptación de esta disciplina a los crecientes cambios apuntados es si el método jurídico es suficiente para comprenderlos y analizarlos, o si puede terminar implicando un aislamiento de la norma del mundo que le rodea, terminando

---

<sup>137</sup> CAAMAÑO ANIDO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?..., cit., pp. 246 y ss.

<sup>138</sup> Véase, con un interesante paralelismo con la jurisprudencia del *Supreme Court* estadounidense en materia económica, GRAETZ, M. J.; WARREN, JR, ALVIN C.: «Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integraitoin of Europe». *The Yale Law Journal*, núm. 115/2006, pp. 120 y ss.

por ignorar la realidad<sup>139</sup>, pues el desarrollo del Derecho Financiero, en tanto que instrumento dirigido a la solución de conflictos, lo que es consustancial al objeto y fin del Derecho, depende en buena medida de que la elaboración formal de sus conceptos y categorías responda a la necesidad de solución de los problemas prácticos que la actividad jurídico-financiera pública plantea en cada momento<sup>140</sup>. Esta necesidad se pone aún más de relieve en el análisis de la vertiente comunitaria del Derecho financiero. A este respecto, se ha afirmado que «el método jurídico puro resulta infructuoso en el Derecho comunitario, y especialmente en el Derecho financiero comunitario»<sup>141</sup>, como en general sucede cuando se intenta analizar un fenómeno desde una perspectiva aislada: el resultado será, seguramente, poco útil<sup>142</sup>.

Como sucede con tantas otras reflexiones del Profesor F. Sáinz de Bujanda, sigue teniendo vigencia la afirmación de que «el jurista debe situar el Derecho dentro del marco de la vida social en que el ordenamiento jurídico despliega su eficacia configuradora»<sup>143</sup>, y particularmente, por lo que se refiere a la docencia, «el profesor de Derecho financiero y tributario deberá, sin duda, como el de cualquier otra rama del Derecho, esforzarse por alcanzar el caudal de conocimientos más amplio posible sobre el mundo social, sobre los supuestos reales del ordenamiento jurídico, lo que sólo podrá conseguirse penetrando en los campos limítrofes al Derecho»<sup>144</sup>.

Y sin abandonar el campo jurídico, deberíamos prestar mayor atención a la colaboración con otras disciplinas jurídicas, en lugar de centrarnos en la autonomía de la nuestra. Sobre todo porque la denominada interdisciplinariedad, además de una moda, es la única vía posible de examinar los problemas. Ello es especialmente cierto en lo que se refiere al Derecho tributario, donde el método jurídico en su análisis debe tomar muy en cuenta las técnicas y métodos de la moderna teoría del Derecho, superando así una cierta costumbre en la interpretación excesivamente literal de las normas<sup>145</sup>. Así por ejemplo, determinar cabalmente el contenido y la función que en nuestro sistema cumplen

<sup>139</sup> Sobre estas cuestiones: PALAO TABOADA, C.: «Las cuestiones de método en la obra del Profesor Sáinz de Bujanda». REDF, núm. 104/1999, pp. 641 y ss. NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: «Formalismo y método jurídico: notas en torno al pensamiento jurídico del Profesor F. SÁINZ de Bujanda». REDF, núm. 45/1985, pp. 53 y ss.; DIEZ-PICAZO, L.: *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho...*, cit., pp. 8 y ss.

<sup>140</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al estudio...*, cit., pp. 389 y 390.

<sup>141</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea...», cit., p. 118.

<sup>142</sup> Con esta contundencia se expresa: SHAPIRO, M.: «Comparative Law and Comparative Politics». *Southern California Law Review*, vol. 53/1980, pp. 537 y 538, cuyo trabajo analiza A. MARTÍN JIMÉNEZ en el artículo supra citado.

<sup>143</sup> SÁINZ DE BUJANDA, F.: «La enseñanza del Derecho tributario a universitarios, a funcionarios y a contribuyentes». *Hacienda y Derecho, T. III*. Madrid: IEP, 1962, p. 100.

<sup>144</sup> GARCÍA AÑOEROS, J.: «Un jurista: Fernando Sáinz de Bujanda». REDF, núm. 104/1999, p. 632.

<sup>145</sup> PALAO TABOADA, C.: «Las cuestiones de método en la obra del Profesor Sáinz de Bujanda...», cit., pp. 666 y 667; *vid. asimismo*: BÁEZ MORENO, A.; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.; ORTÍZ CALLE, E.: «Estudio Preliminar» a: HENSEL, A.: *Derecho Tributario*, 3ª Edición. Madrid: Marcial Pons (traducción de los mismos autores), 2005, pp. 12 y ss.; WERNSMANN, R.: *Verhaltenlenkung in einem rationalen Steuersystem...*, cit., pp. 73 y ss.

los principios constitucionales de justicia tributaria, requieren del análisis de la economía financiera<sup>146</sup>, con el objeto, aunque pueda parecer paradójico, de analizar en términos *jurídicos*, la eficacia real de dichos principios<sup>147</sup>.

Las nuevas orientaciones que deberá seguir la docencia en la Universidad española, como consecuencia de la adaptación a *Bolonia*, constituye una oportunidad para propiciar una transformación de la disciplina que, siguiendo un método más práctico, propicie la concentración en el análisis de los problemas actuales y retos brevemente apuntados en las páginas anteriores. Sin poner en duda que el método de enseñanza tiene que estar ligado a la investigación<sup>148</sup>, la docencia no puede cubrir todo lo investigable. La complejidad actual de nuestra disciplina, exponencialmente superior a la que existía hace medio siglo, impide condensar en un programa diseñado para la docencia todos los problemas que deberían conocerse por los alumnos o futuros profesionales del Derecho. Es preciso elegir un mínimo cuya enseñanza sea plausible. No debe olvidarse que un programa docente es sobre todo una materia acotada en el tiempo (según el Diccionario de la RAE, un «*sistema y distribución de las materias de un curso o asignatura, que forman y publican los profesores encargados de explicarlas*»). Su contenido debe ser por lo tanto creíble o practicable. Aunque tenga siempre algo de ilusorio el conseguir explicar todo su contenido, éste debe poder adaptarse. Eso implica optar en las materias y seleccionar los contenidos, que no tendrán porque suponer una delimitación de las materias de investigación.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGUALLO AVILÉS, A.: «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho financiero. Hacia un Derecho financiero constitucional». REDEF, núm. 109-110/2001.
- ALGUACIL MARÍ, M. P.: «La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública (RDFyHP)*, núm. 253/1999.
- ALGUACIL MARÍ, M. P.: «La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento». *RDFyHP*, núm. 253/1999.
- AVI-YONAH, R. S.: *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime*. New York: Cambridge University Press, 2007.
- BÁEZ MORENO, A.; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.; ORTÍZ CALLE, E.: «Estudio Preliminar» a: HENSEL, A.: *Derecho Tributario*, 3ª Edición. Madrid: Marcial Pons (traducción de los mismos autores), 2005.
- BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*. Madrid: Civitas, 2002.

---

<sup>146</sup> LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*; Madrid: Civitas, 1990, pp. 123 y ss.

<sup>147</sup> Al respecto véase: WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem...*, cit., pp. 18 y ss, y pp. 46 a 62.

<sup>148</sup> PALAO TABOADA, C.: «La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario...», cit., p. 502.

- BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho* Madrid: CEC, 2002.
- BASSOLS COMA, M.: *Constitución y sistema económico*. Madrid: Tecnos, 1985.
- BASSOLS COMA, M.: *Constitución y sistema económico*. Madrid: Tecnos, 1985.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: «Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos». *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 2/1979.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: *El Derecho de los gastos públicos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J.; SOLER ROCH, M. T.: *Derecho Financiero*. Alicante: Librería Compás, 1987.
- BERLIRI, A. *Principios de Derecho Tributario*, vol. I, Ed. de Derecho Financiero, Madrid 1964.
- BIRK, D.: «Steuerzweck und Steuerbegriff». *Steuer und Studium*, Heft 6/1986.
- BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983.
- BIRK, D.: *Steuerrecht*. Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2005.
- BIRK, D.; ECKHOFF, R.: «Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern: Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive», en: SACKSOFSKY, Ute; WIELAND, Joachim (Eds): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2000.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?». REDF, núm. 114/2002.
- CAAMAÑO ANIDO; CALDERÓN CARRERO, «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?». REDF, núm. 114/2002.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El Derecho comunitario como fuente». REDF, núm. 132/2007.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: «European Transfer Pricing Trends at the Crossroads: Caught between Globalization, Tax Competition and EC Law». *Intertax*, vol. 33/2005.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero «bifronte» o «dual»?». REDF, núm. 132/2006.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades*. Valencia: Tirant lo blanch, 2005.
- CALVO ORTEGA, R.: «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero». HPE. núm. 1/1970.
- CASADO OLLERO, G. *et alii: Estudios sobre la Armonización Fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*. Granada: Ediciones TAT, 1987.
- CLOSA, C.; HEYWOOD, P. : *Spain and the EU*. London: Palgrave, 2004.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: «El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica». RDFyHP, 1965.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario español, I*. Madrid: Civitas, 1985.

- CRAIG, P.; BÜRCA, G. De.: *EU Law. Text, Cases and Materials*. Oxford: Oxford University Press, 2003.
- DE JUAN ASENJO, O.: *La Constitución económica española*. Madrid: Centro de estudios Constitucionales, 1984.
- DE WITTE, B.: «Direct effect, supremacy and the nature of the legal order», en: AA.VV. (Eds.: CRAIG, P.; BÜRCA, G. De.): *The evolution of EU Law*. Oxford: Oxford University Press, 1999.
- DÍEZ-PICAZO, L.: *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*. Barcelona: Ariel, 1999.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «La finalidad financiera en la gestión del patrimonio». REDE, núm. 35/1982.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «La finalidad financiera en la gestión del patrimonio». REDE, núm. 35/1982.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos». QF, núm. 1, octubre 1997.
- FALCÓN Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*. Madrid: Civitas, 1988.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: «La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales» REDE, núm. 100/1999.
- FLEMING, J. C.; PERONI, R. J.; SHAY, S. E.: «Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income». *Florida Tax Review*, vol. 4, núm. 4/2001.
- FRIAUF, K. H.: «Unser Steuerstaat als Rechtsstaat». *Steuerberater Jahrbuch 1977/78*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG.
- GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Un jurista: Fernando Sáinz de Bujanda». REDE, núm. 104/1999.
- GARCÍA PELAYO, M.: «Consideraciones sobre las cláusulas económicas de la Constitución». AA.VV.: *Estudios sobre la Constitución Española de 1978*, Zaragoza: Libros Pórtico, 1979.
- GARCÍA PRATS, A.: «Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (I) : La acción del tribunal de justicia de Luxemburgo». RDFyHP, vol. 51, núm. 259/2001.
- GARCÍA PRATS, A.: «Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (III): principios de justicia tributaria vs. Derecho comunitario», en RDFyHP, vol. 51, núm. 261/2001.
- GARCÍA PRATS, A.: «La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (de la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)». REDE, núm. 117/2003.
- GARCÍA PRATS, A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Madrid: Tecnos, 1998.
- GARCÍA PRATS, F. A.: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo». RDFyHP, núm. 259/2001.

- GARCÍA PRATS, F.: «Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho Comunitario»; en: SERRANO ANTÓN; SOLER ROCH: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*. Madrid: IEF, 2002.
- GRAETZ, M. J.; WARREN, JR, ALVIN C.: «Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integratoin of Europe». *The Yale Law Journal*, núm. 115/2006.
- GRAETZ, M.: «Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory Policies». *Tax Law Review*, vol. 54/2001.
- HERRERA MOLINA, P. M. «Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar», en: AA.VV.: *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: IEF-Marcial Pons, 2000.
- HERRERA MOLINA, P. M.: «La irrelevancia jurídica del «concepto constitucional de tributo»». *Quincena Fiscal (QF)*, núm. 2/2004.
- HEUN, W.: «Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht», en: SACKSOFSKY, Ute; WIELAND, Joachim (Eds): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2000.
- HEY, J.: «Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? –zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der «Europatauglichkeit» und «Wettbewerbsfähigkeit» des Steuersystems». *StuW*, 4/2005.
- KIRCHHOF, P.: «Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer», en: EBLING, I. (Ed.): *Besteuerung von Einkommen. Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.*, Band 24. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2001.
- LANG, M.: «Double taxation and EC Law», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007.
- LOZANO SERRANO, C. «Intervencionismo y Derecho Financiero». REDF, núm. 55/1987.
- LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Civitas, 1990.
- MANGAS MARTÍN, A.; LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. Madrid: Tecnos, 2005.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*. Madrid: Colex, 1996.
- MARTÍN DELGADO, J. M.: «El Derecho Financiero y Tributario y los planes de estudios financieros». REDF, núm. 86/1995.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: *Tasas y precios públicos en el Derecho español*. Madrid: IEF-Marcial Pons, 1995.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC». REDF, núm. 106/2000.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC». REDF, núm. 106/2000.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea». REDF, ns. 109-110/2001.



- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community*. Londres: Kluwer, Series on International Taxation núm. 22, 1999.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La inaplazable necesidad de reformar la tributación del no residente sin establecimiento permanente: la STJCE Scorpio». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 21/2006.
- MARTÍN QUERALT, J.: «La Constitución española y el Derecho Financiero». *HPE*, núm. 63/1980.
- MARTÍNEZ CABALLERO, R.; RUIZ ALMENDRAL, V.: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20/2006.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *Manual de Derecho Presupuestario*. Madrid: Colex, 1992.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: *Aproximación al concepto y al método del Derecho Financiero y Tributario*. Lección de apertura del curso académico 1988-1989, Burgos, 1988.
- Ministerio de Economía y Hacienda: *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1998.
- MURPHY, L.; NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*. Oxford: Oxford University Press. 2002.
- NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970.
- NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: «Formalismo y método jurídico: notas en torno al pensamiento jurídico del Profesor F. SÁINZ de Bujanda». *REDF*, núm. 45/1985.
- OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*. París: OECD, 1998.
- OWENS, J.: «Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat», *Tax Notes International*, n.25/1997.
- PALAO TABOADA, C.: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en: AA. VV.: *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro*, Vol. II. Madrid: Instituto Nacional de Estudios Jurídicos-Tecnos, 1975.
- PALAO TABOADA, C.: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en AA.VV.: *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro Vol. II*. Madrid: Tecnos, 1975.
- PALAO TABOADA, C.: «La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario». *Revista Española de Derecho Financiero (REDF)*, núm. 40/1983.
- PALAO TABOADA, C.: «Las cuestiones de método en la obra del Profesor Sáinz de Bujanda». *REDF*, núm. 104/1999.
- PALAO TABOADA, C.: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional». *REDF*, núm. 88/1995.
- PALAO TABOADA, C.: «Precios públicos»: una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho tributario español». *REDF*, núm. 111/2001.
- PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero y tributario*. Volumen I, Colex, Madrid, 2ª edición, 1987.
- PARERO ALFONSO, L.: *Estado Social y Administración Pública. Los postulados constitucionales de la reforma administrativa*. Madrid: Civitas, 1983.

- PÉREZ TREMPES, P.: *Constitución española y comunidad europea*. Fundación Universidad-Empresa, Madrid, 1993.
- POIARES MADURO, M.: *We The Court. The European Court of Justice and the European Economic Constitution*. Oxford: Hart Publishing, 1998.
- RAMALLO MASSANET, J.: «1974/1998: la evolución doctrinal del Derecho Financiero en España». REDE, núm. 100/1998.
- RAMALLO MASSANET, J.: «Derecho Constitucional y Derecho Financiero». Cuadernos de la Facultad de Derecho. Universidad de Palma de Mallorca, núm. 3/1982.
- RAMALLO MASSANET, J.: «El Derecho Tributario desde el punto de vista académico». REDE, núm. 93/1997.
- RAMALLO MASSANET, J.: «El Derecho Tributario en España desde el punto de vista académico». REDE, núm. 93/1997.
- RAMALLO MASSANET, J.: «Prólogo» a CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades*. Valencia, Tirant lo blanch, 2005.
- RAMALLO MASSANET, J.: «Prólogo» a F. VEGA BORREGO: *Las medidas contra el Treaty shopping*. Madrid: IEF, 2003.
- RAMALLO MASSANET, J.: «Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)». REDE, núm. 90/1996.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios», en: AAVV: *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1978.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico». REDE, núm. 125/2005.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)». REDC, núm. 36/1992.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: IEF, 1976.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: «El Derecho Financiero: concepto, autonomía y contenido». AA.VV.: *Compendio de Derecho Financiero y sistema fiscal español*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda-Escuela de Hacienda Pública, T. IV, 1991.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario». *Revista Española de Derecho Europeo*, 2008 (en prensa).
- RUIZ ALMENDRAL, V.: «Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho Comunitario». *Revista Estudios Financieros*, núm. 307/2008.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: «Impuestos y Estado Social», en: ZORNOZA PÉREZ, J. J. (Coord.): *Finanzas Públicas y Constitución*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2004.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España*. Madrid: La Ley, 2008.

- RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch, 2004.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European GAARs?». *Revista Intertax*, vol. 33, núm. 12, 2005.
- RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J.: «Constitución económica y Hacienda Pública», en: PECES-BARBA MARTÍNEZ, G.; RAMIRO AVILÉS, M. A. (Coords.): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- SÁINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero I*, vol. 1, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.
- SÁINZ DE BUJANDA, F. «Concepto y contenido del Derecho Financiero». *Revista de Derecho Privado*, núm. 336/1945.
- SÁINZ DE BUJANDA, F.: «La enseñanza del Derecho tributario a universitarios, a funcionarios y a contribuyentes». *Hacienda y Derecho, T. III*. Madrid: IEP, 1962.
- SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. 2, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.
- SÁINZ DE BUJANDA: *Hacienda y Derecho*. Vol. I, Madrid: IEP, 1955.
- SCHÖN, W.: «The David R. Tillinghast Lecture. The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting?». *Tax Law Review*, vol. 58, 2005.
- SHAPIRO, M.: «Comparative Law and Comparative Politics». *Southern California Law Review*, vol. 53/1980.
- SNYDER, F.: «EMU Revisited: Are We Making a Constitution? What Constitution Are We Making?», en: AA.VV. (Eds.: CRAIG, P.; BÜRCA, G. De.): *The evolution of EU Law*. Oxford: Oxford University Press, 1999.
- SNYDER, F.: «EMU Revisited: Are We Making a Constitution? What Constitution Are We Making?», en: AA.VV. (Eds.: CRAIG, P.; BÜRCA, G. De.): *The evolution of EU Law*. Oxford: Oxford University Press, 1999.
- SOLER ROCH, M. T.: «Los principios jurídico constitucionales relativos a la distribución de la carga tributaria y su actuación en los sistemas tributarios de las Comunidades Autónomas», en AA.VV. *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. IV, IEF, Madrid, 1984.
- STREIT, M. E.; MUSSLER, W.: «The Economic Constitution of the European Community. From 'Rome' to 'Maastricht'». *European Law Journal*, núm. 1/1995.
- TERRA, B.; WATTEL, P.: *European Tax Law*. Deventer: Kluwer, 2005.
- TIPKE, K.: «Prólogo» a: HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band I*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2000.
- TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band II*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2003.
- TIPKE, K.; LANG, J.: *Steuerrecht*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2002.
- VAN RAAD, K.: «Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty– Structural and Conceptual Issues», en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and*

- the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007.
- VANISTENDAEL, F., «Memorandum on the taxing powers of the EU». *EC Tax Review*, núm. 3/2002.
- VANISTENDAEL, F.: «The European Tax Paradox: How Less Begets More». «*Bulletin*» for IBFD, nov/dec, 1996.
- VILLAR EZCURRA, M.: «Exigencias del Derecho Comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario». CT, núm. 100/2001.
- VOGEL, K.: «Die Besonderheit des Steuerrechts», en *Deutsche Steuer-Zeitung*, serie A, 1977.
- WALZ, R. W.: *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*. Heidelberg: Decker, 1980.
- WEILER J. H. R.: «A Quiet Revolution: the European Court of Justice and its Interlocutors». *Political Studies*, vol. 26/1994.
- WEILER, J. H. H.: *The Constitution of Europe : do the new clothes have an emperor? and other essays on European integration*. Cambridge: Cambridge University Press, 1999.
- WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF». REDC, núm. 27/1989.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Economía y Hacienda entre las determinaciones constitucionales y la realidad de los mercados». *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 25/2005.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Los derechos humanos y el problema de la escasez» en: SAUCA, José María (Ed.): *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Madrid: BOE-Universidad Carlos III, 1994.
- ZORNOZA PÉREZ, J.; ORTIZ CALLE, E.: «Las tasas», en: MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (Dir.): *Los Tributos locales*. Cizur Menor: Thomson-Civitas, 2005.