

MANUALES

Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra

27.^a Edición

Director

Alejandro Menéndez Moreno

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí



III ARANZADI

© Alejandro Menéndez Moreno, 2026
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Serrano Galvache 26
28033 Madrid
www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Vigésima séptima edición: 2026

Depósito Legal: M-16865-2026

ISBN versión impresa: 978-84-1085-791-9

ISBN digital: 978-84-1085-792-6

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© **ARANZADI LA LEY, S.A.U.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, o cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **ARANZADI LA LEY, S.A.U.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Si quieres adquirir esta
obra haz click aquí



Índice General

	<i>Página</i>
PRÓLOGO A LA PRIMERA EDICIÓN	25
CITA TEXTUAL.....	29
BIBLIOGRAFÍA	31
ÍNDICE DE ABREVIATURAS.....	33

PRIMERA PARTE EL DERECHO FINANCIERO: CONCEPTO Y FUNDAMENTOS DE SU ORDENAMIENTO JURÍDICO

LECCIÓN 1

EL CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO.....	39
I. La actividad financiera: significado y posibilidades de estudio	39
II. El Derecho Financiero: concepto, contenido y autonomía científica	40
III. La relación del Derecho Financiero con las demás disciplinas jurídicas.....	45

LECCIÓN 2

EL PODER FINANCIERO	49
I. El poder financiero: significado y estructura	49
1. El poder financiero del Estado.....	50



	<u>Página</u>
2. <i>El poder financiero de las Comunidades Autónomas</i>	52
2.1. El marco general contemplado en la Constitución y la LOFCA	52
2.2. Comunidades Autónomas de régimen general.....	55
2.3. Comunidades Autónomas de régimen especial	58
3. <i>El poder financiero de las Corporaciones Locales</i>	60
4. <i>El poder financiero de la Unión Europea</i>	62
II. La Administración Financiera: significado y estructura. Especial referencia a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria	64
 LECCIÓN 3	
LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO FINANCIERO	69
I. Los principios constitucionales del Derecho Financiero: aspectos generales y clasificación	69
II. Los principios jurídico-sustantivos del Derecho Financiero	75
1. <i>Principios relativos a los ingresos tributarios</i>	75
1.1. El principio de capacidad económica.....	75
1.2. Los principios de generalidad e igualdad	79
1.3. El principio de progresividad.....	82
1.4. El principio de no confiscatoriedad	83
2. <i>Principios relativos a los gastos públicos</i>	84
2.1. El principio de asignación equitativa de los recursos públicos.....	84
2.2. Los principios de eficiencia y economía	86
2.3. El principio de estabilidad presupuestaria (remisión)	87
III. Los principios jurídico-formales del Derecho Financiero. ..	87
1. <i>El principio de reserva de Ley</i>	87
2. <i>El principio de preferencia de Ley</i>	91



LECCIÓN 4

LAS FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO	93
I. Las fuentes del Derecho Financiero: aspectos generales .	93
II. La Constitución y las normas de rango legal.	94
1. <i>La Constitución.</i>	94
2. <i>Las Leyes Orgánicas y las Leyes ordinarias</i>	95
3. <i>Los actos del Gobierno con fuerza de Ley: Decretos-Leyes y Decretos Legislativos</i>	96
4. <i>Las Leyes de las Comunidades Autónomas.</i>	100
III. Las disposiciones de carácter administrativo	101
1. <i>Los Reales Decretos</i>	101
2. <i>Las Órdenes.</i>	102
3. <i>Las Circulares e Instrucciones</i>	102
4. <i>Los Reglamentos de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales</i>	102
IV. Las fuentes no escritas.	103
1. <i>La costumbre y los principios generales del Derecho</i>	103
2. <i>La jurisprudencia y la doctrina científica</i>	105
V. Los Convenios Internacionales	106
VI. El Derecho de la Unión Europea y el sistema español de fuentes del Derecho	107

LECCIÓN 5

LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DEL DERECHO FINANCIERO.	111
I. La aplicación de las normas del Derecho Financiero	111
1. <i>La eficacia de las normas financieras en el tiempo: su entrada en vigor y el cese de su vigencia</i>	112
1.1. <i>La entrada en vigor de las normas financieras</i>	112
1.2. <i>El cese de la vigencia de las normas financieras ...</i>	117



	<u>Página</u>
2. <i>La eficacia de las normas financieras en el espacio</i>	118
II. La interpretación del Derecho Financiero	120
III. La integración y la analogía en el Derecho Financiero.	123
IV. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria.	125

SEGUNDA PARTE DERECHO TRIBUTARIO

LECCIÓN 6

LECCIÓN 6 CONCEPTO Y CLASES DE TRIBUTOS.	131
I. Los tributos.	131
1. <i>Concepto</i>	131
2. <i>Clases de tributos.</i>	137
II. Los impuestos	138
1. <i>Concepto</i>	138
2. <i>Clases de impuestos</i>	139
III. Las contribuciones especiales	145
1. <i>Concepto y régimen jurídico</i>	145
2. <i>Clases de contribuciones especiales</i>	148
IV. Las tasas	149
1. <i>Concepto y régimen jurídico</i>	149
2. <i>Clases de Tasas</i>	151
V. Los precios públicos	152
1. <i>Concepto y régimen jurídico</i>	152
2. <i>Valoración crítica de su regulación</i>	154
VI. Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario	156

LECCIÓN 7

LA ESTRUCTURA DEL TRIBUTO.	159
---	-----



I.	Los esquemas conceptuales que explican el instituto jurídico del tributo: la relación jurídico-tributaria y la función tributaria	159
II.	El objeto del tributo: significado y acepciones	161
III.	Los elementos configuradores de la estructura de las normas positivas que regulan los tributos	163

LECCIÓN 8

EL NACIMIENTO DE LOS TRIBUTOS.....		167
I.	El hecho imponible	167
1.	<i>Concepto y significado</i>	<i>167</i>
2.	<i>Estructura del hecho imponible</i>	<i>169</i>
2.1.	Aspecto objetivo.....	169
2.2.	Aspecto subjetivo.....	170
2.3.	Aspecto temporal	171
II.	Las exenciones tributarias y los supuestos de no sujeción	172
1.	<i>El concepto de exención: su diferencia con el de no sujeción y con otros conceptos afines</i>	<i>172</i>
2.	<i>Clases de exenciones</i>	<i>175</i>

LECCIÓN 9

LA CUANTIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS		177
I.	La cuantificación de la deuda tributaria: consideraciones iniciales	177
II.	La base del tributo	178
1.	<i>Concepto</i>	178
2.	<i>Clases de bases</i>	180
3.	<i>Regímenes de estimación de la base</i>	180
III.	El tipo de gravamen	185
1.	<i>Concepto</i>	185
2.	<i>Clases de tipos de gravamen</i>	185



	<u>Página</u>
IV. La cuota y la deuda tributaria	188
 LECCIÓN 10	
LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS	197
I. Los sujetos de la obligación tributaria: el sujeto activo ...	197
II. Los obligados tributarios: configuración general y clasificación	198
III. Los obligados principales u originarios.	201
1. <i>Los sujetos pasivos.</i>	<i>202</i>
2. <i>Los contribuyentes y los repercutidos.</i>	<i>204</i>
3. <i>Los sustitutos de los contribuyentes y los retenedores</i>	<i>207</i>
IV. Los obligados por derivación: responsables y sucesores ..	211
1. <i>Configuración general y modalidades de responsables</i>	<i>211</i>
1.1. <i>Responsables subsidiarios.</i>	<i>212</i>
1.2. <i>Responsables solidarios.</i>	<i>216</i>
2. <i>Los sucesores</i>	<i>217</i>
V. Otros obligados tributarios. Remisión	220
VI. La capacidad y la representación en el ámbito tributario .	220
VII. El domicilio	222
 LECCIÓN 11	
LA EXTINCIÓN DE LOS TRIBUTOS	225
I. La extinción de los tributos: aspectos sustantivos	225
II. El pago de la deuda tributaria. La imputación y consignación de pagos	226
III. Otras formas de extinción: la prescripción, la compensación y la condonación	229
1. <i>La prescripción</i>	<i>229</i>
2. <i>La compensación</i>	<i>234</i>
3. <i>La condonación</i>	<i>236</i>
IV. Las garantías del crédito tributario.	237



	<u>Página</u>
1. <i>Concepto y clases</i>	237
2. <i>Garantías personales</i>	238
3. <i>Garantías reales</i>	238
3.1. Derecho de prelación	238
3.2. Derecho de afección	239
3.3. Derecho de retención	240
3.4. Las medidas cautelares	240
 LECCIÓN 12	
LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	243
I. La aplicación de los tributos: aspectos generales	243
II. Instrumentos para facilitar la aplicación de los tributos ..	246
1. <i>En favor de los obligados tributarios</i>	246
1.1. Las consultas tributarias	247
1.1.1. Aspectos generales de su régimen jurídico	247
1.1.2. Legitimación y procedimiento	248
1.1.3. Efectos de la contestación a la consulta ...	249
1.2. Las publicaciones y la remisión de comunicaciones.	250
1.3. La información sobre la valoración de bienes in-	
muebles y los acuerdos previos de valoración	251
2. <i>En favor de la administración tributaria</i>	254
2.1. Los acuerdos de colaboración	254
2.2. El deber de informar a la Administración tributaria.	255
III. Aspectos generales de los procedimientos de aplicación	
de los tributos	259
1. <i>La prueba en materia tributaria</i>	259
2. <i>Las fases y otros aspectos generales de los procedimientos tri-</i>	
<i>butarios</i>	261
2.1. Iniciación, desarrollo y terminación	261
2.2. La obligación de resolver de la Administración tri-	
<i>butaria</i>	263



	<u>Página</u>
2.3. El acto administrativo de liquidación tributaria	266
3. Las notificaciones tributarias	269
 LECCIÓN 13	
LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS	277
I. La gestión de los tributos: introducción	277
II. Las formas de iniciación de la gestión tributaria: aspectos generales	278
1. <i>Iniciación a instancia del obligado tributario</i>	<i>278</i>
2. <i>Iniciación de oficio por la Administración tributaria</i>	<i>282</i>
III. Los procedimientos de gestión tributaria en particular	283
1. <i>El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos</i>	<i>284</i>
2. <i>El procedimiento iniciado mediante declaración</i>	<i>285</i>
3. <i>El procedimiento de verificación de datos</i>	<i>287</i>
4. <i>El procedimiento de comprobación de valores</i>	<i>289</i>
5. <i>El procedimiento de comprobación limitada</i>	<i>290</i>
 LECCIÓN 14	
LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS	295
I. La inspección tributaria: aspectos generales	295
II. Actuaciones de comprobación e investigación: el procedimiento de inspección	296
1. <i>Fases del procedimiento de inspección</i>	<i>297</i>
1.1. <i>Iniciación</i>	<i>297</i>
1.2. <i>Desarrollo</i>	<i>299</i>
1.3. <i>Terminación</i>	<i>305</i>
2. <i>Las actas de inspección</i>	<i>307</i>
2.1. <i>Concepto y contenido</i>	<i>307</i>
2.2. <i>Clases de actas</i>	<i>309</i>



	<u>Página</u>
2.2.1. Actas con acuerdo	309
2.2.2. Actas de conformidad.....	311
2.2.3. Actas de disconformidad	314
III. Otras actuaciones de la inspección tributaria.....	315
 LECCIÓN 15	
LA RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	317
I. La recaudación de los tributos	317
1. Consideraciones generales.....	317
2. Aplazamiento y fraccionamiento del pago	319
II. La recaudación de los tributos en período voluntario.....	323
III. El cumplimiento voluntario extemporáneo: supuestos y efectos	325
IV. La recaudación de los tributos en período ejecutivo.....	330
1. El período ejecutivo	330
2. El procedimiento de apremio	332
2.1. Noción y características.....	332
2.2. Concurrencia de los procedimientos de ejecución ..	332
2.3. Presupuestos	333
2.4. Fases del procedimiento de apremio	334
2.4.1. Iniciación del procedimiento de apremio ..	334
2.4.2. Desarrollo del procedimiento de apremio .	336
2.4.3. Terminación del procedimiento de apremio	339
2.5. Suspensión del procedimiento de apremio.....	340
V. El procedimiento de recaudación frente a los responsables y sucesores	341
1. El procedimiento de recaudación frente a los responsables ...	341
2. El procedimiento de recaudación frente al sucesor	343
VI. La asistencia mutua en la recaudación y la recuperación de ayudas de Estado tributarias.....	344



LECCIÓN 16

LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS	349
I. Los ilícitos tributarios: ideas generales y clasificación. ...	349
II. Las infracciones tributarias	352
1. <i>Definición legal y elementos de la infracción</i>	352
1.1. La acción	352
1.2. La tipicidad	352
1.3. La antijuridicidad	353
1.4. La culpabilidad	353
1.5. Las circunstancias eximentes de la responsabilidad	354
2. <i>Los sujetos infractores</i>	356
3. <i>Clases de infracciones</i>	357
4. <i>Conductas infractoras</i>	359
5. <i>La extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones</i>	361
III. Las sanciones tributarias.	362
1. <i>Clases de sanciones</i>	362
2. <i>La cuantificación de las sanciones pecuniarias: los criterios de graduación</i>	363
3. <i>La extinción de las sanciones</i>	366
4. <i>El procedimiento sancionador tributario</i>	366
IV. Los delitos contra la Hacienda Pública	369
1. <i>El delito de defraudación tributaria</i>	370
2. <i>El delito contable</i>	371
3. <i>Los delitos de defraudación contra la hacienda de la Unión Europea</i>	371
4. <i>El delito de defraudación a la seguridad social</i>	372
5. <i>El delito por obtención indebida de subvenciones o ayudas de las administraciones públicas</i>	373
6. <i>Comisión de los delitos por personas jurídicas</i>	374



	<i><u>Página</u></i>
V. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública . . .	374
 LECCIÓN 17	
LA REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS	379
I. El derecho procesal tributario: la revisión de los actos administrativos tributarios	379
II. Procedimientos especiales de revisión	380
1. <i>Declaración de nulidad de pleno derecho</i>	380
2. <i>Declaración de lesividad de actos anulables</i>	382
3. <i>Revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones</i>	384
4. <i>Rectificación de errores de los actos tributarios</i>	385
5. <i>Devolución de ingresos indebidos</i>	386
III. Revisión previo recurso	389
1. <i>Recurso de reposición</i>	389
2. <i>Reclamaciones económico-administrativas</i>	393
2.1. <i>Naturaleza jurídica, sujetos y objeto</i>	393
2.2. <i>Procedimiento económico-administrativo: reglas generales y procedimiento en única o primera instancia</i>	399
2.3. <i>Procedimiento abreviado ante órganos unipersonales</i>	403
2.4. <i>Recurso de alzada ordinario y recurso de anulación</i>	404
2.5. <i>Recurso contra la ejecución</i>	405
2.6. <i>Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio</i>	405
2.7. <i>Recurso extraordinario para la unificación de doctrina</i>	406
2.8. <i>Recurso extraordinario de revisión</i>	407



TERCERA PARTE DERECHO PRESUPUESTARIO

LECCIÓN 18

EL CONCEPTO DE PRESUPUESTO Y LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO	411
I. El derecho de los gastos públicos: Posibilidades de estudio. El derecho presupuestario.....	411
II. Concepto jurídico de presupuesto	414
III. Naturaleza jurídica de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado	415
IV. Contenido de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado	417
1. <i>Ámbito subjetivo</i>	418
2. <i>Ámbito objetivo</i>	421
3. <i>Parte dispositiva</i>	422
V. Efectos jurídicos de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado	425
1. <i>Efectos de la parte dispositiva</i>	425
2. <i>Efectos sobre los ingresos públicos</i>	425
3. <i>Efectos sobre los gastos públicos</i>	426
VI. Estructura del documento presupuestario recogido en las Leyes de Presupuestos.....	431

LECCIÓN 19

LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS	437
I. Clasificación de los principios presupuestarios	437
II. El principio de competencia: la reserva de ley presupuestaria	440
III. Los principios de unidad, universalidad y no afectación ..	441
IV. El principio de especialidad	444



	<u>Página</u>
V. El principio de estabilidad presupuestaria	448
VI. El principio de sostenibilidad financiera	450
VII. El principio de anualidad	452
1. <i>La anualidad en la aprobación y en la ejecución del presupuesto</i>	452
2. <i>La prórroga del presupuesto</i>	454
3. <i>Los gastos plurianuales</i>	455

LECCIÓN 20

LA ELABORACIÓN Y APROBACIÓN DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO	459
I. El ciclo presupuestario: sus fases	459
II. La elaboración de los presupuestos.	461
III. La aprobación de las leyes de presupuestos	465
1. <i>Las limitaciones a la iniciativa legislativa presupuestaria</i> ...	466
2. <i>La tramitación parlamentaria del proyecto de ley de presupuestos</i>	467

LECCIÓN 21

LA EJECUCIÓN DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO: GESTIÓN DE LOS PRESUPUESTOS DE INGRESOS Y GASTOS	471
I. Introducción	471
II. Gestión del presupuesto de ingresos públicos	472
III. Gestión del presupuesto de gastos públicos	472
1. <i>La ordenación de los gastos del Estado</i>	473
1.1. La aprobación del gasto	473
1.2. El compromiso de gasto.	474
1.3. El reconocimiento de la obligación	475
1.4. La propuesta de pago	475
1.5. La acumulación de actos	476



	<u>Página</u>
2. <i>La ordenación de los pagos del Estado</i>	476
2.1. La expedición de la orden o mandamiento de pago .	476
2.2. El pago	477
IV. El tesoro público: definición y funciones	477
V. La contabilidad pública: concepto y fines	479

LECCIÓN 22

LA EJECUCIÓN DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO: MODIFICACIONES DE LOS CRÉDITOS Y CUENTAS ANUALES	481
I. Las modificaciones de los créditos presupuestarios	481
1. <i>Las modificaciones que competen a las Cortes Generales: los créditos extraordinarios y los suplementos de crédito, su rela- ción con los anticipos de tesorería</i>	482
2. <i>Las modificaciones que competen al Gobierno</i>	485
2.1. Las transferencias de créditos.....	486
2.2. Las ampliaciones de créditos.....	488
2.3. Las generaciones de créditos	489
2.4. Las incorporaciones de créditos	490
2.5. Otras modificaciones de los créditos presupuesta- rios	491
II. Las cuentas anuales: el estado de la liquidación del presu- puesto.	493

LECCIÓN 23

EL CONTROL DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO	495
I. El control de la actividad presupuestaria: noción y natu- raleza. La distinción entre el control administrativo o in- terno y el control externo	495
II. El control administrativo o interno.	498
1. <i>La intervención general de la administración del Estado</i>	498
1.1. La función interventora	500



	<u><i>Página</i></u>
1.2. El control financiero permanente	506
1.3. La auditoría pública	508
2. <i>Autoridad independiente de Responsabilidad Fiscal</i>	510
III. El control jurisdiccional: el Tribunal de Cuentas.....	511
1. <i>La función fiscalizadora</i>	512
2. <i>El enjuiciamiento contable</i>	514
IV. El control parlamentario: la cuenta general del Estado...	516



El Concepto de Derecho Financiero

SUMARIO: I. LA ACTIVIDAD FINANCIERA: SIGNIFICADO Y POSIBILIDADES DE ESTUDIO. II. EL DERECHO FINANCIERO: CONCEPTO, CONTENIDO Y AUTONOMÍA CIENTÍFICA. III. LA RELACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO CON LAS DEMÁS DISCIPLINAS JURÍDICAS.

I. LA ACTIVIDAD FINANCIERA: SIGNIFICADO Y POSIBILIDADES DE ESTUDIO

Una posibilidad pedagógicamente adecuada de comenzar la exposición de la disciplina jurídica que se conoce con la denominación «*Derecho Financiero y Tributario*» es la de analizar el **significado que debe dársele a esta denominación oficial**.

Lo primero que se infiere de esa denominación es que **su objeto de estudio** es lo «*Financiero y Tributario*», por lo que, utilizando una expresión más conocida y precisa, es posible afirmar que se trata de la disciplina jurídica que se ocupa del estudio de la «*Actividad Financiera*», que puede describirse como «*la actividad dirigida a la obtención de ingresos y a su aplicación o gasto*». Dado que los tributos son una modalidad de ingresos, es evidente que la actividad financiera abarca la tributaria, por lo que no sería necesario, al denominar la asignatura, hacer mención expresa a lo «*Tributario*».

Aunque no se deduzca de la denominación oficial de la asignatura, debe advertirse que en ésta se estudia exclusivamente la actividad financiera de los entes públicos, de donde se desprende que su denominación más adecuada sería: **Derecho de la Actividad Financiera Pública**; actividad que resulta ineludible por la necesidad de los mencionados entes públicos de disponer de los recursos o medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines, y que tiene por eso, porque se refiere a los medios y no a los fines, **naturaleza medial o instrumental, y no final**.



Es evidente que la **actividad financiera se desarrolla, asimismo, por las personas y entidades jurídico-privadas**, ya que también estas han de procurarse los ingresos precisos para el logro de sus fines; pero de su estudio — como se detallará en el siguiente apartado II de esta misma Lección—, no se ocupa la asignatura objeto de estas Lecciones.

Junto a su estudio desde el punto de vista jurídico, la **actividad financiera de los entes públicos** es susceptible de ser analizada desde **otros puntos de vista científicos**. A este respecto, F. SAINZ DE BUJANDA, en un extenso y esclarecedor análisis de lo que denominó *enciclopedia de las Disciplinas Financieras*, advirtió de la existencia de una serie de ellas cuyo objeto de estudio puede serlo también la actividad financiera, como es el caso de la economía, la política, la historia, la sociología, la psicología, la ética y la pedagogía financieras; además, obviamente, del derecho.

La disciplina que se conoce como **Hacienda Pública** es, en rigor, aquella parte de la ciencia económica que estudia la actividad financiera de los entes públicos; lo cual lleva a cabo, como es lógico, atendiendo a los efectos económicos de las diversas alternativas o posibilidades de obtención, gestión y gasto de los recursos de carácter público. En tanto que, por ejemplo, la **sociología y la psicología financieras** se ocupan del conocimiento de otros aspectos de la actividad financiera desde sus específicos puntos de vista científicos, que lo son, respectivamente, las respuestas colectiva e individual de los ciudadanos ante las medidas de obtención y gasto de los recursos públicos en que consiste la mencionada actividad.

Esos diferentes puntos de vista científicos desde los que se puede analizar un mismo objeto de estudio, —en este caso la actividad financiera—, proporcionan, sin duda, el conocimiento de **aspectos distintos y complementarios** sobre la misma, aunque no es difícil observar que esos distintos puntos de vista también pueden poner de manifiesto las contradicciones e incompatibilidades entre las medidas que cabe adoptar en el ámbito de la actividad financiera de los entes públicos. Es fácilmente observable, en efecto, que determinadas decisiones en materia de ingresos y de gastos públicos pueden ser convenientes desde la perspectiva de la ciencia económica, y conllevar, sin embargo, reacciones individuales (psicológicas) y colectivas (sociológicas) de los ciudadanos contrarias a ellas; y puede ser también que tales decisiones no respondan adecuadamente a las exigencias de equidad y justicia propuestas desde la perspectiva del derecho.

II. EL DERECHO FINANCIERO: CONCEPTO, CONTENIDO Y AUTONOMÍA CIENTÍFICA

Como puso de relieve F. SAINZ DE BUJANDA, el Derecho Financiero —naturalmente, y pese a lo antes reseñado, a lo largo de estas Lecciones se va a utilizar



la denominación oficial de la asignatura—, es susceptible de ser conceptuado, igual que cualquier otra parcela del orbe jurídico, como una parte de la ciencia jurídica, esto es, como una **disciplina científica**, o bien como una parte del ordenamiento jurídico, es decir, como una **rama del Derecho positivo**.

Desde esta segunda perspectiva, o sea, en cuanto **rama del ordenamiento jurídico positivo**, el Derecho Financiero puede definirse, siguiendo a C. PALAO TABOADA, como «*el conjunto de normas que regulan la actividad financiera del Estado y los demás entes públicos, así como las relaciones jurídicas a que la misma da lugar*».

Esta definición sirve también de referencia para la que se propone ahora del Derecho Financiero en cuanto **disciplina científica**, que, de conformidad con la metodología propia del ámbito académico, se ocupa del **estudio sistemático y valorativo de los principios y normas jurídicas que regulan la actividad financiera de los entes públicos y de las relaciones jurídicas a que la misma da lugar**. Así pues, como rama de la ciencia, el Derecho Financiero aborda el estudio de la referida materia **sistematizando sus contenidos y contrastándolos** con los criterios o principios racionales que emanan del ideal de justicia a que aspira el Derecho. Ideal que plasman actualmente los principios jurídico-financieros de la Constitución Española de 1978, que se estudian en la Lección 3.

De lo expuesto se infiere que el método de estudio del Derecho Financiero y Tributario, que lleva a cabo un análisis sistemático y valorativo o crítico del derecho positivo, es común a todos los sectores o ramas integrantes de la ciencia del Derecho. En tanto que la **especificidad de esta disciplina** en el seno de la ciencia jurídica proviene del contenido u objeto de que se ocupa, que, como es sabido, lo constituye la actividad financiera de los entes públicos. Pues bien, delimitar y describir las características y contenido de dicha actividad, dirigida, como se indicó en el anterior apartado I, a la **obtención de ingresos y a la aplicación o gasto de los mismos**, es lo que pretenden las consideraciones que se van a exponer a continuación.

En cuanto a los **ingresos públicos**, C. PALAO TABOADA los define como «*entradas de dinero en el patrimonio de un ente público con el fin de allegar recursos para la cobertura de sus gastos*». Si bien, como advierte el citado autor, esta finalidad de los ingresos públicos no excluye el reconocimiento de otros fines, como se verá al estudiar el concepto de tributo en la Lección 6.

Cabe advertir que el **calificativo de públicos** hace referencia a la naturaleza jurídico-pública del ente que percibe los ingresos, pero no a la de las normas que regulan su establecimiento y obtención. Por eso, dentro de los ingresos públicos conviene distinguir, siguiendo el criterio de clasificación que recoge el propio C. PALAO TABOADA, entre los ingresos públicos **de derecho público** y los ingre-



sos públicos **de derecho privado**, distinción que refleja también la Ley General Presupuestaria (LGP), concretamente en su artículo 5.2. Ambas categorías de ingresos públicos se diferencian, como es fácil inferir, en atención a la pertenencia de sus normas reguladoras al ordenamiento jurídico público o al ordenamiento jurídico privado.

En el primer caso, la Administración obtiene los ingresos de derecho público investida de **facultades exorbitantes**, por las cuales sus actos gozan de la presunción *iuris tantum* de legalidad y pueden ser ejecutados por la propia Administración sin necesidad de la correspondiente sentencia de los tribunales de justicia. Sin embargo, cuando se trata de ingresos públicos de derecho privado, la Administración no tiene esas facultades, y actúa, pues, en un plano jurídico de igualdad con los particulares que le proporcionan tales ingresos. A las mencionadas facultades extraordinarias o exorbitantes de que goza la Administración respecto de los derechos de naturaleza jurídico-pública se refiere el artículo 10.1 LGP, que se remite, a su vez, a las facultades que específicamente se reconocen en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación, de las que se irá dando cuenta a lo largo del presente libro. Y en cuanto a las mencionadas facultades ejecutivas, el artículo 12.1 de la citada LGP establece que *«las providencias de apremio acreditativas del descubierto de las deudas correspondientes a los derechos de naturaleza pública, expedidas por los órganos competentes, serán título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrán la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago»*.

Una descripción genérica de los **derechos de naturaleza pública y de sus clases** se contempla en el citado artículo 5.2 LGP, según el cual son *«los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas»*. En cuanto a las diferentes categorías o **clases de ingresos públicos de derecho público** —genéricamente enunciadas en el artículo 5.2 LGP que se acaba de transcribir—, cabe especificar, siguiendo lo dispuesto en nuestro derecho positivo, que son estas: los tributos, las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, los precios públicos y la deuda pública; aunque se trata, no obstante, de una clasificación cuestionable, en los términos que se detallan en el epígrafe VI de la Lección 6, al que cabe remitirse. Respecto de **otros ingresos** que tradicionalmente se incluían en la mencionada clasificación, cabe mencionar los procedentes de los monopolios fiscales y de la creación de dinero, pero estas dos vías de obtención de ingresos se han visto condicionadas por las normas de la Unión Europea —en adelante, UE—, hasta el punto de que en la actualidad no constituyen una fuente de ingresos de sus Estados miembros; el primero de esos ingresos porque en el seno de la UE no se autorizan los monopolios, y el segundo porque la creación de dinero es ahora competencia del Banco Central Europeo. En cuanto a las **transferencias**, a las que también se alude a veces, no son una modalidad



originaria de ingresos públicos, sino que proceden indirectamente de alguna de esas otras fuentes de ingresos que se han mencionado, con la particularidad de que el ente público que los obtiene se los "transfiere" a otro.

De entre todos los ingresos públicos que se han mencionado anteriormente, los más importantes en este momento histórico son los procedentes de los **tributos**, tanto desde el punto de vista de su capacidad recaudatoria, como por la incidencia social que comporta la aplicación de sus innumerables y complejas normas. Por esta razón el Derecho Tributario se estudia en la Parte Segunda de estas Lecciones, en cuya Lección 6.^a se estudian el concepto y las clases de tributos, y se hace referencia también a las otras clases de ingresos de derecho público anteriormente mencionados, concretamente a las **prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario** y a los denominados **precios públicos**.

Respecto de la **Deuda Pública**, el artículo 92 LGP señala que lo constituyen el «*conjunto de capitales tomados a préstamo por el Estado mediante emisión pública, concertación de operaciones de crédito, subrogación en la posición deudora de un tercero o, en general, mediante cualquier otra operación financiera del Estado, con destino a financiar los gastos del Estado o a constituir posiciones activas de tesorería*». La mayor parte de la doctrina española (J. J. FERREIRO LAPATZA, C. PALAO TABOADA, J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO (+), G. CASADO OLLERO y J. M. TEJERIZO LÓPEZ) considera, asimismo, que la naturaleza jurídica de la deuda pública es la del contrato de **préstamo**. De esta manera, como observa C. PALAO TABOADA, por un lado, la deuda pública proporciona un ingreso a los entes públicos emisores, pero por otro comporta un gasto o «deuda», puesto que, como en cualquier otra operación de préstamo, el ente público también tiene la obligación de devolver el capital que le han prestado con los intereses correspondientes. La deuda pública perdió cuantitativamente importancia en España debido, sobre todo, a la aprobación, en los años 90 del pasado siglo, de las normas procedentes de la UE dirigidas a imponer el equilibrio o estabilidad presupuestaria que exigía la implantación del euro, restringiendo por ello las posibilidades de emisión de deuda pública como instrumento de financiación de los entes públicos. No obstante, por una parte, siguieron emitiéndose (lógicamente) cantidades de deuda pública para cubrir los gastos de inversión y para amortizar la deuda de los años precedentes. Y por otra parte, la crisis financiera del año 2008 hizo que el requisito del equilibrio presupuestario y la restricción de las emisiones de deuda pública se flexibilizaran considerablemente; siendo en la actualidad el elevado endeudamiento del Estado uno de los factores más relevantes que han propiciado la prácticamente ilimitada compra de deuda pública de los Estados por el Banco Central Europeo, lo que constituye uno de los más graves problemas de la economía española, cuyos efectos se harán notar, sin duda, a corto y medio plazo. Esta cuestión del endeudamiento de los presupuestos de los entes públicos españoles se trató de atajar con la reforma del artículo 135 CE del año 2011, que incorporó el principio de estabilidad presu-



puestaria aplicable a las cuentas del Estado, de las CCAA y de las Corporaciones Locales, en los términos que se estudian en la próxima Lección y en los apartados V y VI de la Lección 19.

Con respecto a los **ingresos públicos de Derecho privado**, es tradicional incluir entre ellos a los rendimientos de los bienes patrimoniales, y especialmente los procedentes de los denominados sector público empresarial y fundacional —a los cuales se refieren, respectivamente, los apartados 2 y 3 del artículo 3 LGP—, y que están sujetos a las normas del Derecho privado. Estos ingresos se caracterizan porque su obtención no es fruto de una actividad de los entes públicos dirigida directa y regularmente a su consecución, sino de actividades que están orientadas al logro de otros fines, como pueden serlo la producción de ciertos bienes y la prestación de determinados servicios socialmente relevantes que no se cubren (o no suficientemente) por los agentes económicos de naturaleza jurídico-privada. Es posible afirmar, pues, que, con carácter general, las normas jurídicas reguladoras de los ingresos o derechos públicos de esta naturaleza **no conciernen al Derecho Financiero**, como se pone de manifiesto, por ejemplo, en el artículo 19.1 LGP, según el cual el cumplimiento o efectividad de estos ingresos *«se llevará a cabo con sujeción a las normas y procedimientos del derecho privado»*.

No obstante, sí **interesan a nuestra disciplina ciertos aspectos procedimentales y de contabilidad pública de los mencionados ingresos públicos de derecho privado**. En concreto las normas que regulan su gestión una vez que se han generado, esto es, una vez que la Administración tiene derecho a cobrarlos y a incorporarlos a su presupuesto. De modo semejante acontece con otros ingresos públicos, como el producto de las multas, cuya finalidad es la represión y corrección de las conductas antijurídicas, pero que, una vez generados, se gestionan como los demás ingresos de naturaleza jurídico-pública.

Tal y como se infiere de la definición de nuestra asignatura —expuesta al comienzo del presente apartado—, el segundo aspecto que se estudia en el marco del Derecho Financiero es la ordenación jurídica del **gasto público**, el cual puede ser descrito como las **salidas de fondos del patrimonio de un ente público con la finalidad de satisfacer las necesidades económicas que le compete atender**. La ordenación jurídica del gasto público se identifica en gran medida con el **Derecho presupuestario**, ya que los gastos públicos tienen como eje e instrumento jurídico de referencia el presupuesto, en el que se plasman las decisiones sobre el destino de los referidos gastos. De esta importante rama del Derecho Financiero se ocupa la Parte Tercera de estas Lecciones, en la que, como se verá, nuestra disciplina estudia, de acuerdo con F. PÉREZ ROYO, lo concerniente a los **procedimientos formales de asignación, desembolso y control de los recursos públicos**, dejando fuera de ella el estudio del régimen sustantivo de los bienes y servicios que generan los correspondientes gastos públicos, esto es, el estudio, por ejemplo, de la regulación de servicios públi-



cos como la sanidad, la enseñanza o la defensa, de que se ocupan las respectivas partes especiales del Derecho Administrativo.

En atención a lo dicho es posible concluir que las dos grandes **ramas que integran el Derecho Financiero** son el Derecho Tributario y el Derecho Presupuestario, como puede afirmarse también que el Derecho Financiero es en la actualidad una **disciplina autónoma**. Respecto de las demás disciplinas no jurídicas que estudian la actividad financiera —recuérdese, la economía, la sociología o la psicología financieras—; su autonomía, su característica o peculiaridad distintiva, proviene de su **método de estudio** o, lo que es igual, de la perspectiva científica desde la que se analiza la actividad financiera, que es, naturalmente, la perspectiva o método jurídico. Y respecto de las otras disciplinas o ramas del derecho, su autonomía se fundamenta en la particularidad de su **objeto de estudio**, que es, como se ha dicho reiteradamente, la actividad financiera de los entes públicos, cuya ordenación jurídica ha de fundamentarse en unos principios propios que deben inspirar su regulación y que se estudian en la Lección 3.

Debe reiterarse, al hilo de la anterior reflexión, que, aunque la expresión «*actividad financiera*» se utiliza también en el ámbito de las **relaciones económicas de carácter privado** —y especialmente en las que se conocen como operaciones de capital, mediante las cuales los particulares se procuran ingresos dinerarios para cubrir o «*financiar*» su actividad empresarial o económica—, esta acepción amplia de la «*actividad financiera*» no tiene acogida en el ámbito del Derecho Financiero, ya que, como se ha dicho, éste lo integran, exclusivamente, las normas reguladoras de dicha actividad financiera cuando la protagonizan los entes de naturaleza jurídico-pública. La regulación de las **actividades financieras de las personas e instituciones jurídico-privadas** se contempla, en cuanto a las relaciones entre dichas personas e instituciones, en el ámbito del derecho privado y, especialmente, en el Derecho Mercantil (préstamos hipotecarios, contratos de seguros y bancarios, etc.), constituyéndose así en el derecho regulador de la actividad financiera de los entes jurídico-privados. Por otra parte, la regulación de su funcionamiento institucional y de su control (que llevan a cabo, por ejemplo, las leyes reguladoras de la banca o de la bolsa), se contemplan en el seno del denominado Derecho Administrativo Económico.

La observación que se acaba de recoger pone también de manifiesto las relaciones existentes entre el Derecho Financiero y otras disciplinas jurídicas, lo que explica el objeto y contenido del apartado que se aborda a continuación.

III. LA RELACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO CON LAS DEMÁS DISCIPLINAS JURÍDICAS

Como se acaba de indicar, el Derecho Financiero no es una disciplina jurídica aislada, sino que se relaciona con el resto de las disciplinas jurídicas. Esto es así



porque el Derecho constituye un todo, y su división en ramas es en buena medida artificial y tiene, ante todo, una finalidad pedagógica. A este respecto, la autonomía de cualquiera de las ramas del Derecho ha de ser entendida desde esta perspectiva, ya que dicha autonomía, como ha señalado D'AMELIO, no puede romper ni resquebrajar el concepto unitario del Derecho mismo.

Con referencia al Derecho Financiero, hay que decir que presenta significativas conexiones con las otras ramas jurídicas pertenecientes al **derecho público**, conexiones que se exponen brevemente a continuación.

Existe, en primer lugar, una evidente relación entre el Derecho Financiero y el **Derecho Constitucional**. Basta reparar, por ejemplo, en que la Constitución es la norma que recoge los principios rectores de todo el ordenamiento jurídico, y, por lo tanto, también los del Derecho Financiero, que se estudian pormenorizadamente en la Lección 3. De esta manera puede decirse que al menos una parte del Derecho Financiero tiene rango Constitucional, o si se prefiere, que una parte del Derecho Constitucional tiene por objeto el que es propio del Derecho Financiero.

La relación entre esta rama del Derecho y el **Derecho Administrativo** es particularmente relevante, hasta el punto de que es posible entender que el Derecho Financiero es una parte especial del Derecho Administrativo delimitada por su específico objeto de estudio, objeto al que se ha hecho ya detallada referencia en el epígrafe anterior de esta misma Lección. No en vano, para la aplicación de los ingresos y gastos públicos, que constituyen las dos ramas del Derecho Financiero, hay que acudir a procedimientos de naturaleza administrativa como los que se estudian principalmente a partir de la Lección 12, cuyo régimen jurídico general procede del Derecho Administrativo; lo que explica, por ejemplo, las frecuentes remisiones al mismo de las normas reguladoras de los procedimientos de aplicación de los tributos.

También presenta nuestra disciplina claras vinculaciones con el **Derecho Penal**, que se ponen de relieve, por ejemplo, en la necesidad, reiteradamente sostenida por la jurisprudencia, de aplicar los principios informadores del ordenamiento punitivo a las infracciones y sanciones contempladas en el ámbito de los ingresos y de los gastos públicos; si bien, dichos principios se aplican con los matices necesarios para ponderar adecuadamente los aspectos que diferencian al delito de la infracción administrativa en general y de la financiera en particular. Y son aún más estrechas las relaciones entre ambas disciplinas en la regulación de lo que se conoce como delitos contra la Hacienda Pública, contemplados en el Código Penal, que se estudian en la Lección 16.

Con el **Derecho Procesal** las relaciones se manifiestan, fundamentalmente, en la necesidad de aplicar las categorías dogmáticas de esta rama del



Derecho a los procedimientos de revisión de los actos administrativos dictados en materia tributaria, procedimientos que se exponen en la Lección 17.

Múltiples resultan también las conexiones entre el Derecho Financiero y Tributario y el **Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social**. Así, el Derecho Tributario, además de utilizar las categorías del Derecho laboral para concretar determinados aspectos del régimen jurídico de algunos impuestos — como es el caso proverbial del IRPF—, llega incluso a modificar, en algunas ocasiones, las categorías propias del ordenamiento laboral, bien para regular su tributación o bien para incentivar y apoyar algunas políticas sociolaborales. Por otra parte, la doctrina es prácticamente unánime al considerar que las cotizaciones a la Seguridad Social son prestaciones de naturaleza jurídica sustancialmente idéntica a la de los tributos.

Es indudable el relieve que alcanzan actualmente las relaciones entre el Derecho Financiero y el **Derecho Internacional Público**, impulsado notoriamente desde la integración de España en la UE. Este evento ha traído consigo importantes consecuencias para el conjunto del ordenamiento jurídico de la disciplina, no sólo por la aparición de un nuevo ente público —la citada UE—, dotado de una Hacienda Pública propia; sino también por las limitaciones que ello comporta en el ejercicio de las potestades financieras por los Estados que la integran, que han de someterse a las normas dictadas por las autoridades europeas. Pertenecen, asimismo, al Derecho Internacional público, los numerosos convenios para evitar la doble imposición de los ciudadanos y entidades de los Estados firmantes de los mismos. En las Lecciones 2 y 4 se ponen de manifiesto pormenorizadamente estas conexiones.

Pero no sólo existe relación entre el Derecho Financiero y las otras ramas del Derecho público, sino también con las que integran el **derecho privado**; especialmente con aquellas ramas que regulan el comportamiento económico de los particulares. Cabe recordar al respecto estas agudas palabras de W. SCHICK, según las cuales: *«El efecto jurídico del Derecho Tributario es comparable con lo que hacía el Rey Midas: todo lo que toca se convierte en Derecho Tributario y se rige según sus principios»*.

La conexión con el **Derecho Civil** se manifiesta en el gran número de términos, conceptos y categorías jurídicas acuñadas por la legislación y la doctrina civilista que han sido acogidas por el Derecho Financiero, y en particular por el Derecho Tributario. El propio concepto de obligación o de derecho de crédito, y los derivados de ellos, como acreedor, deudor y responsable tributario, por citar sólo algunos, son buena prueba de lo que se acaba de afirmar.

Con respecto al **Derecho Mercantil**, es posible mantener, muy especialmente en este caso, que la influencia se produce en ambas direcciones, es decir, no sólo el Derecho Mercantil presta algunas de sus categorías jurídicas al Dere-



cho Financiero (por ejemplo, al regular el gravamen de las diferentes formas societarias mercantiles); sino que éste, a su vez, y en particular el Derecho Tributario, ha fomentado la utilización de ciertos negocios jurídicos y contratos mercantiles e, inversamente, ha hecho que otros cayeran en desuso, en función precisamente de las consecuencias fiscales, más o menos favorables, de cada modalidad de contrato.

Por último, son evidentes, igualmente, las conexiones entre el Derecho Financiero y el **Derecho Internacional Privado**, debido a que las relaciones económicas entre los particulares y las empresas sobrepasan, cada vez con más frecuencia, las fronteras de los Estados. Este fenómeno de la internacionalización de la economía plantea problemas complejos, tanto de localización de las actividades económicas como de sus titulares; y también, en sentido contrario, de duplicidad impositiva, en cuya resolución cabe que estén también implicadas las normas del Derecho Internacional Privado.



Lección 5

La aplicación de las normas del Derecho Financiero

SUMARIO: I. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DEL DERECHO FINANCIERO. 1. *La eficacia de las normas financieras en el tiempo: su entrada en vigor y el cese de su vigencia.* 1.1. La entrada en vigor de las normas financieras. 1.2. El cese de la vigencia de las normas financieras. 2. *La eficacia de las normas financieras en el espacio.* II. LA INTERPRETACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO. III. LA INTEGRACIÓN Y LA ANALOGÍA EN EL DERECHO FINANCIERO. IV. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA.

I. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DEL DERECHO FINANCIERO

La aplicación de las normas jurídicas a las situaciones de la vida real exige, básicamente, la concurrencia de **tres requisitos**: dichas normas han de prever o contemplar esa situación de la vida real; han de estar vigentes en el momento en que se produce tal situación, y han de estarlo también en el lugar en que se produce la misma. En definitiva, una norma será aplicable a una determinada situación cuando, además de contemplarla, esté vigente en el momento y lugar en que se produce la misma.

Estos son, precisamente, los tres aspectos fundamentales que se estudian en la presente lección; atendiendo, lógicamente, a las especificidades propias de las normas del Derecho Financiero. Se aborda, pues, el estudio de lo que se conoce como la eficacia de las normas financieras en el tiempo; su eficacia en el espacio, y por último, las tareas de interpretación e integración analógica del contenido de las normas del Derecho Financiero, incluyendo el denominado conflicto en la aplicación de las normas tributarias.



1. LA EFICACIA DE LAS NORMAS FINANCIERAS EN EL TIEMPO: SU ENTRADA EN VIGOR Y EL CESE DE SU VIGENCIA

El estudio de la eficacia de las normas financieras en el tiempo comprende, por una parte, las cuestiones relativas al momento en que comienzan a producir sus efectos, el momento, pues, de iniciación de su vigencia; y por otra, las cuestiones que suscitan el momento en que dejan de producir tales efectos, esto es, el del cese de dicha vigencia. Se van a estudiar estos **dos aspectos** distinguiendo, cuando sea necesario, el análisis de las normas tributarias y el de las normas presupuestarias, ya que ambas integran, como se expuso en la Lección 1, el contenido del Derecho Financiero.

1.1. La entrada en vigor de las normas financieras

Con relación a la **entrada en vigor de las normas tributarias**, el artículo 10.1 LGT reitera lo establecido en el artículo 2.1 del Código Civil, disponiendo que la misma se producirá *«a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa»*. Sin embargo, en vista de los frecuentes mandatos específicos que al respecto contemplan las normas tributarias —en el sentido, sobre todo, de que su entrada en vigor se produce al día siguiente de su publicación—, hay que decir que el mencionado precepto tiene en la práctica carácter subsidiario y que se aplica en las pocas ocasiones en que dichas normas no prevén su inmediata entrada en vigor. Junto a esta situación que es, en efecto, la más frecuente, también se ha producido la contraria, como sucedió con la primera Ley del IVA, de 2 de agosto de 1985 (BOE del 9), que entró en vigor el 1 de enero de 1986; o con la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, de 6 de junio de 1991 (BOE del 7), que entró en vigor el 1 de enero de 1992.

Por su parte, las **normas relativas al gasto público** entran en vigor conforme a lo previsto en el derecho común, a la vista de la remisión a este del artículo 4.3 LGP, por lo que resulta igualmente aplicable el artículo 2.1 del Código Civil, que como se ha dicho establece la entrada en vigor de las normas a los 20 días de su publicación. No obstante, **las leyes que aprueban los presupuestos** suelen entrar en vigor el día 1 de enero de cada año, como se desprende de lo establecido en el artículo 34.1 LGP, y ello con independencia de que su publicación se produzca en los últimos días del mes de diciembre anterior.

Una vez señalados los aspectos generales de la entrada en vigor de las normas tributarias y de gasto público, cabe indicar que la cuestión más debatida sobre esta materia lo constituye el estudio de la **retroactividad** de las citadas normas; cuestión que en rigor, como observa F. PÉREZ ROYO, afecta no tanto a la entrada en vigor de las normas, como a las situaciones del pasado a las que se aplican dichas normas. Pues bien, la posibilidad de dar efectos retroactivos a las



normas tributarias, esto es, de que su aplicación se extienda a situaciones producidas con anterioridad a su entrada en vigor, dista de encontrar una solución diáfana, como se pone de manifiesto en las líneas siguientes.

El **artículo 9.3 CE** circunscribe la **irretroactividad** a «*las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales*»; disposiciones entre las que no pueden incluirse las de carácter tributario, como expresamente ha reconocido el TC en sus Sentencias 6/1983, de 4 de febrero; 126/1987, de 16 de julio; 150/1990, de 4 de octubre; 197/1992, de 19 de noviembre; 205/1992, de 26 de noviembre; 173/1996, de 30 de octubre; y 182/1997, de 28 de octubre. Al respecto, la STC 126/1987 señaló que «*no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva. La prohibición que el artículo 9.3 de la CE establece tan sólo para las disposiciones sancionadoras no favorables y para las restrictivas de derechos individuales se extendía también a las fiscales en el Anteproyecto de la Constitución (...) pero desapareció en el Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales por estimarse que la causa de la prohibición ha de buscarse en todo caso en el carácter sancionador o restrictivo de las leyes, no en el objeto específico de las normas, y que la irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal (...)*». Así pues, la opinión contraria a la retroactividad de las normas tributarias, que se fundamentó históricamente en su consideración como normas de naturaleza sancionadora y, en consecuencia, aplicable como a éstas el principio de irretroactividad, es hoy un argumento que no puede sustentarse.

Siguiendo con el análisis de nuestro ordenamiento, la **LGT** establece, en el **apartado 2 de su artículo 10**, que «*salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento*». De este precepto podría inferirse que, con carácter general, se reconocerían efectos retroactivos a las leyes tributarias cuando tal posibilidad se prevea expresamente; pero esta conclusión ha de ser convenientemente matizada a la luz de los principios constitucionales en los que puede incidir la retroactividad de las normas tributarias. A ello se refiere el TC en esa misma Sentencia 126/1987; y lo hace en estos términos: «*... afirmar la admisibilidad de la retroactividad de las normas tributarias no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución*». De entre esos principios van a ser sobre todo dos los determinantes de la constitucionalidad de las normas tributarias: los de capacidad económica y de seguridad jurídica.

Refiriéndose a la posible vulneración del **principio de capacidad** por una norma tributaria retroactiva, el alto tribunal, en la reiterada STC 126/1987, recoge la doctrina de la Corte Constitucional italiana y declara que «*... tal vulneración puede producirse si la ley establece como presupuesto un hecho o una*



situación pasada que no persiste en el momento de su entrada en vigor, o modifica, extendiendo sus efectos hacia el pasado, los elementos esenciales del tributo existente en dicho momento, pues se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad contributiva» (Fundamento Jurídico 10). Así pues, considera certeramente el TC que el referido principio de capacidad económica puede vulnerarse cuando se regula retroactivamente una situación en la que ya la capacidad económica ha dejado de existir, lo que acontece cuando quien la tuvo no la tiene ya cuando se aprueba la norma retroactiva. Y se vulnera también dicho principio cuando la modificación aprobada altera, con efectos retroactivos, los elementos esenciales que el tributo tenía en el pasado, quebrando así la relación que imperativamente establece nuestra Constitución entre *«imposición y capacidad contributiva»*.

Respecto a la posible conculcación del **principio de seguridad jurídica** por una norma tributaria retroactiva, es evidente que esta norma no es escrupulosa con las exigencias del citado principio, dado que la nueva norma no pudo conocerse en el momento en que aconteció la situación a la que se va a aplicar retroactivamente. Pero el TC matiza esta observación señalando que: *«El grado de retroactividad de la norma cuestionada, así como las circunstancias específicas que concurran en cada caso, se convierten en elemento clave en el enjuiciamiento de su presunta inconstitucionalidad. Ya a estos efectos resulta relevante la distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretendan anular efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley, y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En el primer supuesto —retroactividad auténtica—, la prohibición de retroactividad operaría plenamente y sólo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio; en el segundo —retroactividad impropia—, la licitud o ilicitud de la disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario y de las circunstancias concretas que concurren en cada caso»* (Fundamento Jurídico 11 de la STC 126/1987. Idéntico pronunciamiento se recoge en los Fundamentos Jurídicos 3 y 4 de la STC 173/1996; en el Fundamento Jurídico 11 de la STC 182/1997, y en el Fundamento Jurídico 3 de la STC 116/2009, de 18 de mayo).

Así pues, en vista de lo que se acaba de exponer, es posible entender que la constitucionalidad de la aplicación retroactiva de las normas tributarias, aun contando con que, como exige el artículo 10.2 LGT, se reconozcan expresamente los referidos efectos retroactivos, tiene como límites los principios de capacidad económica y seguridad jurídica; límites que, sin embargo, no pueden impedir, en ciertos casos, el **reconocimiento constitucional de la retroactividad de las normas tributarias**. En concreto, para el TC estaría prohibida, salvo en supuestos muy excepcionales, la denominada retroactividad auténtica;



en tanto que podría admitirse en función de las características de cada caso, la llamada retroactividad impropia.

Para tratar de esclarecer con mayor precisión la propuesta antedicha, conviene referirse a determinados supuestos en los que cabe admitir la **constitucionalidad** de la aplicación retroactiva de las normas tributarias, supuestos que se infieren de las conclusiones de la histórica Sentencia del TC alemán de 19 de diciembre de 1961. Sucederá, en primer lugar, cuando la norma retroactiva sea **más favorable** al contribuyente, como en el caso de la que, por ejemplo, contemple con efectos retroactivos la minoración del tipo de gravamen de un impuesto o el establecimiento de una exención. En segundo lugar, tampoco se plantearán problemas de inconstitucionalidad cuando el contribuyente **tenga conocimiento** de que la norma va a ser promulgada, como sucedió con la Ley 20/1989, de 28 de julio, de Adaptación del IRPF a las exigencias formuladas en la STC 45/1989, de 20 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF. En tercer lugar, no tendrá problemas de inconstitucionalidad la norma retroactiva destinada exclusivamente a cubrir determinadas **lagunas o aclarar** algunos contenidos de otra norma tributaria preexistente; ya que, como esta norma no innovaría el ordenamiento jurídico, resulta defendible la interpretación que acaba de exponerse. Es indudable, en cuarto lugar, la constitucionalidad de las normas tributarias cuando su retroactividad resulte **necesaria** para que actúe su finalidad última, como puede ser el caso de una ley que prevea la regularización voluntaria de incumplimientos tributarios del pasado, a efectos del perdón de las sanciones de quienes se acojan a ella, ya que los incumplimientos se produjeron antes de aprobarse la ley que contempla dicha regularización. Y, aunque no en todos los casos, podría admitirse la constitucionalidad de las normas tributarias dictadas una vez **iniciado el período impositivo, pero dentro de él**, en los denominados impuestos periódicos, como cuando se aprueba una nueva escala de gravamen en la Ley del IRPF después de iniciado el año natural, supuesto calificado por el TC español como de retroactividad impropia; supeditando, no obstante, esa constitucionalidad a la previsibilidad de la medida, a las razones que la fundamentan y a su alcance (Fundamentos Jurídicos 12 y 13 de la STC 182/1997).

Fuera de estos supuestos, para pronunciarse en favor de la retroactividad impropia o de la retroactividad auténtica de las normas tributarias y avalar así su constitucionalidad, habrán de tenerse en cuenta sobre todo estos dos aspectos: **el alcance temporal y el material de la norma retroactiva**. Es evidente que el **número de años** a que afecte la modificación retroactiva deberá ser determinante a la hora de ponderar el respeto de las exigencias constitucionales por las normas tributarias. En cuanto al alcance material de la modificación, será necesario tener en cuenta —en línea con lo indicado al concluir el párrafo anterior—, la **previsibilidad** de la medida, las razones de **interés general** en que se justifica y el **alcance de la modificación** prevista; de manera que las modi-



ficaciones legislativas imprevisibles, con una justificación insuficiente y un alcance material y temporal relevante deberán ser declaradas inconstitucionales (Fundamento Jurídico 5 de la STC 173/1996; y Fundamento Jurídico 13 de la STC 182/1997). Precisamente una de estas situaciones **se declaró inconstitucional** en la STC 234/2001, de 13 de diciembre, descrita así en su Fundamento Jurídico 8: *«La disposición transitoria cuestionada sujeta a imposición, en el ámbito del Impuesto especial sobre hidrocarburos, situaciones que, no sólo al amparo de la anterior normativa estaban declaradas exentas, sino también jurídicamente agotadas (adquisición de productos que ya habían sido gravados), por lo que es evidente que nos encontramos ante un supuesto de retroactividad auténtica que, según veremos, no se fundamenta en exigencia alguna de interés general que justifique la subordinación del principio de seguridad jurídica frente a otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos [STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 13.b)], como sería, por ejemplo, la existencia de una situación económica excepcional o cualquiera otra justificación razonable».*

Debe recordarse, por otra parte, que las leyes reguladoras de las **infracciones y sanciones tributarias** serán irretroactivas, por mor de lo dispuesto en el artículo 9.3 CE, salvo cuando resulten más favorables para los interesados. En este sentido, el segundo párrafo del artículo 10.2 LGT señala que *«... las normas que regulen el régimen de las infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte **más favorable** para el interesado»*. En cuanto a la extensión de los efectos retroactivos a todos los **recargos** que sean más favorables a los interesados, a que se refiere también ese artículo 10.2 LGT, resulta desconcertante, porque parece equiparar, a dichos efectos, los recargos y las sanciones tributarias, cuando el Tribunal Constitucional ha manifestado, en varias ocasiones (Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre, y Sentencia 198/1995, de 21 de diciembre), que tales recargos no tienen carácter sancionador. De manera que por lo que se refiere a los recargos de naturaleza jurídica tributaria y no sancionadora (proverbialmente, los del artículo 27 LGT), lo lógico sería aplicar sin más los criterios generales de la retroactividad anteriormente expuestos. Además, el mismo artículo 10.2 LGT deja claro —en lo que es, sin duda, una precisión relevante—, que respecto de las infracciones, sanciones y recargos, el alcance de la retroactividad favorable a los interesados se restringe exclusivamente a los actos de la Administración que no sean firmes, esto es, a los actos administrativos que aún puedan ser **recurribles o impugnables** en vía ordinaria o especial.

Respecto a la vigencia de las normas relativas al **gasto público**, reiterar que las más relevantes de entre ellas, esto es, las **Leyes anuales de Presupuestos**, entran en vigor normalmente el día 1 de enero de cada año; motivo por el cual, si en esa fecha no están aprobados los nuevos presupuestos, el artículo 134.2 de la Constitución, en relación con el 34.1 LGP, prevé la prórroga automática de los presupuestos anteriores. Sus **efectos retroactivos no plantean**



problemas de inconstitucionalidad en los casos en que se produjeran por haberse aprobado la Ley de Presupuestos con posterioridad al 1 de enero del año en curso, ya que debe tenerse en cuenta el **carácter necesario de su regulación** (artículo 134.4 CE), lo que hace que deba esperarse la retroactividad de dicha Ley, cumpliendo así las exigencias del principio de seguridad jurídica. También es favorable a esta tesis el que la mayor parte de las normas sobre el gasto sean normas de acción y no de relación, de manera que sus destinatarios no son los particulares —a quienes va fundamentalmente dirigida la protección de los principios de capacidad económica y seguridad jurídica—, sino las Administraciones públicas.

1.2. El cese de la vigencia de las normas financieras

En el pasado, la vigencia de las normas tributarias debía ser **ratificada anualmente** por las Leyes de Presupuestos, motivo por el cual el artículo 20 de la LGT de 1963 establecía que las citadas normas no necesitaban «*ser reválidas por la Ley Presupuestaria o por cualquier otra*». Se trataba, en opinión de la doctrina, de una reminiscencia histórica por la cual las Cortes, al aprobar los gastos tenían a la vez que aprobar o ratificar las normas reguladoras de los ingresos necesarios para cubrir dichos gastos. Aunque ésta es la opinión más generalizada, J. J. BAYONA DE PEROGORDO y M. T. SOLER ROCH consideran que si la Ley de Presupuestos Generales del Estado no contemplara la correspondiente previsión recaudatoria, no podría exigirse el tributo respecto del que no existiera esta específica previsión. En cualquier caso, parece poco probable que esta última situación se produzca actualmente; ni que, en el supuesto de que se produjera, no estuviera acompañada de una derogación expresa del tributo cuya recaudación dejara de preverse en la correspondiente norma presupuestaria.

El cese de la vigencia de las normas financieras se somete, en nuestros días, al **régimen común** de las normas jurídicas, y por lo tanto pueden cesar en su vigencia por alguna de las causas que se van a exponer. En primer lugar, por el **cumplimiento del plazo** de vigencia, ya que la posibilidad de que las normas tributarias se aprueben por un plazo determinado se prevé en el artículo 10.1 LGT, siendo frecuente que, por ejemplo, las normas de contenido tributario recogidas en las Leyes de Presupuestos tengan un ámbito temporal coincidente con el año natural al que se circunscriben temporalmente esas leyes, como lo pone de manifiesto el artículo 134.2 CE al referirse a «*su carácter anual*». El cese de su vigencia puede producirse, en segundo lugar, debido a su **derogación expresa o tácita** por otra norma posterior de igual o superior rango, situación que es consecuencia de la aplicación del principio de jerarquía normativa del artículo 9.3 CE. Esta derogación se puede llevar a cabo también **por Sentencia** del Tribunal Constitucional respecto de las leyes reguladoras de la materia financiera, y por Sentencias de los Tribunales contencioso-administrativos respecto de las normas de rango reglamentario reguladoras de esa misma materia.



El cese de la vigencia de una ley es importante desde el punto de vista de la **seguridad jurídica**, de ahí el mandato del artículo 9.2 LGT, en el sentido de que *«las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas»*. Sin embargo, son harto frecuentes los incumplimientos de este precepto en nuestro derecho positivo, y casi siempre por las propias normas con rango de ley.

Una última consideración de interés y relevancia práctica es que el fin de la vigencia de una norma **no debe confundirse con el cese total de sus efectos**. Téngase en cuenta que, por regla general, las normas aplicables a los tributos son las vigentes en el momento del devengo de los mismos, esto es, las que estuvieran en vigor cuando se produjo la situación que es gravada, y ello aunque dichas normas hubieran sido posteriormente derogadas. Pues bien, esta prolongación de los efectos de las normas más allá del momento de su derogación se conoce como **ultraactividad de las normas jurídicas**, y tiene especial relevancia en las de contenido tributario cuando se produce alguna controversia procesal entre los obligados tributarios y la Hacienda Pública, porque su resolución suele prolongarse largo tiempo y, por mor de la referida ultraactividad, durante ese tiempo permanecen en vigor las normas ya derogadas aplicables a los supuestos objeto de tales controversias.

Respecto del cese de la vigencia de las normas reguladoras del **gasto público**, de acuerdo con el artículo 4.3 LGP *«tendrán carácter supletorio las demás normas de derecho administrativo y, en su defecto, las normas de derecho común»*; de manera que, como se indicó, son aplicables los mismos supuestos de cese de su vigencia que se han expuesto en relación con las normas tributarias. No obstante, las Leyes de Presupuestos son por lo general anuales (artículos 134.2 CE y 34.1 LGP), y tienen previsto el fin de su vigencia el 31 de diciembre de cada año, salvo que no se haya aprobado la del año siguiente, en cuyo caso se aplica, como se indicó, la prórroga prevista en el artículo 134.4 CE.

2. LA EFICACIA DE LAS NORMAS FINANCIERAS EN EL ESPACIO

Como se dijo al comienzo de esta Lección, para que las normas jurídicas sean aplicables a las situaciones de la vida real es preciso que **estén vigentes** en el lugar donde hayan acontecido tales situaciones. No obstante, la cuestión tiene mayor complejidad, y por eso se estudia bajo el enunciado *«eficacia de las normas financieras en el espacio»*, abordándose en él fundamentalmente estas **dos cuestiones**: la delimitación del territorio o ámbito territorial de aplicación de esas normas; y la relación o vinculación que con dicho territorio tienen las situaciones gravadas por los tributos o los gastos públicos contemplados en las respectivas normas.



El artículo 11 LGT no dice nada respecto del **territorio de aplicación de las leyes tributarias**, que lo será normalmente el del Estado, o el de la respectiva Comunidad Autónoma o Entidad local, en función de que se trate de un tributo estatal, de una Comunidad Autónoma o de un ente local.

Con respecto a la relación o vinculación con el territorio de aplicación de las leyes tributarias que pueden tener las situaciones gravadas, o lo que es igual, los denominados **puntos de conexión de las normas tributarias**, su regulación general se contempla en el citado artículo 11 LGT, que establece: «*Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado*». Este artículo pone de manifiesto su carácter subsidiario frente a las normas reguladoras de cada tributo, a la vez que prevé que, cuando éstas no indiquen nada, hay **dos criterios o puntos de conexión** entre el territorio de aplicación de las normas tributarias y la situación o presupuesto de hecho contemplado en las mismas: el de territorialidad, que tiene carácter general; y el de residencia, aplicable a los tributos de naturaleza personal.

De acuerdo con el **criterio general de territorialidad** puede decirse que las normas tributarias se aplicarán —o lo que es igual, desplegarán su eficacia— a todas las situaciones que acontezcan o estén vinculadas con el territorio del ente público de que se trate, y que, dada la aplicación de la LGT «*a todas las Administraciones tributarias*» (artículo 1.1), serán el territorio del Estado para las normas estatales, y el de la Comunidad Autónoma o la entidad local para sus respectivas normas; con las salvedades que, en su caso, puedan establecer esas mismas normas.

Cuando se trate de **tributos de naturaleza personal**, esto es, de aquellos cuyo hecho imponible se refiere a las personas —pueden consultarse al efecto las clasificaciones de los impuestos que se estudian en la Lección 6, subapartado II.2—, como es el caso del IRPF, la sujeción al respectivo impuesto **afectará a los residentes en el territorio español**, incluso si la situación gravada (por ejemplo, la obtención de un rendimiento en el extranjero por un empresario residente en España), no acontece en dicho territorio. La doctrina observa que, en rigor este criterio tiene también naturaleza territorial, ya que la residencia se adquiere por la permanencia o vinculación con un territorio; a la vez que pone de manifiesto, asimismo, que para la aplicación de las normas tributarias es más determinante la residencia que la nacionalidad.

Por otra parte, debe advertirse que la aplicación de los mencionados puntos de conexión de nuestro ordenamiento puede **colisionar con los contemplados en otros países** y producirse el efecto de la denominada doble imposición internacional; efecto que están llamados a corregir los Tratados o Convenios



internacionales suscritos por España para evitar, precisamente, esa doble imposición. Dichos Tratados se inclinan, sobre todo últimamente, por primar el criterio de territorialidad para facilitar el control del cumplimiento de los tributos, dado que las Administraciones tributarias pueden conocer mejor lo acontecido (por ejemplo, las rentas obtenidas) en sus respectivos territorios que fuera de ellos.

Respecto del ámbito de aplicación de las **normas tributarias de las Comunidades Autónomas**, se recoge preferentemente el criterio de territorialidad en el artículo 157.2 CE y en el 9 LOFCA, así como en los artículos 28 y siguientes de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de Financiación de las CCAA de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Sin embargo, en los impuestos personales cedidos por el Estado a las CCAA se tiene también en cuenta el criterio de la residencia en la respectiva CA. Y en los **tributos locales** se aplica asimismo, con carácter general, el criterio de territorialidad, de acuerdo con el artículo 6 TRLHL.

En cuanto a las **normas reguladoras del gasto público**, las Leyes de Presupuestos se aplicarán en el ámbito territorial del ente público al que correspondan. O por mejor decir, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado se aplicarán en el territorio estatal, pero teniendo en cuenta que la vinculación de los gastos con el territorio no puede impedir que, en el ejercicio de sus competencias, dichos gastos se materialicen fuera del mismo, en el desarrollo, por ejemplo, de la política exterior del Estado. Y otro tanto cabe decir de las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas, que se aplicarán en el territorio de la Comunidad Autónoma de que se trate; y también de los Presupuestos de las Entidades Locales, que serán de aplicación en sus respectivos territorios, y en ambos casos para satisfacer las necesidades que les genere el ejercicio de sus respectivas competencias.

Sin perjuicio de lo dicho, se han suscitado algunas **cuestiones** como, por ejemplo, si es posible que los gastos del Estado se destinen a la satisfacción de las necesidades cuya competencia haya sido transferida a las CCAA; señalando a este respecto el TC, en el FJ 8 de su Sentencia 135/1992, de 5 de octubre, que uno de los **límites a las decisiones sobre gasto público** de cualquier ente público territorial proviene de la «*necesaria interrelación de competencias concurrentes sobre una misma materia en un mismo ámbito territorial*».

II. LA INTERPRETACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO

Como se indicó al comenzar la presente Lección, la aplicación de las normas del Derecho Financiero a las situaciones de la vida real exige, además de su vigencia en el tiempo y en el espacio, la **identidad entre lo acontecido y lo previsto en dichas normas**. Para ello habrá que proceder a interpretar y, en



su caso, a integrar dichas normas conforme a los criterios que se exponen, respectivamente, en este y en el siguiente apartado de la presente Lección.

La **interpretación** del Derecho Financiero ha de abordarse, en opinión mayoritaria de sus cultivadores, con **iguales criterios que las demás disciplinas jurídicas**, sin dejar de reconocer las específicas dificultades de la tarea en esta disciplina por causas que van desde el ingente número de disposiciones que la regulan, hasta las palmarias deficiencias en la redacción de muchas de ellas. Reflejo de la equiparación metodológica en la interpretación de las normas tributarias y las demás de nuestro ordenamiento jurídico es lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 12 LGT, según el cual: *«Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil»*; precepto este en el que, como se verá, se recogen los criterios generales de interpretación de las normas que integran nuestro ordenamiento jurídico. Igualmente se manifiesta la validez para el derecho de los gastos públicos de los métodos de interpretación admitidos con carácter general, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.3 LGP, cuya redacción es la siguiente: *«Tendrán carácter supletorio las demás normas del derecho administrativo y las normas del derecho común»*.

Estas tareas abarcan, naturalmente, la de **interpretación de las normas**, pero también la de esclarecer el **significado de los términos y conceptos** utilizados en ellas, así como la correcta **calificación de las situaciones** acontecidas en la realidad; todo lo cual ha de hacerse de conformidad, obviamente, con lo dispuesto en el ordenamiento tributario. Se analizan a continuación cada una de las tareas propias del intérprete que se acaban de enunciar.

Dada la remisión del citado artículo 12.1 LGT a lo dispuesto en el **apartado 1 del artículo 3 del Código Civil**, cabe recordar que, de acuerdo con este último precepto, *«las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas»*. Así pues, por lo que se refiere a la **interpretación de las normas tributarias** —y también de las presupuestarias, si se tiene en cuenta la remisión del citado artículo 4.3 LGP—, puede concluirse que serán válidos los siguientes **criterios** de interpretación de las mismas, recogidos en el transcrito artículo 3 del Código Civil: el gramatical (según el significado de las palabras recogidas en la norma); el lógico (de acuerdo con los criterios de la razón humana); el sistemático (en relación con la totalidad del contenido de la norma); el histórico (de acuerdo con los antecedentes de la regulación); el histórico-social (según la valoración social de la norma); y el teleológico (atendiendo al espíritu y finalidad de cada norma). En la utilización de estos criterios de interpretación no puede desconocerse la **dimensión económica** de las normas tributarias, si bien esta especificidad puede considerarse comprendida en



el citado criterio teleológico que, a su vez, ha de tomar como referencia el principio de capacidad económica.

Respecto de la interpretación de los **términos o palabras** utilizados por las normas tributarias, el apartado 2 del mismo artículo 12 LGT establece: *«En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda»*. El contenido de este precepto supone una remisión a lo que las normas prevean en cada caso respecto al sentido que debe darse a sus términos: jurídico (por ejemplo, el término *«tabaco»* tiene un significado *ad hoc* en el Código alimentario, considerándosele un alimento); técnico (por ejemplo, en la Ley de los Impuestos Especiales se hace una clasificación de las clases de tabaco que se ajusta a sus características *«técnicas»*); o usual (por ejemplo, cuando el tabaco es tomado en ese sentido en el artículo 91.Uno.1.1.º de la Ley del IVA).

En cuanto al significado que debe atribuirse en el Derecho Financiero a los **conceptos** elaborados por otras ramas del ordenamiento jurídico, resulta indiscutible su utilidad; si bien se reconoce, asimismo, la posibilidad de que esta rama del ordenamiento formule sus propios conceptos, siempre y cuando existan razones para ello, algo que sucederá en dos supuestos: cuando la especificidad de la institución comporte la ausencia de otras definiciones en las demás ramas del Derecho (por ejemplo, la expresión *«hecho imponible»* es exclusiva del Derecho Tributario); y cuando, por exigencia o conveniencia del ordenamiento financiero, se requiera formular de manera propia un determinado concepto (por ejemplo, la noción de *«patrimonio»* del artículo 3 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del impuesto que lo grava), ya que, en caso contrario, el proveniente de otra rama no produciría los mismos resultados o no cumpliría la finalidad pretendida por el Derecho Financiero. En los demás casos, se podrán y deberán utilizar los conceptos elaborados por las otras ramas del Derecho.

Para terminar debe indicarse que la correcta interpretación de las normas tributarias, así como el conocimiento del significado de sus términos y conceptos será el paso previo para llevar a cabo lo que se conoce como la **calificación de las situaciones** tributarias; calificación que consiste, de acuerdo con la STS de 13 de enero de 2011, *«en caracterizar en términos jurídicos una situación fáctica para reconducirla a alguna de las categorías tipificadas en las normas tributarias; en otras palabras, consiste en fijar los hechos realmente acaecidos para compararlos con la hipótesis abstracta prevista en la norma»*. Y para proceder a la calificación, el artículo 13 LGT opta, acertadamente, no tanto por su dimensión económica, sino por su naturaleza jurídica, prescribiendo al respecto que *«las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez»*. Aunque, como indica este precepto, las consecuencias serán las que procedan con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica de lo realizado, los



defectos que afecten a la validez de los actos o negocios jurídicos posibilitarán que los interesados insten su anulación, rescisión o resolución; situaciones estas en las que no procedería, por ejemplo, el pago del tributo, y que podrían dar lugar, si se hubiera pagado, a su devolución.

III. LA INTEGRACIÓN Y LA ANALOGÍA EN EL DERECHO FINANCIERO

Para determinar la aplicación a la vida real de las normas del derecho positivo no basta, a veces, con la mera interpretación de lo recogido en ellas, sino que es preciso realizar una actividad más compleja, la conocida como **integración** de las normas jurídicas, tarea que se describe por la doctrina como *«el proceso lógico consistente en determinar cuál hubiera sido la voluntad del legislador si hubiera previsto un supuesto que no ha tenido en cuenta»*. Comparando esta labor de integración con la de interpretación a que se ha hecho referencia en el epígrafe anterior, puede decirse, con CARNELUTTI, que *«la interpretación sirve para conocer lo que el legislador ha dicho, pensado, y la integración para conocer lo que habría dicho, pensado»*.

De todo ello se desprende que la integración procederá solamente cuando exista un **vacío normativo** que debe cubrirse para la solución de un supuesto concreto; y las formas de cubrirlo pueden ser dos, de acuerdo con la teoría general del Derecho: el empleo de la analogía y el recurso a los principios generales del Derecho. Pero en rigor se trata, metodológicamente, del mismo proceso, ya que **la analogía es un método consistente** en la obtención de los principios contenidos en la norma que contempla un determinado supuesto, para aplicarlos a otro que no está regulado en dicha norma, pero con el que guarda una relación de similitud. Se distingue por la dogmática jurídica la analogía de la **interpretación extensiva**, porque en esta última se da a la norma interpretada mayor amplitud que la de su significado estrictamente literal al tratarse de una situación muy clara, pese a que no esté literalmente contemplada en la norma; mientras que la analogía es el método adecuado para la aplicación de la norma a supuestos que evidentemente no ha previsto.

Las **opiniones doctrinales** están divididas respecto a la posibilidad o no de admitir la integración analógica en nuestra disciplina. Por un lado, hay autores que no admiten la analogía por estimar que es incompatible con las exigencias de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley, y la consiguiente necesidad de tipificación previa de las situaciones a las que se pueden aplicar las normas tributarias y de gasto público. Para otros autores, en cambio, mediante la integración analógica no se trata de *«crear»* Derecho, sino de *«descubrir»* una norma indirectamente recogida en ella, de manera que la integración analógica debe entenderse conveniente para realizar las exigencias del principio de igualdad, aplicando un mismo régimen jurídico a situaciones de la vida real que son sustancialmente idénticas. En definitiva, como observó K. LARENZ, la



apreciación de una laguna se funda en la igualdad como postulado básico de la justicia: aplicándolo juzgamos que el supuesto debería regirse por la misma norma.

Este último criterio es la que parece inspirar el **derecho positivo español**. Así, el Código Civil contempla la posibilidad de aplicar la integración analógica en su artículo 4, en el que se establece: «1. *Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón*. 2. *Las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas*». Como puede observarse, este precepto no excluye la aplicación de la integración analógica a las normas del Derecho Financiero, si bien dentro de este sector del ordenamiento jurídico puede haber normas temporales —esta característica la tienen especialmente las normas presupuestarias— y excepcionales, que por ello, y no por su naturaleza jurídico-financiera, no podrán integrarse analógicamente. Además, el apartado 3 del mismo artículo 4 del Código Civil explicita que «*las disposiciones de este Código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes*», lo cual comporta la necesidad de recurrir, en primer lugar, a lo expresamente dispuesto en el ordenamiento financiero.

A este respecto, en el ámbito del **gasto público** el artículo 4.3 LGP viene a otorgar plena validez a lo establecido en el Código Civil, al reconocer que «*tendrán carácter supletorio las demás normas del derecho administrativo y, en su defecto, las del derecho común*». Y por lo que respecta a las **normas tributarias**, el artículo 14 LGT dispone que «*no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios e incentivos fiscales*».

En vista de que el Código Civil no prohíbe expresamente la integración analógica de las normas del Derecho Financiero y de lo dispuesto en el artículo 14 LGT, **deberá admitirse la integración analógica** del conjunto de las normas del ordenamiento financiero, con la salvedad de las normas temporales y de las excepcionales, así como de las tributarias reguladoras del hecho imponible y de las exenciones y demás beneficios fiscales. E incluso se ha de tener en cuenta que el citado artículo 14 LGT especifica que la integración analógica no será posible cuando el supuesto de hecho venga descrito con precisión, esto es, en «*términos estrictos*»; por lo que habrá de admitirse cuando la propia norma objeto de integración lo contemple, señalando, por ejemplo, que la situación descrita en su hecho imponible o en tal exención o bonificación «*se aplicará a cualesquiera otros supuestos de naturaleza análoga*». Por su parte, para algunos autores, como C. PALAO TABOADA: «*Las estrechas relaciones entre la interpretación teleológica y la analogía, y de ambas con la calificación, hacen de la prohibición de la analogía un mandato absurdo e imposible de cumplir*».



IV. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

El artículo 15 LGT contempla lo que denomina **conflicto en la aplicación de la norma tributaria**, señalando, en su apartado 1, que **se produce** cuando, además de realizar actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios, la única consecuencia derivada de ello sea un ahorro fiscal respecto de la realización de los actos jurídicos usuales o propios. La declaración de conflicto requiere además, de acuerdo con el apartado 2 del citado artículo 15, el informe favorable de la Comisión consultiva creada al efecto, en los términos que prescribe el artículo 159 de la propia LGT.

Pero no es lógico, ni tampoco sencillo, improvisar un **nuevo y específico instituto jurídico para el Derecho Tributario**, frente a los tradicionalmente reconocidos como el del fraude de ley, con el cual el «conflicto» guarda gran similitud. Para un sector de la doctrina, se ha pretendido sustituir el elemento intencional que requiere el fraude de ley —de acuerdo con su descripción en el artículo 6.4 del Código Civil, es preciso que los actos en fraude de ley *«persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico»*—, por el dato, supuestamente objetivo, de la artificiosidad de los actos o negocios a que se refiere el mencionado artículo 15 LGT. Además en cuanto a las expresiones utilizadas en ese mismo artículo 15 LGT, el dictamen emitido al respecto por el **Consejo de Estado** señalaba que: *«La redacción proyectada pone de manifiesto, en primer lugar, un recurso excesivo a conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación demasiado amplio e impreciso; es decir, no permite acotar con una mínima precisión los supuestos de hecho que puede abarcar el denominado abuso en la aplicación de la norma tributaria, lo que resulta evidentemente contrario al principio de seguridad jurídica»*.

Por otra parte, la búsqueda del **ahorro fiscal**, requisito al que se refiere la letra b) del mismo artículo 15.1 LGT, podría considerarse una actuación de las que se conocen como economías de opción, posibilidad plenamente legítima de cualquier obligado tributario en los términos a que se hará luego oportuna referencia. Por eso, para que no se trate de una economía de opción y se produzca el *«conflicto en la aplicación de la norma tributaria»*, ese ahorro o ventaja fiscal deberá conseguirse mediante actos o negocios jurídicos utilizados, como indica F. PÉREZ ROYO, con una finalidad que no es la que se corresponde con la **causa o razón de ser** de los mismos, sino con la causa o razón de ser de otros actos o negocios jurídicos distintos. Por eso, para conocer la **causa de los contratos** sobre los que van a recaer las cargas fiscales habrá que atender, necesariamente, a lo que dispone el artículo 1274 del Código Civil, según el cual: *«En los contratos onerosos se entiende por causa, para cada parte contratante, la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte; en los remuneratorios, el servicio o beneficio que se remunera, y en los de pura beneficencia, la mera liberalidad del bienhechor»*.



Respecto a las **consecuencias** en los supuestos de «*conflicto*», serán las previstas en el apartado 3 de dicho artículo 15 y consisten en que «*se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora*». En cuanto a la aplicación de **sanciones**, el artículo 206 bis LGT prevé esta posibilidad cuando se produzca alguna de las siguientes situaciones en las que **concorre** la obtención real o potencial de alguna de estas ventajas económicas: la falta de ingreso dentro del plazo; la indebida obtención de una devolución tributaria; la indebida solicitud de una devolución o incentivo fiscal; o la improcedente determinación o acreditación en la base o en la cuota de un tributo, respecto de declaraciones futuras propias o de terceros. **Además**, para que se produzca una infracción de esta naturaleza será necesario que haya una igualdad sustancial de la situación evaluada con otras que la Administración hubiera publicado previamente calificándolas de «*conflicto*». Así pues, a la **incertidumbre** sobre lo que se consideren «*actos notoriamente artificiosos o impropios*», hay que añadir la de la «*igualdad sustancial*» con los precedentes a los que la Administración haya calificado de «*conflicto*»; y en definitiva, el que se condicione la aplicación del tipo sancionador a que previamente un acto de la Administración haya publicado esos otros supuestos de «*conflicto*».

Cabe hacer una última consideración —que, naturalmente, pretende ser aclaratoria del significado del conflicto en la aplicación de las normas tributarias—, relativa a lo que se denominan normas antiabuso en el **ordenamiento europeo**, expresión esta equivalente a la conocida en el nuestro como fraude de ley. Se concluye, a este respecto, que debe **respetarse** la posibilidad de que los operadores económicos se beneficien de las **diferencias de tributación entre los Estados de la UE** y de las operaciones transfronterizas, sin que se lo impidan las normas de derecho interno que regulan el fraude de ley o, si se prefiere, las normas antiabuso. No obstante, el Tribunal de Justicia de la UE admite la aplicación de las citadas **normas antiabuso cuando se cumplan estos cuatro requisitos**: que se apliquen de manera no discriminatoria; que estén justificadas por razones de interés general; que sean adecuadas para cumplir el objetivo que persiguen, y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. Por otra parte, cuando los **operadores económicos** intervengan en Estados miembros distintos del suyo o realicen **operaciones transfronterizas**, deberán probar que lo hacen por motivos económicos distintos de la mera obtención de una ventaja fiscal.

Para terminar este apartado conviene aludir a **dos figuras cercanas**, pero que no deben confundirse con la del conflicto en la aplicación de la norma tributaria: los contratos simulados y las denominadas economías de opción.

En los **contratos simulados** debe darse una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, como acontece, por **ejemplo**, en el supuesto de que, habiéndose donado un bien, se declarara haberlo vendido. En estos casos



sería de aplicación el artículo 1276 del Código Civil, según el cual *«la expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad...»*. Y en el ámbito tributario, el apartado 1 del artículo 16 de la LGT dispone que *«en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes»*. Habría pues que proceder, en el ejemplo referido, a la aplicación del correspondiente impuesto sobre donaciones y no del que gravara las transmisiones onerosas, como pretendían los autores del contrato simulado. Si bien, como se desprende del apartado 2 del mismo artículo 16 LGT, este efecto no se extiende fuera del ámbito tributario, lo que significa que en el citado ejemplo seguirá habiendo una venta para las partes contratantes, en tanto que un juez no declare que es una donación. Procedería, además, la aplicación de la correspondiente sanción y de los intereses de demora, tal y como prevé acertadamente el apartado 3, último del citado artículo 16 LGT.

Se refleja así la diferencia con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, ya que en la **simulación** el presupuesto de hecho que determina la obligación de pagar la deuda tributaria se intenta ocultar engañando. En tanto que mediante el **conflicto** lo que se quiere es eludir la realización del presupuesto de hecho o de algún otro elemento de la estructura del tributo determinante de la deuda tributaria, mediante una práctica que es la que verdaderamente se ha llevado a cabo, aunque la exclusiva finalidad de la misma era la consecución de una ventaja fiscal. En definitiva, como **resume** la STC 120/2005, de 10 de mayo (y reitera la STC 48/2006, de 13 de febrero): *«Mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento puesto que el artificio utilizado salta a la vista»*. No obstante, es cierto que en el «conflicto» esa ocultación puede provenir de un entramado de negocios jurídicos celebrados con la finalidad de obtener el mismo resultado económico y también la buscada ventaja fiscal; entramado que indiscutiblemente dificulta el conocimiento del negocio jurídico idóneo para la consecución del resultado económico perseguido. Por eso, tanto la simulación como el conflicto pueden estar sancionados, si bien este último solo cuando se producen los confusos y en algún caso discutibles requisitos (anteriormente expuestos) que establece el citado artículo 206 bis LGT.

Por último, las **economías de opción** consisten en la posibilidad que tienen los obligados tributarios de optar por alguna de las previsiones alternativas que las propias leyes contemplan, por lo que no se atenta a lo requerido en ellas —lo que acontece, en cambio, en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria—, pudiendo a veces ofrecerse expresamente la opción en la misma ley. Por ejemplo, un empresario puede adquirir un bien mediante una compraventa o mediante un contrato de *leasing*, decisión que se enmarca en el ámbito de una opción sin duda ajustada a derecho, sustentada en una posibilidad que les ofrece la ley, y que produce los efectos jurídicos previstos en ella



sin ninguna consecuencia de carácter compensador o sancionador para los obligados tributarios, dado que las ventajas obtenidas mediante la elección más económica ha sido prevista —y por lo tanto querida— en la propia ley.



El conocimiento de las disciplinas científicas —y por supuesto de las pertenecientes a cualquier rama del Derecho—, debe hacerse atendiendo fundamentalmente a los aspectos estructurales de las mismas. A aquellos aspectos que, en definitiva, procuran un conocimiento de las materias que permanecen más allá de los innumerables vaivenes legislativos, porque conforman su «esencia». Todo ello sin perjuicio, naturalmente, de las oportunas referencias al derecho positivo vigente en cada momento, no solo para conocerlo, sino también para valorarlo.

Cuando se adquiere un adecuado conocimiento terminológico, conceptual y estructural de una rama del saber, los conocimientos que han de complementarlos para abordar sus detalles no contradicen los ya adquiridos, sino que aclaran el contenido de estos últimos. Se posibilita así la comprensión de esos conocimientos más concretos, comprensión que está fuera del alcance de quienes carecen de los previos e imprescindibles conocimientos estructurales, dada la proverbial falta de claridad y rigor del derecho positivo.

Además, los conocimientos de las partes especiales resultan muy difíciles, sino imposibles, de asimilar y de aplicar sin una adecuada comprensión de los conceptos, terminología y estructuras de carácter general de cualquier rama del Derecho, y también, por supuesto, del Derecho Financiero y Tributario.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí



III ARANZADI LA LEY