

JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA

**INSTITUCIONES
DE DERECHO FINANCIERO**

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2010

ÍNDICE

PRÓLOGO	7
ABREVIATURAS	9

PRIMERA PARTE DERECHO FINANCIERO

CAPÍTULO I

EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA HACIENDA PÚBLICA. EL DERECHO FINANCIERO

1. INTRODUCCIÓN: HACIENDA PÚBLICA Y ACTIVIDAD FINANCIERA.	13
2. EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA HACIENDA PÚBLICA: EL DERECHO FINANCIERO COMO DERECHO DEL DINERO PÚBLICO.	14
3. EL DERECHO FINANCIERO COMO DISCIPLINA CIENTÍFICA.....	17
3.1. Ciencia del Derecho y técnica jurídica.....	17
3.2. Derecho financiero y política fiscal	19
3.3. Derecho financiero y disciplinas complementarias: formación e información	22
3.4. Derecho financiero y Derecho tributario.....	25
3.5. Derecho financiero y Ordenamiento jurídico.....	25
3.6. El Derecho financiero como disciplina jurídica.....	29

CAPÍTULO II

LA FORMACIÓN DEL ORDENAMIENTO FINANCIERO. LAS FUENTES FORMALES Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

1. LA FORMACIÓN DEL ORDENAMIENTO Y EL SISTEMA DE FUENTES. LAS FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO.....	31
2. EL SISTEMA DE FUENTES FORMALES Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD	34

2.1. Introducción.....	34
2.2. La normativa general.....	35
2.3. La normativa estatal: la ley y el principio de legalidad	36
<i>A) La Ley y el principio de legalidad</i>	36
<i>B) El reglamento</i>	38
2.4. La normativa autonómica y local.....	39
2.5. Las relaciones entre la normativa estatal, autonómica y local.....	40
2.6. Fuentes no escritas; fuentes indirectas.....	41
3. LA CODIFICACIÓN EN EL DERECHO FINANCIERO.....	42

CAPÍTULO III

LA FORMACIÓN DEL ORDENAMIENTO FINANCIERO. LAS FUENTES MATERIALES Y EL EJERCICIO DEL PODER

1. EL SISTEMA DE FUENTES MATERIALES: PODER, COMPETENCIA Y FUNCIÓN	45
2. EL EJERCICIO DEL PODER FINANCIERO EN EL ESTADO ESPAÑOL...	51
2.1. El marco constitucional.....	51
<i>A) Introducción</i>	51
<i>B) El Estado</i>	52
<i>C) Las Comunidades Autónomas.....</i>	53
<i>D) Conclusión: un espacio constitucional abierto y los modelos teóricamente posibles.....</i>	58
2.2. El desarrollo constitucional	61
<i>A) Las CCAA de régimen general.....</i>	61
<i>B) El régimen de concierto o cupo.....</i>	62
<i>C) Canarias, Ceuta y Melilla.....</i>	64
<i>D) Corporaciones locales.....</i>	65
<i>E) Estado, CCAA y Corporaciones locales: el principio de coordinación</i>	65
<i>F) Los entes públicos institucionales.....</i>	67
<i>G) La administración financiera española: La Agencia Estatal de Administración Tributaria</i>	68

CAPÍTULO IV

EL ORDENAMIENTO FINANCIERO Y SU OBJETO. INGRESOS Y GASTOS PÚBLICOS. LOS INGRESOS ORDINARIOS. LOS TRIBUTOS

1. EL DERECHO FINANCIERO Y SU OBJETO: INGRESOS Y GASTOS PÚBLICOS	71
2. LOS GASTOS PÚBLICOS. CONCEPTO Y CLASES. EL DERECHO DEL GASTO PÚBLICO	72
2.1. Concepto y clases: el criterio económico	72
2.2. El criterio político: la clasificación funcional	74

2.3.	El ordenamiento jurídico del gasto público: el presupuesto y la clasificación orgánica	75
3.	LOS INGRESOS PÚBLICOS: CONCEPTO Y CLASES.....	77
3.1.	Concepto.....	77
3.2.	Clases.....	78
	<i>A) Ordinarios y extraordinarios.....</i>	78
	<i>B) De Derecho privado y de Derecho público</i>	81
4.	INGRESOS DE DERECHO PRIVADO	82
4.1.	Introducción.....	82
4.2.	Los bienes de las entidades públicas	83
4.3.	El dominio público	84
4.4.	Los bienes patrimoniales.....	85
4.5.	La actividad empresarial del Estado: el patrimonio comercial e industrial.....	86
4.6.	Montes y minas	87
4.7.	El Patrimonio Nacional	89
4.8.	Bienes públicos y Administración financiera	89
5.	LOS INGRESOS DE DERECHO PÚBLICO: LOS INGRESOS ORDINARIOS	89
5.1.	Introducción.....	89
5.2.	Sanciones pecuniarias	90
5.3.	Los productos de monopolios	91
5.4.	Los tributos.....	94
	<i>A) Introducción.....</i>	94
	<i>B) El sistema tributario.....</i>	94
	<i>C) El sistema tributario estatal.....</i>	95
	<i>D) El sistema tributario local.....</i>	100

CAPÍTULO V

INGRESOS EXTRAORDINARIOS DE DERECHO PÚBLICO. LA DEUDA PÚBLICA

1.	INGRESOS EXTRAORDINARIOS DE DERECHO PÚBLICO. ENUMERACIÓN. LOS IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS.....	103
2.	LA EMISIÓN DE DINERO.....	104
2.1.	Introducción.....	104
2.2.	La emisión de billetes	105
2.3.	La emisión de moneda metálica	106
3.	LA DEUDA PÚBLICA	107
3.1.	Concepto.....	107
3.2.	Naturaleza.....	109
3.3.	Clases	112
	<i>A) Operaciones que integran la Deuda pública</i>	112
	<i>B) Tipos fundamentales de Deuda pública</i>	115
4.	LA DEUDA PÚBLICA: EMISIÓN Y CONTRATO DE PRÉSTAMO	118
4.1.	Introducción.....	118

4.2.	La Ley de emisión y su complemento reglamentario	119
	<i>A) El principio de legalidad.....</i>	119
	<i>B) La Ley de emisión y su complemento reglamentario</i>	120
4.3.	La emisión y el perfeccionamiento del contrato	121
4.4.	Modalidades de la emisión y contrato de Deuda.....	123
	<i>A) Introducción</i>	123
	<i>B) Los procedimientos de emisión</i>	123
	<i>C) Los mercados de Deuda.....</i>	126
4.5.	El contrato de Deuda. Contenido y forma.....	128
	<i>A) El contenido esencial</i>	128
	<i>B) Las demás condiciones del contrato</i>	128
	<i>C) Garantías</i>	129
	<i>D) Representación: títulos valor y valores anotados.....</i>	130
4.6.	El contrato de Deuda. Extinción.....	131
	<i>A) Cumplimiento.....</i>	131
	<i>B) Conversión</i>	134
	<i>C) Consolidación</i>	136
	<i>D) El repudio</i>	136

CAPÍTULO VI

EL PRESUPUESTO

1.	EL PRESUPUESTO. CONCEPTO	139
2.	ESTRUCTURA.....	140
2.1.	La estructura presupuestaria tradicional y su evolución.....	140
2.2.	La estructura presupuestaria actual.....	144
3.	PRESUPUESTOS Y LEY DE PRESUPUESTOS: NATURALEZA Y EFECTOS DE LA LEY	146
4.	CONTENIDO: EL ÁMBITO MATERIAL DEL PRESUPUESTO. UNIDAD, EQUILIBRIO Y ESPECIALIDAD	151
4.1.	El ámbito material del Presupuesto: el principio de unidad.....	151
4.2.	El equilibrio presupuestario	151
4.3.	La unidad presupuestaria.....	154
	<i>A) Introducción: el principio de unidad</i>	154
	<i>B) Unidad en sentido estricto</i>	155
	<i>C) Universalidad</i>	156
	<i>D) Unidad de caja. El tesoro</i>	156
	<i>E) No afectación.....</i>	159
4.4.	Especialidad.....	159
	<i>A) Especialidad</i>	159
	<i>B) Créditos extraordinarios y suplementos de crédito</i>	160
5.	ÁMBITO TEMPORAL DEL PRESUPUESTO	161
5.1.	Anualidad	161
5.2.	Anualidad en la aprobación y anualidad en la ejecución	161

5.3. La incorporación de remanentes.....	162
5.4. Prórroga del Presupuesto.....	162
6. APROBACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO.....	162
6.1. Aprobación.....	162
6.2. Ejecución.....	163
6.3. Control.....	164
7. COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y OTROS ENTES PÚBLICOS. LA CON- TABILIDAD PÚBLICA.....	165

SEGUNDA PARTE
DERECHO TRIBUTARIO.
TEORÍA GENERAL DEL TRIBUTO

CAPÍTULO VII

**EL DERECHO TRIBUTARIO Y LA TEORÍA GENERAL
DEL TRIBUTO. EL TRIBUTO COMO OBLIGACIÓN**

1. INTRODUCCIÓN. DERECHO TRIBUTARIO Y TEORÍA GENERAL DEL TRIBUTO.....	169
2. LOS ESQUEMAS DOGMÁTICOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO DERECHO TRIBUTARIO.....	170
2.1. La teoría obligacional del tributo.....	170
2.2. La teoría de la relación jurídico tributaria compleja.....	174
2.3. La teoría de la función tributaria.....	175
2.4. Pluralidad de obligaciones tributarias y relaciones entre ellas: acceso- riedad y subsidiariedad.....	177
2.5. Obligaciones accesorias en sentido estricto.....	180
2.6. Derecho Tributario material y Derecho Tributario formal. Obligacio- nes de hacer y procedimiento.....	181
<i>A) Derecho tributario material y Derecho tributario formal.....</i>	181
<i>B) Obligaciones de hacer.....</i>	183
<i>C) Actos y procedimiento.....</i>	184

CAPÍTULO VIII

**EL DERECHO TRIBUTARIO COMO RAMA DIFERENCIADA DEL
ORDENAMIENTO. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD.
LA APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN
DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS**

1. INTRODUCCIÓN.....	185
2. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD.....	186
2.1. El reparto justo de la carga tributaria.....	186
2.2. Generalidad, igualdad, capacidad y progresividad.....	192
2.3. Capacidad e igualdad: los fines extrafiscales de los tributos.....	194
2.4. No confiscatoriedad.....	196

3.	LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA	198
3.1.	La eficacia temporal.....	198
3.2.	La eficacia espacial.....	199
	<i>A) Ámbito espacial y criterios de sujeción.....</i>	199
	<i>B) Derecho interno, Derecho tributario internacional y Derecho internacional tributario. Los tratados de doble imposición</i>	200
	<i>C) El Derecho supranacional. Especial referencia al Derecho comunitario</i>	203
4.	LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.....	205
4.1.	La interpretación de las normas tributarias	205
4.2.	Legalidad, seguridad y libertad.....	206
4.3.	La economía de opción.....	207
4.4.	Simulación.....	210
4.5.	Las cláusulas antielusivas y el art. 15 LGT.....	213

CAPÍTULO IX

LOS TRIBUTOS: CONCEPTO Y CLASES

1.	LOS TRIBUTOS: CONCEPTO	219
1.1.	Introducción: la definición de tributo	219
1.2.	El tributo es una obligación	219
1.3.	El tributo es una obligación de dar una suma de dinero.....	224
1.4.	El tributo es una obligación ex lege, «establecida» por la Ley.....	224
1.5.	El tributo es una obligación de Derecho público, establecida a favor de un ente público	225
1.6.	El fin del tributo: el sostenimiento de los gastos públicos.....	226
1.7.	El tributo es una obligación establecida por la Ley conforme al principio de capacidad	227
1.8.	La definición del tributo en la LGT	228
2.	LOS TRIBUTOS: CLASES	229
2.1.	Impuestos, contribuciones especiales y tasas	229
2.2.	Tributos fijos y variables	233
2.3.	Tributos y exacciones parafiscales	234
3.	LAS DIVERSAS CLASES DE IMPUESTOS	234
3.1.	Impuestos directos o indirectos: la clasificación por el objeto.....	234
3.2.	Impuestos objetivos y subjetivos.....	235
3.3.	Impuestos reales y personales.....	235
3.4.	Impuestos instantáneos y periódicos.....	238
4.	LOS LÍMITES DEL TRIBUTOS: TASAS Y PRECIOS	238
4.1.	La naturaleza tributaria de la tasa.....	238
4.2.	Obligaciones legales y voluntarias: diferencias en cuanto a su nacimiento	239
4.3.	Obligaciones legales y voluntarias: diferencias en cuanto a su contenido.....	240
4.4.	Tasas y precios.	242
5.	EXACCIONES PARAFISCALES: EL CONCEPTO DE PARAFISCALIDAD	245

CAPÍTULO X

**TRIBUTO Y RELACIONES JURÍDICO-TRIBUTARIAS.
LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL.
NACIMIENTO. EL HECHO IMPONIBLE**

1. INTRODUCCIÓN. EL TRIBUTO COMO OBLIGACIÓN Y EL TRIBUTO COMO INSTITUCIÓN	249
2. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL Y RELACIONES JURÍDICO-TRIBUTARIAS.....	251
3. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL. NACIMIENTO. DEVENGO Y EXIGIBILIDAD.....	253
3.1. La obligación tributaria principal.....	253
3.2. Nacimiento	253
3.3. Devengo y exigibilidad	254
4. EL HECHO IMPONIBLE.....	255
4.1. El hecho imponible. Elementos subjetivo y objetivo	255
4.2. El objeto del tributo. Objeto-fin y objeto-material	257
4.3. El hecho imponible y la configuración de cada tributo. Elementos positivos y negativos. Presupuestos genéricos y específicos. Sujeción, no sujeción y exención. Clasificación de las exenciones.....	264

CAPÍTULO XI

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL. SUJETOS

1. EL SUJETO ACTIVO.....	269
2. EL SUJETO PASIVO: EL CONTRIBUYENTE	270
2.1. El contribuyente y la realización del hecho imponible	270
2.2. El contribuyente y las técnicas de interposición	274
2.3. El contribuyente como sujeto pasivo	276
A) <i>Introducción</i>	276
B) <i>Capacidad</i>	277
C) <i>Domicilio</i>	285
D) <i>Representación</i>	286
E) <i>Solidaridad</i>	287

CAPÍTULO XII

**LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL
CUANTIFICACIÓN Y CONTENIDO**

1. LA CUANTIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: TRIBUTOS FIJOS Y VARIABLES	289
2. BASE IMPONIBLE Y BASE LIQUIDABLE	290
2.1. La base imponible	290
2.2. La determinación de la base	293
A) <i>Los métodos de determinación</i>	293
B) <i>Estimación directa y objetiva: la medida de la capacidad</i>	293
2.3. La estimación indirecta	301

2.4. La comprobación de valores	302
2.5. Base imponible y base liquidable	303
3. EL TIPO DE GRAVAMEN	303
4. LA CUOTA TRIBUTARIA	307
5. LA DEUDA TRIBUTARIA	307

CAPÍTULO XIII

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. PRINCIPAL EXTINCIÓN

1. LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL	309
2. EL PAGO	310
2.1. Concepto	310
2.2. Sujetos	310
2.3. Objeto, medios y forma de pago	310
2.4. Lugar y tiempo del pago	312
2.5. Consignación e imputación de pagos	313
3. PRESCRIPCIÓN	313
3.1. Introducción. El doble plazo de prescripción	313
3.2. La prescripción del derecho de la Administración a liquidar y exigir el pago de la deuda	314
3.3. Iniciación de la prescripción	316
3.4. Interrupción de la prescripción	316
3.5. Aplicación de oficio	319
4. OTROS MODOS DE EXTINCIÓN	320
4.1. Compensación	320
4.2. Condonación	321
4.3. Confusión	321
4.4. Novación	322
4.5. El art. 76 de la LGT	322
5. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL Y «DEUDA TRIBUTARIA»	324

CAPÍTULO XIV

OBLIGACIONES SUBSIDIARIAS Y ACCESORIAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL

1. INTRODUCCIÓN	325
2. LA SUSTITUCIÓN	327
2.1. El esquema obligacional básico	327
2.2. La sustitución en la LGT: un texto contradictorio	330
2.3. Los distintos grados o tipos de sustitución	331
3. RETENCIONES. PAGOS A CUENTA	332
3.1. Retenciones	332
3.2. Pagos a cuenta del contribuyente	335
3.3. Los ingresos a cuenta por pagos en especie	336

4. LA REPERCUSIÓN.....	336
5. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.....	337
6. SUCESIÓN.....	338
7. EL INTERÉS DE DEMORA.....	339
8. RECARGOS.....	340
9. DEVOLUCIONES.....	340
10. GARANTÍAS.....	341
11. OBLIGACIONES FORMALES.....	341

CAPÍTULO XV

**DERECHO TRIBUTARIO FORMAL:
LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS**

1. INTRODUCCIÓN. EL DERECHO TRIBUTARIO FORMAL.....	343
2. LA LIQUIDACIÓN.....	344
2.1. La liquidación: concepto.....	344
2.2. El procedimiento de liquidación: declaraciones y autoliquidación.....	345
2.3. Liquidaciones provisionales y definitivas.....	347
2.4. El control administrativo de las liquidaciones.....	348
<i>A) El control normal u ordinario: los «órganos de gestión».....</i>	348
<i>B) El control especial o extraordinario: la Inspección.....</i>	350
3. LA RECAUDACIÓN.....	356
3.1. La recaudación del crédito por la Administración: el período ejecutivo..	356
3.2. La ejecución del crédito por la Administración: el procedimiento de apremio.....	356
4. LA REVISIÓN DE LOS ACTOS DE APLICACIÓN.....	358
4.1. Revisión de oficio y revisión previo recurso.....	358
4.2. La revisión previo recurso.....	359
<i>A) Recurso de reposición.....</i>	359
<i>B) Recursos económico-administrativos.....</i>	360

CAPÍTULO XVI

**DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR.
INFRACCIONES Y DELITOS**

1. INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.....	363
2. INFRACCIONES TRIBUTARIAS. CONCEPTO Y CLASES.....	365
3. EL DELITO FISCAL.....	368
BIBLIOGRAFÍA CITADA.....	371

PRÓLOGO

El libro que ahora presento —«INSTITUCIONES» de Derecho Financiero— encierra una última reflexión sobre la organización jurídica de la Hacienda Pública en España; centrada, claro está, en las instituciones, partes o piezas fundamentales de tal mecanismo u organización: el Tributo, la Deuda pública y el Presupuesto.

Una reflexión que trata, lógicamente, tanto de describir y hacer comprensible el objeto de estudio, como de proponer líneas de actuación o soluciones concretas para, posiblemente, su mejora.

Como también parece lógico, este libro no es completamente «nuevo», pues en él se recogen muchas de las consideraciones hechas por mí en anteriores escritos. Pero tampoco es un resumen, ni, mucho menos, una simple puesta al día de tales escritos.

Con él trato de observar y opinar desde la posición, obviamente nueva, que me da la experiencia. No sólo sobre las piezas fundamentales a las que antes he aludido, sino también sobre las otras piezas de dicha organización —como pueden ser la propia Administración, los ingresos patrimoniales o el control del gasto— cuyo estudio no puede hurtarse en una visión de conjunto de nuestra Hacienda pública.

Pues en mi análisis he seguido dos pautas metodológicas que considero insoslayables. No apartar la mirada de aquellos puntos problemáticos que completan el conjunto; ni, por supuesto, seguir el camino fácil y no el difícil. Afrontando los problemas que se presentan en cada caso, sin rodearlos, eludirlos o despacharlos con una frase que nada diga.

Éste ha sido mi intento en este libro. Son los lectores los que tienen que decir si lo he logrado.

Si he logrado explicar de forma clara y sencilla la organización de nuestra Hacienda pública. Y si he logrado exponer de forma comprensible lo que yo pienso sobre ella.

Pues como muchas veces he dicho en clase a mis alumnos, cuando alguien no puede explicar un tema con claridad seguramente ni se sabe el tema ni comprende aquello que trata de explicar.

He de añadir, en fin, que si bien este libro toma como base y punto de referencia fundamental el ordenamiento jurídico de nuestra Hacienda pú-

blica, el estudio que en él se hace trata de atarse lo menos posible al Derecho positivo en vigor en un momento dado. Trata, por el contrario, de fijarse y centrarse en el núcleo o estructura básica de las instituciones que se han utilizado y se utilizan como piezas o mecanismos fundamentales de la organización de nuestra Hacienda. Un núcleo y estructura básica que permanecen y se mantienen por largos períodos de tiempo; a pesar de las múltiples y muchas veces caprichosas modificaciones que, en la regulación detallada, concreta y completa de cada institución, se producen en cada ordenamiento.

He pretendido así un análisis en cierto modo atemporal de las instituciones que se utilizan no sólo en nuestro ordenamiento sino también en la generalidad de los ordenamientos jurídicos de nuestro tiempo.

Un tiempo marcado por la globalización que afecta también a las instituciones jurídicas que se utilizan como instrumentos o mecanismos de organización social, con la misma forma, contenido y fines, en esencia, en los más diversos países.

Mi estudio intenta así —lo repito e insisto en ello— una cierta atemporalidad y una cierta deslocalización y, en este sentido, no refleja con todo detalle y completud —y el lector debe estar advertido de ello— el Derecho en vigor en nuestro país y en un momento dado.

Pretendo que su lectura sea útil a quien lo lea cualquiera que sea el motivo, el fin, el momento o el lugar en que lo lea. Pues, como dije en la primera edición, en 1974, de mi «Curso» —del que este libro hereda muchas cosas— nada puede ser más deseable que ser útil a alguien a quien no se conoce ahora y al que no se conocerá jamás.

Barcelona, 3 de enero de 2008

PS: Con esta nota, quizás insuficiente, quiero agradecer la colaboración prestada en la elaboración de este libro por E. Ferreiro Serret, Profesora en formación en el Departamento de la UB en el que yo también estoy, administrativamente, integrado. Así como la de los profesores del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Vigo, dirigida por la Profesora Pita Grandal, que han dedicado largas horas de Seminario a la crítica del original. Sesiones de Seminario en las que actuaron como ponentes los Profesores L. Muleiro Parada, M. C. Barreiro Carril (de la Universidad de Vigo) y S. Rodríguez Losada (de la Universidad de Santiago). Todos ellos han puesto de relieve no pocas contradicciones, solapamientos, vacíos y ambigüedades; errores, en fin, que he tratado de corregir.

A todos ellos agradezco sus críticas —también de fondo y más allá de errores puntuales—, su trabajo y su colaboración.

Sant Carles de la Ràpita, marzo de 2010

CAPÍTULO I

EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA HACIENDA PÚBLICA. EL DERECHO FINANCIERO

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN: HACIENDA PÚBLICA Y ACTIVIDAD FINANCIERA. – 2. EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA HACIENDA PÚBLICA: EL DERECHO FINANCIERO COMO DERECHO DEL DINERO PÚBLICO. – 3. EL DERECHO FINANCIERO COMO DISCIPLINA CIENTÍFICA. 3.1. Ciencia del Derecho y técnica jurídica. 3.2. Derecho financiero y política fiscal. 3.3. Derecho financiero y disciplinas complementarias: formación e información. 3.4. Derecho financiero y Derecho tributario. 3.5. Derecho financiero y Ordenamiento jurídico. 3.6. El Derecho financiero como disciplina jurídica.

1. INTRODUCCIÓN: HACIENDA PÚBLICA Y ACTIVIDAD FINANCIERA

El Ordenamiento jurídico atribuye al Estado, como persona jurídico-pública, un conjunto de derechos y obligaciones que, en cuanto se refieren a dinero o tienen un contenido dinerario, integran y configuran la Hacienda pública.

La expresión Hacienda pública no debe referirse, de este modo, al conjunto de bienes, derechos y obligaciones del Estado. Ni siquiera al conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico. Se ha de referir sólo —si se quiere utilizar en un sentido técnico-jurídico preciso— a derechos y obligaciones expresados en dinero y referidos a una cantidad de dinero.

Con unos sencillos ejemplos comenzaremos a aclarar el sentido de estas afirmaciones. El Estado, de acuerdo con las normas internas e internacionales en vigor, tiene derecho a regular los vuelos por su espacio aéreo. Pero este derecho —con un contenido económico indudable— carece, en principio, de significado para su Hacienda pública. El Estado tiene derecho a usar el edificio-sede (de su propiedad) del Ministerio de Educación. Pero este derecho de uso —con indudable contenido económico— carece de significado para la configuración de su Hacienda pública.

Cuando hablamos de Hacienda pública no nos referimos pues a lo mismo que cuando nos referimos, en un lenguaje usual más tradicional que actual, a la hacienda de un particular refiriéndonos a sus «bienes y riquezas».

Cuando se habla de Hacienda pública podemos referirnos a tres aspectos de una misma realidad, o a tres sentidos de la expresión con que esta realidad se designa.

Podemos referirnos, en primer lugar, al órgano o conjunto de órganos del Estado que realizan los ingresos y gastos públicos (Hacienda pública en sentido subjetivo estático). Así, podemos decir: «He de ir a la Delegación de Hacienda a presentar mi declaración».

O, en segundo lugar y como ya hemos dicho, al conjunto de derechos y obligaciones de contenido dinerario del Estado (Hacienda pública en sentido objetivo estático). Así, decimos: «Hacienda prevé recaudar tal cantidad por IRPF».

O, en tercer lugar, al ejercicio o realización de tales derechos y obligaciones. A la actividad que deriva de unos y otros. Hablamos entonces de actividad financiera (Hacienda pública en sentido objetivo dinámico). Así, podemos decir: «Hacienda me ha requerido para el pago del IVA» En este sentido podemos decir que cuando el Estado y los demás entes públicos obtienen y utilizan medios dinerarios para realizar las tareas que la colectividad les encomienda están desarrollando una actividad que tradicionalmente se conoce con el nombre de actividad financiera.

Tal actividad se caracteriza por el sujeto que la realiza (el Estado y demás entes públicos); por el objeto sobre el que recae (los ingresos y gastos públicos o, si se quiere, los medios dinerarios en que éstos se materializan); y por su carácter instrumental. Pues la actividad financiera no constituye un fin en sí misma. Es una actividad medial o instrumental. Sirve para que todas las demás actividades del Estado se puedan desarrollar.

2. EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA HACIENDA PÚBLICA: EL DERECHO FINANCIERO COMO DERECHO DEL DINERO PÚBLICO

En sentido objetivo, en cuanto esta palabra designa un objeto, un sector, aspecto o parte de la realidad, el Derecho puede ser definido como el conjunto de normas jurídicas que regulan la vida social de una comunidad. Tal conjunto de normas puede ser identificado como el ordenamiento jurídico de esa comunidad. Entendiendo por norma jurídica una regla de conducta que la comunidad política hace suya y a la que, en consecuencia, presta su propia fuerza coactiva.

Una comunidad hace suya como norma jurídica una determinada regla de conducta, cuando ésta se exterioriza a través de una de las fuentes que la propia comunidad política reconoce como cauces o modos de producción del Derecho: ley, reglamento, costumbre, etc.

La comunidad política define así lo que es y lo que no es Derecho, delimitando un ordenamiento jurídico con el que trata de garantizar, en todo caso, un determinado tipo de organización social. Con el que trata de garantizar, en una sociedad democrática, un orden esencial de convivencia compatible con la libertad individual.

Este sencillo esquema conceptual debe complementarse con una cierta idea de lo que puede entenderse por comunidad política. Por comunidad política podemos entender, teniendo como fondo la imagen de los Estados actuales, aquel tipo de organización social que es aceptada o acatada, en general, por la población de un determinado territorio; organización que se reconoce a sí misma como tal y que no reconoce otra superior. También debe entenderse como comunidad política la comunidad internacional de la que los Estados forman parte como miembros y las organizaciones supraestatales en las que varios Estados pueden estar integrados.

Pues bien, el Derecho financiero —entendida esta expresión también ahora en sentido objetivo— está integrado y constituido por aquellas normas que, dentro de un Ordenamiento, regulan la Hacienda pública. El Derecho financiero es, en este sentido, el ordenamiento jurídico de la Hacienda pública, de su organización, de su situación jurídica como titular de derechos y obligaciones, de sus acciones y relaciones jurídicas. De su actividad, es decir, de la actividad financiera.

El Derecho financiero regula, pues, las acciones y relaciones de la Hacienda pública; regula la actividad financiera como una actividad diferenciada de las otras acciones, relaciones y actividades (p. ej. familiares o comerciales) que regula todo el ordenamiento.

Y tal actividad se diferencia de otras actividades también jurídicamente reguladas, como ya hemos indicado, por el sujeto que la realiza (el Estado) por el objeto (los ingresos y gastos públicos) y por su carácter instrumental. Y ya dentro de las actividades del Estado se caracteriza y diferencia del resto por estas dos últimas notas: su objeto (el dinero público) y su carácter instrumental.

Conviene pues que nos refiramos ahora, especialmente, a estas dos características para delimitar más precisamente el concepto de Derecho financiero, las normas que lo integran y las acciones y relaciones sociales que estas normas disciplinan.

Comencemos, así, por el carácter instrumental de la actividad financiera con la obvia afirmación de que ingresos y gastos públicos no cons-

tituyen un fin en sí mismos. Son un instrumento, un medio para lograr otros fines. La actividad financiera aparece, así, sin más, como una actividad instrumental, como una condición para la realización del resto de las actividades del Estado y como un medio para que éste consiga sus fines.

La instrumentalidad es, pues, una de las notas características, diferenciadoras de la actividad financiera frente a las demás actividades del Estado. Es una característica de toda la actividad financiera precisamente en cuanto que toda la actividad financiera va referida a la realización de ingresos en dinero que posibilitan, gastándolo o dejándolo en las cajas del Estado (para evitar, en este último caso, por ejemplo, el aumento de bienes de pago en manos del público) el logro de las finalidades que éste se ha propuesto.

La referencia de toda la actividad financiera al dinero sirve para delimitar sus contornos poniendo de manifiesto su carácter instrumental, ya que el dinero no es útil en sí mismo, no es un bien de consumo ni de producción, no satisface directamente una necesidad, sino que es un bien de cambio, un medio, un instrumento para lograr otros bienes.

El Estado, en efecto, necesita emplear, para el cumplimiento de sus funciones una variada gama de medios personales y materiales. Las carreteras satisfacen la necesidad de un transporte rápido. Los edificios universitarios sirven para que en ellos se desarrolle la enseñanza. El trabajo de los funcionarios posibilita, en fin, el desarrollo de las tareas estatales. Todos estos medios materiales y personales sirven directamente a la realización de las funciones del Estado. Cubriendo las necesidades públicas que él está llamado a satisfacer.

Para adquirir estos medios el Estado necesita, normalmente, dinero. La actividad financiera del Estado está dirigida, precisamente, a obtener el dinero necesario, a administrarlo y distribuirlo. Pero, haciéndose con una suma de dinero el Estado no satisface ninguna necesidad pública; el dinero, en sí mismo, no es apto para la satisfacción ni de ésta ni de otras necesidades. Es sólo un medio, un instrumento para que el Estado alcance sus fines. La actividad financiera se distingue así del resto de las actividades estatales, repetimos, por su carácter instrumental. Porque no se dirige inmediatamente a la satisfacción de una necesidad pública, sino sólo a lograr los medios dinerarios que posibiliten, a través del resto de las actividades del Estado, tales satisfacciones.

Y, así, en efecto, en la actualidad podemos decir que todas las normas de Derecho financiero, todas las actuaciones que regula, están pensadas y dirigidas, a la obtención de sumas de dinero y a su empleo en la satisfacción de necesidades públicas.

El carácter instrumental de la actividad financiera ligado a la instrumentalidad de los medios dinerarios que obtiene y utiliza, está en la base

de su diferenciación como ámbito de la realidad que exige una normativa jurídica sustancialmente diversa a la de otros ámbitos de esa realidad social.

Pues los ingresos de la Hacienda pública son, en el estado actual de su evolución, sumas de dinero; y en dinero se expresan sus gastos. Los planes económicos de la Hacienda, los presupuestos, aparecen asimismo expresados en dinero.

El dinero en que se materializan ingresos y gastos públicos es, desde que entra en el patrimonio del Estado hasta que deja de integrarse en él, dinero público, dinero que detentan los entes públicos en cuanto tales entes públicos; dinero regulado por normas de Derecho público. Por ello, concluimos, creemos que podemos delimitar el Derecho financiero, en el sentido objetivo en que estamos ahora utilizando esta expresión, como aquella parte del ordenamiento, como aquellas normas que, dentro de él, regulan la obtención, la administración y el gasto del dinero público. Y si se quiere y en forma abreviada, podemos definir el Derecho financiero como el Derecho del dinero público. Del dinero que pertenece a los entes públicos y, por tanto, a toda la comunidad.

Y esta definición, añadimos, puede referirse tanto al Derecho financiero, en sentido objetivo, como ordenamiento de la Hacienda pública, como al Derecho financiero como rama o parte de la Ciencia del Derecho. Así, al Derecho financiero como disciplina científica pasamos a referirnos a continuación.

3. EL DERECHO FINANCIERO COMO DISCIPLINA CIENTÍFICA

3.1. Ciencia del Derecho y técnica jurídica

Como disciplina científica, el Derecho financiero puede ser entendido como aquella rama del Derecho, de la Ciencia del Derecho, que estudia el ordenamiento jurídico de la Hacienda pública; que estudia aquellas normas que, dentro del ordenamiento jurídico regulan tanto la organización de la Hacienda pública y su situación jurídica como titular de derechos y obligaciones, como la actividad de la Hacienda pública, es decir, la actividad financiera.

Pero la Ciencia del Derecho no estudia sólo el ordenamiento jurídico positivo, ni siquiera como conjunto ordenado o sistema, para tratar de entenderlo o explicar como «es». Estudia también como «debe ser» de acuerdo con los conocimientos acumulados durante siglos por los juristas conforme a un sistema conceptual propio, a una terminología propia y a un método de estudio y análisis propio y particular.

La Ciencia del Derecho, crea, construye y elabora, sobre la base de la realidad social ya jurídicamente organizada que contempla, esquemas ideales de conducta social, es decir, conceptos jurídicos e instituciones jurídicas que después utiliza el técnico en Derecho para redactar normas jurídicas como instrumento básico de ordenación social. Los conceptos básicos más elementales (obligación, posesión, filiación, etc.) reflejan y hacen referencia a relaciones sociales aisladas o simples. Las instituciones (familia, empresa, propiedad, tributo, etc.) hacen referencia a un entramado de relaciones sociales más simples que adquieren un significado unitario por su fin.

Estos esquemas ideales de conducta pueden ser utilizados después para fabricar las normas jurídicas que se integran en un determinado ordenamiento. Y tales normas estarán bien construidas cuando cumplan los requisitos mínimos e indispensables para la utilización de cualquier instrumento técnico o herramienta. A saber: que la forma y la materia de que están contruidos sean aptos para el uso o utilidad para el que se han construido y que su utilización sea posible allí donde hayan de emplearse.

Pues bien, en cuanto a la forma, puede aceptarse la simple y sencilla idea de que una norma está correctamente formulada cuando, con una construcción gramaticalmente adecuada, utiliza los términos y conceptos de forma coherente con todo el ordenamiento y transmite con claridad al ciudadano al que va dirigido el mandato que el legislador quiere incorporar al orden jurídico.

En cuanto al contenido, la norma, utilizando correctamente los términos y conceptos jurídicos técnicamente adecuados, ha de delimitar del modo más preciso que sea posible la acción o comportamiento social que se prohíbe, se permite o se ordena. En este punto debe subrayarse que el Derecho es una técnica de organización social que se basa en la delimitación, en la descripción, en la tipificación de acciones sociales, de acciones dirigidas a los demás; o en la más precisa terminología de WEBER, de acciones «donde el sentido querido por un sujeto o sujetos está referido a la conducta de otros», de «una acción con sentido propio dirigida a la acción de otros». Entendiéndose por relación social una acción o «conducta plural —de varios— que, por el sentido que encierra, se presenta como recíprocamente referida, orientándose por esa reciprocidad». Sólo una delimitación precisa de tales acciones y relaciones, es decir, de la realidad social a la que se refiere puede incorporar esta realidad a la norma otorgándole un contenido «real» o material, en el sentido en que IHERING emplea esta última expresión.

Forma y contenido, en fin, han de ser adecuados al fin propuesto; y la norma, el instrumento técnico-jurídico al que nos referimos, ha de poder ser utilizado en el espacio o ámbito jurídico dibujado o delimitado por la Constitución: no puede ser contraria a ella ni puede, tampoco,

desconocerla. Ha de conocerla, obedecerla y ser utilizada y aplicada en la dirección marcada por ella.

Cumpliendo estos cuatro requisitos hemos de decir, por último, que las normas jurídicas optimizan su función cuando se insertan en un conjunto estable, «abarvable» en su posibilidad de ser conocido por los ciudadanos a los que va dirigido, y eficaz en su aplicación.

Éstos son los requisitos técnicos que, a nuestro juicio, deben reunir, ya en su elaboración los «esquemas ideales de conducta social» que el jurista puede ofrecer a la organización política a la que sirve, para que ésta decida cuál ha de alcanzar el rango de Derecho positivo, reflejándose y recogándose en una norma que sirva a la función de «orden social» que el Derecho debe cumplir. La cuestión de la «naturaleza jurídica», prólogo obligado del análisis jurídico de cualquier regla o institución, se centra en determinar si el legislador ha escogido una pieza del entramado jurídico ya utilizada antes o ha decidido incorporar una nueva pieza, fabricada por los juristas, e incorporarla ahora al ordenamiento.

En todo caso, tal pieza o «esquema normativo» ha de incorporarse al ordenamiento cumpliendo las enseñanzas y exigencias de la técnica jurídica. Una técnica, como veremos enseguida, que condiciona también con sus enseñanzas y exigencias las posibilidades del legislador de integrar sus decisiones en una organización de la que él también forma parte y a la que él también debe de servir.

Y en este punto debemos subrayar, quizás, que el Derecho financiero positivo se mueve, con más frecuencia de la que sería de desear a impulsos de recomendaciones técnicas no jurídicas, económicas y contables fundamentalmente, olvidando las enseñanzas que la Ciencia del Derecho aporta en cuanto a las exigencias técnicas que toda norma jurídica debe cumplir.

Tal defecto de técnica jurídica aparece con especial intensidad, en nuestra opinión largamente compartida, en el ámbito de los tributos y la política fiscal. Por ello parece oportuno hacer las consideraciones que siguen a continuación.

3.2. Derecho financiero y política fiscal

Y, así, debemos —ya ahora— llamar la atención y subrayar una, más que notable sorprendente, diferencia en el tratamiento y análisis de la Hacienda pública en las obras más usuales de Economía y Derecho que se ocupan de esta materia.

En efecto, mientras la literatura económica sobre la Hacienda Pública abunda en consideraciones «normativas» o, en lo que se refiere a los

tributos, en consideraciones sobre el «deber ser» de una política fiscal óptima, las obras del Derecho tributario consideran que deben ceñir sus análisis al ordenamiento positivo y, aun aconsejando mejoras técnicas puntuales o incluso cambios sustanciales en él, ni éstos ni aquéllas se insertan prácticamente nunca, al menos de forma expresa, en argumentaciones de política fiscal estricta o esencialmente «jurídicas», entendiéndose por tales aquellas medidas de política fiscal que pretenden mejorar la organización social básica —la organización general o básica de la Hacienda pública en este caso— que los economistas, normalmente, toman como un dato.

La política fiscal, en el sentido de consideración «normativa» del sistema tributario, analizado tanto en su conjunto como en sus piezas fundamentales, se ha entendido así, generalmente, por no decir siempre, y exclusivamente, como una parte de la Política Económica, siendo ésta una parte, a su vez, de la Ciencia económica y, por tanto, patrimonio exclusivo y excluyente de los economistas.

Desde esta perspectiva —errónea, en nuestra opinión— los juristas deben reducir su papel a reflejar las medidas de política fiscal propuestas por los economistas en normas jurídicas claras y coherentes con el resto del ordenamiento, aplicando en esta labor las reglas y enseñanzas que la Ciencia del Derecho y la técnica jurídica les han proporcionado.

No sería éste un papel desdeñable, desde luego, si efectivamente se reservasen a los juristas tales tareas en la elaboración de las leyes fiscales.

Pero inmediatamente hemos de afirmar que la intensidad de la intervención del jurista tanto en la propuesta como en la adopción efectiva de medidas fiscales debe ser, necesariamente, de mayor o menor grado según el tipo de medida fiscal que se proponga y aplique.

Ello no es propio sólo de las medidas de política fiscal sino de todas las actuaciones de política económica o de política en general.

Así, la intensificación de la vigilancia policial puede no requerir la intervención del jurista o puede requerirla con intensidad cuando exige modificaciones en el ordenamiento.

El paso, siguiendo ahora un ejemplo de política económica pura, de un mercado de arrendamientos «bloqueados», como el que hubo en España durante largos años, a un mercado liberalizado exigió naturalmente un replanteamiento general de las normas sobre arrendamientos urbanos que fue una obra fundamental de los juristas.

Y ya en el terreno puramente fiscal es posible y explicable que en la configuración de un impuesto nuevo sobre la renta, el papel del jurista deba reducirse, como antes se dijo, a la redacción de unas normas claras con arreglo a la técnica jurídica; aunque, como diremos después, el

Derecho hace ver que muchas de las propuestas económicas sobre el impuesto deban desecharse, por exigencias jurídicas insoslayables, en la decisión política —empleando ahora esta palabra en su sentido más amplio— que al final haya de tomarse. La reducción de tramos en el IRPF, p. ej., que ahora todos alaban fue pedida insistentemente por algunos en aras de una normativa más clara y sencilla del tributo.

Pero lo que queremos subrayar ahora es que la política fiscal exige también decisiones cuyo aspecto más puramente económico no es significativo (aunque sí pueden ser significativas sus consecuencias económicas) y que estas medidas pueden ser tan importantes para la optimización del sistema tributario como las medidas más estrictamente económicas sobre, p. ej., la necesidad de favorecer fiscalmente el ahorro o la inversión.

Nos referimos a lo que —paradójicamente— los economistas que analizan la política fiscal suelen tomar como un dato: el Ordenamiento jurídico general o, lo que es lo mismo, la organización jurídica de la comunidad.

O, ya en un terreno más puramente fiscal, la organización general de la Administración tributaria; de sus funciones; y de sus relaciones con los administrados.

Así, una medida de política fiscal como puede ser la introducción de técnicas convencionales de arreglo de conflictos no es considerada en general por los economistas pero ha sido trascendental en no pocos países de nuestro entorno en los últimos años de cara a la reducción de la conflictividad, la disminución de la presión fiscal indirecta y la minoración de la economía sumergida.

Así, la generalización de las estimaciones objetivas ofrece aspectos relevantes para Economía y Derecho pero exige, desde luego, un cambio en los procedimientos y organización de la Administración tributaria que exige —fundamentalmente— un estudio jurídico que pueda servir de base sólida para tales cambios.

Así, la organización administrativa de gestión y de investigación tributarias es un tema esencialmente jurídico igualmente básico para la eficacia del sistema.

Así, en fin, la eficacia del sistema se puede reforzar con medidas de índole jurídica que afecten al sistema sancionador.

Queremos decir con todo ello que el Derecho tributario, en particular (y el Derecho financiero en general) debiera acentuar quizás su vertiente de ciencia social «normativa» proponiendo medidas de política fiscal —de política jurídico-fiscal— que pueden ser tan necesarias y significativas como las propuestas económicas para alcanzar los fines de un sistema tributario que cumpla con las reglas smithianas de la im-

posición: economía, certeza, comodidad y justicia. Y cuando nos referimos a una ciencia jurídica normativa nos referimos, obviamente, no al «deber ser» «en» la norma o el Ordenamiento, sino a la norma o al Ordenamiento que «deben ser».

A ello debiéramos dedicarnos con más ahínco los juristas para cumplir, desde nuestro oficio, con el trabajo de construcción social que todos debemos realizar.

3.3. Derecho financiero y disciplinas complementarias: formación e información

La Hacienda pública —su organización, sus acciones y relaciones, su actividad— se sitúa y mueve en el seno de una comunidad política, de una realidad social organizada.

Y como parte de esa realidad puede ser un objeto de atención y estudio por distintas disciplinas científicas y, en particular, por distintas ciencias sociales de acuerdo con el aspecto de esa parte de la realidad que sea más significativo para cada una de ellas; de acuerdo con la perspectiva científica o punto de visión y análisis que cada una de ellas asuma.

En especial, la Hacienda pública ha ofrecido y ofrece un fuerte interés para la Economía, pues supone el empleo de bienes escasos (el dinero que detrae de otros sujetos, como ingreso público; y que emplea al realizar el gasto público) susceptibles de usos alternativos. Y tiene, en cuanto sujeto económico, un papel protagonista en cualquier economía.

Pero en cualquier comunidad organizada, la Hacienda pública, por su importancia dentro de ella, aparece regulada por normas jurídicas. Normas de organización social que configuran el objeto del estudio del Derecho.

Economía y Derecho se configuran así como las dos ciencias sociales que más se han ocupado y ocupan de la Hacienda pública. De tal modo que dentro de cada una de ellas, la Economía financiera y el Derecho financiero se han constituido y reconocido como ramas especializadas del saber económico o jurídico.

Economía financiera y Derecho financiero coinciden, pues, en el objeto real que estudian: la actividad financiera. Difieren en el punto de vista, en el aspecto considerado, en la perspectiva que asumen. La Economía financiera se encuadra en el marco general de la ciencia económica. El Derecho financiero pertenece al mundo de la ciencia jurídica.

Dos sencillos ejemplos aclararán, si ello fuera todavía necesario, estas palabras.