

ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA CODIFICACION EN MATERIA TRIBUTARIAL

Some considerations about coding in tax

CÉSAR GARCÍA NOVOA

Catedrático de Historia de Derecho Financiero y Tributario

Universidade de Santiago de Compostela

cesar.garcia@usc.es

Resumen

La codificación es un logro histórico en la sistematización normativa. Frente a la función histórica y política que tiene la codificación en el Derecho Penal y en el Derecho Civil, la codificación tiene en el Derecho Tributario, una finalidad de protección de la seguridad jurídica. La codificación se está erosionando. Desde el punto de vista interno por la descodificación. Desde la perspectiva internacional, por la globalización y la aparición de nuevas fuentes de Derecho Tributario.

Palabras clave: Codificación, Derecho Tributario, seguridad jurídica, internacionalización, globalización, fuentes del Derecho.

Abstract

The coding is a historic milestone in the systematization of regulations. Faced with the political and historical function has the coding in criminal law and civil law, codification is in Tax Law, a purpose of protection of legal certainty. Today, the coding is eroding. From the internal perspective, for decoding process. From an international perspective, for the globalization and the emergence of new sources of tax law.

Key words: Coding, Tax Law, legal certainty, internationalization, globalization, sources of law.

SUMARIO

1. Justificación histórica de la codificación.- 2. La codificación en derecho tributario.- 2.1. Codificación y legalidad tributaria material.- 2.2. Codificación y seguridad jurídica.- 3. El fenómeno de la descodificación.- 3.1. La posición del Tribunal Constitucional español frente a las tendencias descodificadoras.- 4. Codificación y sistema tributario.- 5. Bibliografía.

1. JUSTIFICACION HISTORICA DE LA CODIFICACION

La codificación es un proceso histórico de gran trascendencia para la evolución de la historia del Derecho, que coincide con la formación y

expansión de la sociedad burguesa y se desarrolla en los distintos Estados continentales bajo el influjo de las ideas del liberalismo económico y jurídico.

Si bien, como recuerda TOMAS Y VALIENTE, el vocablo *Código* ha tenido remotos y no muy precisos significados a lo largo de la historia en países de lengua latina. Pero en la Europa ilustrada de la segunda mitad del siglo XVIII y desde entonces hasta nuestros días se ha generalizado un concepto mucho más preciso del término *Código*. Dentro del pensamiento jurídico de la Ilustración, y, en especial, de acuerdo con la doctrina liberal, un código es una ley de contenido homogéneo por razón de la materia, que de forma sistemática y articulada, expresada en un lenguaje preciso, regula todos los problemas de la materia unitariamente acotada"¹.

Por eso, la Codificación puede definirse como el instrumento, junto con el Constitucionalismo, para el logro de la unificación jurídica y política de los nuevos Estados de régimen liberal. El Código es una ley, es expresión de la legalidad y, por tanto, es una superación de las recopilaciones al uso que incluían reglas y disposiciones del más variado origen, especialmente consuetudinario. Como señaló TARELLO en Italia y SANCHEZ ROMAN en España, el constitucionalismo liberal de mediados del siglo XIX patrocinó la unidad legislativa como fruto de la unidad política. Como dijo SANCHEZ ROMAN, "no es pues racional, en principio, reconocer la necesidad de la unidad política, y creer que deba a su lado coexistir la variedad civil"².

La unidad legislativa es un camino para la unidad nacional de manera que la Codificación es un aliado del Constitucionalismo soberanista. Al mismo tiempo, la base ideológica de la Codificación se apoya en el racionalismo positivista de finales del siglo XIX y bebe en las fuentes del formalismo kantiano y del *Contrato Social* de ROUSSEAU y entendido el ordenamiento jurídico como armonizador de derechos e intereses individuales. Como dice TARELLO el movimiento codificador es fruto de la convergencia de distintas ideologías jurídicas entre las que destacan PUFENDORF Y LIEBNIZ³.

La Codificación supuso la superación de las tendencias patrocinadas por la Escuela Histórica. Y en tal sentido no puede comprenderse el significado último de la Escuela Histórica sin la polémica THIBAUT-SAVIGNY.

A. THIBAUT, había defendido la necesidad de un Código Civil general para Alemania en un trabajo titulado precisamente "*Über die Notwendigkeit eines allgemeinen bürgerlichen Rechts für Deutschland*"⁴. Por su parte, en

¹TOMAS Y VALIENTE, F., *Manual de Historia del Derecho Español*, Tecnos, Madrid, 1981, pag. 465.

²SANCHEZ ROMAN, F., *La Codificación Civil en España en sus dos períodos de preparación y consumación*, Madrid, 1890, pags. 13 y 14. También TARELLO, G., *Cultura jurídica y política del Derecho*, Fondo de Cultura Económica, México, 1995, pag. 50.

³TARELLO, G., *Cultura jurídica y política del Derecho*, op. cit., pags. 50 y 51.

⁴La polémica entre ambos autores continuó con sucesivos escritos, todos los cuales, incluidos los dos mencionados, pueden encontrarse en la obra *Thibaut und Savigny. Ihre programmatischen Schriften*, München, 1973, donde también se encuentra una introducción de H. Hattenhauer con documentada bibliografía de ambos juristas.

Alemania la Escuela histórica, la cual alcanza su punto culminante a mediados de siglo XIX, momento en el que se escinde en un ala germanista, encabezada por BESELER, y un ala romanista o pandectista, dirigida por PUCHTA y que dará lugar a la Jurisprudencia de conceptos.

El verdadero fundador y hombre central de la Escuela fue F.K. von SAVIGNY, quien en 1814 publica lo que puede considerarse el "manifiesto" de la Escuela: la obra "*Von Beruf unserer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft*" (De la vocación de nuestro tiempo para la legislación y la Ciencia del Derecho), en la que expresa un frontal rechazo a la labor codificadora. SAVIGNY achacaba al *Code* su insuficiencia para la aplicación del Derecho y la necesidad de ser complementado por otros instrumentos de la Ciencia Jurídica. Un Código, para él, no puede dar respuesta a todos los casos que se planten en el mundo real, sino a una parte mínima de ellos y justamente en ello entiende que está la ventaja de la situación alemana frente a los ordenamientos que cuentan con Códigos. SAVIGNY entendía que en la Alemania carente de Código, el Derecho era un derecho vivo, y que en cada caso encuentra respuesta en el espíritu del pueblo que lo informe⁵.

Frente a ello, la Codificación entiende que sólo puede calificarse como Derecho el Derecho Positivo, y éste es una creación racional del hombre. No sería Derecho lo que la Escuela Histórica definía como "manifestación orgánica de la vida de los pueblos" y como un fenómeno histórico, producto del "espíritu del pueblo" (*Volksgeist*). Este Derecho popular se manifiesta de diversos modos, fundamentalmente la costumbre, pero también la ley, en cuanto forma de expresión del Derecho ya creado por el pueblo. También a los juristas les corresponde un importante papel, no tanto en la creación del Derecho, sino como puesta de relieve de principios y normas implícitas en el Derecho popular. Esto es así porque para SAVIGNY el Derecho constituye un sistema, una totalidad en la que las partes están unidas entre sí mediante determinados principios, de tal manera que una vez que se conocen ciertas determinaciones pueden deducirse a partir de ellas todas las demás⁶. La codificación es, pues, radicalmente positivista, ya que su objeto es el Derecho positivo realmente existente, si bien su método se aproxima de forma notable al de la Escuela iusnaturalista⁷. Es, además, marcadamente formalista, sobre todo tras la escisión que se produce a mitad de siglo y que,

⁵Señala HIERRO, L.L., *Diccionario de Filosofía Contemporánea*, Ed. Sígueme, Salamanca, 1979, pag. 386, que "en Alemania, el positivismo jurídico se desarrolla bajo el signo del historicismo y la bandera anticodificadora", añadiendo que "las diferencias entre el positivismo historicista y el exegético son, sin embargo, menores de lo que a primera vista pudiera parecer, e incluso cabe decir que sólo de matiz".

⁶ATIENZA, M., *Introducción al Derecho*, Barcelona, Barcanova, 1985, pag. 199.

⁷LASARTE ALVAREZ, C. "Las corrientes metodológicas y el Derecho civil", *Libro homenaje al Prof. J. Beltrán de Heredia*, Salamanca, 1984, pag. 399.

en su ala romanista, va a derivar en un "modelo" de formalismo jurídico: la jurisprudencia de conceptos⁸.

Pero la Codificación siempre defendió que el Código era la expresión del Derecho Positivo como exponente de la racionalidad del Derecho. El Código, tanto civil o penal, tenía vocación omnicomprensiva y potencialidad para solucionar cualquier problema jurídico, excluyendo las lagunas y las otras fuentes, singularmente la costumbre y los principios generales del Derecho.

Es necesario ver como esta funcionalidad de la Codificación en la Historia del Derecho se traslada al Derecho Tributario.

2. LA CODIFICACION EN DERECHO TRIBUTARIO

Históricamente, la Codificación es un fenómeno que surge en el Derecho Civil. Como explicamos, la codificación supone la alternativa positivista a quienes, desde la Escuela Histórica, definía la preeminencia de la costumbre como derecho vivo.

Conviene recordar que en los inicios históricos del Derecho Financiero y Tributario se defendió el estudio del mismo con esquemas propios del Derecho Civil⁹. Tras el reconocimiento de una *juridificación* de la actividad financiera, el correlato lógico fue una reacción de los juristas en la que el máximo protagonismo en el estudio del fenómeno financiero correspondió al Derecho Civil, "forma ancestral de tutela de la libertad económica individual"¹⁰.

Esta orientación tuvo un excelente caldo de cultivo histórico durante el siglo XIX, bajo el predominio de las ideas liberales. Las nuevas Constituciones que formaban el edificio jurídico del Estado Liberal de Derecho, se asentaban en una posición garantista de la persona como portadora de derechos civiles, auténticos límites al poder del Estado. A partir de aquí, no resultaba muy complicado reconocer que debería asignarse al Derecho Civil la preferencia a la hora de fijar el estatuto personal del ciudadano, inatacable por el Estado, al considerar a ese Derecho Civil como el "derecho de hombres libres" cuyas reglas tendrían, en la época de la codificación, una significación cuasi "constitucional"¹¹. De esta manera, los Códigos Civiles, verdaderos instrumentos de vigorización del pensamiento liberal burgués, vendrían a encerrar un significado de "constituciones sociales", base del nuevo orden jurídico¹².

⁸ATIENZA, M., *Introducción al Derecho*, op. cit., pag. 201.

⁹Así, en Alemania, y como una evolución de la doctrina del "Fisco", KRUGER fundamenta la aplicación del Derecho Civil a las relaciones con la Administración; *Allgemeine Staatslehre*, W. Kohlhammer Verlag, Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz, 1966, pags. 324 y 325.

¹⁰PEREZ DE AYALA, J. L. - GONZALEZ GARCIA, E., *Curso de Derecho Tributario*, t. I., 5ª ed., Edersa, Madrid, 1989, pag. 9, advierten la influencia de la Escuela Clásica inglesa.

¹¹LOZANO SERRANO, C., "Intervencionismo y Derecho Financiero", op. cit., 337.

¹²LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pag. 87. Sobre las relaciones Constitucionalismo-Codificación, *Storia della cultura giuridica moderno, Assolutismo e codificazione del Diritto*, Il Mulino, Bologna, 1976.

Además, esta reacción iusprivatista se producirá en el marco histórico de la influencia ideológica del formalismo kantiano y del racionalismo positivista.

Al amparo de esta ideología liberal se intentó hacer frente al impacto del incipiente intervencionismo, de las calificadas por HENSEL como “normas de injerencia o intervención”¹³ estatal, y en especial de las normas tributarias, resolviendo la colisión de estas nuevas formas de gestión administrativas con los derechos individuales - y en especial con el derecho a la propiedad- a través del argumento consistente en erigir el estatuto personal, amparado por el Derecho Civil, en razón última de todo el Derecho.

La consecuencia en el plano ideológica no podía ser otra; las normas de acción o relación que definiesen la actuación de los poderes públicos incidiendo en la esfera individual de los ciudadanos debían de considerarse odiosas y regirse por el principio de la incidencia mínima. Jurídicamente, esto se traducía, en la interpretación literal y restrictiva de las mismas¹⁴.

Especialmente receptivo a esta teoría será el positivismo francés, que hallará el método más idóneo para lograr esta finalidad; la dependencia de la normativa tributaria de las figuras e instituciones elaboradas en el Derecho Civil, que además se aplicará mecánicamente, excluyendo cualquier valoración sobre la finalidad y sentido de las mismas. Serán las aportaciones doctrinales de GENY las que con mayor fuerza defiendan -en el marco de unos sistemas tributarios donde el peso predominante lo tienen los tributos que gravan negocios jurídicos privados- la dependencia del Derecho Tributario de los conceptos elaborados en el Derecho Civil¹⁵.

La postura de GENY se manifestaba claramente contraria al llamado “particularismo”¹⁶. El particularismo del Derecho Tributario - como señalaría CIPOLLINA - permitiría que en su ámbito determinados conceptos tuvieran un significado propio¹⁷, y era una vía más de defensa de su autonomía, frente a la transmisión mimética de los significados de los conceptos civiles, y también un mecanismo destinado a evitar la elusión tributaria.

¹³HENSEL, A., Ponencia en “La influencia del Derecho Tributario sobre la construcción de los conceptos de Derecho Público”, trad. de Pérez Royo, *H.P.E.*, nº 22, 1973, pag. 175. Sobre la función del Derecho Privado como ordenamiento esencialmente garantista véase DE CASTRO Y BRAVO, F., *El negocio jurídico*, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1971, pag. 12.

¹⁴GONZALEZ GARCIA, E., “La evasión fiscal legítima”, en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Madrid, 1973, pag. 417; FAIÑA MEDIN, A., “La interpretación económica de las leyes tributarias y el fraude fiscal”, *R.D.F.H.P.*, nº 115, 1975, pag. 172.

¹⁵Al respecto, vid., GENY, F., *Le particularisme du Droit Fiscal*, Reviste Trimestrelle de Droit Civil, 1931, pag. 797. Al respecto, resulta trascendental la lectura del trabajo de RAMALLO MASSANET, J., “Derecho Fiscal frente a Derecho Civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho Fiscal entre L. Trotabas y F. Geny” en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, volumen XVII, nº 46, pags. 7 y ss.

¹⁶Vid. GENY, F., “Le particularisme du Droit Fiscal”, *Rev. Trimestrielle de Droit Civil*, 1931, pags. 72 y ss.

¹⁷CIPOLLINA, S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1992, pags. 107 y 108.

Esto se proyectaría en todos los conceptos que el Derecho Tributario podría importar del Derecho Común o del Derecho Civil. Y también en la idea de codificación. La codificación respondería en el Derecho Tributario a las mismas motivaciones que en el Derecho Civil.

Sin embargo, a medida que la autonomía del Derecho Tributario se consolida, va dejando de ser necesario acudir al particularismo, lo que va a suponer reconocer que los términos utilizados en las normas tributarias van a tener el significado que comúnmente se les asigne en el Derecho Civil, por elementales razones de unidad del ordenamiento jurídico, pero sólo en tanto la norma fiscal no les atribuya un significado propio – es decir, en tanto funcione, lo que AMATUCCI denomina el “reenvío” – puesto que, consecuencia de la propia autonomía del Derecho Tributario es su capacidad para definir sus propios conceptos, dentro de lo que el mismo AMATUCCI llamó “facultad cualificante del Derecho Tributario”¹⁸

Y en lo relativo a la codificación, la *constitucionalización del fenómeno tributario* va a significar que del concepto civil de Código se tomen sólo aquellos rasgos que mejor pueden servir para perfilar a la categoría tributaria como una categoría constitucional.

Sin entrar ahora en el complicado tema del concepto constitucional del tributo¹⁹, sí debemos recordar que el sometimiento del Estado al Derecho implica, junto con el reconocimiento de un ordenamiento estatal, integrado básicamente por el Derecho Constitucional, la *juridificación* de los fines del Estado. Esa *juridificación* es expresión del proceso de constitucionalización de la actividad pública y que en materia tributaria implica, fundamentalmente, la sujeción a la ley y al Derecho de la actuación del poder público en su función tributaria.

Así, una primera manifestación de esta tendencia será la exigencia de ley para la creación y exigencia de tributos, a través del principio de legalidad. De esta idea inicial de la legalidad deriva una concepción formalista de la misma; que la conceptuaría como una mera *norma sulla normazione*²⁰, una simple limitación en materia de producción normativa.

Pero la actual reordenación del principio de legalidad financiera ha descubierto su aspecto material, fijándose, no sólo en el requisito formal de previa exigencia de ley sino en el contenido de ésta. SAINZ DE BUJANDA ha acertado en localizar el elemento diferenciador de la legalidad de la actividad financiera, respecto a la legalidad administrativa. Y es que el desenvolvimiento de la actividad tributaria se produce “merced al ejercicio de un núcleo de derechos subjetivos, de los que la Administración es titular en

¹⁸AMATUCCI, A., *L'interpretazione della norma di Diritto Finanziario*, Ed. Jovene, Napoli, 1965, pag. 127.

¹⁹Véase al respecto nuestro trabajo *El concepto de Tributo*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2012, en especial páginas 164 y ss.

²⁰En este sentido, ALLORIO, E., “La pluralità degli ordinamenti giuridici”, *Rivista di Diritto Civile*, 1955. También ABBAMONTE, G., *Corso di Diritto Finanziario*, Liguori, Napoli, 1969.

los supuestos en que la ley prevé”, y para lo cual, como en todo derecho subjetivo resulta imprescindible la fijación de su contenido²¹. Así, la fijación de los elementos del tributo que deben establecerse por ley y la inclusión de todos los ingresos y gastos del sector público en los presupuestos, examinados, enmendados y aprobados por el Parlamento, forman parte de un concepto material de legalidad financiera, principio que denota una de las peculiaridades del Derecho Financiero.

La legalidad financiera se traduce así, en una *reserva de ley* con contenido material, cuyo alcance y extensión ha sido definida por la jurisprudencia de los respectivos Tribunales Constitucionales. En el caso español, la jurisprudencia constitucional, después de declarar el carácter relativo de la reserva de ley – sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 5^o²² –, proclama la discutible doctrina de que la reserva de ley no afecta por igual a todos los tributos, siendo más flexible en el caso de las tasas que en el de los impuestos – sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9^o –; en esta resolución el Tribunal Constitucional no hace otra cosa que insistir en una tendencia a flexibilizar la reserva de ley respecto a las tasas, que ya había consagrado en las sentencias 37/1981, de 16 de noviembre, 19/1987, de 17 de febrero y 185/1995, de 14 de diciembre, y que encontraría una expresión más reciente en las resoluciones 63/2003, de 27 de marzo y 150/2003, de 15 de julio.

Pues bien: en lo que concierne a la codificación en el ámbito del Derecho Tributario, señala ALBORNOZ, que la misma responde a exigencias de orden política, social y técnica, apareciendo históricamente como *expression du pouvoir: source de prestige personnel pour le souverain, elle lui permet d’asseoir sa puissance ou de pérenniser son oeuvre conséquent*²³. A partir de la constitucionalización del tributo, responde a la necesidad de garantizar la legalidad tributaria y financiera, tanto desde el punto formal de *norma sulla normazione*²⁴, como desde el punto de vista material que afecta al contenido de la Ley. Al margen de las exigencias de justicia tributaria (igualdad material y capacidad contributiva) el dato de que el Código, sea en su acepción tradicional “una ley de contenido homogéneo por razón de la

²¹SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, 1, Vol. I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, pag. 476.

²²RODRIGUEZ BEREIJO, A., señala que el concepto de “reserva de ley relativa”, permite la acción de desarrollo por parte del Reglamento, pero siempre subordinada a la ley, a quien corresponde “configurar y definir” los elementos esenciales del tributo; “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Civitas, REDF*, nº 100, 1998, pag. 601.

²³ALBORNOZ, N. *Le modèle de code fiscal latino-américain dans le context de la mondialisation*. Comunicação da Venezuela “in” Anais das XX Jornadas do ILADT – Ano 2000 – Salvador - Bahia -: Tema 2 – La Codificación en America Latina, ABDF, p. 1181/1818, pag. 1800.

²⁴En este sentido, ALLORIO, E., “La pluralità degli ordinamenti giuridichi”, *Rivista di Diritto Civile*, 1955. También ABBAMONTE, G., *Corso di Diritto Finanziario*, Liguori, Napoli, 1969.

materia, que de forma sistemática y articulada, expresada en un lenguaje preciso, regula todos los problemas de la materia unitariamente acotada ese toman en consideración aspectos” permite poner en relación la codificación con la legalidad tributaria material: el Código en materia tributaria responde a la necesidad de sistematizar los elementos del tributo que deben establecerse por ley.

2.1. Codificación y legalidad tributaria material

No es necesario insistir en la importancia de la reserva de ley en el ordenamiento tributario. Tampoco podemos en este trabajo realizar una extensa exposición de la evolución y el estado actual de la reserva de ley y del principio de legalidad en materia tributaria, así como de la supuesta crisis de estos principios.

Conviene sí recordar que en la teoría tradicional del principio de *reserva de ley*, es bastante habitual considerar que se trata de un principio puramente formal, de una *norma sulla normazione*, cuya virtualidad se limite a prohibir la intervención del reglamento en determinadas materias y cuya justificación sustantiva radicaría en el principio democrático que exige que, respecto a esas materias (generalmente, la libertad y propiedad), las concretas intervenciones del poder público se lleven a cabo a través de manifestaciones de la voluntad popular²⁵. En relación con la materia tributaria, la suprema expresión de esta regla es el llamado principio de *auto-imposición*, que justificaría que la creación del tributo y la regulación de sus elementos esenciales tengan lugar a través de una norma con rango de ley, en tanto de esta forma se garantiza que “los ciudadanos no paguen más tributos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su aquiescencia”²⁶. El Tribunal Constitucional español ha invocado con frecuencia la regla de la autoimposición para defender la reserva de ley en materia tributaria, así en la sentencia 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4º), 185/1995, de 14 de diciembre (FJ 3º), y más recientemente, en la 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 18º) y la posterior, 106/2000, de 4 de mayo (FJ 2º), para señalar que la reserva de ley es una garantía de auto-imposición de la comunidad sobre sí misma, y, en última instancia, una garantía de libertad patrimonial y personal del ciudadano.

La visión formalista de la reserva de ley se encuentra actualmente superada, hasta tal punto de que ya GIANNINI manifestó en su momento

²⁵Véase, al respecto, TIPKE, K., *Renzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht*, op. cit., pag. 11. También, MORTATI, C., *Istituzioni di Diritto Pubblico*, Cedam, Padova, 1991, pags. 346 a 348. Sobre el principio democrático, resultan muy interesantes las afirmaciones de DE OTTO, I., según las cuales “el principio democrático es fundamento y justificación de los rasgos básicos de la posición de la ley en el ordenamiento jurídico...”, *Derecho Constitucional*, Ariel Derecho, Barcelona, 1987, pag. 143.

²⁶MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.- CASADO OLLERO, G.- TEJERIZO LOPEZ, J.M. ; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2006, 152.

que "si la Constitución callase al respecto, la exigencia de una ley para el establecimiento de los tributos se deduciría de los principios fundamentales de la moderna organización estatal"²⁷.

Pues bien: si intentásemos vincular el fenómeno de la codificación a una explicación formal del principio de reserva de ley, la explicación sería claramente insatisfactoria. Podríamos decir que existen aspectos del tributo reservados a la ley, pero difícilmente podríamos referir esa reserva a la codificación. Esto es, difícilmente la reserva de ley formal puede ser reserva de ley codificadora pues no existe la categoría constitucional de la ley codificadora en los ordenamientos de nuestro entorno. Y ello, a pesar de que en España, el Tribunal Constitucional de forma episódica introdujo referencias al contenido codificador de las leyes, al decir, por ejemplo, en la sentencia 76/1992, de 14 de mayo, que resultaba inconstitucional y nulo el artículo 130 de la Ley General Tributaria relativo a la autorización judicial de entrada en el domicilio del deudor tributario, en la redacción dada al mismo por el artículo 110 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, por tratarse de "una norma típica de derecho codificado...". Para el Tribunal Constitucional español se puede hablar de materias de derecho codificado, atribuyente al código un contenido sustantivo de lo que FERREIRO LAPATZA denomina molde normativo general²⁸, pero no se puede hablar de una ley formalmente codificadora.

Para que la reserva legal se aplicase al fenómeno de la codificación, debería de existir en la Constitución una especie de reserva de ley codificadora, bajo la fórmula de una *norma sulla normazione*. Pero los Códigos tributarios se recogen en leyes ordinarias, que adolecen de falta de resistencia a su derogación, por lo que pueden ser modificadas por cualquier ley ordinaria posterior.

Por eso la realidad de la codificación de relacionarse con el concepto sustancial de la reserva de ley. La relación entre reserva de ley y codificación ha de hacerse en el terreno de lo sustancial. La reserva de ley se vincula, como veremos, a la seguridad jurídica y el fenómeno codificador está, también, al servicio de la seguridad.

2.2. Codificación y seguridad jurídica.

Como señala TAVEIRA TORRES, la codificación está al servicio de asegurar la certeza y la seguridad jurídica²⁹.

La seguridad jurídica es un principio universal que afecta a todos los ámbitos del Derecho y al que, en el Derecho español dota de este carácter el

²⁷A.D. GIANNINI, "I rapporti tributari", en CALAMANDREI (dir.) *Commentario sistematico alla Costituzione italiana*, Firenze, 1950, tomo I, página 274.

²⁸FERREIRO LAPATZA, J.J., *Instituciones de Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2010, pag. 43.

²⁹TAVEIRA TORRES, H., *O Modelo de Código Tributário para a América Latina OEA/BID de 1967 e o Modelo CIAT de 1997*. Relatório nacional do Brasil. "in" *Anais cit.* p. 1289.

artículo 9, 3 de la Constitución, al proclamar que la Norma Fundamental garantiza "... la seguridad jurídica". No obstante, y por diversos motivos y circunstancias que este autor señala, la seguridad jurídica es especialmente referible al Derecho Tributario; tanto por la condición de obligación legal del tributo, lo que convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por "obligaciones tasadas" de dar que deben ser "previsibles" para el ciudadano, como por la producción amplia e intensa de normas tributarias, lo que propicia situaciones de inseguridad; inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones, propensión a la aplicación retroactiva de las normas etc...³⁰. Es por ello que resulta perfectamente posible poder hablar de un "principio de seguridad jurídica" en el orden tributario, que si bien no alcanza el grado especialidad para poder ser catalogado como un principio propio, si tiene una especial incidencia en un ordenamiento "de injerencia" como el fiscal. Incluso, como señalan autores como JAENKE o XAVIER³¹, es posible hablar de unas exigencias específicas de seguridad jurídica en materia fiscal, derivadas de los imperativos de reserva de ley formal. Ello, según XAVIER, singulariza al Derecho Tributario, frente al Derecho Administrativo general, donde "las consideraciones de seguridad jurídica nunca conseguirán absorber las de oportunidad y conveniencia, propias de la Administración"³².

En cualquier caso, y sin pretender agotar ni siquiera parcialmente la multiplicidad de situaciones que pueden derivarse de la formulación del principio de seguridad jurídica, vamos a señalar brevemente algunas notas distintivas del mismo.

En primer lugar, que habrá de considerarse un principio derivado de la concepción material del Estado de Derecho. Si el Estado de Derecho ha de entenderse como un Estado de valores, la concepción de la seguridad jurídica que propugnamos y que debe interpretarse como seguridad del Derecho mismo exige que nos planteemos su estudio en clave de un valor esencial del Estado constitucional de Derecho.

Así ocurre en el sistema constitucional español; no cabe duda que la seguridad es un valor, precisamente porque es un principio básico del ordenamiento, en cuanto así lo proclama el art. 9, 3 de la Norma Fundamental, y ello porque las constituciones positivizan lo que SMEND denomina valores de integración colectiva³³. El Tribunal Constitucional español ha destacado esta condición, al señalar que la Constitución española dota de entidad jurídica a los valores al asumirlos - sentencias 21/1981, de

³⁰CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, 4ª ed., 1990, pag. 93.

³¹JAENKE, G., *Rechtssicherheit im Steuerrecht, Vom Rechtsschutz im Steurrecht*, Düsseldorf, 1960, pags. 43; XAVIER, A., *Manual de Dereito Fiscal*, Lisboa, Faculdade de Dereito, 1974, pag. 116.

³²XAVIER, A., *Manual de Dereito Fiscal*, op. cit., pag. 117.

³³Que para este autor son previos al texto constitucional. SMEND, R., *Staatsrechtliche Abhandlungen*, Duncker&Hunblot, Berlin, 1955, pag. 265.

15 de junio y 129/1989, de 17 de julio - pudiendo hablarse de valores normativos³⁴, dotados de aplicabilidad, que no pueden ser considerados meras invocaciones ornamentales.

Si hasta el momento hemos definido la seguridad jurídica como aquella situación en la que podemos hablar de un derecho seguro, la cuestión del contenido de la seguridad jurídica se resume en intentar buscar respuesta para la pregunta ¿cuándo un Derecho es seguro?. Aunque la seguridad del Derecho sea una cuestión que afecta de lleno al contenido material de las normas, ni excluye la seguridad formal o "seguridad a través del Derecho", que, muy al contrario, es presupuesto para que pueda hablarse de una seguridad material - la seguridad del Derecho presupone la seguridad a través del derecho - ni tampoco impide utilizar la estructura de las normas como criterio guía para explicar sobre qué debe recaer la seguridad del Derecho.

Existe una inicial pretensión de configurar una seguridad normativa *objetiva*, que no sea concebida como un mero *deseo* del ciudadano³⁵, pero ello no debe suponer ignorar que la seguridad sólo puede entenderse en cuanto referida a cada situación personal. Así lo ha entendido la doctrina alemana, al definir el contenido material de la seguridad jurídica como una exigencia de "previsibilidad y calculabilidad" - *Voraussehbarkeit und Kalkulierbaren* -³⁶ por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que los mismos puedan tener una expectativa lo más precisa posible de sus derechos y deberes. Tal previsibilidad sólo tendrá sentido reflejada en el ánimo subjetivo del ciudadano, por lo que se va a manifestar en la idea de protección de la confianza - *Vertrauensschutz* -, que ha sido objeto de un profuso desarrollo doctrinal y jurisprudencial en Alemania³⁷.

Esta posibilidad de previsión podemos resumirla en dos manifestaciones, siguiendo la clásica distinción formulada en su momento por ZIPPELIUS. En primer lugar, la previsibilidad del derecho exigirá la llamada "seguridad de orientación" - *Orientierungssicherheit* -, calificada por TIPKE como "seguridad de regla" - *Regelsicherheit* -³⁸, por PEREZ LUÑO, como corrección estructural del ordenamiento jurídico³⁹ y por SAINZ DE BUJANDA, F., como

³⁴Ss. de 2 de febrero y 8 de junio de 1981, 22 de noviembre de 1982 y 3 de julio de 1983. Vid. también LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, op. cit., pag. 17.

³⁵La expresión es de DIAZ, V.O., *La seguridad jurídica en los procesos tributarios*, Depalma, Buenos Aires, 1994, pag. 19.

³⁶TIPKE-LANG, *Steuerrecht, Ein systematischen Grundriss*, op. cit., pag. 58. BÖCKLER, H., *Steuerrecht, I, Allgemeiner Teil*, Verlag, Florentz, München, GmbH, 1976, pag. 86.

³⁷Entre otros muchos, BEERMAN, J., *Verwirkung und Vertrauensschutz im Steuerrecht*, op. cit., pag.7., LÖHLEIN, V., *Die Verfassungsrechtliche Zulässigkeit Rückwirkender Steuergesetze*, München, 1964, pags. 203-204 También, XAVIER, A., "Tipicidad y legalidad en el Derecho Tributario", *R.D.F.H.P.*, nº 120, 1975, pag. 1283.

³⁸TIPKE-LANG, *Steuerrecht, Ein systematischen Grundriss*, op. cit., pag. 137.

³⁹PEREZ LUÑO, A., *La seguridad jurídica*, Ariel Derecho, Barcelona, 1991, pag. 106.

seguridad *normativa*⁴⁰. Cualquiera de estos términos están denominando una misma realidad; la previsibilidad consistente en seguridad de las reglas de conducta. Ello requiere seguridad sobre cuál es la trascendencia jurídica de las decisiones del ciudadano, para lo cual es necesario, al mismo tiempo, una seguridad sobre la relevancia jurídica de los hechos. Esta seguridad afectará a la definición de las hipótesis normativas y, en concreto, a la descripción legal tanto de los presupuestos de hecho como de las consecuencias jurídicas.

En un segundo lugar, se podrá hablar de una segunda manifestación de la seguridad jurídica, aunque con una inevitable dependencia con la primera. Es la "seguridad de realización" o *Realisierungssicherheit*; seguridad de que las proposiciones normativas, formuladas en clave hipotética, se van a aplicar a cada concreta situación de hecho con absoluto respeto a lo previsto en las mismas y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares⁴¹. Estaremos ante la llamada *seguridad aplicativa*⁴², ante una exigencia de seguridad dirigida preferentemente a los aplicadores del derecho - Administración y Tribunales -.

Limitándonos a la primera de estas manifestaciones, es necesario proponer un contenido mínimo para hablar de un Derecho seguro, es necesario que existan normas positivas y que existan con carácter previo a la producción de los hechos que ellas mismas regulan. Y que esa existencia previa a los hechos regulados sea conocida por los destinatarios de las normas y eventuales realizadores de los presupuestos de hecho previstos en la norma. Este conocimiento - que siempre es una actitud subjetiva del ciudadano - debe garantizarse con la existencia de unas mínimas condiciones de publicidad. Por último, que la existencia, previa y pública de la norma, sea también una existencia regular y plena⁴³.

La seguridad material de la norma jurídica es la que propicia la certeza del Derecho, constituyendo el puente entre la dimensión objetiva y la subjetiva de la seguridad jurídica. Y ello porque la certeza es, en sí misma considerada, una situación exclusivamente subjetiva, tan íntimamente vinculada a cada sujeto que dependerá, como nos recuerda SAINZ DE BUJANDA, de las "facultades cognoscitivas de cada uno"⁴⁴. Lo único que podrá garantizar la CE serán las condiciones objetivas para que la certidumbre del derecho positivo, presuponiendo en los sujetos un

⁴⁰SAINZ DE BUJANDA, F., "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español", en *Hacienda y Derecho*, vol.III, Madrid, 1963, pag. 294.

⁴¹ZEPOLIUS, R., *Das Wesen des Rechts*, op. cit., pags. 123 a 126.

⁴²SAINZ DE BUJANDA, F., "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español", op. cit., pags. 294-295.

⁴³LOPEZ DE OÑATE, F., *La certeza del Derecho*, op. cit., pag. 95.

⁴⁴Lo que enlaza directamente, como el propio autor recuerda con el complejo tema de la "ignorancia del derecho", SAINZ DE BUJANDA, F. "Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español", op. cit., pag. 314.

conocimiento y diligencia media, sea efectiva. La invocación constitucional sólo podrá aspirar a la salvaguarda de patrones objetivos de seguridad.

Pues bien: es en las exigencias de certeza donde encuentra su justificación hoy en día el principio de reserva de ley.

Si aceptamos que el principio de reserva de ley responde a las exigencias de tipicidad, y que la tipicidad es un requisito de *lex certa* en ordenamientos de injerencia como el tributario y el penal, la reserva de ley tiene una función esencial de certeza y seguridad jurídica. En estos ámbitos, la ley establece los supuestos de injerencia, fijando taxativamente los presupuestos de hecho que legitiman la exigencia del tributo. Y además, el acto de aplicación del impuesto pertenece a la categoría de los actos administrativos vinculados: es un acto de determinación de los elementos de hecho, que legitiman la aplicación de los impuestos en el importe previsto por la ley⁴⁵. La vinculación de la actuación de la Administración tributaria supone que ésta está sometida no sólo a la ley sino al Derecho. La ley, al crear expresamente los supuestos en que se admite la injerencia tributaria, es también el marco de la juridicidad tributaria⁴⁶.

Pero la ley no es sólo expresión de certeza, sino que, además la ley debe ser de una determinada forma: debe tener ciertas características que garanticen que estemos ante una ley segura.

Respecto a la definición del presupuesto de hecho, en determinados ámbitos del ordenamiento jurídico, caracterizados por contener normas de injerencia en la esfera personal y patrimonial del ciudadano, la "claridad de la definición" se concreta en la exigencia de una rigurosa determinación del contenido de la norma jurídica, puesto que las citadas normas de injerencia serán normas de "decisión material" - *Sachentscheidungsnormen* -⁴⁷ regidas por el principio de tipicidad, que en su proyección material impone que el presupuesto fáctico de la norma se encuentre rigurosamente perfilado, - principio de determinación o *Grundsatz der Bestimmtheit* - y en su vertiente aplicativa que, como consecuencia de esta estricta delimitación, se excluya la posibilidad de que se puedan introducir criterios subjetivos a la hora de aplicar el Derecho a un supuesto particular.

Para lograr estos objetivos se alude con frecuencia a la necesidad de un adecuado uso de la técnica jurídica en la producción normativa⁴⁸, uso que

⁴⁵ZANOBINI, G., *Corso di Diritto amministrativo*, vol IV, Giuffrè, Milano, 1948, pag. 159.

⁴⁶Sólo en un Estado constitucional la legalidad es juridicidad y se garantiza que la ley se ajuste a las normas y principios establecidos expresa o implícitamente en la Constitución; VALDES COSTA, R., *Instituciones de Derecho Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, pag. 123.

⁴⁷FRIEDRICH, "Die Rückwirkung im Steuerrecht", *Steuer und Wirtschaft*, 1951, pag. 106.

⁴⁸Sobre la técnica jurídica en la producción normativa, y en especial, la técnica legislativa en la doctrina alemana, véase por todos, KINDERMANN, H., "Neu Richtlinien der Gesetzestchnik", *Neu Juristische Wochenschrift*, 1981, pags. 855 y ss.

permitiría apreciar en cada caso el grado de concreción conceptual que ha de darse a los términos empleados en las normas.

Es así que, tradicionalmente la claridad de los conceptos ha sido una cuestión que se ha tratado en el marco de las llamadas "Ciencias o doctrinas de la legislación" (*Gesetzgebungslehre*). Y ello a través de un cambio en la idea de lo que debe ser la función del jurista; cuando el jurista era un mero intérprete de la norma el tema de la claridad era una cuestión puramente subjetiva, y su valor era el de una opinión sobre la bondad formal de la norma. Por el contrario cuando el jurista empieza a ser un técnico legislativo⁴⁹, y por tanto se ve legitimado no sólo a criticar la falta de claridad sino a proponer mecanismos para la corrección formal de la norma, la claridad es el fin natural de todas sus propuestas, que se englobarán bajo la llamada *técnica legislativa*. Un aspecto fundamental de esa técnica legislativa será, como recuerda FROSINI, la vertiente *comunicativa* que afecta de lleno a la forma literaria del mensaje legislativo. Por tanto, la cuestión de la claridad es la cuestión de una correcta exposición del mandato contenido en la norma⁵⁰.

Pero la crítica de las leyes desde el punto de vista de la técnica jurídica es una crítica aséptica por ajurídica, pues no incorpora la perspectiva axiológica de los valores del Estado de Derecho. Es por ello que en España, el Tribunal Constitucional, siguiendo el más avanzado ejemplo de la jurisprudencia constitucional italiana⁵¹, ha venido dando tímidas muestras de una incipiente voluntad de admitir la corrección técnica de las leyes como canon de constitucionalidad. Así en la sentencia 46/1990, de 15 de marzo, señala que "la exigencia del art. 9, 3, relativa al principio de seguridad jurídica, implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas..." (FJ 4º). Posteriormente, en la sentencia 150/1990, de 4 de octubre señalaría lo importante que es "el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación o un protagonismo creciente en la gestión y aplicación de los tributos; ...puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la

⁴⁹HILL H., *Einführung in die Gesetzgebungslehre*, Heidelberg, C.F. Müller, 1982, pags. 32 y ss.

⁵⁰FROSINI, V., *Teoría de la interpretación jurídica*, op. cit., pag. 117.

⁵¹Señala NOCILLA, D., "Crisi delle legge e tecnica legislativa", op. cit., pag. 345, quien recuerda como la jurisprudencia de la Corte Costituzionale viene considerando la certeza del derecho como un valor preeminente, que se conecta con las exigencias de plenitud de la ley.

justicia" (FJ 8º). Sentencia que supone un giro relativamente importante a toda una serie de pronunciamientos en los que el Tribunal venía rechazando, no sólo que se violase la seguridad jurídica como consecuencia de simples omisiones o deficiencias técnicas de las normas⁵², sino que tal violación se produjese en casos más o menos palmarios de ausencia de claridad (así s. 65/1987, de 21 de mayo, F.J. 18 y s. 99/1987, de 11 de junio, F.J. 6). En suma, esta innovadora jurisprudencia supuso, en palabras de CALERO GALLEGO, un auténtico resquicio "a la penetración del principio de seguridad en el problema de la conogscibilidad objetiva del Derecho"⁵³.

La codificación coadyuva a la claridad de la norma, en tanto está al servicio de la sistematicidad y, por tanto, al servicio de su cognoscibilidad objetiva. En especial porque, al fomentar la unidad legislativa de un régimen básico, común a todos los tributos (el modelo normativo general a que se refiere FERREIRO LAPATZA) combate la dispersión, fruto de la proliferación legislativa. Una de las manifestaciones de la seguridad es la claridad y estabilidad del mandato tributario, directamente relacionado con la técnica legislativa. Al mismo tiempo, la codificación refuerza la estabilidad de las disposiciones del ordenamiento, frente a las frecuentes alteraciones normativas que vienen a contravenirla⁵⁴. Y es que, como señala RODRIGUEZ BEREIJO, la destrucción de la codificación como valor indispensable para la concepción del Derecho como un ordenamiento jurídico es uno de los más serios motivos de preocupación de la acción legislativa en los últimos años⁵⁵.

Al logro de esta finalidad, directamente relacionada con las exigencias de seguridad jurídica ha sido el fundamento de las experiencias codificadores en España (con la Ley General Tributaria de 1963, derogada por la Ley 58/2003), en el resto de Europa (*Abgabenordnung* u Ordenanza Tributaria Alemana o *Livre des Procedures Fiscales* en Francia) y en buena parte de los países de América Latina⁵⁶. Como se ve, no se trata de normas formalmente autocalificadas de códigos, ni siquiera de leyes generales, sino, como señala

⁵²Véase sobre el tema, RODRIGUEZ BEREIJO, A., "Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición", op. cit., pag. 139.

⁵³CALERO GALLEGO, J., " La seguridad jurídica y la técnica jurídica en materia tributaria", *Sistema tributario y Constitución*, Santander, UIMP, 1993, pag. 4.

⁵⁴No hay que olvidar que la codificación añade a las ventajas de certeza y seguridad de la Ley escrita, "la pretensión de integridad y de suficiencia que le atribuye la disposición orgánica de sus preceptos"; DE LOS MOZOS, J.L., Voz "codificación", *Enciclopedia Jurídica Básica*, Vol. I., op. cit., pag. 1064. Sobre la necesidad de codificación en materia tributaria, véase, CASAS, J.O., "Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria", op. cit., pag. 61.

⁵⁵RODRIGUEZ BEREIJO, A., "Sobre técnica jurídica y leyes de presupuestos", *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje al Prof. Albiñana*, Vol I, IEF, 1987, pag. 649. Vid. también GONZALEZ GARCIA, E.; "El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria" en *Principios constitucionales tributarios*, Universidad de Salamanca, 1993, pags. 35 y ss.

⁵⁶Vid. PITA GRANDAL, A.M., "La doctrina y la codificación en América Latina" en *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales* nº 3, septiembre-diciembre 1986, Madrid, págs. 545-558.

CUBERO TRUYO, será norma codificada todo conjunto normativo-tributario con vocación de incorporarse de manera estable y permanente en el ordenamiento jurídico, que incluya reglas generales aplicables a todos los tributos⁵⁷.

Sin embargo, en los últimos años se verifica la progresiva incidencia de un fenómeno que podemos denominar, en palabras de SOLER ROCH, *descodificación*⁵⁸. Al mismo vamos a referirnos a continuación.

3. EL FENOMENO DE LA DESCODIFICACION

Podemos entender como *descodificación* el proceso de erosión de las normas tributarias codificadoras a través su continuo y progresivo vaciado, con la negativa incidencia que ello tiene en el principio de certeza. En esta línea se pueden incluir las opiniones de autores como QUEROL BELLIDO⁵⁹, MENENDEZ MORENO⁶⁰, y BAYONA DE PEROGORDO-SOLER ROCH⁶¹.

Son muchas las causas que han llevado a este proceso descodificador, que viene a erosionar la unidad legislativa lograda con los códigos tributarios. Principalmente, la inflación de normas, fruto de lo que se ha venido llamando *legislación propaganda*⁶². En España ha sido muy significativa la denominada proliferación legislativa, mediante modificaciones introducidas por la Ley de Presupuestos. Como recuerda SOLER ROCH la modificación de preceptos de la Ley General Tributaria (norma de carácter general y con vocación de estabilidad) por Ley de Presupuestos, exponente de la descodificación, "ha sido el detonante de un cambio en la jurisprudencia constitucional sobre el contenido de la Ley de Presupuestos".

Así, el fenómeno de la proliferación legislativa es una de las causas de producción de incertidumbre jurídica en nuestros días. Así lo ha destacado ISENSEE, refiriéndose al sistema fiscal alemán, en unas consideraciones perfectamente reproducibles respecto a nuestro ordenamiento tributario; la

⁵⁷CUBERO TRUYO, A., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pags. 94 a 96. En el mismo sentido, RAMALLO MASSANET, J., "Modificaciones de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado" (S. del T.C. 76/1992, de 14 de mayo), *Crónica Tributaria*, nº 64, 1992, pag. 136.

⁵⁸SOLER ROCH, M.T., "Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España", op. cit., pag. 18.

⁵⁹QUEROL BELLIDO, V., "El Presupuesto en la Constitución", P.G.P., nº 1, 1979, pags. 215-218.

⁶⁰MENENDEZ MORENO, A., *La configuración constitucional de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1988.

⁶¹BAYONA DE PEROGORDO, J.J.-SOLER ROCH, *Temas de Derecho Presupuestario*, Librería Compas, Alicante, 1990, pag. 82.

⁶²DESDENTADO BONETE, A., "La legislación como propaganda", *La Ley*, nº 7090, 2009, pag. 3. A las leyes propaganda también se ha referido FERREIRO LAPATZA, J.J., "Reflexiones sobre Derecho Tributario y técnica jurídica", *Civitas, REDF*, nº 85, 1995. También CHICO DE LA CAMARA, P., "Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios", *Tribuna Fiscal.*, nº 40, 1994, pag. 59.

excesiva proliferación de normas tributarias y, consiguientemente, la dificultad para determinar el régimen de vigencias y derogaciones, hace que el contribuyente no conozca la ley fiscal que le es aplicable⁶³.

Si el caso alemán anteriormente referido resulta muy expresivo, el caso italiano quizás lo sea más. La proliferación legislativa, la abrogación indiscriminada de normas anteriores que de modo genérico y apresurado se declaran incompatibles con disposiciones nuevas, las modificaciones, excepciones y otras alteraciones de leyes sistemáticas...son algunos vicios de la función legislativa denunciados por el Informe al Parlamento de 16 de noviembre de 1979, elaborado por la *Comisión de estudio para la simplificación de los procedimientos y para la factibilidad y aplicabilidad de las leyes*⁶⁴. Con posterioridad, y a la sombra de las conclusiones de este Informe, autores como BETTINI o NOCILLA, destacaron que el aumento extraordinario del número de normas fiscales suponía, en el ordenamiento italiano, un factor de erosión de la *practicabilidad* de la norma, en tanto impedía a los ciudadanos una adecuada ponderación de los medios jurídicos a su disposición⁶⁵.

El problema de la excesiva proliferación normativa no tiene sin embargo una fácil solución jurídica. Y no tan sólo por lo difícil que es concretar cuándo la aprobación de un determinado número de normas alcanza el nivel de una proliferación intolerable, sino tanto porque ante la evidencia de una excesiva creación de normas sólo cabe, en la mayoría de los casos, una mera repulsa, ya que no resulta posible desde el punto de vista estrictamente constitucional formular reparo alguno. Es aquí donde adquiere una importancia trascendental el Código como instrumento de lo que hemos denominado *moldes normativos generales*, de manera que el Código serviría como elemento de referencia y dique de contención frente a esa práctica disgregadora, fruto de la motorización legislativa⁶⁶. Precisamente es la disgregación reguladora la consecuencia más negativa de este proceso de

⁶³ISENSEE, J., cita la vieja máxima de Tácito, "corruptissima re publica plurimae leges", y señala que la inseguridad producida por una excesiva producción de normas acaba por afectar también a los aplicadores del Derecho, provocando, incluso para los tribunales, una erosión en el principio "iura novit curia", "Sulla vocazione del nostro tempo per la semplificazione fiscale", trad. de M.C. Fregni, *Riv.Dir.Fin.Sc.Fin.*, junio, 1996, Año LV, nº 2, pag. 297.

⁶⁴La creación de esta Comisión fue sugerida por M.S. Giannini, a la sazón Ministro para la Función Pública, y elaborada bajo la presidencia de A. Barettoni Arleri.

⁶⁵BETTINI, R., *Il circolo vicioso legislativo. Efficacia del diritto ed efficienza degli apparati pubblici*, Ed. Angeli, Milano, 1985, pags. 32 y ss. NOCILLA, D., "Crisi delle legge e tecnica legislativa", op. cit., pags. 340 y 342.

⁶⁶Sobre el tema, CHECA GONZALEZ, C., "Los impuestos con fines fiscales. Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", *Civitas, REDF*, nº 40, 1983, pag. 513.

descodificación, señala TAVEIRA TORRES al hablar de *tendencia microsistémica*⁶⁷.

Una de las cuestiones en las cuales la política de descodificación se ha manifestado con mayor expresividad en los últimos años ha sido la relativa a las medidas anti-elusivas. Sobre todo porque la jurisprudencia ha adolecido de falta de criterio a la hora de calificar los distintos comportamientos pretendidamente elusivos. Los mismos comportamientos (por ejemplo, la interposición de sociedades) son calificados en unas sentencias como abuso de derecho, en otros como simulación o en otros como fraude de ley, y en ocasiones simplemente se alude a la falta de motivo económico en el negocio o en la operación. Frente a esta tendencia generadora de inseguridad se ha defendido la codificación de los supuestos de elusión. El ejemplo más reciente ha sido la novedad introducida por la Ley de Reforma Sanitaria de Estados Unidos (*US Health Care and Education Reconciliation Act of 2010*), que codifica por primera vez en USA una cláusula general antiabuso (*General-Antiavoidance Rule*) mediante la reforma del artículo 7701 del *Internal Revenue Code*. Se trata, como dicen CALDERON CARRERO-RUIZ ALMENDRAL, de una norma cuyo objeto es "unificar y clarificar la vasta y dispar doctrina jurisprudencial de la sustancia económica (*economic substance*)" ⁶⁸, por tanto, actuar legislativamente *codificando*. Disposiciones como esta frenan la tendencia descodificadora tan aguda en el ámbito de las políticas anti-elusivas. Se trata de armonizar en una única cláusula todo del conjunto de medidas contra la elusión y el abuso y todos los instrumentos dispersos de *substance over form*, que han seguido países como Brasil, Australia Canadá, China o India (en China se ha codificado la normativa anti-abuso en 2008 y en la India, en la actualidad, está pendiente de una reforma de su Código fiscal con novedades de gran relevancia, entre las que incorpora una propuesta de normativa anti-elusión fiscal⁶⁹).

3.1. La posición del Tribunal Constitucional español frente a las tendencias descodificadoras

Si bien las modificaciones destinadas a mejorar el ordenamiento no sólo son admisibles sino necesarias (la estabilidad no puede invocarse para perpetuar defectos normativos⁷⁰), un exceso de producción de normas

⁶⁷TAVEIRA TORRES, H., *O Modelo de Código Tributário para a América Latina OEA/BID de 1967 e o Modelo CIAT de 1997*. Relatório nacional do Brasil. "in" Anais cit. pag. 1289.

⁶⁸CALDERON CARRERO, J. M.-RUIZ ALMENDRAL, V., "La codificación de la doctrina de la sustancia económica em Estados Unidos como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el sustancialismo", *Quincena Fiscal*, nº 15-16, septiembre I-II, 2010, pag. 39.

⁶⁹LAMPREAVE MARQUEZ, P., "La normativa anti-abuso fiscal aplicable em India y China (a través del análisis de asuntos resueltos recientemente)", *Aranzadi*, nº 19, 2012, pag. 9.

⁷⁰Para NEUMARK, F., el término "continuidad de las normas jurídicas" no significa perpetuación indefinida de normas anticuadas y superadas, es decir, de normas que han dejado de corresponderse con las transformadas condiciones de la vida económica y social;

modificativas puede ser incluso más peligroso para la seguridad jurídica del contribuyente que los defectos que tales normas modificativas vendrían a paliar. Y es que uno de los componentes más importante del principio de seguridad jurídica es la estabilidad del Derecho o continuidad del Derecho Tributario, en palabras de NEUMARK, ya que en esta estabilidad radican los más elementales presupuestos para generar un clima de confianza⁷¹. Hasta el punto de que en los sistemas anglosajones, la seguridad jurídica conecta directamente con la idea de continuidad histórica del Derecho⁷². Aunque la resistencia de las normas jurídicas a su alteración cristaliza en diversas manifestaciones todas ellas gobernadas por la tendencia del Derecho a la permanencia (irretroactividad, cosa juzgada, derechos adquiridos...) vamos a centrarnos ahora únicamente en el dato de que la promulgación de excesivas normas modificativas añade un *plus* de inseguridad, al contravenir en mayor o menor medida, la estabilidad del ordenamiento y generar incertidumbre en torno a la determinación del derecho vigente. En unos casos, porque ello conlleva provisionalidad en la disciplina de los institutos tributarios. En otros, porque las constantes variaciones del régimen tributario de determinadas manifestaciones de riqueza imposibilitan una mínima confianza del contribuyente a la hora de tomar sus decisiones económicas.

Pero también respecto al exceso de producción de normas modificativas cabría decir lo mismo que lo que se ha señalado en relación al exceso normativo en general; salvo algún caso concreto, no es controlable constitucionalmente⁷³. Entre esos casos concretos creemos, sin embargo que sí cabría someter al oportuno control jurisdiccional aquellas modificaciones que, proyectándose sobre distintas partes y sectores del ordenamiento, aparezcan incluidas en una única norma. O, lo que es lo mismo, sí cabría desde nuestro punto de vista, someter a control de constitucionalidad por violación del principio de seguridad jurídica (recogido en España en el artículo 9, 3 de la Constitución) aquellas dispersiones normativas provocadas por un acto normativo-legal que fuese jurídicamente localizable. Y ello porque del orden constitucional no se deriva una directa imposición de estabilidad, ya que la seguridad jurídica no incluye un derecho al

Principios de la imposición, IEF, Madrid, 1974, pag. 431. Véase también, CUBERO TRUYO, A., *La simplificación del ordenamiento tributario*, op. cit., pag. 63.

⁷¹Según NEUMARK, F., "La continuidad del Derecho tributario también repercutirá favorablemente por lo general desde un punto de vista psicológico-fiscal: cuanto más larga sea la vida de una determinada figura o técnica impositiva, tanto más se acostumbrará el contribuyente a ella"; *Principios de la imposición*, op. cit., pag. 433. Sobre el tema, CASAS, O.J., "Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria", *Revista Latino Americana de Derecho Tributario*, nº 6, 1998, pag.32.

⁷²PEREZ-LUÑO A., "La seguridad como función jurídica", *Funciones y fines del Derecho*, op. cit., pag. 284.

⁷³NOCILLA señala como ejemplo la s. de la Corte Costituzionale 292/1984, un reenvío genérico a una disposición y a sus sucesivas modificaciones, "Crisi della legge e tecnica legislativa", *Diritto e Pratica Tributaria*, 1992, LXIII, t. I, pag. 346.

mantenimiento de un determinado régimen jurídico, pero sí una exigencia de *inestabilidad ordenada*, de forma que la inestabilidad que no observe un cierto orden podría ser tachada de inconstitucional⁷⁴.

Y en España ha sido paradigmática la cuestión de las continuas modificaciones del ordenamiento jurídico provocadas, tanto por las Leyes de Presupuestos como del subrogado de las mismas, desde la sentencia 76/1992, de 14 de mayo: las llamadas *Leyes de Acompañamiento*, también desaparecidas hoy en día. Tal es así que RODRIGUEZ BEREIJO vio en esta práctica una de las expresiones más claras de la descodificación, como consecuencia del *desbordamiento normativo* de las Leyes de Presupuestos, verdadera causa de "inseguridad jurídica derivada de la falta de certeza o incertidumbre sobre un Derecho vigente sometido a un proceso constante de variación o cambio a través de las Leyes anuales de Presupuestos, en amplios sectores del ordenamiento jurídico muy sensibles a los derechos individuales de los ciudadanos (Derecho Tributario) que afecta a su esfera patrimonial, singularmente las medidas tributarias y fiscales"⁷⁵.

Esta práctica, basada en la idea de que la Ley de Presupuestos es un instrumento de dirección político-económica, consistía en permitir que el Gobierno incluyera en el proyecto de esta norma todo tipo de materias, y sobre todo, que provoque un número importante de modificaciones fragmentarias en todo el ordenamiento jurídico. Se trataba de una práctica que afectaba, como dice FERREIRO LAPATZA, no sólo a la propia Ley de presupuestos sino "a la claridad, coherencia y estabilidad de todos los sectores del ordenamiento". Y este mismo autor destaca la incertidumbre derivada de "la dispersión de normas ocasionadas en estos sectores del ordenamiento por las modificaciones puntuales introducidas por estas Leyes, coyunturales, asistemáticas, a veces..."⁷⁶. Incertidumbre que se multiplicaba, afectando de lleno a la seguridad jurídica, cuando, como recuerda RODRIGUEZ BEREIJO, la Ley de Presupuestos afecta a sectores del ordenamiento jurídico especialmente sensibles para la protección de los derechos de los ciudadanos, como es el Derecho Tributario⁷⁷.

Ello ha planteado en España un serio debate, con trascendencia constitucional, sobre la posibilidad de que la Ley de Presupuestos regule materias que le son ajenas, expresión más visible de lo que hemos denominado proceso de la *descodificación*.

⁷⁴CUBERO TRUYO, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario* (desde la perspectiva constitucional), Marcial Pons, Madrid, 1997, pag. 58.

⁷⁵RODRIGUEZ BEREIJO, A., "Sobre técnica jurídica y leyes de presupuestos", op. cit., pag. 649.

⁷⁶FERREIRO LAPATZA, J.J., "Derecho presupuestario y técnica legislativa", op. cit., pag. 4848.

⁷⁷RODRIGUEZ BEREIJO, A., "Sobre técnica jurídica y leyes de presupuestos", *Estudios de Derecho y Hacienda*, Homenaje al Prof. Albiñana, Vol I, IEF, 1987, t. I, pag. 649.

Obviamente, no se trata de reproducir aquí la polémica histórica sobre el carácter ordinario o no de la Ley de Presupuestos, aunque el Tribunal Constitucional español ha terciado en la misma de manera absolutamente clara, defendiendo que la Ley de Presupuestos es una verdadera Ley, con unas peculiaridades y especificidades en su tramitación parlamentaria, con un contenido mínimo, necesario e indispensable constituido por la expresión cifrada de la previsión de ingresos y la habilitación de gastos, y un contenido posible, no necesario y eventual, integrado por materias distintas a ese núcleo esencial, que aun no siendo estrictamente presupuestarias inciden en la política de ingresos y gastos del sector público o la condicionan (SSTC 126/87, de 16 de julio, 61/1997, de 20 de marzo y 174/1998, de 23 de julio y 203/1998, de 15 de octubre, entre otras).

Pero sin duda la resolución clave en este tema ha sido la sentencia 76/1992, de 14 de mayo, se la modificación de un precepto del Código Tributario (La Ley General Tributaria), en concreto el artículo 130 relativo a la autorización judicial para entrar en el domicilio de los deudores tributarios. En esta resolución, el Tribunal, además de realizar una recopilación de su doctrina sobre los límites materiales de las Leyes de Presupuestos, matiza su doctrina anterior, sentada en la sentencia 27/1981, de 20 de julio y que había dado lugar a los abusos legislativos ya comentados. En efecto: en su resolución de 1981 el Tribunal Constitucional había afirmado que el contenido mínimo de las Leyes de Presupuestos no podía considerarse exclusivo ni excluyente y, por lo tanto, en dichas leyes tenía cabida la regulación de otras materias conexas con la materia presupuestaria. En la sentencia 76/1992, de 14 de mayo, el Tribunal utiliza el concepto *norma típica de derecho codificado* para referirse, sin aclararlo, a ciertas cuestiones que no pueden ser modificadas por Ley de Presupuestos. Entre éstas, el régimen de la modificación de entrada en el domicilio. Y no porque se trate de una cuestión relacionada con un derecho fundamental, sino porque el régimen jurídico de un instituto no puede ser modificado por Ley de Presupuestos.

Esa identificación de los preceptos de derecho codificado con las disposiciones que regulan "el régimen jurídico de un instituto", vuelve a aparecer en la sentencia 178/1994, de 16 de junio, que declaró la inconstitucionalidad y anuló la Disposición Final Décima de la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, en relación con la suspensión de las Cámaras de la Propiedad Urbana o la sentencia 195/1994, de 28 de junio, en la que se declara la inconstitucionalidad y se anula un inciso y un apartado, respectivamente, de los artículos. 111.3 y 128.5 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 31/1991, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, en tanto que "las facultades de comprobación e inspección reguladas no tenían relación directa con los contenidos propios de las Leyes de Presupuestos", por lo que puede entenderse que el régimen de la comprobación tributaria es también *materia codificada*.

Por lo tanto, el Tribunal Constitucional configura una categoría, la materia codificada, sin vincularla a un concreto tipo de ley formal, y la dota de una especial resistencia a la derogación por parte de las Leyes de Presupuestos. Y lo hace sobre la base de los límites sustanciales de este tipo de Leyes que derivan, no sólo de lo que establece el artículo 134 de la Constitución, sino también del principio de seguridad jurídica⁷⁸. Ya lo hizo el Tribunal en el Fundamento Jurídico Tercero de la sentencia 65/1990, de 5 de abril. Y con más claridad en el Fundamento Cuarto de la sentencia 76/1992, en el que señala que para que una materia pueda incluirse en la Ley de Presupuestos es necesario que se justifique que es una materia conexa a la que es propia de los Presupuestos Generales. Añadiendo que "la inclusión injustificada de estas materias en la ley anual de Presupuestos puede ser contraria a la Constitución por suponer una restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo...y por afectar al principio de seguridad jurídica, debido a la incertidumbre que una regulación de ese tipo origina". Y de una manera, si cabe, más clara y directa, la sentencia del propio Tribunal Constitucional 203/1998, de 15 de octubre, dispone que "...la inclusión de materias en las que no se dan esas condiciones en la Ley anual de Presupuestos puede ser contraria a la Constitución por suponer una restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo, al disminuir sus facultades de examen y enmienda sin base constitucional y por afectar al principio de seguridad jurídica, debido a la incertidumbre que una regulación de este tipo origina".

Como vemos, el TC se apoya en el principio de seguridad jurídica para restringir la inclusión en las Leyes de Presupuestos de materias ajenas al contenido constitucional de este tipo de leyes. Y lo hace invocando el carácter codificado de ciertas materias que podrían verse afectadas por un proceso de descodificación, si una Ley de las características de la presupuestaria, pudiera incluirlas libremente.

Ello pone de manifiesto que la Codificación tributaria, superados los orígenes históricos del concepto, es hoy una exigencia que, desde el punto de vista de la técnica legislativa, se traduce en un requisito de estabilidad y claridad, y desde el punto de vista sustancial, constituye una garantía de seguridad jurídica en un ordenamiento de injerencia como el tributario.

4. CODIFICACION Y SISTEMA TRIBUTARIO

Frente a la codificación de las normas tributarias *generales*, el ordenamiento tributario se integra por normas tasadas que establecen específicas obligaciones tributarias. Sin entrar ahora en el complejo tema de la definición constitucional de *tributo*, sí es cierto que el mismo se define a partir de dos realidades: ley y capacidad económica.

⁷⁸Sobre el tema GIL CREMADES, R., "Ley de presupuestos y seguridad jurídica (sobre la sentencia 76/1992 del Tribunal Constitucional)", *Revista de las Cortes Generales*, nº 27, 1992, pag. 70.

El tributo se perfila como un instrumento para hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Pero las Constituciones, y en especial la Constitución española en su artículo 31, 1, no atribuyen el papel de cauce para contribuir al tributo sino al *sistema tributario*. La Constitución no atribuye la función de canalizar el deber de todos de contribuir a un concepto de tributo entendido como algo aislado, ni, como dice el TC en sentencia 182/1997, de 28 de octubre, "a cualquier figura tributaria en particular" (FJ 7º), sino que la encomienda esa función en tanto parte de un *sistema tributario justo*. Es a través de ese *sistema tributario justo* mediante lo que se deberá contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en expresión literal del artículo 31, 1 de la Constitución⁷⁹.

El concepto de sistema tributario será importante pues es a través de la integración en un sistema como el tributo adquiere su condición de cauce para contribuir en condiciones de justicia tributaria. Ello exige, por tanto, que intentemos una definición de este concepto.

Quizás, inicialmente, resulte más fácil definir el sistema tributario por lo que no es que por lo que es. Podemos definir el sistema tributario como el conjunto de tributos vigentes en un ordenamiento dado, teniendo en cuenta que el propio concepto de "sistema" excluye que se pueda considerar como tal una simple yuxtaposición de figuras tributarias. La idea de sistema rechaza "un mosaico de gravámenes yuxtapuestos y superpuestos"⁸⁰ y exige una lógica interna, que es inherente al concepto mismo de "sistematización"⁸¹. El Tribunal Constitucional español ha definido el sistema tributario, en sentencia 116/1994, de 18 de abril, diciendo que "el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homegeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles".

Y el concepto de sistema tiene relevancia constitucional porque el deber de contribuir se materializa en un sistema tributario. Esa relevancia constitucional se la ha dado en España el Tribunal Constitucional a través de la sentencia 182/1997, de 29 de octubre, en la que el TC da un giro a su doctrina sobre el Decreto-Ley en materia tributaria, haciendo referencia a

⁷⁹Véase LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pag. 25; AMATUCCI, A., "La intervención de la norma financiera en la economía: perfiles constitucionales", en *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid, 1980, pag. 19 y ss.

⁸⁰Véase al respecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., "Presentación" en *Las Reformas Fiscales en Europa*, dir. Por Yebra Martul-Ortega-García Novoa, IEF, Madrid, 2004, pag. 16.

⁸¹Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua, "sistematizar" equivale a "organizar según un sistema" y un sistema es un "conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente entrelazados entre sí".

que, para decidir si en cada caso concreto un Decreto-Ley afecta al deber de contribuir, hay que atender, no sólo a la "cuantía de la modificación que introduce" sino también a la "naturaleza del tributo sobre el que incide", esto es, al lugar que el mismo ocupa en el sistema tributario (FJ 9º). En tanto esta misma sentencia recuerda que el Decreto-Ley no puede alterar "ni el régimen general ni los elementos esenciales del deber de contribuir" (FJ 7º). En la medida en que tal alteración se mide en función de la intensidad de la modificación que el Decreto-Ley introduce en el conjunto del sistema. Y en ese sistema, así se deduce de la sentencia 182/1997, tienen su acomodo ciertas figuras tributarias que pueden catalogarse como nucleares y que dependen de la estructura que en cada momento tenga el sistema impositivo. La propia sentencia 182/1997 ha destacado la importancia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como figura nuclear del sistema tributario.

Además, es del sistema tributario y no del tributo individualmente considerado del que el artículo 31, 1 de la Constitución predica las exigencias de justicia tributaria, como recuerda el TC en sentencia 27/1981, de 20 de julio.

En efecto, en muchas Constituciones occidentales, entre ellas en la española, la justicia tributaria sólo se concibe si se realiza a través de un sistema tributario justo, lo cual no resulta desvirtuado por el hecho que el Tribunal Constitucional también exija la justicia tributaria para cada tributo en particular, en cuanto afirma que el tributo "sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica" (sentencias 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8); que "en todo caso" debe estar presente una finalidad contributiva y "deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la Constitución o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza" (sentencias 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13 y 186/1993, de 7 de junio, FJ 4). Esta exigencia se predica para todos y cada uno de los tributos "sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal" (sentencia 193/2004, de 4 de noviembre F. J. 5º).

Sin menoscabo de la vinculación de los principios de justicia tributaria con todos los tributos del sistema, la postura mayoritaria del Tribunal Constitucional español ha sido la de exigir la capacidad cocontributiva en todos los tributos del sistema. La sentencias 182/1997, 137/2003 y 108/2004, recuerdan que el art. 31.1 de la Constitución "conecta el ... deber de contribuir con el criterio de la capacidad económica (con el contenido que a este principio de justicia material se ha dado, fundamentalmente, en las sentencias del Tribunal Constitucional 27/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992 y 134/1996, y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario";

sin exigir, en cambio, que la capacidad económica concorra "en todo caso". Y es que una exigencia inflexible de la capacidad económica en todos los tributos llevaría, indefectiblemente, a un esfuerzo de argumentación para encontrar esta expresión de riqueza en todo caso, lo que abocaría a entender que cualquier cosa (cualquier circunstancia que justifique el tributo) es una expresión de capacidad contributiva: sea esta una actividad contaminante o el servicio recibido a cambio de una contraprestación. Ello produciría una evidente alejamiento de la realidad que nada favorece el rigor jurídico en la delimitación de las expresiones de justicia tributaria.

Al margen de ello, es al sistema en su conjunto, al que se atribuyen los fines redistributivos que están la base del deber de contribuir⁸². Por eso, es el sistema el que posee una *potencialidad recaudatoria* a la que se refiere FALCON Y TELLA y que las cláusulas antielusión vendrían a tutelar⁸³.

También existen principios tributarios de los previstos en el art. 31,1 de la Constitución que sólo pueden entenderse en relación con el sistema tributario en su conjunto: el principio de generalidad se hace efectivo a través de un sistema. Sistema que, en la actualidad, opera sobre el "carácter masivo de las relaciones tributarias", a lo que se ha referido el TC en sentencia 164/1995, de 13 de noviembre (FJ 3º). De este carácter masivo derivan ciertos principios de nuevo cuño, como la exigencia de "practicabilidad" de las normas tributarias⁸⁴. De igual manera, la progresividad se exige del conjunto del sistema tributario, como se desprende de la sentencia del TC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9º) y, más concretamente, del FJ 23º de la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, que advierte del riesgo de confiscatoriedad por la acumulación de impuestos sobre una misma materia imponible.

De todo ello se deduce que el sistema tributario no es una simple adición de figuras impositivas, sino que se trata de un conjunto de impuestos, presididos por una lógica interna inspirada por la justicia tributaria. En un sistema deben gravarse todas las manifestaciones relevantes de riqueza (obtención de renta y consumo), evitando *sobre imposiciones* y dobles imposiciones.

La idea de sistema tributario adquiere, además, una gran importancia en el marco de la organización territorial. En un Estado, según su estructura

⁸²VILLAR PALASI, J.L., "Fisco versus Administración; la teoría nominalista del impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas", *RAP*, nº 24, 1957, pags. 26 y 27.

⁸³Es lo que FALCON Y TELLA R., denomina "garantías de la potencialidad del recaudatoria del sistema tributario". Según este autor "...no se trata de poner remedio sin más a los olvidos del legislador, por muy graves que éstos sean, sino simplemente de evitar que la imposibilidad de prever en su totalidad las alternativas que ofrece el mundo real vacíe de contenido la ley", a lo que añade "pero obsérvese que hablamos de imposibilidad, y no de incapacidad o incompetencia del legislador; "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura", *Quincena Fiscal*, nº 18, 1995, pag. 5.

⁸⁴Véase ARNDT, H.W.; *Praktikabilität und Efizienz*, op. cit., pags. 102 y ss.

constitucional (unitaria o descentralizada, e, incluso, federal) puede haber uno o varios sistemas tributarios. En el caso español, teniendo en cuenta la organización territorial que la Constitución establece a partir de su Título VIII, hay que señalar que la Constitución sólo prevé un verdadero sistema tributario para el Estado y las Comunidades Autónomas que no son de "régimen común". Las demás Comunidades Autónomas no tienen capacidad para configurar un sistema tributario en el pleno sentido de la palabra. Así se deduce de lo que el profesor CALVO ORTEGA denomina *principio de separación*, que supone que los tributos que creen las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos ya gravados por el Estado⁸⁵.

Precisamente porque sólo se puede hablar en sentido estricto de un sistema tributario estatal, es por lo que el Estado dispone de una facultad de configuración inicial del sistema tributario. Esa facultad se configura teniendo en cuenta lo señalado por el Aun que no haya impuestos que "por naturaleza" sean impuestos del Estado, sí parece evidente que ciertas figuras impositivas van a ser reguladas por el Estado. Como hemos visto, es posible hablar de figuras tributarias nucleares del sistema. Existen tributos, como es el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de las Sociedades que "por su entidad cualitativa...alteren sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario" –sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 7º). La facultad de configuración del Estado abarcará el establecimiento de estos tributos, que serán tributos del Estado⁸⁶. Pero además unas mínimas exigencias de igualdad tributaria de todos los ciudadanos del Estado requiere que los impuestos esenciales del sistema sean aplicables a todos los contribuyentes.

Sobre este presupuesto, lo que queda claro es que la agregación de las distintas figuras que en cada ente subcentral (Comunidad Autónoma, Provincia, Municipio...) integran sus "impuestos propios" no constituye un sistema tributario. Y que, por tanto, la garantía de la justicia fiscal y del logro de la progresividad, junto con las exigencias de redistribución corresponde desarrollarlas al sistema del Estado, sin que ello signifique que los impuestos propios de estas entidades territoriales puedan vulnerar las exigencias de capacidad económica. Pero el principio de capacidad económica jugará, respecto a los tributos de entes subcentrales, exclusivamente como límite al legislador, consistente en exigir como fundamento del tributo la presencia de

⁸⁵CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario*, Parte General, Civitas, Madrid, 2001, pag. 514.

⁸⁶Los pactos autonómicos de 1996 sentaron las bases para la financiación del quinquenio 1997-2001, con la consiguiente promulgación de la Ley 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA, y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. De estos pactos se ha derivado un cambio de sistema de financiación, merecedor de las más dispares valoraciones, que, al menos en teoría, ha significado una reasignación de la soberanía financiera entre el Estado y las C.C.A.A; véase VARONA ALABERN, J.E., "Principales novedades de la reciente Ley de cesión de tributos del Estado a las CCAA.", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 292, 1997, pag. 1.

riqueza cualificada por la necesidad de respetar la pervivencia de un orden económico privado⁸⁷ o como criterio de comparación para la aplicación del principio de igualdad, de "imposición igual según la capacidad contributiva"⁸⁸.

Por el contrario, sí podemos hablar de verdaderos sistemas fiscales de los entes subcentrales en ciertos Estados federales. Así, en Estados Unidos, se establece una clara distribución de figuras impositivas entre la Federación y los Estados; a la primera, además de los impuestos sobre el desempleo y los consumos específicos, le corresponde el *Individual Income Tax* y el *Corporate Tax*, dentro de su doble competencia de *Taxing Power* y *Spending Power* que le atribuye el párrafo primero de la Sección VIII del art. I de la Constitución americana, mientras que a los Estados corresponde la imposición sobre combustibles, vehículos, propiedad y, sobre todo, el *Sale Tax*⁸⁹. Más claro es todavía el ejemplo alemán, donde los artículos 106, 1 y 2 regulan la asignación de ingresos a la federación y a los Estados federados⁹⁰, atribuyendo los impuestos que corresponden a la Federación y a los *länder*. Lo mismo habría que decir de la Constitución de Brasil de 1988, cuyo artículo 153 incluye los impuestos de la Unión y el art. 155 se refiere a los impuestos del Estado y del distrito federal. En estos casos si hay una duplicidad de sistemas establecidos en la propia Constitución, mientras que en el caso español sólo podemos hablar, en realidad, de un sistema tributario; el sistema del Estado. En tales casos, sí es posible referirse a una pluralidad de sistemas fiscales. Y de forma mucho más clara, en el supuesto de la República Argentina, la Constitución Nacional asigna al Gobierno Nacional gobierno nacional, en su artículo 75 la capacidad para legislar sobre rentas aduaneras en forma exclusiva y permanente, las contribuciones indirectas como recurso ordinario, en forma concurrente con las provincias, y sujetas a coparticipación, salvo las que tengan afectación específica y las contribuciones directas como recurso extraordinario, sólo por tiempo determinado y siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan, en forma concurrente con las provincias, y sujetas a coparticipación, salvo las que tengan afectación específica. Por su parte, los Gobiernos provinciales tienen asignado en la

Por otro lado, la Constitución Nacional ha asignado a los gobiernos provinciales: (i) las contribuciones indirectas, como recurso ordinario, en forma concurrente con la Nación, con la prohibición legal - convencional de

⁸⁷GAFFURI, F., *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milán, 1969, págs. 48 y ss.

⁸⁸TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, 2ª ed., O. Schmidt, Colonia, 2000, págs. 479 y ss.

⁸⁹PEÑUELAS I REXACH, L., *Poder financiero y federalismo en los Estados Unidos*, monografía nº 72, IEF, Madrid, 1989, págs. 40 y 45.

⁹⁰CARROBE GENE, M., "El sistema de relaciones tributarias entre la Federación y los Estados en la República Federal alemana", *Palau* 14, nº 6, 1988, págs. 128-129; ALBERTI ROVIRA, E., *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986, pag. 295.

analogía, conforme a la Ley 23.548 de coparticipación tributaria; (ii) las contribuciones directas, como recurso ordinario, en forma exclusiva, salvo concurrencia transitoria por ejercicio de la Nación de las facultades del art. 75, 2 primer párrafo, con prohibición legal -convencional de analogía con gravámenes nacionales conforme a la Ley 23.548 de coparticipación tributaria (norma que desarrolla una concreta previsión constitucional y que formaría con los preceptos de la Norma Fundamental argentina, el bloque de constitucionalidad o *programa constitucional* en palabras de BULIT GOÑI⁹¹

En resumen, el sistema sería el conjunto racional y ordenado de tributos (singularmente, de impuestos) vigentes en un momento y regulados con la pretensión de gravar todas las manifestaciones de riqueza, de acuerdo con las exigencias de generalidad y capacidad contributiva.

Manifestaciones que serán, fundamentalmente, la renta y el consumo. Los sistemas fiscales modernos priorizan el gravamen de la renta, por ser una manifestación directa de capacidad económica, frente a la tributación sobre el consumo que, por considerarse una manifestación indirecta se considera regresiva. Ello, sin menoscabo de las propuestas de imposición sobre el gasto que se vienen formulando en los últimos años, como máxima expresión de la capacidad económica. Piénsese en la propuesta de LANG de gravamen de la renta obtenida durante toda la vida -*Lebenseinkommen*- en el momento del consumo⁹². Sin embargo, algunos han venido rompiendo una lanza en los últimos años a favor de un mayor protagonismo de la fiscalidad sobre el consumo. Es el caso de SIMON ACOSTA, para quien que "el gravamen del consumo es más justo que la imposición de la renta, que hoy se nos ofrece como paradigma de la justicia tributaria. A fin de cuentas, el consumo es el valor del conjunto de bienes que cada uno de nosotros disfruta y recibe del resto de ciudadanos, mientras que la renta es el valor económico de lo que el contribuyente aporta o entrega a los demás"⁹³.

Por otro lado, la idea de sistema ha sido destacada por quienes construyen la política antielusoria a partir de la existencia de una supuesta *potencialidad recaudatoria* en tal sistema, que es lo que se protegería en la política anti-elusión. Frente a la idea de que las obligaciones tributarias son sólo las surgidas de modo tasado a través de los hechos imposables que el particular realice y que se encuentren tipificados por las distintas leyes tributarias, surge la idea de que las obligaciones tributarias a tener en cuenta serán también todas aquellas abusivamente evitadas por el contribuyente⁹⁴.

⁹¹Véase BULIT GOÑI, E., "El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario", en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario en Homenaje al Profesor Luqui*, Depalma, Buenos Aires, 1994, pag. 55.

⁹²Véase al respecto PALAO TABOADA, C., "Nueva visita al principio de capacidad contributiva", *Civitas, REDF*, nº 124, 2005, pags. 770.

⁹³SIMON ACOSTA, E., Prólogo al *Libro Estudio del Impuesto al Valor Agregado en Perú* de Walker Villanueva, Tex Editor, Lima, 2009, pag. 6.

⁹⁴FALCON Y TELLA, R., Entiende este autor que lo que se grava con la aplicación de las cláusulas anti-elusión son las economías de opción anómalamente buscadas. Según este

Ello unido a la masificación de los actuales sistemas tributarios, que dificultan, como ha señalado FERREIRO LAPATZA, el *mito economicista* de que es posible medir directa y exactamente la capacidad de cada uno y de la aplicación a cada uno de un impuesto que grava exactamente su capacidad⁹⁵. Lo que se protegería con las medidas de defensa de la *potencialidad recaudatoria del sistema* sería evitar su vaciamiento como consecuencia de incumplimientos concretos (frente a los cuales el sistema habilitaría cláusulas antielusivas) como incumplimientos masivos en sectores económicos cuyas características y tipo de actividad les hace especialmente proclives al fraude y a la ocultación (frente a lo cual se habilitarían impuestos objetivos y *forfait*).

En cualquier caso, la propia existencia de un sistema tributario está hoy en día fuertemente condicionado por la globalización como fenómeno económico. Aunque los impuestos y, por tanto, los sistemas fiscales siguen siendo responsabilidad de los legisladores nacionales, el actual contexto de internacionalización de la economía y, por tanto, de la fiscalidad está poniendo de manifiesto un intenso grado de coordinación y convergencia entre sistemas fiscales, merced a la acción del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.

Este condicionamiento lo explica CALDERON CARRERO, al decir "el legislador tributario a la hora de configurar el sistema tributario se enfrenta con un nuevo panorama: aquello que se considera que debería estar sujeto a tributación no siempre puede ser sometido a imposición debido a las fuerzas del mercado o consideraciones de *practicabilidad* del gravamen"⁹⁶. De ahí el término fiscal *degeneration*, término que hace referencia a la situación en la cual la mayoría de las reformas tributarias se llevan a cabo atendiendo a motivaciones y criterios extraños a los clásicos de justicia y eficiencia recaudatoria. Como dice STEINMO en su clásico *Taxation and Democracy* (University Press, Yale, 1993), todo este fenómeno está conduciendo a una

autor "...no se trata de poner remedio sin más a los olvidos del legislador, por muy graves que éstos sean, sino simplemente de evitar que la imposibilidad de prever en su totalidad las alternativas que ofrece el mundo real vacíe de contenido la ley", a lo que añade "pero obsérvese que hablamos de imposibilidad, y no de incapacidad o incompetencia del legislador": "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II)", : su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4. C.C.", Editorial *Quincena Fiscal*, nº 17, 1995, pag. 5.

⁹⁵FERREIRO LAPATZA, J.J., "Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente", *Quincena Fiscal*, nº 1, 2003, pag. 12. Para este autor la medición exacta e indiscutible de la capacidad es imposible. El legislador, cuando elige bases y métodos de estimación, lo más que puede hacer es tratar de aproximarse, en la medida de lo posible y sobre la base de la argumentación más plausible, a dicha capacidad.

⁹⁶CALDERON CARRERO, J.M., "La globalización económica y su implicación para el Derecho Financiero y Tributario: ¿hacia un nuevo Derecho Tributario internacionalizado o globalizado?", en *75 aniversario de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal*, t. I., Derecho Internacional Tributario, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México D.F., 2011, pags. 38 y 39.

reestructuración de los sistemas fiscales (*allocation of tax burdens*) a los largo de todo el mundo, cuya consecuencia ha sido una alteración del papel y peso recaudatorio de los diferentes impuestos que integran el sistema fiscal y una correlativa redistribución de cargas fiscales a nivel interno que cada vez resulta más injusta en términos de igualdad fiscal.

Este proceso de globalización ha favorecido que los sistemas tributarios nacionales vengan interactuando los unos con los otros debido a la internacionalización de la economía, lo cual ha terminado conduciendo a su mutua influencia. Por otro lado, el papel que, como fuentes del Derecho Tributo, han adquirido los Convenios de Doble Imposición Internacional está contribuyendo, de forma acelerada a la formación de lo que se ha dado en llamar *international tax system*. Hasta tal punto de que autores como AVI-YONAH ha postulado que actualmente se puede hablar de un *international tax regime*⁹⁷. De todas maneras, y como señala el citado CALDERON CARRERO, en la actualidad no existe un auténtico y coherente sistema de fiscalidad internacional de carácter mundial, que articule un conjunto completo de principios y límites que ordenen la materia y relaciones sobre las que se proyecta la fiscalidad internacional⁹⁸. Ese sistema no existen ni hay principios tributarios de carácter mundial ni éstos son vinculantes, de manera que cada Estado adopta su sistema fiscal atendiendo a sus intereses y condicionantes.

Lo que si existe es un conjunto de principios internacionales, un cuerpo de doctrina y una terminología común propiciada a partir del *soft law* o *weak law* del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE que supone una auténtica "coordinación fiscal y engranaje de sistemas fiscales"⁹⁹. Las reglas de *soft law* son aprobadas por un organismo como el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, que adolece de falta de capacidad normativa, elaboradas por funcionarios representantes de los Estados miembros ante una organización internacional. No se puede decir que las recomendaciones de la OCDE (normalmente dictadas al amparo del artículo 5 de su Convenio fundacional) y los informes del Comité de Asuntos Fiscales sean auténticas normas jurídicas¹⁰⁰. También en la Unión Europea adquieren importancia el cuerpo

⁹⁷AVI-YONAH, R., *International Tax as International Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2007, pags. 7 y ss.

⁹⁸CALDERON CARRERO, J.M., "La globalización económica y su implicación para el Derecho Financiero y Tributario: ¿hacia un nuevo Derecho Tributario internacionalizado o globalizado?", en *75 aniversario de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal*, t. I., Derecho Internacional Tributario, op. cit., pag. 41..

⁹⁹CALDERON CARRERO, J.M., "La globalización económica y su implicación para el Derecho Financiero y Tributario: ¿hacia un nuevo Derecho Tributario internacionalizado o globalizado?", en *75 aniversario de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal*, t. I., Derecho Internacional Tributario, op. cit., pag. 41.

¹⁰⁰El Tribunal Constitucional español ha acudido al *soft law* comunitario como regla de interpretación, pero sólo respecto a derechos fundamentales (por ejemplo, en la sentencia 224/1999), nunca en otros órdenes jurídicos. Y desde luego, estas reglas de derecho blando

doctrinal integrado por documentos confeccionados por *Comités de expertos* – fenómeno que ha dado en denominarse *comitología* –, término que destaca la importancia de los comités que intervienen de diversos modos en el ejercicio de las competencias de la Comisión. Tanto los informes de grupos de expertos que son voluntariamente consultados por la Comisión cuando está preparando una propuesta legislativa que posteriormente será sometida al Consejo como los comités que el Consejo crea para controlar el ejercicio, por parte de la Comisión, de sus competencias de ejecutar la normativa de base aprobada por aquél.

5. BIBLIOGRAFIA

- A.D. GIANNINI, "I rapporti tributari", en CALAMANDREI (dir.) *Commentario sistematico alla Costituzione italiana*, Firenze, 1950, tomo I.
- ALBERTI ROVIRA, E., *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986.
- ALBORNOZ, N. *Le modèle de code fiscal latino-américain dans le context de la mondialisation*. Comunicação da Venezuela "in" Anais das XX Jornadas do ILADT – Ano 2000 – Salvador - Bahia -: Tema 2 – La Codificación en America Latina, ABDF, p. 1181/1818.
- ALLORIO, E., "La pluralità degli ordinamenti giuridichi", *Rivista di Diritto Civile*, 1955.
- ABBAMONTE, G., *Corso di Diritto Finanziario*, Liguori, Napoli, 1969.
- AMATUCCI, A., "La intervención de la norma financiera en la economía: perfiles constitucionales", en *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid, 1980.
- AMATUCCI, A., *L'interpretazione della norma di Diritto Finanziario*, Ed. Jovene, Napoli, 1965.
- ATIENZA, M., *Introducción al Derecho*, Barcelona, Barcanova, 1985.
- AVI-YONAH, R., *International Tax as International Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2007.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J.-SOLER ROCH, *Temas de Derecho Presupuestario*, Librería Compas, Alicante, 1990.
- BETTINI, R., *Il circolo vicioso legislativo. Efficacia del diritto ed efficienza degli apparati pubblici*, Ed. Angeli, Milano, 1985.
- BÖCKLER, H., *Steuernrecht, I, Allgemeiner Teil*, Verlag, Florentz, München, GmbH, 1976.
- BULIT GOÑI, E., "El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario", en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario en Homenaje al Profesor Luqui*, Depalma, Buenos Aires, 1994.

no pueden servir para integrar el contenido de la antijuridicidad de un comportamiento presumiblemente infractor.

- CALDERON CARRERO, J. M.-RUIZ ALMENDRAL, V., "La codificación de la doctrina de la sustancia económica em Estados Unidos como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendència hacia el sustancialismo", *Quincena Fiscal*, nº 15-16, septiembre I-II, 2010.
- CALDERON CARRERO, J.M., "La globalización económica y su implicación para el Derecho Financiero y Tributario: ¿hacia un nuevo Derecho Tributario internacionalizado o globalizado?", en *75 aniversario de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal*, t. I., Derecho Internacional Tributario, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México D.F., 2011.
- CALERO GALLEGO, J., " La seguridad jurídica y la técnica jurídica en materia tributaria", *Sistema tributario y Constitución*, Santander, UIMP, 1993.
- CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, 4ª ed., 1990.
- CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario*, Parte General, Civitas, Madrid, 2001.
- CARROBE GENE, M., "El sistema de relaciones tributarias entre la Federación y los Estados en la República Federal alemana", *Palau* 14, nº 6, 1988.
- CASAS, O.J., "Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria", *Revista Latino Americana de Derecho Tributario*, nº 6, 1998.
- CHECA GONZALEZ, C., "Los impuestos con fines fiscales. Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", *Civitas, REDF*, nº 40, 1983.
- CHICO DE LA CAMARA, P., "Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios", *Tribuna Fiscal.*, nº 40, 1994.
- CIPOLLINA, S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1992.
- CUBERO TRUYO, A., *La simplificación del ordenamiento tributario* (desde la perspectiva constitucional), Marcial Pons, Madrid, 1997.
- DE CASTRO Y BRAVO, F., *El negocio jurídico*, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1971.
- DE OTTO, I., *Derecho Constitucional*, Ariel Derecho, Barcelona, 1987.
- DESDENTADO BONETE, A., "La legislación como propaganda", *La Ley*, nº 7090, 2009.
- DIAZ, V.O., *La seguridad jurídica en los procesos tributarios*, Depalma, Buenos Aires, 1994.
- FAIÑA MEDIN, A., "La interpretación económica de las leyes tributarias y el fraude fiscal", *R.D.F.H.P.*, nº 115, 1975.
- FALCON Y TELLA R., "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura", *Quincena Fiscal*, nº 18, 1995.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., "Reflexiones sobre Derecho Tributario y técnica jurídica", *Civitas, REDF*, nº 85, 1995.

- FERREIRO LAPATZA, J.J., "Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente", *Quincena Fiscal*, nº 1, 2003.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., *Instituciones de Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2010.
- FRIEDRICH, "Die Rückwirkung im Steuerrecht", *Steuer und Wirtschaft*, 1951.
- GAFFURI, F., *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milán, 1969.
- GARCIA NOVOA, C., *El concepto de Tributo*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2012.
- GENY, F., *Le particularisme du Droit Fiscal*, Reviste Trimestrelle de Droit Civil, 1931.
- RAMALLO MASSANET, J., "Derecho Fiscal frente a Derecho Civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho Fiscal entre L. Trotabas y F. Geny" en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, volumen XVII, nº 46.
- GIL CREMADES, R., "Ley de presupuestos y seguridad jurídica (sobre la sentencia 76/1992 del Tribunal Constitucional)", *Revista de las Cortes Generales*, nº 27, 1992.
- GONZALEZ GARCIA, E., "La evasión fiscal legítima", en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Madrid, 1973.
- GONZALEZ GARCIA, E., "El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria" en *Principios constitucionales tributarios*, Universidad de Salamanca, 1993.
- HENSEL, A., Ponencia en "La influencia del Derecho Tributario sobre la construcción de los conceptos de Derecho Público", trad. de Pérez Royo, *H.P.E.*, nº 22, 1973.
- HIERRO, L.L., *Diccionario de Filosofía Contemporánea*, Ed. Sígueme, Salamanca, 1979.
- HILL H., *Einführung in die Gesetzgebungslehre*, Heidelberg, C.F. Müller, 1982.
- ISENSEE, J., "Sulla vocazione del nostro tempo per la semplificazione fiscale", trad. de M.C. Fregni, *Riv.Dir.Fin.Sc.Fin.*, junio, 1996, Año LV, nº 2.
- JAENKE, G., *Rechtssicherheit im Steuerrecht, Vom Rechtsschutz im Steurrecht*, Düsseldorf, 1960.
- KINDERMANN, H., "Neu Richtlinien der Gesetzestechnik", *Neu Juristische Wochenschrift*, 1981.
- KRUGER *Allgemeine Staatslehre*, W. Kohlhammer Verlag, Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz, 1966.
- LAMPREAVE MARQUEZ, P., "La normativa anti-abuso fiscal aplicable em India y China (a través del análisis de asuntos resueltos recientemente)", *Aranzadi*, nº 19, 2012.
- LASARTE ALVAREZ, C., "Las corrientes metodológicas y el Derecho civil", *Libro homenaje al Prof. J. Beltrán de Heredia*, Salamanca, 1984.
- LÖHLEIN, V., *Die Verfassungsrechtliche Zulässigkeit Rückwirkender Steuergesetze*, München, 1964.

- LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990.
- LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.
- MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.- CASADO OLLERO, G.- TEJERIZO LOPEZ, J.M. ; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2006.
- MENENDEZ MORENO, A., *La configuración constitucional de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1988.
- MORTATI, C., *Istituzioni di Diritto Pubblico*, Cedam, Padova, 1991.
- NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1974.
- NOCILLA, D., "Crisi delle legge e tecnica legislativa", *Diritto e Pratica Tributaria*, 1992, LXIII, t. I.
- PALAO TABOADA, C., "Nueva visita al principio de capacidad contributiva", *Civitas, REDF*, nº 124, 2005.
- PEÑUELAS I REXACH, L., *Poder financiero y federalismo en los Estados Unidos*, monografía nº 72, IEF, Madrid, 1989.
- PEREZ LUÑO, A., *La seguridad jurídica*, Ariel Derecho, Barcelona, 1991.
- PITA GRANDAL, A.M., "La doctrina y la codificación en América Latina" en *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales* nº 3, septiembre-diciembre 1986, Madrid.
- QUEROL BELLIDO, V., "El Presupuesto en la Constitución", *P.G.P.*, nº 1, 1979.
- RAMALLO MASSANET, J., "Modificaciones de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado" (S. del T.C. 76/1992, de 14 de mayo), *Crónica Tributaria*, nº 64, 1992.
- RODRIGUEZ BEREIJO, A., "Sobre técnica jurídica y leyes de presupuestos", *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje al Prof. Albiñana*, Vol I, IEF, 1987, t. I,
- RODRIGUEZ BEREIJO, A., "Sobre técnica jurídica y leyes de presupuestos", *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje al Prof. Albiñana*, Vol I, IEF, 1987.
- RODRIGUEZ BEREIJO, A., "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", *Civitas, REDF*, nº 100, 1998.
- SAINZ DE BUJANDA, F., "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español", en *Hacienda y Derecho*, vol.III, Madrid, 1963.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, 1, Vol. I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.
- SANCHEZ ROMAN, F., *La Codificación Civil en España en sus dos períodos de preparación y consumación*, Madrid, 1890.
- SIMON ACOSTA, E., Prólogo al *Libro Estudio del Impuesto al Valor Agregado en Perú* de Walker Villanueva, Tex Editor, Lima, 2009.
- TARELLO, G, *Cultura jurídica y política del Derecho*, Fondo de Cultura Económica, México, 1995.

- TAVEIRA TORRES, H., *O Modelo de Código Tributário para a América Latina OEA/BID de 1967 e o Modelo CIAT de 1997*. Relatório nacional do Brasil, Salvador de Bahía, 2000.
- TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, 2ª ed., O. Schmidt, Colonia, 2000.
- TOMAS Y VALIENTE, F., *Manual de Historia del Derecho Español*, Tecnos, Madrid, 1981.
- VALDES COSTA, R., *Instituciones de Derecho Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992.
- VARONA ALABERN, J.E., "Principales novedades de la reciente Ley de cesión de tributos del Estado a las CCAA.", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 292, 1997.
- VILLAR PALASI, J.L., "Fisco versus Administración; la teoría nominalista del impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas", *RAP*, nº 24, 1957.
- XAVIER, A., *Manual de Dereito Fiscal*, Lisboa, Faculdade de Dereito, 1974.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., "Presentación" en *Las Reformas Fiscales en Europa*, dir. Por Yebra Martul-Ortega-García Novoa, IEF, Madrid, 2004.
- ZANOBINI, G., *Corso di Diritto amministrativo*, vol IV, Giuffrè, Milano, 1948.