

I.- CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO

1.- Introducción

Se ha dicho muchas veces que para indagar el concepto de Derecho financiero es preciso situarse en el ámbito de la realidad en que este Derecho se produce y se desenvuelve y que, por esta razón, deviene necesario analizar la naturaleza y el contenido de la actividad que el Derecho financiero regula²⁵.

Del mismo modo, resulta imprescindible para el adecuado desarrollo posterior de una determinada disciplina, acotar con rigor el ámbito de realidad sobre el que la misma incide, es decir, precisar claramente, ya desde una fase inicial, el objeto sobre el que aquella concreta disciplina se proyecta. Esto es así, porque uno de los factores que más puede perturbar su desenvolvimiento y debilitar su interna cohesión es la imprecisión del objeto. Este, en palabras de Sáinz de Bujanda²⁶, “sólo puede aislarse idealmente – puesto que se trata de un objeto de conocimiento- con el empleo de un adecuado método de análisis. Si no se acota con rigor el ámbito de la realidad sobre el que la disciplina ha de operar, ni se señalan los instrumentos lógicos que han de emplearse en la tarea investigadora, ésta se proyectará estérilmente sobre campos que deban ser explotados con otras técnicas y a los que corresponderán ciencias distintas de la que se persigue”.

Este ámbito de la realidad sobre el que se proyecta el Derecho financiero se viene identificando doctrinalmente en relación con dos puntos de referencia, a saber: la Hacienda Pública y, la actividad financiera.

²⁵ En realidad, la doctrina española ha utilizado para delimitar el concepto de Derecho financiero tres enfoques o criterios distintos, a saber, subjetivo, objetivo y funcional.

²⁶ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, pág. 19.

Así, básicamente, el Derecho financiero se ha definido, sucintamente, como aquella rama jurídica que tiene por objeto la Hacienda Pública o, también, como el ordenamiento de la actividad financiera de los entes públicos.

Escribe Rodríguez Bereijo²⁷ que “la delimitación del campo de estudio del Derecho financiero y, por consiguiente, la definición de esta disciplina jurídica, puede hacerse partiendo de dos enfoques diferentes: un enfoque objetivo o material, que trata de delimitar el campo del Derecho financiero por razón de la materia sobre la que recaen sus normas, y así se llega a la concepción objetiva del Derecho financiero como el ordenamiento que regula la actividad financiera del Estado y demás entes públicos. Un enfoque subjetivo, por razón del sujeto a quien está atribuido el ejercicio de la función financiera, la actuación del programa de ingresos y gastos públicos. Propugnándose, en consecuencia, una concepción subjetiva del Derecho financiero como el Derecho de la Hacienda Pública o de la Administración financiera.”

No obstante, conviene señalar, que el Derecho financiero no ha tenido siempre una existencia pacífica. Su concepto y su sistema se han ido forjando, efectivamente, dentro de un ambiente rodeado de dificultades²⁸.

En este sentido, la disciplina se ha enfrentado, en primer lugar, con la incertidumbre sobre la naturaleza y los límites de la actividad financiera. En tal situación, el jurista, para elaborar sus conceptos, ha debido penetrar y conocer una serie de doctrinas que, a lo largo del tiempo, se han ido elaborando acerca de los caracteres esenciales del fenómeno financiero; y elegir, de entre las distintas reflexiones, aquello que pudiera reputarse útil para una consideración jurídica de la realidad asumida como objeto de indagación.

²⁷ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1976, pág. 39.

²⁸ Vid. SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema ...*, Tomo I, Vol. I, pág. 20.

Pero no ha sido sólo ese el obstáculo, sino que, en segundo lugar, se ha planteado, también, la problemática del deslinde de la disciplina jurídico-financiera con otras ciencias, extrajurídicas, que tienen asimismo una proyección en el ámbito financiero.

Es decir, dada la compleja naturaleza del fenómeno financiero, éste puede ser válidamente asumido como objeto de conocimiento por diversas disciplinas; cada una de las cuales, desde su propia perspectiva, estudiará científicamente uno de los aspectos que en el objeto real pueden distinguirse, atendida esa compleja realidad en que consiste.

En este sentido, al Derecho financiero le interesa, como objeto de conocimiento, la ordenación jurídica de la actividad financiera. Su cometido será, pues, analizar y explicar, desde su particular punto de vista, la realidad financiera, con el método y el sistema conceptual que le son propios y característicos.

Finalmente, ha sido necesario, tercera dificultad, precisar el lugar que, dentro de la ciencia jurídica, corresponde a los conceptos jurídico-financieros, y trazar, en consecuencia, el deslinde de nuestra disciplina con las restantes que integran el marco del Derecho.

2.- Hacienda Pública y actividad financiera

Como se ha señalado, existen dos posibilidades de definir el Derecho financiero. Una primera posibilidad consiste en definir el Derecho financiero como aquella rama jurídica que tiene por objeto la Hacienda Pública. Un segundo camino es el que asocia la noción de esta disciplina a la de actividad financiera, haciendo que sea esta última la que objetivamente delimite la aplicación de las normas en que el expresado sector del ordenamiento se articula.

Tal es, señala Sáinz de Bujanda²⁹, la primordial alternativa: Derecho de la Hacienda Pública o Derecho de la actividad financiera.

Ocurre, en palabras del citado Profesor, que ninguna de esas dos expresiones, a las que la definición pretende asirse, ofrece un sentido claro y unívoco. Más aún, está por decidir qué se entiende, en el lenguaje científico, por Hacienda Pública, y en qué se aproxima o separa de la actividad financiera.

La doctrina suele admitir, sin embargo, que cuando se hace referencia a la Hacienda Pública puede aludirse, según los casos, a tres realidades distintas: una, de tipo subjetivo –es decir, a un ente público-; otra, de índole objetiva –esto es, a cierta clase de bienes o de derechos-; una tercera, de carácter funcional –o sea, al desenvolvimiento de cierto tipo de actividad.

Existe, pues, una triple acepción de la Hacienda Pública: subjetiva, objetiva y funcional, que denota la complejidad de la expresión a la que se hace referencia, y que supone, a su vez, una conceptualización diversa de la Hacienda Pública.

Señala Ferreiro³⁰ que, en sentido subjetivo, la expresión Hacienda Pública, hace referencia al Estado y demás entes públicos en cuanto desarrollan la actividad financiera, esto es, a los sujetos de la actividad financiera. La Hacienda, así entendida, es aquella parte del aparato estatal que tiene normalmente encomendada la realización de ingresos y gastos. El conjunto de órganos del Estado que tienen como misión propia y característica la realización de estas actividades.

Desde un punto de vista objetivo, se ha definido la Hacienda Pública como un conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al

²⁹ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema ...*, Tomo I, Vol. I, pág. 22.

³⁰ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1992 (14ª ed.), pág. 32. Normalmente, se cita la última edición disponible de la obra de cada autor, salvo en éste y en otros casos, para respetar la evolución histórica.

Estado y a los restantes entes públicos. Bajo esta acepción, la Hacienda no aparece ya como alguien, sino como “algo”, es decir, como un conjunto de medios económicos ordenados de modo permanente a un fin determinado. El Derecho positivo acoge este aspecto de la Hacienda Pública al establecer, en el artículo 2 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, que “la Hacienda Pública a los efectos de esta ley, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus organismos autónomos”³¹.

Dentro de la acepción objetiva, Sáinz de Bujanda³² distingue aún tres sentidos que deben ser considerados separadamente. Así, la Hacienda se muestra, en primer lugar, como conjunto de institutos jurídicos configurados por el ordenamiento, susceptibles de generar los derechos y obligaciones de contenido económicos a que se ha aludido; en segundo lugar, aparece como conjunto de créditos y deudas de los que la Hacienda Pública es efectivamente titular en un determinado momento, es decir, dentro de un período financiero cualquiera; y, por último, como conjunto de cobros y de pagos que, al ejercitar los expresados derechos o al dar cumplimiento a las obligaciones asumidas, se efectúan dentro del período que se considere.

La tercera acepción de la Hacienda Pública es, como se señaló, de índole funcional. En este sentido, la Hacienda se contempla como un conjunto complejo y variado de actuaciones administrativas que se aglutinan en dos series fundamentales de procedimientos. La primera de dichas series, está constituida por los procedimientos que se dirigen a la obtención de recursos financieros; la segunda queda integrada por los procedimientos mediante los que se realiza la ulterior aplicación de los recursos obtenidos a través de los gastos y pagos pertinentes.

³¹ El precepto transcrito se refiere exclusivamente a la Hacienda Pública estatal habida cuenta de la Ley en que se halla inserto, pero, es evidente, que también forman parte de la Hacienda Pública en sentido objetivo los derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales.

³² SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema ...*, Tomo I, Vol. I, pág. 25.

Por tanto, funcionalmente, Hacienda Pública y actividad financiera vienen a ser expresiones equivalentes³³.

Señala Ferreiro³⁴ que, en uno de sus sentidos, la expresión Hacienda Pública se refiere a la actividad financiera en sí misma considerada. La Hacienda Pública se identifica en este sentido con la actividad de los entes públicos dirigida a obtener ingresos y a realizar gastos. Constituye esta actividad el aspecto dinámico de la Hacienda Pública, junto al que también cabe situar el aspecto estático y patrimonial de aquélla, pero es, sin embargo, esta actividad y no la masa patrimonial en que se refleja, la que adquiere una mayor relevancia en la vida social y en el análisis científico.

De todo lo anterior, pueden extraerse y señalarse las analogías y diferencias que existen entre los conceptos de Hacienda Pública y de actividad financiera. En este sentido, se da, ante todo, una evidente similitud, que deriva de la circunstancia de que la actividad financiera se identifique con la acepción funcional de la Hacienda Pública. Pero las diferencias surgen por el hecho de que las otras acepciones asignadas anteriormente a la Hacienda quedan, en principio, situadas fuera del estricto concepto de actividad financiera. En todo caso, sin embargo, esta circunstancia no supone un alejamiento excesivo, toda vez que la Hacienda, entendida en su acepción subjetiva, viene a identificarse, como se dijo, con el sujeto de la actividad financiera, y en su acepción objetiva no es sino el objeto de esa misma actividad.

Aunque, si bien se reconoce que en el marco de la ciencia jurídica, en general, y en el Derecho financiero, en particular, puede tener acogida la Hacienda en las tres acepciones que se han enumerado, parece, sin embargo, que el aspecto funcional debe anteponerse a las restantes dimensiones que la Hacienda ofrece, por ser la actividad financiera, con la que se identifica, protagonista indiscutido y punto de referencia

³³ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema ...*, Tomo I, Vol. I, pág. 26.

³⁴ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso ...*, pág. 20.

inevitable, a partir del cual ha de ser comprendida y estudiada la Hacienda Pública en su totalidad.

Pues bien, alcanzado este punto, es ineludible referirse ahora al concepto de actividad financiera, es decir, debe analizarse en qué consiste la actividad financiera, así como su objeto y caracteres.

Como señalan Martín Queralt y Lozano Serrano, “todo grupo social organizado tiene unos objetivos que cumplir, para cuya consecución necesita realizar unos gastos y obtener unos ingresos con los que poder financiar los referidos gastos. La actividad encaminada a la obtención de los ingresos y realización de los gastos, con los que poder subvenir a la satisfacción de determinadas necesidades colectivas, puede calificarse como actividad financiera”³⁵.

Aunque tal calificativo, como es lógico, puede aplicarse con propiedad tanto a entidades privadas como públicas, al Derecho financiero le interesa, como objeto de conocimiento, la actividad financiera realizada por las entidades públicas territoriales que son representativas de intereses generales.

En este sentido, Ferreiro escribe que “cuando el Estado y los demás entes públicos obtienen y utilizan medios dinerarios para realizar las tareas que la colectividad les encomienda están desarrollando una actividad que tradicionalmente se conoce con el nombre de actividad financiera”. Señala, asimismo, que, “tal actividad se caracteriza por el sujeto que la realiza (el Estado y demás entes públicos); por el objeto sobre el que recae (los ingresos y gastos públicos) y por su carácter instrumental. La actividad financiera no constituye, en efecto, un fin en sí misma. Es una actividad medial o

³⁵ MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 23.

instrumental. Sirve para que todas las demás actividades del Estado se puedan desarrollar”³⁶.

Parece claro que la actividad financiera así caracterizada forma parte de la realidad; y como parte de la realidad, como objeto real, la actividad financiera puede ser estudiada, claro está, científicamente.

Debe señalarse, sin embargo, que nos encontramos ante una realidad que presenta aspectos muy distintos que, en cuanto tales, pueden, y deben, ser asumidos como objeto de conocimiento por distintas ciencias.

En efecto, como todo objeto real, también la actividad financiera puede ser estudiada en cada uno de sus múltiples aspectos por diversas ciencias particulares. Cada una de ellas estudiará este objeto real desde su particular punto de vista, es decir, con su propia metodología y su particular esquema conceptual, prescindiendo, salvo en lo que pueda resultar esencialmente útil, de los otros aspectos de esa realidad que no son objeto de su conocimiento especializado.

En definitiva, la actividad financiera es una realidad compleja, toda vez que presenta aspectos fundamentales de naturaleza distinta, que resulta inexplicable científicamente si no es a través de diversas líneas argumentales. Atendida tal complejidad, la actividad financiera no puede ser asumida –con pretensiones científicas–, como objeto de conocimiento por una sola ciencia, sino que, por el contrario, cada uno de los elementos en que se distingue debe ser asumido como objeto de conocimiento por ciencias distintas.

A esta conclusión puede llegarse mediante una serie de razones que abonan tal parecer. Son, tomadas de Martín Queralt y Lozano Serrano, básicamente, las siguientes:

³⁶ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, pág. 19.

“a) existe un principio metodológico básico, de generalizada aceptación, que exige que el objeto de conocimiento de cualquier ciencia esté dotado de una clara homogeneidad. El grado de evolución alcanzado por las distintas ciencias sociales en la actualidad repele, por su propia esencia, la posibilidad de configurar como objetos de conocimiento científico hechos cuya heterogeneidad dificulte la consecución de objetivos que permitan el avance científico. Cuando se da una explicación unitaria de un fenómeno que presenta una naturaleza muy compleja se incurre en una mera descripción o, en el mejor de los casos, tal explicación se limita a poner de manifiesto las aportaciones científicas a que se ha llegado en los distintos campos de investigación.

b) puede afirmarse que ha lugar a admitir que un mismo hecho real –la actividad financiera- puede dar lugar al desarrollo de ciencias diversas, porque, como ha señalado Del Vecchio, la diferenciación de las ciencias no depende del objeto tomado en consideración, sino del punto de vista desde el cual es considerado. Y en el caso que se analiza es evidente que nos encontramos ante un objeto cuya creciente complejidad impone su asunción como objeto de estudio por parte de un número también creciente de ciencias”³⁷.

En la misma dirección, Ferreiro sostiene que, la ciencia en su conjunto puede llegar a la explicación de una parte de la realidad en sus múltiples aspectos, pero cada ciencia no puede intentar más que la explicación del objeto real desde su particular punto de vista. Para este autor, la noción de punto de vista y de aspecto son nociones esenciales a cada una de las ciencias en cuanto determinan su particular proceder, el cual, para ser operativo, ha de prescindir de los otros aspectos del objeto real estudiados por otras ciencias³⁸.

No obstante, en algunos casos la información sobre los *otros aspectos* puede ser útil y, en la medida en que resulte interesante para la comprensión del objeto de estudio, puede

³⁷ MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso ...*, pág. 27.

³⁸ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso ...*, pág. 21.

ser introducida. Pero, aun así, cada ciencia ha de resaltar y aislar en el objeto real estudiado, el aspecto que ha elegido y, de acuerdo con esta elección, tomar sólo los datos que para ella sean significativos.

Ahora bien, aunque la doctrina expuesta es hoy prácticamente unánime, no puede dejar de aludirse a los intentos de construir una única Ciencia de la Hacienda que tratara de conocer todos los elementos del fenómeno financiero de forma sintética.

De entre los distintos esfuerzos por construir una teoría integradora que estudiara el fenómeno financiero en todos sus variados aspectos, cabe destacar una poderosa corriente doctrinal que, a partir de la segunda década del siglo XX, se formuló en Italia por Griziotti, creador y maestro de la denominada Escuela de Pavía.

El método *integral* defendido por Griziotti parte del reconocimiento de los diversos aspectos que presenta el fenómeno financiero y de la consiguiente posibilidad de distintas aproximaciones científicas al mismo, pero considera que los resultados obtenidos en el análisis aislado de cada uno de tales elementos son siempre insatisfactorios.

Entendía el maestro italiano que la actividad financiera constituye un fenómeno complejo, en el que sustancialmente confluyen cuatro aspectos: el político, el jurídico, el económico y el técnico.

Así, escribe Griziotti en sus *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*³⁹ que, “tres disciplinas estudian la actividad financiera del Estado desde diferentes puntos de vista: la Ciencia de la Hacienda (económica), la Política financiera y el Derecho financiero.

³⁹ GRIZIOTTI, B.: “Diritto finanziario, scienza delle finanze ed economia finanziaria”, *Riv. DF.*, (1939) – 3.

La Ciencia de la Hacienda estudia los principios del reparto de los gastos públicos, e indica las condiciones en que estos encuentran aplicación.

La Política financiera enseña cuáles son los fines que la Hacienda Pública puede o debe alcanzar, y los medios que deben ser escogidos para ello.

El Derecho financiero expone las normas jurídicas de las leyes que determinan el reparto de los gastos públicos con el fin de indicar su exacta interpretación.

Nosotros nos proponemos estudiar los impuestos directos desde los tres puntos de vista de la ciencia de la Hacienda, de la Política financiera y del Derecho financiero”.

Más tarde añade Griziotti el aspecto técnico como necesario en un estudio integral del fenómeno financiero.

Ahora bien, el autor italiano no propone un estudio del fenómeno financiero bajo estos cuatro puntos de vista, sino que va más allá, al sostener que tales aspectos deben ser estudiados científicamente de acuerdo con el método sincrético, esto es, un método en el que se estudien de forma simultánea todos ellos.

Los elementos político, económico, jurídico y técnico influyen en cada institución financiera y éstos no se pueden comprender sin atender a las recíprocas relaciones de cada uno de ellos. De lo que resulta que un análisis del objeto de estudio realizado desde el punto de vista económico, o jurídico, o de los restantes, hecha abstracción de los otros aspectos de la realidad financiera no puede dar un resultado satisfactorio, sino forzosamente “vago, imparcial, confuso, impreciso y erróneo”.

El análisis parcial y separado de cada uno de los aspectos indicados no es más que un paso previo de la elaboración de una Ciencia de la Hacienda, superior y distinta a cada uno de aquéllos. “La claridad de la investigación pura”, dice Griziotti, “se obtiene

aislando y elaborando mediante análisis los cuatro elementos constitutivos del fenómeno financiero; la plenitud y profundidad del conocimiento se obtiene mediante la síntesis de estos elementos, que es la única que puede dar la real cualificación de lo financiero”.

Por tanto, sólo con el empleo del método integral puede llegarse a construir una Ciencia de la Hacienda que será la síntesis de la Política financiera, del Derecho financiero, de la Economía financiera y de la Técnica financiera.

De esta manera, la Ciencia de la Hacienda se configura como una ciencia unitaria, cuyas conclusiones serán la síntesis de los resultados a que se llegue en el análisis de cada uno de los distintos elementos que el fenómeno financiero presenta. Sólo esta síntesis puede ofrecer la dimensión cabal y real de la actividad financiera, puesto que los resultados obtenidos en los diversos análisis parciales son siempre insatisfactorios.

Cierto es que la teoría de Griziotti tuvo una decisiva influencia en la doctrina italiana de aquellos años y, también, gozó de una importante acogida entre los pensadores españoles, pero, no obstante, los frecuentes intentos dirigidos a construir una única Ciencia de la Hacienda han conducido siempre a efímeros resultados.

En este sentido, Martín Queralt y Lozano Serrano, ponen de relieve que “no hace falta esforzarse mucho en probar la imposibilidad de aplicar el método sincrético o integral como medio para tratar de explicar científicamente una realidad integrada por elementos de tan dispar filiación como los que concurren en el caso de la actividad financiera. Dicho método sólo sería admisible en una sociedad cuyo grado evolutivo fuera muy primario y en la que, por consiguiente, la actividad financiera ofreciera un carácter tan elemental que la hiciera susceptible de ser objeto de aprehensión científica por los cultivadores de una sola ciencia. En los momentos actuales, el intento de que un mismo científico cultive a un tiempo tan distintos campos está condenado al fracaso. La dificultad que entraña analizar científicamente cada uno de estos aspectos, aisladamente

considerados, se potencia hasta límites impensables cuando a un mismo individuo se le encomienda, con pretensiones de logros científicos, el análisis de todos ellos”⁴⁰.

Ferreiro, comentando el pensamiento de Griziotti, sostiene que la comprensión *total* de una realidad es lo más deseable, puesto que, frente a este tipo de explicación los esquemas *parciales* de las ciencias resultan verdaderamente pobres. Pero, señala, ni siquiera al nivel de nuestros esquemas científicos parciales, es posible una síntesis en la investigación o en la persona del investigador⁴¹.

Para este autor, el progreso de la ciencia en su conjunto se ha hecho, de acuerdo con el principio de la división del trabajo y de la consiguiente especialización en el conocimiento, sobre la base de diversas ciencias particulares que, aislando cada una de ellas un aspecto del fenómeno real estudiado, han desarrollado, también cada una de ellas, con su propio método e instrumental teórico, su propia línea argumental. De esta forma entiende que la aproximación científica a la realidad financiera puede y debe hacerse siguiendo distintas líneas argumentales que arranquen, cada una de ellas, de un aspecto diferente de tal actividad⁴².

Puede, ahora, concluirse, que la complejidad de la actividad financiera exige que los planteamientos metodológicos conducentes a su estudio asuman este punto de partida, configurando como objeto de conocimiento, aisladamente, cada uno de los distintos aspectos que aquélla ofrece para su examen. Sólo de esta forma se logra la necesaria adecuación a las exigencias científicas que recaban la homogeneidad de todo hecho social elegido como objeto de análisis por una determinada disciplina.

En este mismo sentido, dice Sáinz de Bujanda que la pretendida síntesis es contraria a exigencias epistemológicas inexcusables, toda vez que con ella quedaría negado el

⁴⁰ MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso ...*, págs. 27-28.

⁴¹ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, pág. 23.

⁴² FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, pág. 24.

punto de partida del que arranca toda ciencia, que consiste precisamente en la determinación formal y específica de un objeto de conocimiento.

Pero, si bien el profesor Sáinz de Bujanda niega la validez científica de la concepción integral, reconoce, en cambio, la posibilidad de una ciencia financiera unitaria de tipo informativo; subrayando, además, el valor de una disciplina de la expresada naturaleza en el campo financiero. Entiende, que una ciencia financiera que se ocupe de coordinar los conocimientos científicos procurados por las disciplinas autónomas, puede cumplir importantes y fundamentales misiones, pero, no obstante, insiste en que tal tipo de saber está constituido esencialmente por una colección de conocimientos y no por un verdadero sistema de los mismos⁴³.

Cabe recordar que Sáinz de Bujanda define como disciplinas informativas “aquéllas cuya misión no consiste en investigar, con instrumentos metodológicos propios, determinados fenómenos reales, sino en recoger y ordenar, con fines esencialmente didácticos, los resultados obtenidos por dos o más ciencias autónomas sobre un determinado campo real”. Serán, en cambio, disciplinas autónomas “aquéllas que con referencia a un determinado ámbito de la realidad, utilizan métodos propios que permitan transformar ese sector de objetos reales en objetos ideales de conocimiento”⁴⁴. Son estas últimas, y no aquéllas, las que están llamadas a elaborar las distintas construcciones científicas sobre el fenómeno financiero, contemplando esta realidad desde la perspectiva propia de cada una de ellas. De esta forma, la Ciencia de la Hacienda puede quedar definida y entendida como la ciencia informativa de la actividad financiera, pero nunca como una construcción superior y en profundidad de la citada actividad.

Comentando la fórmula propuesta de Sáinz de Bujanda, Ferreiro matiza que, a su juicio, toda construcción científica entraña una cierta dosis de exposición informativa y de

⁴³ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema...*, Tomo I, Vol. I, pág. 165.

⁴⁴ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema...*, Tomo I, Vol. I, pág. 153.

elaboración autónoma, puesto que es imposible prescindir totalmente en una argumentación autónoma concreta de toda información sobre los *otros aspectos* del objeto estudiado⁴⁵. Pero, en todo caso, esta información, aunque lícita, debe mezclarse el mínimo posible en la construcción autónoma que se pretende, a fin de profundizar con auténtico rigor en la parcela del saber que se ha elegido.

En otro orden de consideraciones, admitida la posibilidad de diversas líneas argumentales en la consideración científica de la actividad financiera, cabe preguntarse acerca de la creencia, defendida por numerosos investigadores, de que pueda bastar una sola de estas diferentes ciencias particulares, para explicar la totalidad del fenómeno financiero.

El planteamiento de esta cuestión conecta, directamente, con el problema de la determinación de la naturaleza de la actividad financiera. En este sentido, y resumidamente, se ha tratado de dilucidar durante largo tiempo, si la actividad financiera tiene naturaleza económica o si es, por el contrario, una actividad sustancialmente política. Esto presupone, esencialmente, que no se considera que la actividad financiera constituya una entidad sustantiva y autónoma, en sentido parejo a como lo son la actividad económica o la política, sino una modalidad de una de estas dos últimas, caracterizada, a lo sumo, por la concurrencia de algunas notas peculiares.

En palabras de Sáinz de Bujanda, la consecuencia de este planteamiento en orden al deslinde de áreas de conocimiento salta a la vista. Si en el análisis se llega a la conclusión de que la actividad financiera constituye una manifestación de la actividad económica de los particulares, desenvuelta a través de unos cauces especiales, la Hacienda, en su acepción científica, habrá de articularse como una sección o capítulo de la ciencia económica general; si, inversamente, se concluye que la actividad financiera se despliega por los órganos estatales como una manifestación de poder y ateniéndose a los mecanismos a través de los que éste se ejercita, el resultado será conceptuar a la

⁴⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, págs. 25-26.

Hacienda –siempre en su acepción científica- como una disciplina del Estado, de sesgo más o menos sociológico, según las diversas concepciones⁴⁶.

Así descritas, ninguna de las soluciones apuntadas puede ser admitida, puesto que la actividad financiera no es, con el alcance en ellas propuesto, una actividad económica, ni, tampoco, es, por lo mismo, una actividad política. Como sostiene Ferreiro, la actividad financiera no puede ser calificada en su totalidad de económica o política⁴⁷.

Una decisión financiera, agrega el citado autor, será una decisión económica en tanto que, como decisión sobre el uso de bienes escasos aplicables a fines alternativos, suponga una manifestación de la actividad económica. Pero esta misma decisión puede ofrecer, que duda cabe, marcado interés para quien la examine desde el punto de vista político y será una decisión política en tanto en cuanto sea examinada bajo este prisma.

La actividad financiera no es política ni económica, sino que, como cualquier sector de la realidad, ofrece diferentes y múltiples aspectos, susceptibles, ya se ha demostrado, de una indagación separada.

Ahora bien, como ha puesto de relieve Sáinz de Bujanda, la actividad financiera es sustancialmente política⁴⁸. Tanto la naturaleza de los fines que tratan de satisfacerse, como el carácter de los entes que tienen constitucionalmente encomendado tal cometido, evidencian con claridad que se está ante una actividad regida en último término por criterios políticos. Pero, debe señalarse que, sin perjuicio de la esencial naturaleza política de tal actividad, se trata de una realidad que presenta factores muy distintos que, como se ha dicho repetidas veces, pueden ser asumidos como objeto de conocimiento por diversas ciencias.

⁴⁶ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema...*, Tomo I, Vol. I, pág. 35.

⁴⁷ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, pág. 27.

⁴⁸ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema ...*, Tomo I, Vol. I, págs. 116 y ss.

Es decir, la actividad financiera no es en su totalidad política, sino sólo esencialmente política, lo que supone que el elemento político, frente a los otros elementos constituye la esencia de la actividad financiera, pero, a su vez, esto no implica que deba recabarse a favor de la ciencia política el estudio del fenómeno financiero en su totalidad.

Así lo han entendido diversos autores, quienes coinciden en afirmar que sólo en el sentido apuntado puede sostenerse que la naturaleza de la actividad financiera sea política⁴⁹.

Resuelto en los referidos términos el problema de la naturaleza de la actividad financiera, no sólo no plantea obstáculo alguno a la necesaria construcción de diferentes ciencias particulares, como se ha defendido, sino que más bien contribuye a evitar cualquier pretensión de trasladar e imponer conceptos, métodos e instrumentos del campo de una ciencia particular al marco de un saber autónomo diferente, aunque confluyente en el estudio de una misma realidad social.

Como observan Martín Queralt y Lozano Serrano, nos encontramos, en definitiva, ante una actividad que presenta una naturaleza heterogénea, inaprensible desde un punto de vista que pretenda reducir a uno solo de los aspectos que se distinguen la compleja realidad en que consiste⁵⁰.

3.- La actividad financiera como objeto de conocimiento del Derecho: el Derecho financiero

En el epígrafe anterior se ha dicho que existe un fenómeno real –la actividad financiera– que presenta una naturaleza compleja, que lo hace idóneo para ser objeto de análisis por

⁴⁹ De esta opinión son FERREIRO LAPATZA, BAYONA DE PEROGORDO, SOLER ROCH, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, VICENTE-ARCHE DOMINGO, y RODRÍGUEZ BEREIJO.

⁵⁰ MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso ...*, pág. 24.

parte de diversas ciencias, de forma que sólo a los resultados obtenidos en los análisis parciales puede atribuirse validez científica.

La conclusión que se deduce es clara: no cabe duda de que el Derecho, al igual que la Política, la Economía o la Sociología, puede legítimamente asumir como objeto de conocimiento la actividad financiera. En concreto, como dice Martín Queralt, la ordenación jurídica de la actividad financiera⁵¹.

Sin embargo, es preciso hacer referencia a una cuestión ulterior. Se acaba de señalar que al Derecho le interesa, como objeto de estudio, la ordenación jurídica de la actividad financiera, una actividad integrada esencialmente por dos elementos: ingresos y gastos públicos. Es decir, la actividad financiera tiene por objeto la realización de ingresos y gastos del Estado y demás entes públicos. Ingresos y gastos son aquello a lo que esta actividad se dirige o aquello sobre lo que esta actividad ejerce. Pues bien, cada uno de estos elementos, aisladamente considerados, presenta una serie de contenidos y matices que lo hacen susceptible de ser examinado por separado. De ahí que pueda plantearse la pregunta acerca de si la ordenación jurídica de los ingresos y de los gastos, puede constituir objeto de análisis científico aislado y separado o, por el contrario, tal realidad debe examinarse de manera conjunta, con unos mismos métodos y bajo unos mismos criterios. Se trata, en definitiva, de determinar si puede afirmarse la existencia de un Derecho de los Ingresos Públicos y de un Derecho de los Gastos Públicos, separadamente considerados, o si, por el contrario, cabe entender que ingresos y gastos públicos pueden ser objeto de análisis en el marco de una sola disciplina científica, de forma que, sin perjuicio de análisis sectoriales sobre ingresos o gastos públicos, la validez científica de las conclusiones que se formulen sobre el ingreso o el gasto público debe tener en cuenta la inescindible unidad que presenta la ordenación jurídica de ingresos y gastos públicos.

⁵¹ MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso ...*, pág. 28.

Sin duda, la última solución apuntada es la única posible, ya que la conexión entre el ingreso y el gasto público es la esencia de la actividad financiera y, por consiguiente, su análisis científico debe realizarse en el marco de una disciplina, de forma unitaria, con una metodología común y bajo las directrices de unos principios comunes: los principios de justicia financiera⁵².

Hace tiempo que la doctrina española viene reconociendo que, frente a la yuxtaposición de instituciones heterogéneas, sin otra ligazón entre sí que la mera referencia objetiva a una determinada realidad social, es la interconexión de los ingresos y gastos públicos el único camino que confiere plenitud de sentido a cada una de estas instituciones y el que permite, por consiguiente, captar su fundamento y escudriñar con acierto su específica problemática⁵³.

Señala Sáinz de Bujanda que el estudio del objeto de la actividad financiera se realiza a través del análisis separado de los gastos y de los ingresos públicos, pero, esta separación no implica el que ambas teorías sean dos cuerpos de doctrina totalmente independientes y sin ninguna relación. Al contrario, dado que entre ingresos y gastos existe un nexo evidente que se manifiesta al exterior mediante la institución presupuestaria, es necesaria la elaboración coordinada de ambas teorías, porque sólo así se puede explicar la íntima esencia del fenómeno financiero contemplado en su integridad⁵⁴.

Al explicar la unidad esencial del fenómeno financiero, Rodríguez Bereijo sostiene que “la conexión entre los ingresos y los gastos públicos, viene dada por un criterio teleológico: el del fin de las normas y el interés jurídico protegido. En mi opinión, existe una conexión instrumental, no ya en su plano lógico, sino también en un plano jurídico,

⁵² MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso ...*, pág. 29.

⁵³ Cfr. SÁINZ DE BUJANDA, F.: “Prólogo a la obra de I. Bayón Mariné: Aprobación y control de los gastos públicos”.

⁵⁴ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1991 (9ª ed.), págs. 119-120.

entre los ingresos y los gastos públicos; conexión que se refleja en la unión entre los tributos y el deber general, sancionado por la Constitución, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad contributiva y esta conexión, que se expresa en la institución del presupuesto, demuestra la unidad del fenómeno financiero y la imposibilidad de escindir su contenido intentando –como a veces se pretende- limitar la realidad jurídica financiera solamente a los ingresos públicos o, incluso, a los impuestos”⁵⁵.

Indudablemente, hoy en día, la concepción unitaria del Derecho financiero encuentra un amplio respaldo en el marco constitucional. En efecto, el artículo 31 de la Constitución, al haber establecido la exigencia del principio de justicia en los dos campos de la actividad financiera, ha robustecido, en gran medida, esta imagen de la unitariedad y complementariedad de ingresos y gastos públicos y, en definitiva, el carácter homogéneo de tal actividad, que la convierte en objeto idóneo de conocimiento científico y autónomo, en el sentido más arriba apuntado.

De ahí que, Martín Queralt y Lozano Serrano destaquen la trascendencia metodológica de la conexión ingreso-gasto realizada en el artículo 31.2 de la Constitución, al formular los principios materiales de justicia en relación con los ingresos y el gasto público. Así, señalan que “no sólo se ha atribuido valor normativo a los principios de justicia en el ingreso y en el gasto público, sino que su inclusión sistemática en un mismo precepto es fiel reflejo de la conexión ingreso-gasto y que, en último término, posibilita que podamos referirnos a unos principios de justicia financiera, que trascienden la aislada consideración de ingresos y gastos, individualmente considerados”⁵⁶.

Observa Martín Queralt que el contenido de los dos primeros apartados del artículo 31, tiene un alcance que excede con mucho el puramente sistemático. No se trata sólo de que formalmente aparezcan conjuntamente regulados tales principios materiales, sino

⁵⁵ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción ...*, pág. 72.

⁵⁶ MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso ...*, págs. 30 y 48.

que tal encaje sistemático es consecuencia de una aspiración mucho más honda: que la justicia tributaria vaya acompañada también de la aplicación de criterios análogos en la ordenación del gasto público. Pero es que, además, desde el punto de vista metodológico, el hecho apuntado puede revestir una innegable trascendencia. En efecto, el engarce constitucional de los principios materiales de justicia tributaria y del gasto público puede interpretarse como un expediente que, en los momentos actuales, es idóneo para producir unos efectos análogos a los que, en el ámbito del tratamiento formal del Derecho financiero, operaba el principio de legalidad financiera hasta el momento en que se produjo lo que se ha dado en denominar “bifurcación del principio de legalidad financiera”⁵⁷.

Con anterioridad Rodríguez Bereijo, comentando el Proyecto de Constitución, ya puso de relieve la insuficiencia que suponía establecer, como a la sazón hacía en el referido proyecto constitucional, un principio de justicia en el ingreso público y no prever la existencia de un principio semejante en materia de gasto público⁵⁸.

En efecto, si la actividad financiera debe regirse por criterios de justicia –y esto es, sin duda, así–, es impensable hablar de una justicia en la ordenación de los ingresos públicos que no tenga en cuenta la justicia en la ordenación del gasto público. Y viceversa⁵⁹.

⁵⁷ La disociación entre ingresos y gastos públicos tuvo una causa determinante, como es notorio, en la distinta significación que la Ley presupuestaria pasó a tener en relación con los ingresos tributarios, cuando la pervivencia de éstos en el sistema no pendía ya de la revalidación anual de la Ley presupuestaria. Es claro que, desde el punto de vista formal, el elemento que aparecía dotado de mayor entidad a la hora de postular la intrínseca unitariedad del fenómeno financiero era, precisamente, el de la común eficacia que en orden a ingresos derivaba de la Ley presupuestaria. Cuando tal comunidad de efectos desaparece, quiebra también uno de los pilares sobre los que reposaba la demostración del carácter unitario de dicho fenómeno. MARTÍN QUERALT, J.: “La Constitución española y el Derecho Financiero”, en *Hacienda Pública Española*, núm. 63, págs. 100, 101 y 102.

⁵⁸ Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución” en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, CEC, Madrid, 1978, págs. 347 y ss.

⁵⁹ Ya en 1968, CORTÉS DOMÍNGUEZ, advertía que la entrada del Estado en la vida económica, como principal protagonista, significa para el jurista una atención no sólo a la justicia de los tributos, sino también a la justicia en el gasto. En efecto, aun realizada la justicia tributaria en el momento de la

En esta dirección, Rodríguez Bereijo arguye que el Derecho financiero, en cuanto es ordenación jurídica de la Hacienda Pública de un Estado, es esencialmente un Derecho redistributivo, cuyo eje central no está constituido tan sólo por los ingresos tributarios, por las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, sino también, y primordialmente, por los problemas del empleo de los recursos detraídos de las economías individuales, es decir, por el problema de las relaciones entre los ingresos y los gastos públicos. Ello implica que la ordenación jurídico-constitucional, en lo que se refiere al ámbito del Derecho financiero lleva a un enfoque total y unitario del fenómeno financiero como un proceso de interdependencia entre los ingresos y los gastos⁶⁰.

Por su parte, Martín Queralt considera que “hoy, en el ordenamiento español, la apuntada conexión ingreso-gasto reaparece con mayor intensidad. No estamos ante la contemplación unitaria del fenómeno por razones formales, sino que, trascendiendo las puras consideraciones objetivas, tal unidad reaparece a nivel de concepción material. En otros términos, la unitariedad del fenómeno financiero deriva no sólo de su precisión conjunta en el Presupuesto, sino de su común sujeción a unos principios materiales que, si bien es cierto que son específicos en cada campo, como específica es la materia que informan, no lo es menos que presentan un incuestionable carácter unitario”⁶¹.

Ahora bien, esbozada la orientación dominante en la actualidad sobre esta cuestión, sería injusto desconocer que una parte importante de la doctrina jurídico-financiera ha defendido la idea contraria.

Quienes han mantenido esta posición adversa a la construcción del Derecho financiero como disciplina unitaria sostienen que las normas que regulan instituciones tan dispares como el tributo, el presupuesto y la Deuda Pública, por citar tres ejemplos

obtención de los ingresos, fácilmente el gasto puede desequilibrar la balanza tan cuidadosamente nivelada. En verdad, la justicia tributaria no tiene ningún sentido si no está asegurada la justicia financiera. *Ordenamiento tributario español*, Tecnos, Madrid, 1968, pág. 52.

⁶⁰ Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Derecho financiero ...*, pág. 351.

⁶¹ MARTÍN QUERALT, J.: *La Constitución ...*, pág. 101.

características, carecen de la coherencia necesaria para ser ordenadas unitariamente dentro de una rama del Derecho.

Así, se afirma que, dada la heterogeneidad de los institutos y normas que se encuadran en el Derecho financiero, es lógico dudar de la oportunidad o, incluso, de la posibilidad de aislar en el ordenamiento jurídico un grupo de normas suficientemente homogéneas y coordinadas, regidas por principios comunes, que pueda formar el objeto de una disciplina separada: el Derecho financiero.

Al hilo de esta crítica de incoherencia interna y falta de homogeneidad del Derecho financiero, algunos autores se han dedicado al estudio de una de sus partes, el Derecho tributario, que, a su juicio, es inmune a los defectos señalados en relación con la disciplina financiera⁶².

Pero, tal acusación de heterogeneidad viene siendo razonadamente contestada por aquellos que defienden la autonomía del Derecho financiero y su elaboración unitaria.

A este respecto, en opinión de Sáinz de Bujanda, conviene señalar que carece de sentido afirmar que es la unidad del objeto real o material el único elemento de engarce de los institutos financieros; más bien podría afirmarse que es el ordenamiento jurídico el que aglutina y unifica unos entes diferenciales, infundiendo en ellos coherencia y sistematización⁶³.

⁶² Mantiene esta postura, entre otros, AMORÓS RICA, GONZÁLEZ GARCÍA y PÉREZ DE AYALA. Las objeciones planteadas frente a la unitariedad del fenómeno financiero, pueden resumirse en las que siguen: 1ª. El Derecho financiero no está constituido por un *conjunto orgánico* de relaciones jurídicas; 2ª las relaciones que se integran en el Derecho financiero no son *homogéneas*, y 3ª de la heterogeneidad de las relaciones jurídicas que componen la actividad financiera, deriva la ausencia de *principios propios* que puedan cumplir las funciones que por la doctrina y por el propio ordenamiento se asignan normalmente a los principios generales del Derecho.

⁶³ En relación con el carácter heterogéneo de las relaciones jurídicas que se integran en el Derecho financiero, señala el autor, que *baste pensar en que la actividad financiera consiste precisamente en recaudar para gastar*. Ingreso y gasto aparecen así, como partes inescindibles de un todo, que es justamente el que confiere fundamento y unidad objetiva y teleológica a la realidad que el Derecho financiero configura. SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema...*, Tomo I, Vol. I, pág. 494.

Además, *tan dispares institutos*, escriben Martín Queralt y Lozano Serrano, “adquieren carácter unitario no sólo cuando se piensa que tanto los ingresos como los gastos tienen una razón de ser común –existen jurídicamente en cuanto que se manifiestan como institutos aptos para satisfacer necesidades públicas-, sino que tal identidad teleológica encuentra un claro respaldo en el Presupuesto, institución jurídica que pone de relieve que todo ingreso y todo gasto público no es más que una parte cuya significación sólo se alcanza a comprender cuando se la sitúa en un todo, que trasciende a las distintas partes que lo integran y les confiere un significado radicalmente distinto”⁶⁴.

Pero, aun admitiendo que esta heterogeneidad existiera, no sería ciertamente exclusiva del Derecho financiero, ni distinta a la que pueda darse en otras ramas del ordenamiento jurídico.

Piénsese, por ejemplo, en las diferencias existentes entre la filiación y la hipoteca, o el contrato de arrendamiento, institutos que, sin embargo, se encuadran, lógicamente, en el ámbito del Derecho civil.

Por tanto, la heterogeneidad de las instituciones financieras no justifica la negativa ante los intentos de la construcción unitaria del Derecho financiero. Antes bien, sólo una comprensión global del fenómeno financiero permite dar una explicación de la razón de ser de las categorías jurídicas que integran este sector del ordenamiento.

En efecto, como recalca Ferreiro, la actividad financiera resulta incomprensible si se prescinde de alguna de sus partes esenciales. La adecuación de los medios de que el Estado dispone a la satisfacción de sus necesidades debe ser contemplada unitariamente. De la unidad real *actividad financiera* se desprende, naturalmente, no sólo la posibilidad, sino la oportunidad de un tratamiento unitario de su aspecto jurídico. “La evolución de los estudios tributarios”, concluye el autor, “ha favorecido la postura aislacionista, pero el tributo tiene su entronque evidente con el presupuesto en el que

⁶⁴ MARTÍN QUERALT J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso ...*, pág. 32.

está inserto y con las demás instituciones financieras. Las normas que regulan el ciclo ingresos-gastos-presupuestos tienen sus indudables elementos unificadores en el fin que persiguen, en los principios a los que obedecen, en las relaciones que disciplinan y en los medios de tutela que regulan. El tributo, como institución jurídica, es incomprensible si lo desgajamos del ciclo total de la actividad financiera”⁶⁵.

En la concepción de Vicente Arche sobre la conexión entre ingresos y gastos públicos se destaca el *nexo entre la función financiera de empleo de recursos pecuniarios y la de obtención de los mismos por vía tributaria*. Tal conexión tiene dos proyecciones fundamentales. Así, en primer lugar antes de incorporarse a norma jurídica alguna, la valoración conjunta y simultánea de los gastos y los ingresos públicos pertenece a la lógica financiera elemental, o de forma más concreta a la lógica presupuestaria, cualquiera que sea la estructura presupuestaria del sector público que quiera considerarse. Por esta razón, las decisiones sobre el gasto público no son, en verdad, decisiones autónomas, sino recíprocamente interdependientes con las que al mismo tiempo deben adoptarse en la vertiente de los ingresos públicos. Desde esta perspectiva, el bloque de los ingresos no se concibe como una pura resultante predeterminada por las decisiones previamente realizadas en materia de gastos, sino como un factor presente y condicionante de la acción en el campo del gasto público. En segundo lugar, en el momento mismo de decidir sobre el volumen del gasto público, la elección simultánea en el campo del ingreso penetra ya en las alternativas para financiar el gasto⁶⁶.

Desde otro punto de vista, Palao Taboada fundamenta la unitariedad del Derecho financiero en la unidad de fondo que, además de la que presenta la materia, presta a las

⁶⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso ...*, pág. 39. Concluye el autor que el Derecho tributario debe ser considerado así como una rama de una disciplina jurídica más amplia: el Derecho financiero. Reconoce, no obstante, que la importancia que los ingresos tributarios han adquirido para el Estado contemporáneo ha atraído la atención de los estudiosos sobre ellos. De tal forma, que la elaboración científica de aquella parte del Derecho financiero que a ellos se refiere ha superado con mucho a las aportaciones hechas en otras parcelas del saber jurídico-financiero; la elaboración autónoma del Derecho tributario continúa ciertamente en nuestros días una brillante tradición científica.

⁶⁶ VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: “Notas sobre gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública”, en *Civitas REDF*, núm. 3, 1974, pág. 538.

distintas partes del Derecho financiero la común referencia a la Hacienda Pública, que se manifiesta en múltiples conexiones e interdependencias sistemáticas. Temas como la parafiscalidad o las relaciones entre las Haciendas de los diversos niveles de entes públicos, no pueden comprenderse adecuadamente desde una visión aislada de la materia jurídico-tributaria. La parcelación del Derecho financiero, pues, bajo el pretexto de una depuración sistemática da lugar a un empobrecimiento del análisis jurídico⁶⁷.

En conclusión, determinada la esencial interrelación existente entre el ingreso y el gasto público, resultado de la imposibilidad de explicar la existencia del uno sin la correlativa existencia del otro, no cabe sino atribuir su análisis, inescindible, al Derecho financiero.

En este sentido, los principios materiales recogidos en el artículo 31 de la Constitución permiten sostener este punto de vista, más aún, dado el engarce constitucional entre ingresos y gastos públicos, los principios de justicia aplicables en sus respectivos ámbitos sólo alcanzarán su verdadera dimensión cuando se integren, en una visión globalizadora, como principios de justicia financiera⁶⁸. Los principios de justicia tributaria, de acuerdo con los cuales los ciudadanos deben contribuir en la medida de sus capacidades económicas, no encuentran en sí mismo explicación –como no la encuentra el tributo- si no se piensa que, en último término, las prestaciones tributarias

⁶⁷ PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero y tributario*, I, Colex, Madrid, 1987, pág. 33.

⁶⁸ En contra SÁNCHEZ SERRANO, para quien en el artículo 31 de la Constitución no se habla expresamente de un principio unitario de *justicia financiera*. No se formula, en dicho artículo, una idea global y unitaria de *justicia* en relación con todo el fenómeno financiero. Ni menos aún se establece un principio unitario de justicia. No pretende el autor, no obstante, negar valor al citado precepto constitucional en la medida en que puede considerarse un importante logro, desde la perspectiva de la justicia, al suponer la constitucionalización de determinados principios en materia de gasto, sino de lo que se trata es, según él, de disipar esa falsa ilusión de una idea de justicia financiera concebida como principio constitucional, a la vez de precisar los diversos principios constitucionales –que son muchos- a través de cuya efectiva aplicación podría obtenerse una mayor justicia del sistema financiero español en su conjunto. Concluye que, entendida la justicia financiera como suma, resultado o meta a conseguir mediante la efectividad de más concretos, modestos y parciales principios establecidos en la materia o aplicables a ella, dicha justicia financiera aparece como algo, si no absolutamente real y efectivo, sí al menos alcanzable en mayor o menor grado. SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho financiero y tributario constitucional*, vol. I, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 253 y 257.

no son más que la cuota a través de la cual se concurre al levantamiento de las cargas públicas, esto es, a la financiación de los gastos públicos⁶⁹.

Así pues, como señaló Rodríguez Bereijo, la constitucionalización del principio de justicia en el gasto público ha constituido, al margen de un logro político, un expediente que va a posibilitar satisfacer viejas apetencias doctrinales y que, de rechazo, ha aportado al debate metodológico un testimonio que sería necio desconocer⁷⁰.

Como consecuencia de ello, puede afirmarse que el contenido del artículo 31.2 del Texto constitucional ha trasladado el debate a otro ámbito. La posibilidad o no de dotar de cobertura constitucional al principio de justicia en el gasto público deja paso, como ya señaló Rodríguez Bereijo, al análisis de una cuestión distinta: determinar las vías que posibiliten la efectiva penetración del principio a nivel normativo y determinar los mecanismos de tutela aptos para remover los obstáculos y sancionar las contravenciones que en relación al mismo se produzcan.

4.- Conceptos de Derecho financiero, de Derecho presupuestario y de Derecho tributario

Señala Sáinz de Bujanda que “cuando se traza el repertorio de los temas fundamentales en torno al Derecho financiero, se olvida con harta frecuencia que éste es susceptible, como cualquier otra parcela del orbe jurídico, de ser conceptualizado bien sea como parte de la ciencia jurídica –esto es, como disciplina científica-, bien sea como parte del ordenamiento jurídico, es decir, como rama del Derecho”⁷¹.

⁶⁹ Vid. MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso ...*, op.cit., pág. 33.

⁷⁰ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Derecho financiero...*, pág. 63.

⁷¹ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema ...*, Tomo I, Vol. I, pág. 318.

Así pues, esta dualidad de acepciones debe presidir, desde este punto de vista, cualquier intento de definición del Derecho financiero, es decir, es preciso que al formular la definición de Derecho financiero se tenga en cuenta este doble enfoque conceptual.

De acuerdo con lo anterior, Sáinz de Bujanda concibe el Derecho financiero desde la perspectiva de cada una de las dos acepciones señaladas.

En este sentido, propone una primera definición de Derecho financiero, considerado como disciplina científica, en los siguientes términos: *“parte de la Ciencia del Derecho que se ocupa del estudio de la actividad financiera de los entes públicos en cuanto ésta aparece cualificada por las notas conceptuales de lo jurídico, es decir, en la medida en que se muestra constituida por un haz de relaciones que una cierta sociedad establece como necesarias y cuya normación se inspira en un cierto criterio de justicia”*⁷².

En cuanto parte del ordenamiento jurídico, Sáinz de Bujanda ha definido el Derecho financiero como *“rama del Derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines”*.

Y proporciona, además, una definición sintética de Derecho financiero, con arreglo a la cual, éste resulta ser el *“conjunto de normas y de principios jurídicos que tienen por objeto la constitución y gestión de la Hacienda Pública”*⁷³.

⁷² SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema...*, Tomo I, Vol. I, pág. 318.

⁷³ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema ...*, Tomo I, Vol. I, págs. 476 y 484.

Desde otro punto de vista, la definición transcrita se sitúa en la línea de lo que el propio SÁINZ DE BUJANDA denomina “configuración normativa del ordenamiento”. Bajo esta dirección, el Derecho, en sentido objetivo, se concibe como un conjunto de normas o reglas de convivencia. Basta decir que, prácticamente sin excepción, las definiciones formuladas en relación con el Derecho financiero son de este tipo. *Vid.* SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema ...*, págs. 399 y ss.

Advierte que esta fórmula da por sobreentendido: 1º, Que la constitución de la Hacienda consiste en una organización de recursos y en un repertorio de obligaciones; 2º, Que la gestión de la Hacienda alude a un conjunto de funciones, y 3º, Que la Hacienda Pública es un término comprensivo de la Hacienda del Estado y de los entes públicos menores.

Así aparecen íntimamente conectados los conceptos de actividad financiera y de Hacienda Pública, dado que toda actividad financiera –al menos en el sentido atribuido en el ámbito del Derecho financiero-, tiene siempre como punto de referencia a la Hacienda Pública.

En este sentido, al analizar la actividad financiera desarrollada por una determinada entidad pública, habrá que atender tanto a “lo que es” la Hacienda Pública, como a los procedimientos de su administración.

Según ha observado Sáinz de Bujanda, el concepto de constitución de la Hacienda Pública conecta con el de administración o gestión de la misma. La Hacienda, ha de ser administrada, pero para ello tiene que preexistir. El *hábeas* de la Hacienda consiste en unos entes jurídicos –recursos y obligaciones- que el ordenamiento organiza para que, al desplegar su eficacia, pueda ponerse en marcha la actividad administrativa típica, es decir, la que se encamina al logro de los fines generales. De ahí, concluye, que el contenido íntegro del Derecho financiero pueda ser idealmente descompuesto en dos partes esenciales, referidas respectivamente a la constitución u organización de la Hacienda Pública y a sus procedimientos de administración o gestión. La primera de esas partes ofrece una visión estática o estructural de la Hacienda; la segunda una visión dinámica de la misma⁷⁴.

Este aspecto dinámico, como se ha dicho, está constituido por los procedimientos a través de los cuales se gestiona la Hacienda Pública. Esto es, por el conjunto de actuaciones mediante las que los recursos y las obligaciones de contenido económico se

⁷⁴ Cfr. SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema ...*, Tomo I, Vol. I, págs. 476 y ss.

convierten, respectivamente, en ingresos y gastos. Se trata, en definitiva, de lo que, en sentido estricto, constituye la actividad financiera.

En la misma dirección, Rodríguez Bereijo señala que el Derecho financiero es el “ordenamiento jurídico propio y singular de la Hacienda Pública, esto es, el conjunto de normas que regula el ejercicio de las funciones financieras del Estado y demás entes públicos”⁷⁵.

Por su parte, Ferreiro, al determinar el concepto de Derecho financiero, también toma en consideración los distintos criterios en que puede emplearse esa expresión y a partir de los cuales debe ser definido. Recogiendo las palabras de Giannini, señala que “aquella parte del Derecho objetivo que regula la actividad financiera del Estado constituye el Derecho financiero, que puede definirse como el conjunto de las normas que disciplinan la recaudación, la administración, la distribución y gasto de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos”.

Pues bien, escribe Ferreiro, la rama del Derecho –entendido éste ahora como ciencia social- que estudia tal conjunto de normas recibe asimismo el nombre de Derecho financiero. Siguiendo a Pugliese recoge que, “el Derecho financiero, entendido como ciencia, es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la utilización de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros entes públicos para el desarrollo de sus actividades y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas”⁷⁶.

Conviene señalar que de la definición de Pugliese se desprende, en primer lugar, la adscripción a la teoría unitaria del Derecho financiero, es decir, a la tesis, ya explicada,

⁷⁵ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción ...*, pág. 349.

⁷⁶ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso ...*, págs. 36-37.

que defiende la conveniencia de integrar en una única disciplina –el Derecho financiero– el estudio jurídico del ciclo completo de la actividad financiera, esto es, de los ingresos y de los gastos públicos.

De otro lado, refleja, asimismo, ciertas exigencias que derivan del carácter jurídico de la disciplina. En efecto, el estudio sistemático y lógico del ordenamiento que se pretende analizar es, desde el punto de vista metodológico, la tarea que, en esencia, debe realizar el jurista.

“La elaboración científica”, dice Ferreiro, “ha de centrar su esfuerzo, en esta línea, en la construcción de un sistema conceptual que sirva para aprehender, conocer y explicar, en forma lógica, coherente y rigurosa un determinado ordenamiento jurídico; y –continúa– tiene como punto de contrastación empírica necesaria y exclusiva de esa construcción científica la realidad normativa que trata de conocer y explicar”⁷⁷.

Por tanto, el Derecho financiero, como disciplina jurídica, no puede sino constituirse sobre la base de una tradición jurídica que ha de servir a la elaboración de conceptos jurídico-financieros, en definitiva, a la creación de una dogmática jurídico-financiera, sin que pueda sustraerse a las exigencias sobre las que ha girado, desde siempre, la ciencia del Derecho.

Más escuetamente, pero en esta línea, Martín Queralt y Lozano Serrano consideran que, en tanto ciencia, el Derecho financiero puede definirse como la disciplina que tiene por objeto el estudio de la ordenación jurídica de la actividad financiera. Asumiendo la orientación de Sáinz de Bujanda, sostienen que se trata de una disciplina jurídica que tiene por objeto aquel sector del ordenamiento jurídico que regula la constitución y gestión de la Hacienda Pública, y, en consecuencia, debe analizar tanto los elementos

⁷⁷ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso ...*, pág. 42.

que la integran como los procedimientos a través de los que se desarrolla, que incluyen la obtención de los ingresos y la ordenación de los gastos⁷⁸.

Palao Taboada, a quien sigo en la exposición siguiente⁷⁹, lo cual excusa las continuas llamadas a pie de página, entiende que el Derecho financiero es el conjunto de normas que regulan la actividad financiera del Estado y de los demás entes públicos así como las relaciones jurídicas a que la misma da lugar. Dicha actividad tiene por objeto los recursos monetarios de tales entes y consiste en la obtención de los mismos, por un lado, y su gasto, es decir, su empleo en la adquisición de los medios personales y materiales (bienes y servicios) necesarios para el cumplimiento de los fines públicos, por otro. En consecuencia, el Derecho financiero como disciplina será aquella rama del Derecho que tiene por objeto el estudio de la actividad financiera y de las relaciones jurídicas creadas con ocasión de la misma.

La precedente definición es, como las que la doctrina suele formular de otras ramas del Derecho, de naturaleza objetiva, pues atiende principalmente al contenido de la disciplina que nos ocupa. Hay que reseñar, sin embargo, el intento, llevado a cabo entre otros por Vicente-Arche, de elaborar un concepto subjetivo del Derecho financiero.

Este sería “la Hacienda Pública” en cuanto ordenamiento jurídico. Pero la Hacienda Pública sería además una institución y, en cuanto tal “una organización de recursos o medios destinados de un modo permanente a un fin determinado”, idea que no está lejana de la concepción de la Hacienda Pública como un sujeto independiente. Las relaciones entre el Derecho financiero y el administrativo se explican del siguiente modo: “A su vez, la Hacienda Pública utiliza otro ordenamiento jurídico, asimismo integrado en el Estado, la Administración Pública, como medio de actuación, por lo que ambos ordenamientos –el financiero y el administrativo- aparecen coordinados en el sentido de que la Hacienda Pública actúa a través de los órganos y procedimientos

⁷⁸ Cfr. MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso...*, págs. 40 y ss.

⁷⁹ PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero...*, págs. 22 y ss.

administrativos”⁸⁰. Esta tesis, que deja traslucir su preocupación por afirmar la autonomía del Derecho financiero frente al administrativo, adolece de la misma vaguedad que los conceptos de institución y ordenamiento jurídico, tomados de Santi Romano, en los que se basa. El intento de subjetivizar la Hacienda Pública ha de reputarse fallido y contradictorio con su concepción como conjunto normativo (“unidad independiente de Derecho objetivo”). La organización de la Hacienda Pública es, en realidad, inseparable de la Administración del Estado.

También sostienen esta visión subjetiva de la Hacienda Pública, Bayona de Perogordo y Soler Roch para quienes es necesario tener en cuenta la *capacidad patrimonial* del Estado, entendida como atributo de la personalidad jurídica. Según los citados autores, cuando se habla de la Hacienda Pública como sujeto de las relaciones jurídicas se está haciendo referencia a las posiciones asumidas por el Estado o ente público en sus relaciones de contenido económico. En otras palabras, la Hacienda Pública se identifica con la capacidad patrimonial del Estado y, desde este punto de vista, constituye una especial manifestación de la personalidad jurídica pública; es el propio ente público en el ejercicio de sus relaciones jurídicas susceptibles de valoración económica⁸¹.

Sin embargo, el enfoque subjetivo ha sido objeto de diversas críticas efectuadas en base a distintos puntos de vista. En primer lugar, se ha subrayado que la Hacienda Pública carece en nuestro ordenamiento de personalidad jurídica propia. Como manifiesta Simón Acosta, el Derecho positivo no personifica a la Administración financiera ni a la Hacienda Pública. Como categoría jurídica tampoco puede hablarse de persona-hacienda pues ésta no se distingue de la personalidad que puede predicarse de la administración en su conjunto⁸².

⁸⁰ Para Vicente-Arche la Hacienda Pública constituye una organización de base institucional y, aunque gestionada por la Administración Pública, no se confunde con ella.

⁸¹ BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a T., Derecho Financiero, vol. I, 2^a edición, Librería Compás, Alicante, 1989, págs. 29-31.

⁸² SIMÓN ACOSTA, E.: El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, pág. 79.

En segundo lugar, se ha señalado que este enfoque subjetivo tampoco puede apoyarse en el carácter orgánico de la Administración financiera, en el sentido de que el Derecho financiero sea derecho particular, esto es, exclusivo y excluyente, de este tipo de órganos, puesto que las actividades regidas por el Derecho financiero se ejercen por casi todos los órganos de la Administración Pública y el órgano al que institucionalmente competen las principales funciones propias de esta rama del Derecho, tiene atribuidas también otras funciones que deben ser distinguidas de las estrictamente hacendísticas.

En tercer lugar, también se ha rechazado que la Hacienda Pública pueda ser considerada como una institución, ya que ésta, en cuanto organización de recursos, no es sujeto de Derecho, no está dotada de personalidad y no puede, en consecuencia, desplegar ningún tipo de acción.. Quien sí puede hacerlo, utilizando los recursos de que la Hacienda se compone, es la Administración, a la que el ordenamiento confiere personalidad.

Finalmente, en relación con este particular enfoque, Calvo Ortega⁸³ ha puesto de manifiesto que defender hoy un concepto de Derecho financiero como grupo normativo de la Administración financiera supone desconocer las necesidades y preocupaciones del momento actual, ya que las grandes cuestiones del Derecho financiero no están en torno a los sujetos públicos sino a los obligados, a sus derechos y garantías, a la celeridad de la gestión y los procedimientos de decisión, a la neutralidad fiscal, etc. Si el Derecho debe servir a la realidad social y estar al servicio de los ciudadanos debe girar en torno a esas grandes cuestiones y no tener como centro de su razón de ser, principalmente, la Administración Pública. Sigue diciendo el autor citado que, si se defiende un concepto del Derecho financiero como grupo normativo de la Administración financiera se están desconociendo las necesidades y preocupaciones de nuestros días y, en definitiva, las inquietudes ciudadanas a las que debe darse respuesta desde un punto de vista científico y desde una perspectiva de justicia. En suma, se debe

⁸³ CALVO ORTEGA, R.: Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General), 5ª edición, Civitas, Madrid, 2001, pág. 45.

rechazar esta concepción por el peligro que entraña reconocer a la Administración financiera como una persona singular, con un estatuto propio y distinto de la Administración Pública en general, creando así una *Administración privilegiada* frente a los ciudadanos⁸⁴.

Retomando la construcción del Derecho financiero de la cual se parte, al haber definido el Derecho financiero por referencia a la actividad de esta clase, su contenido estará determinado, a su vez, por el de esta última, que tiene dos vertientes fundamentales: el ingreso y el gasto público. Teniendo en cuenta que el gasto público tiene como eje jurídico el Presupuesto, la parte del Derecho financiero que lo estudia se denomina Derecho presupuestario.

Los ingresos públicos presentan una mayor complejidad, ya que los entes públicos se sirven para su obtención de variadas figuras jurídicas. Una enumeración de los ingresos públicos se contiene en el artículo 22 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria: “Son derechos económicos de la Hacienda Pública y constituyen el haber de la misma: a) Los tributos, clasificados en impuestos, contribuciones especiales, tasas y exacciones parafiscales. b) Los rendimientos procedentes de su patrimonio. c) Los productos de operaciones de la Deuda Pública. d) Los demás recursos que obtenga la Hacienda Pública.”

Sáinz de Bujanda ha puesto de manifiesto acertadamente la falta de rigor de los términos utilizados por este precepto, señalando la necesidad de distinguir entre los siguientes conceptos, todos ellos abarcados por el vocablo *ingreso público*: 1º) Las instituciones o figuras jurídicas (como cuando se alude, por ejemplo, al Impuesto sobre

⁸⁴ En esta línea de consideraciones puede situarse la crítica relativa a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, creada mediante la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, y que constituye un ente de Derecho Público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada. Un comentario acerca de las peculiaridades del mencionado organismo puede encontrarse en el trabajo de PITA GRANDAL, A M^a, en el Libro-Homenaje al Profesor Dr. D. Carlos Otero Díaz, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1991.

Desde otro punto de vista, las objeciones formuladas en relación con el enfoque subjetivo son asimismo válidas aún teniendo en cuenta la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

la Renta); 2º) Los derechos de la Hacienda, de contenido económico, que se generan por aplicación de tales instituciones (el crédito tributario, por ejemplo); 3º) Los fondos que afluyen al Tesoro Público mediante el ejercicio de estos derechos, verbigracia la recaudación por un determinado tributo).

Ciertamente, las obras generales que cubren todo el campo del Derecho financiero son, en realidad, una minoría. Sin embargo, la aparición en 1985 del segundo volumen de la reiteradamente citada en estas páginas obra de Sáinz de Bujanda, *Sistema de Derecho financiero*⁸⁵, ocho años después del primero, vino a constituir una decisiva aportación a la unidad del Derecho financiero, estructurado en *cuatro* ramas independientes⁸⁶:

- a) *Derecho tributario*
- b) *Derecho financiero patrimonial*
- c) *Derecho de la Deuda pública*
- d) *Derecho presupuestario*.

No es menos cierto que, como ya se ha mencionado, existen autores que niegan la posibilidad de construir una sola disciplina jurídica que comprenda toda la materia financiera. Por la relevancia de sus argumentos tiene especial interés la mantenida por los profesores italianos Achille Donato Giannini y Antonio Berliri, según los cuales las normas cuyo estudio constituiría el objeto del Derecho financiero tienen en común solamente la materia a la que se refieren (la actividad financiera del Estado), pero se diferencian en múltiples aspectos: unas son de Derecho público, otras de Derecho privado; unas regulan actividades discrecionales, otras actividades en las que está excluida toda discrecionalidad; unas generan intereses legítimos, otras derechos subjetivos, carecen, pues, de la homogeneidad necesaria para constituir el objeto de una disciplina jurídica unitaria. En la doctrina española, Albiñana, ante la heterogeneidad de

⁸⁵ Universidad Complutense, Madrid, 1985 (Tomo I, Vol. II).

⁸⁶ Ramas que SÁINZ DE BUJANDA propone considerar como independientes justificando en una construcción admirable su autonomía.

las instituciones que forman el Derecho financiero, apunta la conveniencia de descargar al mismo del peso del Derecho tributario, con el fin de intentar la sistematización del resto de su contenido. Sugiere así este autor la posibilidad de un concepto residual de Derecho financiero, del que se ha extraído al Derecho tributario. La misma dualidad se insinúa también en la denominación oficial de esta área de conocimiento y del normalmente correspondiente *Departamento* en nuestras universidades: *Derecho financiero y tributario*.

Por el contrario, la unidad del Derecho financiero como disciplina jurídica se defiende con los siguientes argumentos: 1º) No es exacto que las instituciones que lo componen sean heterogéneas desde el punto de vista jurídico; por el contrario, aparecen integradas en una unidad superior, que es la Hacienda Pública desde el punto de vista jurídico (Sáinz de Bujanda). Todas estas instituciones tienen una misma función, que es la de constituir medios para la satisfacción de las necesidades públicas (Ingrosso). Por otra parte, la heterogeneidad de las normas no sería un rasgo exclusivo del Derecho financiero, sino común con otras disciplinas. 2º) Existen unos principios generales comunes a toda la materia jurídico-financiera, no ya sólo al Derecho tributario. Así, por ejemplo, Calvo Ortega enumera los siguientes: reserva de Ley, preferencia de Ley, control parlamentario retrospectivo, no discrecionalidad administrativa e indisponibilidad administrativa de las situaciones jurídicas subjetivas. Este argumento se aduce en demostración tanto de la unidad como de la autonomía del Derecho financiero, cuestiones que tienen como ya se ha dicho, aspectos comunes (la autonomía de una disciplina presupone su unidad). 3º) Entre los ingresos y los gastos, que constituyen las dos vertientes de la actividad financiera, no existe sólo una relación de instrumentalidad en el plano lógico (los primeros son necesarios para realizar, los segundos y tienen, por tanto, en éstos su fundamento), sino también en el jurídico. La conexión jurídica entre unos y otros, en resumen, se refleja, como se ha visto recoge Rodríguez Bereijo, en la unión entre los tributos y el deber general, sancionado por la Constitución, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica (art. 31.1), y se expresaría en la institución del Presupuesto. La cobertura de

los gastos públicos vendría pues a constituir también la justificación jurídica de los ingresos públicos. En este sentido, la justicia del tributo dependería también del destino que se dé a su producto, de la justicia en el gasto público.

Sobre la base de cuanto se ha expuesto hasta ahora y sin entrar, por supuesto, en la vasta historia doctrinal de esta cuestión, estamos en condiciones de asumir la definición de Derecho tributario propuesta por Sáinz de Bujanda⁸⁷: *“El Derecho tributario es la rama del Derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía, encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero”*.

La primera parte de la definición alude al Derecho tributario material –elementos estructurales constitutivos del tributo y obligaciones que de tales elementos derivan-. La segunda parte alude al Derecho tributario formal –zona secante con el Derecho administrativo-, que tiene por objeto las funciones de gestión, resolución y policía, desenvueltas merced al despliegue: 1º.- De potestades atribuidas siempre por el ordenamiento jurídico a la Administración. 2º.- De deberes surgidos a cargo de los particulares como consecuencia del ejercicio de las potestades antes mencionadas, y 3º.- De deberes formales surgidos directamente del ordenamiento jurídico –es decir, sin necesidad de previo despliegue de potestades- a cargo de los particulares.

En términos sucintos, los elementos jurídicos a que se hace referencia en la definición amplia, antes mencionada, quedan comprendidos en la siguiente definición sintética del propio Sáinz de Bujanda:

⁸⁷ En *Sistema ...*, Tomo I, Vol. II, págs. 171 y ss.

“El Derecho tributario es la rama del Derecho financiero que tiene por objeto la organización material del tributo y el desarrollo de las funciones públicas dirigidas a su aplicación”⁸⁸.

El segundo gran sector en que se proyecta la actividad financiera del Estado, la ordenación jurídica del gasto público, gira, como ya se ha dicho, en torno a una institución fundamental de Derecho público: el Presupuesto del Estado.

Señala Rodríguez Bereijo que, al margen de los aspectos económicos y contables, el Presupuesto se nos presenta como una institución jurídica que tiene un *carácter normativo*: constituye la expresión jurídica del plan financiero del Estado –esto es, el programa racional y ordenado de las necesidades del ente público y de los medios económicos con que cuenta para cubrirlos- para un período de tiempo determinado⁸⁹.

Añade el citado autor que la institución presupuestaria no es, únicamente, una mera relación contable de las cantidades que el Estado prevé que se realizarán en concepto de ingresos y de gastos en un período de tiempo determinado, sino que, sobre todo, el Presupuesto constituye la expresión jurídica de las obligaciones y de los derechos, de las potestades y de los deberes que competen a la Administración en materia financiera. El Presupuesto es, pues, una norma jurídica o, si se prefiere, un conjunto de normas que dan efectividad y relevancia jurídica al plan financiero del ente público.

Martín Queralt y Lozano Serrano consideran que, en su sentido actual, los Presupuestos consisten en una ley que recoge la totalidad de gastos e ingresos del Estado previstos para cada año, y mediante la cual el legislador autoriza a las diferentes

⁸⁸ *Ibidem*.

⁸⁹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción* ..., pág. 172.

Administraciones estatales para realizar dichos gastos, con los límites y el destino en ella especificados⁹⁰.

Y atribuyen al Presupuesto las siguientes funciones: La primera, que aparece claramente dibujada en su devenir histórico, es la de que en él se contiene y expresa el *plan de actuación financiera de la Hacienda Pública para un ejercicio determinado*. Los entes públicos, como sujetos de decisiones económicas, no pueden sustraerse a la exigencia de formular los fines perseguidos y de ordenar los medios de que se dispone en pro de su logro, y a cubrir esta necesidad se dirige esta primera función del Presupuesto.

La segunda función es la de erigirse en *conjunto normativo regulador de la actividad financiera pública*. Ésta es, desde la perspectiva jurídica, la significación primordial del Presupuesto, como ley que aprueba y autoriza la realización de unos determinados gastos, disciplinando al mismo tiempo su destino, modalidades y límites. Significación que se halla en la entraña de la institución presupuestaria desde sus más remotas manifestaciones y que la ha convertido en pieza esencial de la ordenación jurídica de la Hacienda Pública y de la actividad financiera.

Finalmente, una tercera función de la Ley de Presupuestos, en evidente conexión con la anterior, consiste en el *cumplimiento del principio de reserva de ley en materia de gasto público*, al haberse atribuido desde sus inicios al órgano legislativo la adopción de las decisiones fundamentales en torno a la Hacienda pública para cada ejercicio⁹¹.

⁹⁰ MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso ...*, pág. 54. A su parecer, es ya con el advenimiento del Estado constitucional cuando el Presupuesto va a consolidarse con el significado jurídico, político y de control del ejecutivo con que hoy subsiste, incorporándose a las Constituciones los principios básicos reguladores del mismo y confirmándose como aprobación por el legislativo del plan financiero de la Hacienda Pública, autorizando los ingresos y gastos que la Administración podrá realizar durante el ejercicio, así como el destino de éstos y sus reglas de gestión.

⁹¹ *Ibidem*, págs. 58 y 59. Asimismo advierten, que a través de esta función se pone de relieve la dimensión constitucional de la institución presupuestaria, reflejo de la división de poderes en que se asienta la organización jurídico-política del Estado, al corresponder al ejecutivo la elaboración y ejecución de los Presupuestos y al legislativo su aprobación y posterior control.

Partiendo de estas funciones principales de la Ley de Presupuestos, concluyen que el concepto jurídico de este instituto debe centrarse en la naturaleza y los efectos que en nuestra esfera son predicables de la mencionada Ley, en consonancia con el marco normativo que en cada momento la regule y discipline.

En el mismo sentido que los anteriores, Pérez Royo⁹² sostiene que la ordenación jurídica del gasto público, en sus aspectos financieros –asignación de recursos, ejecución del proceso de gasto, control del mismo- se desarrolla en torno al presupuesto, que es el acto del legislativo mediante el cual se aprueba el plan anual de gastos, estableciendo límites precisos a la acción del ejecutivo, que es a quien corresponde su realización.

Más en concreto añade que, el presupuesto es, en primer lugar, un instrumento de racionalización y organización de la actividad financiera y, en general, de la actuación económica del sector público. Pero a parte de ello, el presupuesto tiene en el caso de los entes públicos una importante significación jurídica. En este sentido, el presupuesto desarrolla efectos precisos en cuanto a la realización de los gastos públicos, los cuales deben estar autorizados en el presupuesto, que señala, al propio tiempo, los límites de dichos gastos⁹³.

Siguiendo a Rodríguez Bereijo, el contenido del Derecho presupuestario puede resumirse en los siguientes órdenes de cuestiones:

1º Aspecto jurídico-político: conjunto de normas dirigidas a regular las relaciones entre los poderes del Estado –Legislativo y Ejecutivo- en orden al ciclo presupuestario.

⁹² PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Civitas, Madrid, 2000 (10ª ed.), pág. 353.

⁹³ Finalmente, se refiere PÉREZ ROYO a la función política del presupuesto: el documento presupuestario, al presentar de forma unitaria el plan de actuación económica del sector público al correspondiente nivel (estatal, regional, local) permite emitir un juicio razonado sobre dicha actuación. El presupuesto es, desde el punto de vista político, el instrumento principal de control de la acción de gobierno. *Op.cit.*, págs. 352 y 353.

Corresponde al Derecho presupuestario la regulación de la distribución de competencias en materia de preparación, aprobación, ejecución y control del programa de ingresos y gastos del Estado.

2º Aspecto jurídico-financiero: efectos que el Presupuesto, en cuanto Ley, tiene con respecto a los ingresos y a los gastos públicos; con respecto a los derechos subjetivos de los particulares y con respecto al ordenamiento jurídico y a las leyes financieras preexistentes⁹⁴.

En cualquier caso, a su juicio, el Derecho presupuestario constituye una ordenación jurídica de los gastos públicos, puesto que la Ley de Presupuestos no implica, en materia de ingresos públicos, para la Administración ni una autorización ni una obligación de recaudar los ingresos, ni tampoco un límite que deba respetarse, sino tan sólo una previsión de carácter contable. Es decir, el Derecho presupuestario debe considerarse –desde el punto de vista de los efectos y del valor jurídico de la institución presupuestaria- como un Derecho de los gastos públicos: *como conjunto de normas que regulan la gestión, administración y erogación de los recursos económicos del Estado y demás entes públicos*⁹⁵.

Y propone la siguiente definición de Derecho presupuestario: *conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la preparación, aprobación, ejecución y control del Presupuesto del Estado y de los demás entes públicos*. Entendiendo por Presupuesto del Estado *el acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de los gastos*

⁹⁴ En este segundo orden de cuestiones el Derecho presupuestario contiene, según el autor, dos tipos de mecanismos jurídicos: a) Autorizaciones legislativas: dotando a la Administración de los medios económicos necesarios para el desarrollo de sus funciones, mediante la concesión de créditos necesarios para atender a sus gastos; b) Limitaciones: normas de limitación en un doble sentido; en primer lugar, en la esfera interna, en cuanto que se disciplina imperativamente el ejercicio de la potestad financiera de la Administración en materia de gastos públicos. En segundo lugar, limitaciones en la esfera externa, en cuanto la Ley de Presupuestos afecta a las situaciones jurídicas de los particulares frente al Estado, cuya efectividad está supeditada al Presupuesto, en la medida en que éste es el límite financiero de la actuación de la Administración. *Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: Introducción...., págs. 173 y 174.*

⁹⁵ *Ibidem*, págs. 174 y 176.

*que el Gobierno puede realizar durante un período de tiempo determinado en las atenciones que detalladamente se especifican y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos*⁹⁶.

En la misma línea, Pérez Royo señala que se puede identificar la ordenación jurídica del gasto público con el concepto de Derecho presupuestario, comprendiendo bajo el mismo *el conjunto de los principios y normas que rigen la institución a lo largo de todo el ciclo presupuestario*. Conceptuando el presupuesto como *el acto a través del cual el Parlamento establece la cifra máxima que la Administración está autorizada a gastar durante el ejercicio, desglosada convenientemente en cada una de las diferentes atenciones o líneas de gasto y acompañada de la previsión de los ingresos que se espera obtener mediante la aplicación de las leyes tributarias y demás normas concernientes a los ingresos públicos*⁹⁷.

En este sentido, el artículo 48 de la Ley General Presupuestaria dispone que los Presupuestos Generales del Estado constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, puede reconocer el Estado y de los derechos que se prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio.

No obstante lo anterior, la afirmación que se ha mantenido sobre los efectos de la Ley de Presupuestos respecto a los ingresos y a la configuración del Derecho presupuestario como un Derecho de los gastos públicos no implica necesariamente que el presupuesto en materia de ingresos públicos sea irrelevante y carezca de toda significación. Recogiendo las palabras de Rodríguez Bereijo, el estado de ingresos del Presupuesto cumple la función de explicar, dar sentido y justificar los gastos consignados en el mismo. No en el sentido de que los ingresos justifican a los gastos, porque ocurre exactamente lo contrario: puesto que hay unos gastos, es preciso cubrirlos. Sino más bien en el sentido de que el cálculo o estimación de los ingresos para un ejercicio

⁹⁶ *Ibidem*, pág. 177.

⁹⁷ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho ...*, pág. 353.

presupuestario constituye el punto de conexión necesario e imprescindible para valorar la política de gasto público del Gobierno; y, por tanto, medio imprescindible del control político-financiero del Poder Legislativo sobre el Ejecutivo⁹⁸.

Destacando más claramente la trascendencia jurídica que comporta la inclusión de las previsiones respecto de los ingresos en los Presupuestos, Martín Queralt y Lozano Serrano han observado que la significación que hay que atribuir a la Ley de Presupuestos no es sólo la de erigirse como norma constitutiva del gasto público, función y efecto jurídico primordial del crédito presupuestario, sino incluso como expresión, en el terreno normativo, de la conexión inescindible entre las dos vertientes de la actividad financiera, la de obtención y la de empleo de recursos. En este sentido, insisten, la diversidad de efectos jurídicos de la ley presupuestaria respecto a ingresos y gastos, no puede ocultar que unos y otros se explican mutuamente y que las decisiones sobre ambos aspectos se presentan íntimamente relacionadas y sin posible disociación. En función de esa conexión mantiene su pleno sentido la inclusión de los ingresos en la Ley de Presupuestos⁹⁹.

Finalmente, el estudio detallado del Presupuesto ha dado lugar a la configuración de un Derecho presupuestario como subrama específica del Derecho financiero, con un objeto determinado, el gasto público, y en la que confluyen y se analizan una serie de principios propios, constitucionalmente establecidos, como son los de legalidad, unidad, universalidad, anualidad y, muy significativamente, la exigencia del artículo 31.2 de la Constitución, según la cual el gasto público ha de realizar una asignación equitativa de los recursos públicos¹⁰⁰.

⁹⁸ Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción* ..., pág. 177.

⁹⁹ Cfr. MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso* ..., pág. 62.

¹⁰⁰ Como se verá más adelante, algunos autores propugnan la construcción de un Derecho de los gastos públicos diferenciado del Derecho Presupuestario. Desde este punto de vista, el Derecho de los gastos públicos ofrece una sustantividad propia que permite sostener su consideración como objeto de un tratamiento científico propio y separado de las demás parcelas del Derecho Financiero, señaladamente del Derecho Presupuestario.

II.- LA HACIENDA GENERAL

1.- La expresión “Hacienda Pública”: relación con la actividad financiera

A la hora de introducirnos en el estudio de la actividad financiera y del Derecho financiero, la mayoría de los manuales de estudio, comienzan por poner de manifiesto que la actividad financiera es aquella que tiene por objeto los ingresos y los gastos públicos, caracterizándose fundamentalmente por ser una actividad medial o instrumental, jurídica y pública; en definitiva, y en palabras de Ferreiro¹⁰¹ se trata de la actividad que desarrollan los entes públicos para obtener y utilizar medios dinerarios para realizar las tareas que la colectividad les encomienda.

Dejando a un lado los caracteres de instrumentalidad y juridicidad, cuando decimos que se trata de una actividad pública, además de por el objeto (puesto que trata de satisfacer necesidades colectivas), nos estamos refiriendo, al mismo tiempo, al sujeto que la desarrolla, normalmente utilizando la expresión el Estado y los demás Entes públicos. La Hacienda Pública, en ese sentido, es el Estado y todos aquellos entes públicos que obtienen ingresos y realizan gastos, aplicándolos a las tareas que les han sido encomendadas por la Constitución y tanto es así, que la expresión Hacienda Pública se llega a identificar con esa parte de la realidad constituida por la actividad financiera.

También entendemos por Hacienda Pública, en sentido objetivo, la propia actividad financiera considerada en si misma, es decir, como la actividad de dichos entes públicos dirigida a obtener ingresos y gastos, e incluso desde una visión más estática podemos identificar la Hacienda Pública con Patrimonio público, con el conjunto de

¹⁰¹ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1999 (21ª ed.), págs. 17 y 18. En el mismo sentido PÉREZ ROYO, F.: *Derecho...*, pág. 25.

bienes, derechos y obligaciones de titularidad estatal, entendiendo Estado en su sentido amplio como comprensivo de todos los entes públicos.

2.- Sistema de fuentes materiales: poder y competencia

Otro de los caracteres de la actividad financiera o de la Hacienda Pública es que se trata de una actividad jurídica, sometida a normas y principios jurídicos, cuyo análisis constituye el objeto del Derecho financiero.

Así tradicionalmente, identificamos por fuentes del Derecho los actos o hechos que pueden producir normas válidas dentro del sistema. Dentro de este sistema de fuentes formales es la Constitución quien determina la forma de tales actos o hechos, pero también se ocupa de señalar qué entes pueden realizarlos, es decir las personas u organizaciones que pueden crear estas normas.

Por otra parte, la propia Constitución establece en su artículo 1 que *“la soberanía nacional reside en el pueblo español, del que emanan los poderes del Estado”* anticipando de forma velada la existencia no de un único poder, sino precisamente la propia división de poderes, entendida en toda su amplitud: no sólo conforme a la clásica división horizontal realizada por Montesquieu¹⁰², sino aludiendo también a la división vertical del poder, reforzando la distribución territorial del mismo entre diversos entes: Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales que estructuran la organización territorial del Estado.

La idea de fuentes materiales, por tanto, adquiere su máxima expresión, cuando se pone en relación con el tipo de organización del Estado, refiriéndonos al ámbito de poder de

¹⁰² MONTESQUIEU: “El espíritu de las Leyes”, Capítulo VI del Libro XI, en *Ouvres Completes* publicado en 1748.

cada uno de los Entes que lo conforman a la hora de crear normas jurídicas¹⁰³ en relación con los demás; surgiendo de este modo, el concepto de competencia.

Sin embargo, la propia configuración del Estado Español como un Estado autonómico, a medio camino entre un Estado regional y un Estado federal, hace más complicada la definición de tales conceptos, sobre todo si partimos de la base que la Constitución no alude únicamente al concepto de competencia, sino que se refiere además al de materia. En general la doctrina entiende por materia “el complejo de actividades, oficinas, bienes, institutos jurídicos relativos a un cierto sector homogéneo”¹⁰⁴ y por competencia “la titularidad de una potestad o función pública sobre una materia determinada”¹⁰⁵; es decir la materia será el objeto de la competencia. Para Ferreiro¹⁰⁶ la competencia hace referencia a las posibilidades de actuación de cada ente en relación con los demás.

Pero en lo que al tema se refiere, la utilidad de estos conceptos se pone de manifiesto cuando nuestra Constitución, en los artículos 148 y 149 los usa para fijar el campo de actuación, condicionado recíprocamente, del Estado y las Comunidades Autónomas.

Por ese motivo, antes de pasar al tema concreto de qué se entiende por Hacienda General, parece indicado hacer una breve referencia a lo que se ha llamado el Estado autonómico.

¹⁰³ En este sentido, siguiendo a HENSEL y ALESSI, citados en la obra de FERREIRO *Curso de Derecho Financiero Español*, la actuación del poder financiero puede contemplarse desde dos ópticas: una abstracta como emanación de normas jurídicas y otra concreta como la aplicación efectiva de esas normas jurídicas.

¹⁰⁴ FERNÁNDEZ, T.R.: “Sistema de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas”, *Revista de la Vida Local*, núm. 201, págs. 9-36.

¹⁰⁵ BLASCO, A.: “Sobre el concepto de competencias exclusivas”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 29, págs. 307-317.

¹⁰⁶ *Curso...*, pág. 103.

3.- El Estado autonómico

3.1.- Principios de unidad, autonomía y solidaridad

El proceso de centralización, operado, fundamentalmente, a raíz de la Revolución francesa, supuso uno de los medios para llevar a cabo la liquidación del Antiguo Régimen, debido sobre todo a las posibilidades que presentaba para la creación de los mercados nacionales y la consolidación del capitalismo. Habiendo cumplido históricamente dicho papel, la mayoría de los países de nuestro entorno, a medida que se desarrollaban los sistemas democráticos han ido tendiendo hacia la descentralización, fundamentalmente política. Junto a ese proceso descentralizador, se puede observar, especialmente en los modernos Estados federales, el mantenimiento de ciertos principios centralizadores, particularmente en el ámbito de la política económica, compatibles con las técnicas de descentralización política, proceso que se ha denominado “federalismo cooperativo”.

El objetivo que debe cumplir la descentralización política¹⁰⁷ no es otro que servir al acercamiento de los centros de decisión política al ciudadano y lograr una mayor eficacia en la gestión de los asuntos públicos, procurando al mismo tiempo que ello no suponga un aumento excesivo del gasto público.

Es en este contexto donde podemos encuadrar el título VIII de la Constitución española, (Organización territorial del Estado), en el que nuestros constituyentes configuraron, de forma deliberada, un modelo de Estado que no se adapta a las formas clásicas conocidas: no se trata de un Estado unitario, ni federal, ni regional. Esta organización se ha calificado de Estado autonómico y, fue producto del consenso constitucional, como consecuencia de unas fuerzas políticas (especialmente nacionalistas vascos y catalanes)

¹⁰⁷ FERRANDO, J.: “Teoría y realidad del Estado autonómico”, *Revista de Política Comparada*, nº 3, págs. 75 y ss, donde señala que esta mayor eficacia debe ponerse de manifiesto en cuestiones tales como la gestión de los servicios públicos, la puesta en práctica de la planificación, la lucha contra el paro, la racionalización del urbanismo...

que querían ir más allá de la fórmula de los Estados regionales y, otras (especialmente UCD y AP) que no consintieron en llegar al establecimiento definitivo de la fórmula federal.

La configuración de este modelo de Estado, depende en buena parte de la interpretación que se ha ido obligada a hacer la jurisprudencia constitucional, aunque los principios informadores del mismo, vienen enunciados en el artículo 2º de la Constitución española¹⁰⁸: unidad, autonomía y solidaridad.

Al principio de unidad se ha referido nuestra jurisprudencia constitucional en diferentes ocasiones (Sentencia del Tribunal Constitucional 4/1981, de 2 de febrero, 25/1981, de 14 de julio, ó 37/1981, de 16 de noviembre) y el propio texto constitucional reconoce las manifestaciones del principio de unidad nacional, no sólo al proclamar la soberanía nacional como atributo del pueblo español, sino también con la unidad del ordenamiento jurídico (el Estado designa, en ocasiones la totalidad de la organización jurídico política de la nación, incluyendo a las organizaciones propias de las Comunidades Autónomas, y en otras refiriéndose únicamente a las instituciones centrales y sus órganos periféricos, contraponiéndose a la organización de aquéllas).

Además la proclamación de este principio en el campo económico, también se ve reflejado en el texto constitucional¹⁰⁹, y como consecuencia de ello el Tribunal Constitucional ha señalado la existencia de un único orden económico nacional como

¹⁰⁸ Art. 2 Constitución española: “La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas”.

¹⁰⁹ Artículos 131.1 (El Estado mediante ley podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución), 139.2 (Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español) y 138.2 (Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales).

presupuesto para que el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas no produzca resultados disfuncionales.

Por último, la proclamación de igualdad de trato, que conecta el principio de unidad con el de solidaridad, viene fundamentalmente recogida en el art. 139 de la Constitución española, al englobar dos manifestaciones: la que afecta a todos los derechos y obligaciones de los españoles, puesta en relación con el artículo 149.1.1ª, que atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles, sin que tal principio pueda ser entendido “como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento de la que resulte que en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional, se tienen los mismos derechos y obligaciones (...) pues puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional”¹¹⁰ y otra más específica que afecta a determinados derechos, como la libertad de circulación y que puede ser puesta en relación con el art. 157.2 que prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías y servicios.

Los principios de autonomía y de solidaridad, a diferencia del principio de unidad aparecen concebidos como derechos reconocidos y garantizados por la Constitución española.

En cuanto al concepto de autonomía, no se contiene en el texto constitucional una noción clara y expresa de su significado. Así el art. 137 dice que: “El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses” y el 143.1 establece la posibilidad para las provincias que se constituyan en Comunidades Autónomas el acceso al autogobierno. Por ello, parece que los constituyentes establecieron dos modalidades de autonomía: una que se

¹¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de diciembre.

identifica con el autogobierno, y que corresponde a regiones y nacionalidades y otra para los municipios y provincias.

Para la doctrina mayoritaria la autonomía implica la potestad normativa de autogobierno dentro de los límites del ordenamiento constitucional. Nuestro Tribunal Constitucional reconoce que se trata de un concepto jurídico indeterminado, cuyo margen de apreciación puede ser muy amplio. Esta es la razón por la que es necesario fijar unos límites, de forma que la autonomía hace referencia a un poder limitado, que no puede oponerse al principio de unidad, sino que es dentro de éste donde alcanza su verdadero significado. Asimismo, dicho Tribunal señala que a tenor del artículo 137, la autonomía lo es en función del interés respectivo, de forma que se exige dotar al Ente en cuestión de “todas las competencias propias y exclusivas que sean necesarias para satisfacer el interés respectivo”, afirmando que, en definitiva será la ley la encargada de concretar el principio de autonomía de cada Ente, ya que los preceptos constitucionales tan sólo cumplen la función de orientar al legislador para que dote a las entidades territoriales de los poderes o competencias precisas para gestionar esos intereses.

El artículo 138 de la Constitución supone la manifestación del principio de solidaridad, al englobar dos modalidades de realización efectiva de dicho principio: una que consiste en el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio, y que encuentra su realización práctica en lo dispuesto en el artículo 158.2 del mismo texto, a través de la existencia de un fondo de compensación para corregir los desequilibrios económicos interterritoriales y la proclamación de la inexistencia de privilegios entre las Comunidades Autónomas a través de la vía estatutaria, pretendiendo impedir por parte de éstas el establecimiento de auténticos paraísos fiscales. Sin embargo, también en este aspecto, la regulación constitucional revela la falta de desarrollo de este principio tanto en cuanto a su aspecto material (político, cultural, económico...) como en cuanto a su ámbito territorial, atribuyéndose así al Tribunal Constitucional el desarrollo del mismo, vía jurisprudencial, que contribuya a delimitar su ámbito de aplicación.

3.2.- Las competencias de las Comunidades Autónomas

Generalmente, se entiende que una entidad territorial goza de autonomía cuando tiene la facultad de organizarse jurídicamente, de crear su propio Derecho; Derecho que será reconocido como tal por el propio Estado. Desde este punto de vista, por tanto, las competencias de las Comunidades Autónomas van a determinar el quantum de poder político que se atribuye a unas Comunidades Autónomas, y por ende en el aspecto financiero, el quantum de poder financiero de las mismas.

Centrándonos en la potestad legislativa, y antes de entrar en el reparto de las competencias, ésta encuentra como límites fundamentalmente el ámbito territorial, puesto que el territorio determina la esfera de eficacia de la Comunidad Autónoma en un doble sentido: no puede atender más que a los intereses comprendidos en dicho ámbito y en cuanto a que sus poderes no pueden extenderse más allá de su territorio; límites por razón de materia, determinados por el juego de los artículos 148, 149 y 150 de la Constitución; límites derivados de las declaraciones constitucionales, a través de la proclamación de determinados principios, fundamentalmente en sus Títulos Preliminar y Primero y otros como el de unidad, y solidaridad; límites derivados de las obligaciones internacionales, pues aunque puedan asumir competencias al respecto las relaciones internacionales aparecen concebidas como una de las competencias exclusivas del Estado, y límites derivados del interés general.

Por otra parte, también hay que poner de manifiesto que autonomía y control no son antagónicos. Las técnicas de control pueden venir determinadas en cuanto al objeto, en cuanto al titular, en cuanto al momento o en cuanto a la finalidad. Sin embargo, y partiendo de la regulación contenida en la Constitución, la doctrina afirma que las técnicas de control en ella contenidas indican más bien un tipo de control más propio de un Estado federal que de un Estado regional, puesto que la participación de los órganos centrales del Estado en el control de la legislación no supone un control de carácter

preventivo, sino sucesivo, es decir, que se produce una vez se ha aprobado la norma comunitaria.

El reparto de competencias, como es obvio, es debido a la necesidad en los estados descentralizados de que los entes autónomos participen en el ejercicio de la potestad legislativa. Nuestra Constitución, sin embargo, cuando se refiere a las Comunidades Autónomas en el artículo 148.1 hace referencia a competencias sobre determinadas materias, mientras que en el 149.1, cuando predica la exclusividad para el Estado contiene tanto una lista de materias como de competencias; lo que se traduce en la práctica en que puede haber materias compartidas con competencias exclusivas en cada uno de los diferentes entes territoriales. Y esto nos obliga a analizar cuando nos encontramos o no ante una competencia exclusiva o compartida, fundamentalmente por dos razones: primero porque el artículo 149.3 establece una cláusula de prevalencia del Derecho estatal, que va a encontrar sus límites en las competencias exclusivas de las Comunidades Autónomas y después porque los Estatutos de Autonomía, aprovechando la indeterminación de la propia Constitución han intentado asumir todas las competencias posibles, calificándolas de exclusivas, para evitar la prevalencia del Derecho estatal.

Otra cuestión, en la que se enfrentan diversas posturas doctrinales, es la de concretar qué se entiende por competencia exclusiva y competencia compartida. Así mientras que para algunos autores son exclusivas las competencias atribuidas a un órgano con exclusión de todos los demás, lo que no quiere decir que sean incompatibles con las competencias compartidas¹¹¹, otros identifican la noción de exclusividad con la de exclusión al señalar que no hay exclusividad si hay participación de los dos niveles en la regulación de una determinada materia¹¹² y finalmente una postura ecléctica que

¹¹¹ SALAS, J.: “ Los poderes normativos de la Generalidad de Cataluña”, *Revista de Estudios de la Vida Local*, núm. 205, págs. 9-59. Citado en ÁLVAREZ CONDE, E.: *El régimen político español*, Tecnos, 3ª ed., Madrid, 1987, pág. 617.

¹¹² GARCÍA ENTERRÍA, E.: “Estudio preliminar” dentro del colectivo “La distribución de las competencias económicas”, pág. 29. Citado en ÁLVAREZ CONDE, E.: *El régimen ...*, pág. 617.

mantiene que hay dos criterios para determinar la exclusividad de la competencia: en primer lugar cuando un ente dispone totalmente de la materia, ejerciendo sobre ella competencias legislativas y ejecutivas y cuando el ente puede utilizar potestades o funciones de una determinada calidad, ya sean legislativas o ejecutivas, es decir que la competencia deja de ser exclusiva, no cuando se comparte materia, sino cuando se comparten potestades.¹¹³

Desde esta última perspectiva en el artículo 148 se contiene una lista de materias, alguna de las cuales tendrá carácter de compartida, mientras que en el artículo 149 únicamente hay exclusividad en este caso del Estado, cuando se atribuye una materia en bloque, cuando se atribuye un sector de la materia - en cuyo caso será una materia compartida -, y cuando se atribuye un tipo de potestades. Por tanto, destilando el artículo 149 se pueden encontrar competencias exclusivas del Estado, competencias exclusivas de las Comunidades Autónomas y competencias compartidas.

Otro aspecto que también presenta complicaciones terminológicas es el concepto de competencia compartida. La competencia compartida indica que sobre una misma materia varios entes se reparten competencias, mientras que la competencia puede ser concurrente, si los dos entes pueden actuar sobre la misma materia, aunque en este caso quizás sería más acertado referirse a materia concurrente.

Como ya he indicado antes, nuestra Carta Magna ha optado por un sistema de doble lista, que presenta el inconveniente de que al repartir materias, no indica con precisión la intensidad de la competencia, dejando abierta la posibilidad, que ha sido aprovechada por los Estatutos de autonomía, de asunción de las máximas competencias posibles.

¹¹³ ÁLVAREZ CONDE, E.: *El régimen ...*, pág. 618.

Pero la cuestión no acaba ahí, sino que además el artículo 150 puede concebirse como una tercera lista, indeterminada, a través de la cual las competencias inicialmente atribuidas al Estado pueden transferirse o delegarse a las Comunidades Autónomas.

Por último, la adhesión de España a la Unión Europea supone una transformación de este reparto, generando en virtud del artículo 93 de la Constitución una reducción del ámbito competencial, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas, al autorizar la transferencia tanto de competencias estatales como autónomas. Sin embargo, el grado de reducción de las mismas tampoco está meridianamente claro porque, en definitiva, los Tratados de la Unión, normalmente, no atribuyen funciones concretas, sino que vinculan éstas a los objetivos de aquélla con una tendencia expansiva de ampliación de las competencias de la Unión. Además, tanto el Estado como las Comunidades Autónomas tienen competencias de ejecución del Derecho comunitario, aunque tan sólo el Estado, único sujeto de Derecho internacional, aparece como responsable, y por ello son necesarios los preceptos contenidos en los artículos 150.3 y 155, para el hipotético supuesto de que las Comunidades Autónomas se negaran a cumplir las directrices provenientes de la Unión.

Teniendo en cuenta todo lo precedente, la clasificación¹¹⁴ de las competencias recogidas en la Constitución quedaría de la siguiente manera:

a) Competencias mínimas.

En principio son las enumeradas por el artículo 148.1. Sin embargo, el precepto se inicia con la expresión “podrán”, que se ha identificado con el principio dispositivo, según el cual el respectivo Estatuto asumirá las competencias dentro de la lista contenida en este precepto, pudiendo optar por todas las materias o sólo por algunas y hacerlo en términos de exclusividad o de compartimiento. Ahora bien, *de facto*, lo que se ha entendido, por la mayoría de los Estatutos es que se trata de competencias

¹¹⁴ ÁLVAREZ CONDE, E.: *El régimen...*, págs. 620-645.

mínimas y la mayoría de las competencias tienen el carácter de exclusivas, tan sólo condicionadas por lo dispuesto en el artículo 149.1, bien porque así aparezcan enumeradas o, bien porque deban considerarse limitadas por principios como la ordenación general de la economía, la unidad del mercado nacional..., por tanto, se puede decir que el hecho de que las Comunidades Autónomas no puedan ser privadas del ejercicio de competencias sobre las materias enumeradas en el mismo, no significa necesariamente que asuman la totalidad de la materia.

b) Competencias derivadas del artículo 149.1.

A pesar de que la lista contenida en este precepto establece *a priori* las competencias que pertenecen en exclusiva al Estado, hay que tener en cuenta el carácter relativo del mismo. A este respecto ha cumplido un papel esencial la aproximación general al mismo realizada por la Jurisprudencia Constitucional.

En el esquema de las relaciones Estado- Comunidades Autónomas el modelo teórico final pivota sobre las competencias del Estado que se recogen y enumeran el art. 149.1, sin perjuicio de que las Cortes Generales puedan legislar sobre cualquier materia “sin necesidad de título específico para ello”, aunque es evidente que esta potestad tiene sus límites, derivados de la propia Constitución por que lo que no podrán hacer es invadir las competencias autonómicas. (FJ. 4º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1983, de 5 de agosto).

En este precepto se explicita el único ámbito competencial prefijado de forma imperativa: se refiere a las competencias estatales que funcionan como límite, precisamente, a las competencias autonómicas. Para las que la Constitución no impone un listado competencial, sino que establece un marco dentro del cual funciona el principio dispositivo.

Ahora bien, la claridad del mismo se enturbia al admitir en muchos casos la participación competencial de las Comunidades Autónomas. Y así se ha pronunciado el

Tribunal Constitucional en diversas sentencias como las de 28 de julio de 1981, 16 de noviembre de 1981, 28 de enero de 1982, y 8 de febrero de 1982.

Así se pueden identificar, en este artículo competencias plenas o exclusivas, donde no cabe participación de las Comunidades Autónomas, y competencias donde se admite tal participación, bajo fórmulas que a su vez se subdividen en: supuestos en los que el Estado dicta “leyes básicas”, “bases” o “normativa básica” y las Comunidades Autónomas las pueden desarrollar mediante su propia legislación y supuestos en los que el Estado legisla y las Comunidades Autónomas únicamente ejecutan y aplican la legislación estatal.

La articulación de esas competencias compartidas en el supuesto de la regulación (bases) – desarrollo (comunitario) sigue las siguientes pautas:

1. Es al legislador estatal a quien corresponde definir lo que es básico como marco normativo común que deben respetar las Comunidades Autónomas a la hora de legislar sobre la materia concreta de que se trate.
2. El legislador estatal no puede agotar la materia al regular las bases, dejando a las Comunidades Autónomas el margen suficiente para que lleven a cabo una “política propia” (Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de julio y 98/1982, de 29 de julio).
3. La definición de lo básico, es susceptible de recurso ante el Tribunal Constitucional, que decidirá finalmente.
4. Lo básico no tiene porque ser lo abstracto o lo principal, sino lo necesario para asegurar un mínimo normativo común, los aspectos centrales de una institución, que pueden exigir previsiones normativas concretas. Sentencias del Tribunal Constitucional 25/1983, de 7 de abril y 76/1986, de 9 de julio.
5. La “primera” doctrina constitucional acuñó un concepto material de bases, del que se derivaba que no era preciso que estuvieran formuladas como tales. Los criterios básicos, en ausencia de normativa postconstitucional, podían hacerse derivar

racionalmente de la normativa preconstitucional (Sentencias del Tribunal Constitucional de 28 de julio de 1981, de 28 de enero de 1982, 32/1983, de 28 de abril, 42/1983, de 20 de mayo, 96/1984, de 19 de octubre.

6. Posteriormente el Tribunal Constitucional fue elaborando un concepto formal de bases, que implica, que por lo general, debían ir formuladas como tales en Leyes, sin perjuicio del posible desarrollo reglamentario para completarlas. Sentencia del Tribunal Constitucional 69/1988, de 19 de abril, y por ello la Sentencia del Tribunal Constitucional 385/1993, de 23 de diciembre declara inconstitucional el inciso “conforme a su naturaleza o” de la DF 7^a.1,b) del RDLeg 781/1986, sobre las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, porque no precisa qué es lo básico y remite su determinación a una actividad hermenéutica incompatible con el principio de seguridad jurídica.
7. Lo básico puede ser modificado por el Estado con el eventual desplazamiento de la normativa autonómica de desarrollo disconforme.
8. Las Comunidades Autónomas no tienen por qué esperar a que el Estado apruebe la normativa básica para poder legislar, lo harán en el ámbito que consideren no básico, inferido de la legislación preexistente, pudiendo el Estado impugnar la legislación autonómica, de forma que finalmente será el Tribunal Constitucional quien determine qué debe ser considerado como lo básico.

El supuesto de competencias compartidas en donde el Estado legisla y las Comunidades Autónomas únicamente ejecutan y aplican la legislación estatal plantea, obviamente, muchas menos fricciones.

La delimitación material de los títulos competenciales, es el presupuesto de los conflictos competenciales que deben ser resueltos por el Tribunal Constitucional, para lo que primeramente deberá ubicar la norma o acto impugnado en alguno de los títulos materiales previstos en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía, deduciendo de ese contraste la competencia estatal o de la Comunidad en la concreta materia que se trate. Dicha tarea resulta difícilmente conceptualizable, y por naturaleza casuística,

sujeta a opiniones diversas y a la que la Sentencia del Tribunal Constitucional 125/1984, de 20 de diciembre (FJ 1) se refería en los siguiente términos: “*Las normas constitucionales y estatutarias relativas a la distribución de competencias clasifican la realidad social en materias para ordenar aquella distribución. Los conceptos de materia allí recogidos poseen en ocasiones un inevitable grado de indeterminación y es frecuente que una materia... tenga dimensiones clasificables dentro de otro concepto material y encajables en otro título competencial (...). Una vez más, la posible concurrencia imperfecta de los títulos obliga al intérprete del bloque de la constitucionalidad y de la norma o normas constitutivas del objeto de un conflicto, a una tarea de ponderación, difícilmente conceptualizable y, por fuerza, casuística.*”

c) Competencias residuales.

Serán las competencias susceptibles de asunción según lo establecido en el artículo 149.3, con un doble contenido, la llamada cláusula residual o de cierre y la cláusula de prevalencia del Derecho estatal.

d) Competencias atribuidas por una ley marco.

Las competencias atribuidas por las leyes marco del artículo 150.1 son normas habilitadoras de competencias para las Comunidades Autónomas. Constituyen una técnica propia de la legislación compartida, a través de las cuales se relativizan las competencias exclusivas del Estado, pasando a ser compartidas con las Comunidades Autónomas. Parece que puede ser la fórmula apropiada para superar el enfrentamiento entre el Estado central y los entes autónomos, y llegar a fórmulas de federalismo cooperativo, alterando sustancialmente el sistema de reparto de competencias inicialmente establecido por la Constitución.

e) Competencias atribuidas por una ley de armonización.

Las leyes de armonización, previstas en el artículo 150.3 se conciben como normas que establecen límites a las Comunidades Autónomas, derivados del interés general. En principio, da la sensación de que rebasan los límites de la competencia compartida, invadiendo las competencias exclusivas de las Comunidades Autónomas. Es decir, suponen un control del Estado en la potestad legislativa exclusiva de las Comunidades Autónomas, y, por tanto, se trata de normas de carácter excepcional, determinado fundamentalmente, por el supuesto de hecho habilitante, el interés general.

Su finalidad es homogeneizadora, orientada a preservar la unidad del ordenamiento jurídico y son consecuencia, fundamentalmente, del principio de solidaridad.

f) Competencias transferidas o delegadas por el Estado.

Se contienen en el artículo 150.2, que a su vez engloba dos supuestos distintos: la transferencia y la delegación de facultades. La primera se puede considerar como una auténtica forma de descentralización, ya que se realiza directamente, a través de una norma de transferencia, no siendo revocable más que por otra norma. La segunda, sin embargo es un supuesto en la que el ente delegante realiza el traspaso por razones de oportunidad pudiéndose revocar en cualquier momento.

La dificultad que presenta este precepto es la determinación de las materias que puedan ser objeto de transferencia o delegación, debida a la indeterminación del mismo, que habla de “facultades correspondientes a materias de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación”. Es decir, se conecta con el tema de si en nuestra Constitución se establece un techo competencial que las Comunidades Autónomas no podrán rebasar en ningún momento. Y la respuesta a dicha cuestión depende, en parte del propio concepto de Estado, pero en principio se puede decir que esta técnica, al igual que la de las leyes marco y leyes de armonización parece adecuada para sentar las bases del federalismo cooperativo.

4.- El poder financiero en el Estado español

La concepción tradicional del poder financiero parte del concepto de soberanía, concebido como la facultad de que gozan los entes públicos de organizar su sistema de ingresos y gastos, cuyo apoyo teórico es el mismo que el del resto de sus poderes: el poder supremo del Estado para hacer que el Derecho reine en la sociedad.

Con las premisas establecidas por el modelo de Estado contenido en la Constitución, a la hora de referirnos al campo de la actividad financiera, y todavía más concretamente al ámbito tributario nos encontramos con que la tradicional dicotomía entre poder tributario originario y poder tributario derivado sobre la base del poder atribuido directamente por la Constitución o por el titular del poder originario, no resulta válida desde las tesis de un Estado descentralizado.

Sin embargo, la propia Constitución establece en su artículo 133.1 que *“la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley”*, aunque también el propio texto constitucional atribuye poder tributario a Comunidades Autónomas y Corporaciones locales. Por tanto la expresión poder originario debe ser reinterpretada, tal y como sugiere Sáinz de Bujanda: únicamente se trata de una distinción de carácter técnico que se basa en el rango de la norma que reconoce el poder. Será originario el del Estado al ser a la norma constitucional a la única a la que se va a ver sometido, mientras que los demás entes públicos amén de por la Norma suprema van a estar limitados por el resto de la legislación.

La estructura territorial descentralizada del Estado tiene implicaciones en el esquema del poder financiero, ya que para que los territorios autónomos lo sean de forma efectiva, deben poseer los recursos económicos necesarios y poder distribuirlos según sus particulares criterios.

Así, la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas viene reconocida en la CE en el artículo 156.1, según el cual: “las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”, y la de las Corporaciones Locales, a través de los artículos 137, 140 y 142, de forma que sus Haciendas “deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley les atribuye”.

Una vez establecido poder financiero y tributario, tanto al Estado como al resto de los entes descentralizados, la medida de este poder y como se condicionan unos y otros dependerá fundamentalmente, de lo establecido en el artículo 149.1 de la Constitución.

5.- La Hacienda general: artículo 149.1.14ª de la CE

Siguiendo a Ferreiro¹¹⁵, para determinar el ámbito competencial que marca este artículo 149.1.14ª cuando dice que el Estado tiene competencia exclusiva sobre la Hacienda general se debe acudir a desentrañar qué quiso decir el legislador con dicha expresión y así, partiendo de su significado gramatical, puede interpretarse que “general” es aquello “común y esencial a todos los individuos que constituyen un todo”, y por tanto la Hacienda general engloba la Hacienda del Estado, ya que ésta afecta a todos los ciudadanos, pero también y por indicaciones del propio Tribunal Constitucional (Sentencia 14/1986, de 31 de enero) no puede identificarse únicamente con la Hacienda del Estado, puesto que el ordenamiento jurídico también reconoce la existencia de Haciendas de otros entes públicos, que junto a aquella forman un conjunto que también afecta a toda la colectividad.

Sin embargo, cuando se utiliza el término Hacienda general, tampoco puede identificarse con el término Hacienda Pública, de forma que el artículo 149.1.14ª está

¹¹⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, págs. 110 y 111.

reconociendo la existencia de otras Haciendas “no generales”, sobre las que el Estado no va a tener competencia exclusiva.

Es por ello que el citado profesor concluye que la Hacienda general está constituida por la Hacienda del Estado y además por aquello fundamental y básico de las “otras Haciendas Públicas”, de forma que se garantice su existencia y funcionamiento armónico como parte del conjunto de las Haciendas Públicas del país que afecta de forma inmediata, al interés general.

Estas conclusiones de Ferreiro, me llevan a poder afirmar, por tanto, que la actividad financiera, en tanto que Hacienda Pública, es una materia concurrente, sobre la que el Estado tiene competencia exclusiva en lo referente a la Hacienda estatal y competencias compartidas con las Comunidades Autónomas en cuanto al resto de las Haciendas Públicas, de forma que, es a él a quien la competencia para regular el núcleo esencial de las mismas, teniendo los demás entes territoriales competencias para regular el resto.

6.- El núcleo esencial de las “otras Haciendas Públicas”

Ahora bien, el problema fundamental es determinar qué se entiende por núcleo esencial de “las otras Haciendas Públicas”.

El núcleo es según el diccionario el elemento primordial al que se van agregando otros para formar un todo, o la parte central de alguna cosa material o inmaterial.

Desde mi punto de vista, y teniendo en cuenta que, como ya he indicado, la expresión Hacienda Pública puede identificarse desde un punto de vista objetivo con actividad financiera y desde un punto de vista subjetivo con los propios entes encargados de llevar a cabo dicha actividad, para entender qué es el núcleo esencial de las otras Haciendas Públicas deben ponerse en conexión los apartados 13º y 18º del propio artículo 149.1; puesto que el primero hace referencia a las bases y coordinación de la

planificación de la actividad económica y el segundo se ocupa de las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y a su vez con las manifestaciones constitucionales del Estado social de Derecho.

6.1.- Manifestaciones constitucionales del Estado social de Derecho

Nuestra norma constitucional comienza proclamando que “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico, la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”. Con esta expresión se intenta reflejar la idea de proceso en la lucha por un Estado de Derecho, que no es algo que nuestros constituyentes hubieran creado, sino que se trata de un principio que hay que ir consiguiendo, en el desarrollo y aplicación constitucionales. Por otra parte, la referencia a un Estado social, debe ser encuadrada dentro del actual sistema neocapitalista, que tiende a garantizar, sin llegar a significar una ruptura de las estructuras del mismo, un cierto grado de bienestar.

Al hilo de esta expresión se reconocen en nuestra Carta Magna una serie de derechos económicos y sociales, normas sociales que determinan el contenido de dicho Estado social de Derecho y que van encaminadas a garantizar el ámbito existencial de todos los ciudadanos, otorgando al mismo tiempo una especial protección a determinados bienes, tales como la salud, la vivienda, la cultura... Derechos que en ocasiones gozan del especial sistema de garantías reservado a los derechos fundamentales y libertades públicas y en otras ocasiones tienen un menor grado de protección, pero que en todo caso revelan las posibilidades de acción de los poderes públicos, llamados a desempeñar un importante papel.

Por otro lado, la regulación constitucional del proceso productivo, se lleva a cabo a través de la constitucionalización de los principios rectores de la política social y económica, y a través del título VII, que consagra la intervención pública en la actividad económica. Ambas premisas constituyen lo que se ha dado en llamar “la Constitución Económica”, que responde a una estructura neocapitalista – consagración del principio

de libertad de empresa en el marco de una economía de mercado – junto a una serie de caracteres socializados como son, a título de ejemplo, la aceptación de la planificación de la actividad económica (art. 131), consecuencia de la consideración de que la riqueza del país debe estar subordinada al interés general (art. 128.1) y el reconocimiento de la iniciativa pública en la actividad económica (art. 128.2).

6.2.- Breve análisis de los derechos y libertades reconocidos en la Constitución española: los derechos económicos y sociales, los principios de la política social y económica y los deberes constitucionales

Por derechos económicos y sociales se entiende aquel conjunto de derechos que exigen la realización de auténticas prestaciones por parte del Estado.

Se trata de un conjunto de derechos que surgieron, de forma más o menos aislada durante el siglo XIX, como intento de realización del principio de igualdad nacidos con los procesos revolucionarios de 1848. Sin embargo, no es hasta principios del siglo XX cuando alcanzan su consagración definitiva, correspondiéndose con la formulación del Estado social de Derecho, que como hemos visto no significa una quiebra del sistema capitalista, sino un resultado de las transformaciones experimentadas por éste.

En nuestra norma constitucional, los derechos económicos, sociales aparecen concebidos como auténticos derechos fundamentales (educación, sindicación, huelga...), otros aparecen en el capítulo tercero, a través de la formulación de los principios de la política social y económica (progreso social y económico, distribución equitativa de la renta, Seguridad Social y protección de la salud, acceso a la cultura, protección y enriquecimiento del patrimonio histórico...), y otros en la sección segunda del capítulo segundo (derecho a la propiedad privada, derecho al trabajo, derecho a la libertad de empresa...). En definitiva, vienen a determinar el modelo económico reconocido por la Constitución, aunque ello no quiere decir que éste tenga un carácter cerrado e inmutable, sino al contrario es posible una evolución del mismo, efectuada desde el propio texto constitucional, sin tener que llegar a su reforma. En palabras del Tribunal

Constitucional, la Constitución económica viene determinada por el conjunto de *“normas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica. Este marco implica la existencia de unos principios básicos del orden económico que han de aplicarse con carácter unitario”*, y los encuentra constitucionalizados en el Preámbulo, en el principio de unidad económica, en los artículos 128, 131, 139 y 138, así como en los objetivos económicos proclamados en los artículos 40, 130 ó 131.

Por tanto, en la Constitución se define el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica, definiéndose los elementos esenciales y estableciendo normas que sirven de parámetros para la acción de los poderes económicos, permitiendo el funcionamiento de todos los sistemas que se ajusten a ellos, y excluyendo únicamente los que sean contradictorios con los mismos. En definitiva, puede afirmarse que el modelo económico consagrado en la Constitución se caracteriza por la nota de la competencia.

Por su parte, los deberes constitucionales, cuyo origen hay que buscarlo en la Declaración francesa de 1789, y que hoy aparece reconocidos en todas las Declaraciones de Derechos, se considera una obligación ética que se revela como una justificación del poder político.

De los dos deberes clásicos, deber de defensa y deber de pagar los impuestos, el segundo está formulado en nuestro texto constitucional como deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sin embargo, uno de los problemas de fondo de que adolece el sistema es que los ciudadanos no tienen confianza en que esas prestaciones patrimoniales necesarias que les son exigidas se traduzcan en la prestación de los correspondientes servicios públicos.

Una vez hecho el análisis de lo que puede ser considerado la Hacienda Pública desde un punto de vista objetivo, en su asimilación como actividad financiera, quedaría el análisis desde un punto de vista subjetivo, la Hacienda Pública como sujeto

interviniente en las relaciones jurídicas, es decir como Administración. En este punto, también la Constitución en su artículo 149.1.18^a establece de forma directa que la competencia para desarrollar las bases del régimen jurídico de la Administración, el régimen estatutario de sus funcionarios, el procedimiento administrativo común... se reserva al Estado. La Administración tributaria y financiera, se ha repetido hasta la saciedad, no deja de ser una parte de esa Administración pública, y por tanto, también en este punto se halla coherencia con los principios informadores de la estructura descentralizada del Estado que deben coordinar la unidad junto con el reconocimiento de los principios de autonomía y solidaridad.

Por último, al comienzo decía que la Hacienda Pública también desde un punto de vista objetivo, pero más estático, podía ser identificada con el Patrimonio público, y del juego que nos brindan los artículos 148 y 149.1 también puede verse que en materia de patrimonio público, tan sólo se recoge en el primero aquél que se encuentra en el propio territorio de la respectiva Comunidad Autónoma, de forma que cuando se trata de Patrimonio público que se encuentra situado en más de una Comunidad Autónoma o se trata de la defensa del patrimonio cultural, artístico y monumental la competencia se traspasa al Estado.

En definitiva, todo ello, aunque quizás de manera un tanto ambigua, trasladado al ámbito financiero se podría resumir con la expresión de que el Estado tendrá competencia exclusiva sobre la Hacienda general.

7.- Conclusiones

La expresión Hacienda general, que en un principio puede resultar ambigua o más bien poco concreta, puede ser desentrañada a través de las pautas que brinda la propia Constitución. La cuestión con la que nos encontramos directamente es el tema del reparto competencial, los entes autónomos deben poseer un cierto grado de competencias para poder alcanzar su autonomía, pero ello debe conjugarse con el

principio de unidad, predicado en el mismo texto constitucional. No se trata de una cuestión sencilla o fácilmente conceptualizable, basta recordar la Sentencia del Tribunal Constitucional 125/1984, de 20 de diciembre cuando advertía que las normas de distribución de competencias clasifican la realidad social en materias, materias que pueden tener dimensiones clasificables dentro de otros conceptos materiales y encajar en otros títulos competenciales.

Por otro lado no puede olvidarse que la configuración del Estado como un Estado a medio camino entre los regionales o los federales, ha obligado al Tribunal Constitucional a importar los conceptos elaborados por el Derecho comparado para adaptarlos a este sistema, basado en el equilibrio entre los principios de unidad y autonomía y solidaridad.

Para lograr este equilibrio, fundamentalmente en las competencias compartidas en las que el Estado dicta normativa básica y las Comunidades Autónomas las pueden desarrollar mediante su propia legislación se han ido elaborando una serie de pautas, de forma que el Estado no agote toda la materia al regular las bases, teniendo en cuenta que por básico se ha de entender aquello necesario para asegurar un mínimo normativo común: los aspectos centrales de cada institución. Aspectos centrales de cada institución sobre los que en definitiva deberá pronunciarse el Tribunal Constitucional, delimitando competencias compartidas simultáneas.

Para ello, también adquieren un papel fundamental las leyes marco y las leyes de armonización, puesto que aunque las primeras deben ser encuadradas en el ámbito de las competencias compartidas y las segundas inciden en las competencias exclusivas de las Comunidades Autónomas, ambas son complementarias para conseguir dicho equilibrio. De esta forma, entiendo que cuando se atribuye la competencia exclusiva al Estado sobre la Hacienda general, concepto en el que se engloban los elementos nucleares de todas las Haciendas Públicas, la Constitución está dando entrada a una legislación a través de leyes marco, posibilitando superar el enfrentamiento entre

Estado central y entes autónomos¹¹⁶. Se trata de normas de integración, que también posibilitan el reparto de competencias sucesivas, ya que el núcleo esencial de las Haciendas Públicas no estatales es competencia exclusiva del Estado, y éste a través de la ley marco fijará las directrices, a fin de acomodar la actividad de las Comunidades Autónomas a las exigencias de carácter unitario, que posteriormente podrán ser desarrollados por las leyes autonómicas. No se trata por tanto de sustraer la competencia al Estado, sino de evitar posibles situaciones conflictivas, encontrar fórmulas de cooperación para el desarrollo del interés general.

De acuerdo con la concepción que he tratado de describir en las páginas precedentes, la Ley General Tributaria no debería entenderse como una “Ley del Estado”, sino como una Ley de la Hacienda General¹¹⁷, lo que evitaría un indeseable fraccionamiento de las instituciones como el que ya ha acontecido en los territorios forales y cuya última manifestación es la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra.

Por otra parte, en la parte no nuclear de las Haciendas Públicas no estatales, en donde encuentran plenas competencias los entes autónomos, podrá incidir la legislación estatal a través del mecanismo de las leyes de armonización.

¹¹⁶ En este sentido, SÁNCHEZ SERRANO [*Tratado...*, págs. 425-426] entiende que la “Hacienda general” es el ordenamiento común o general para todas las Haciendas públicas, incluida la estatal, o dicho de otra manera, el ordenamiento jurídico-financiero común.

¹¹⁷ En favor de esta tesis, SÁINZ DE BUJANDA, F. [“Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria”, en *Crónica Tributaria*, 1992, nº 62, págs. 107], RAMALLO MASSANET, J. [“Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria”, en *Crónica Tributaria*, 1993, nº 67, pág. 104] y SOLER ROCH, M.T. [“Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda”, en *Crónica Tributaria*, 1991, nº 59, págs. 111 y 112]. En contra, PALAO TABOADA, C. [“La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma”, en *Civitas Revista Española de Derecho financiero*, 1998, nº 100, pág. 533 y ss] y MENÉNDEZ MORENO, A. [“La futura Ley General Tributaria: algunas reflexiones sobre su naturaleza, ámbito de aplicación y contenido”, en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 2002, nº 113, págs. 8-13]. Es curioso observar que cada tesis ha hallado acogida en una revista distinta, pero no creo que se deba más que al azar.

Y es que la construcción de un Estado autonómico no implica que la base de los principios de igualdad, uniformidad y generalidad signifiquen la misma autonomía para todos. La existencia de la autonomía sólo se puede entender desde las diferencias peculiares, de características históricas, culturales y económicas de los diferentes territorios, características que son las que se deberán reflejar en la ordenación jurídica del sistema de autonomías establecido. La homogeneidad no responde en todos los casos a las necesidades reales de todo el territorio nacional. Sin embargo, ello no implica que no puedan existir ámbitos o puntos de partida comunes. En el campo de la tributación y por poner un ejemplo, aspectos conceptuales, mecanismos básicos de los procedimientos, principios elementales de valoración, bases de datos que pueden ser perfectamente comunes a todo el territorio, no sólo nacional, sino incluso traspasando nuestras fronteras, que en determinadas ocasiones, en función de las peculiaridades, geopolíticas de cada uno de los subterritorios - diferente densidad de población, condiciones geográficas o climatológicas, desarrollo social o económico, renta per capita... - pueden dar lugar a manifestaciones diferentes que se plasmarán en los distintos ordenamientos jurídicos de esos territorios.