

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 602-11-012-3

¿ES BOLONIA UNA OPORTUNIDAD PARA RENOVAR LA ENSEÑANZA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO EN ESPAÑA

Autora: *Violeta Ruiz Almendral*^(*)
Universidad Carlos III de Madrid

DOC. n.º 5/2011

(*) Este trabajo contiene las reflexiones tras elaborar un proyecto docente, que presenté a la Habilitación en la Universidad Jaume I de Castellón (enero-julio 2007). Mi proyecto docente presentado entonces puede consultarse en las siguientes dos páginas: <http://hdl.handle.net/10016/9381>. <http://uc3m.academia.edu/VIOLETARUIZALMENDRAL/Teaching>. En la misma dirección se puede acceder al documento completo que recoge tanto los resultados como los materiales creados para la experiencia de innovación docente que realicé en la Universidad Carlos III de Madrid, en el curso 2009-2010 [RUIZ ALMENDAL, V.: *Proyecto de Innovación Docente realizado en Derecho Financiero y Tributario II* (2009-2010)].



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de la autora, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. ¿TIENE SENTIDO ELABORAR UN *PROYECTO DOCENTE* EN DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO?
2. LA NECESIDAD DE ABANDONAR LA DISCUSIÓN SOBRE EL *OBJETO* Y LA *AUTONOMÍA* DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO
3. UNA PROPUESTA: LA REORIENTACIÓN DE LA DOCENCIA HACIA EL DERECHO TRIBUTARIO
4. ALGUNOS DE LOS PROBLEMAS ACTUALES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO QUE JUSTIFICAN UN CAMBIO DE DIRECCIÓN
5. LA LIMITACIÓN DEL MÉTODO JURÍDICO Y UNIDISCIPLINAR PARA EXAMINAR LOS PROBLEMAS ACTUALES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO
6. ¿ES BOLONIA UNA OPORTUNIDAD? PERPLEJIDADES DE BOLONIA O LISTA DE MEDIDAS A ADOPTAR PROCEDENTES DE LOS SISTEMAS ANGLOSAJONES

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ¿TIENE SENTIDO ELABORAR UN *PROYECTO DOCENTE* EN DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

1. Pervive en nuestro sistema académico, quizá ya no por mucho tiempo, la costumbre de que los aspirantes a una plaza de funcionario docente en una Universidad (Titular o Catedrático) deban presentar un *proyecto docente* en las distintas modalidades de concurso y oposiciones. Su objeto teórico, si atendemos al término, es dar una visión personal sobre la materia que se pretende impartir, y el modo en que ello se va a llevar a cabo. En la práctica, la realidad es muy distinta. Para empezar, porque del candidato se espera que tome como punto de partida proyectos docentes vetustos y se adhiera a los principales postulados allí contenidos. Se espera, sobre todo, que no presente un proyecto original, ni mucho menos propio, pese a ordenarlo así las normas reguladoras de las distintas pruebas. Por otro lado, el esfuerzo del candidato díscolo, que escribe su propio proyecto, no se verá recompensado, porque la estructura y los plazos de los concursos se han articulado cuidadosamente para garantizar que el Tribunal, por diligente que sea, no tenga posibilidad alguna de leer el trabajo presentado antes de su defensa, de manera que exagerando mucho, la estructura del concurso bien podría propiciar que algún candidato llegara a presentar un documento en blanco, o recortes de prensa, sin ser detectado.

En fin, de acuerdo con la perspectiva tradicional el proyecto docente esperado era, en muchas ocasiones, ni *proyecto*, pues debía presentar una imagen de la realidad acotada perfectamente, sin resquicio de dudas, ni era *docente*, pues apenas ofrecía orientaciones a la docencia, ni desde luego, era en la mayor parte de los casos un proyecto original. Tampoco era, por cierto, un documento para ser leído, sino todo lo más, para ser pesado en una balanza. Esto explica que si bien llevamos años elaborando proyectos docentes, quizá llevamos los mismos sin reflexionar en serio sobre los contenidos de la asignatura, aunque ello se haya hecho muchas veces en publicaciones doctrinales como las que se citan en este trabajo.

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

La respuesta sólo puede ser negativa si es en los términos que se venía haciendo. Pero la conclusión es diferente si se mira desde otra perspectiva, la de los retos que plantea tanto la adaptación a los nuevos sistemas docentes, como la creciente transformación de nuestro sistema jurídico según se avanza en la integración europea y se internacionaliza más nuestro sistema económico. Así las cosas, el propósito de estas líneas es hacer una defensa matizada de seguir realizando un *proyecto docente* en Derecho financiero y tributario, si bien con una estructura y objeto bien distintos a los que venían siendo habituales, pues en el fondo nunca ha sido tan necesario preguntarse por el objeto de conocimiento.

3. Esta necesidad obedece a dos órdenes de razones. Por un lado, la más inmediata, es la adaptación de los planes de estudios de las Universidades españolas a los objetivos de *Bolonia*, el denominado “Espacio Europeo de Enseñanza Superior” (EEES)¹ en los que no me detendré más que para resaltar algo ya sabido, y es que suponen una reducción de las horas presenciales de docencia y obligan a repensar los programas docentes de manera que los aspectos más técnicos y difíciles, menos susceptibles de examen individual por el alumnado, sean los únicos objeto de las tradicionales clases magistrales, dejando el resto de la materia al trabajo del estudiante.

Por otro lado, la menos inmediata, pero si bien se mira la razón de fondo para reflexionar sobre el objeto de la materia, es anterior e independiente de la modificación de la docencia. Desde que el uno de enero de 1986 España pasara a formar parte de la Comunidad Europea, y también a raíz de la

¹ La denominada *Magna Charta Universitatum de Bolonia* de 1988 es el punto de partida de la creación del proceso Bolonia. Diez años después, el 25 de mayo de 1998, los ministros alemán, francés, italiano e inglés, encargados de la educación superior suscribieron en París la *Declaración de la Sorbona*, subrayando “el papel central de las universidades en el desarrollo de la dimensión cultural europea” y haciendo “hincapié en la construcción del espacio europeo de enseñanza superior como instrumento clave en la promoción de la movilidad de los ciudadanos, su ocupabilidad, y el desarrollo global del continente”.

progresiva internacionalización de la economía y la consiguiente firma de Convenios de Doble Imposición (CDI, en adelante) con otros Estados, se ha producido una sustancial transformación de las bases dogmáticas sobre las que se asienta la disciplina. Sin embargo, si observamos la mayoría de los Manuales al uso de la asignatura, poco ha variado, en sustancia, con respecto de los de hace veinticinco años. Ello es particularmente llamativo si se compara con lo que sucede en otros países de la Unión Europea. Así en Alemania, para K. TIPKE, el Derecho de los ingresos públicos (*Abgabenrecht*) está formado también (además de las categorías tributarias “tradicionales”), por el Derecho Europeo de los ingresos públicos (*Abgabenrecht der Europäischen Union*)². En España, los epígrafes se han ido adaptando, evidentemente, a los distintos cambios legislativos, pero el Derecho de la Unión Europea y el Derecho tributario internacional se encuentran en muchas ocasiones en un preocupante segundo plano, como un derecho extranjero que el alumno debe “saber que existe” pero que no está incorporado a su objeto de estudio. Esta tendencia se acentúa si prescindimos de los Manuales y comprobamos lo que de hecho enseñamos en clase.

El problema, evidentemente, es que la ignorancia buscada de esos “otros derechos”, que practicamos todos, en mayor o menor medida, tiene consecuencias fuera de las aulas, como no podía ser de otra manera. Para empezar, en la práctica forense, no es difícil dar con Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central donde se realiza una interpretación incorrecta del CDI en liza, o Sentencias de tribunales de instancia, e incluso del Tribunal Supremo, donde por poner sólo un ejemplo, en ocasiones se maneja un concepto de “Ayuda de Estado” que difícilmente encaja en la categoría jurídico-comunitaria³. Por otro lado, tampoco es difícil encontrar trabajos de investigación en los que la perspectiva comunitaria se trata a título anecdótico, como si de derecho comparado se tratara. Sin pretender agotar los problemas pendientes en un trabajo de estas características, me limitaré a enunciar los que parecen más sobresalientes y necesitados de solución. La principal tesis que se mantiene es que es preciso reorientar la asignatura hacia el Derecho tributario y repensar los contenidos, no sólo a la luz de los nuevos planes de estudio, sino de los retos de un sistema tributario en el siglo XXI⁴.

2. LA NECESIDAD DE ABANDONAR LA DISCUSIÓN SOBRE EL OBJETO Y LA AUTONOMÍA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

1. La pregunta por el objeto del Derecho financiero y tributario se ha puesto tradicionalmente en conexión con la pregunta acerca de cuál sea la naturaleza y los límites de la actividad financiera, y cuál es la manifestación de dicha actividad que debe ser objeto de estudio por el Derecho Financiero y, en consecuencia servir para “acotar las aspiraciones científicas” de quienes a su estudio se dedican⁵. En la hora actual, y antes de centrarse en cuáles sean o deban ser sus contornos, cabe preguntarse por la utilidad de acotar dicho objeto, más allá de acotarlo debidamente en la ordenación docente. Más que nunca, las aspiraciones científicas no deberían estar acotadas a un objeto, pues no sólo el mismo problema puede y debe ser analizado de distintas perspectivas, sino es que algunos problemas no pueden ya analizarse exclusivamente desde la óptica del clásico Derecho financiero, pues representa un corsé insoportable para el análisis. Por ello, la discusión acerca de la autonomía de la disciplina con respecto de otras, jurídicas y no jurídicas, tiene cada vez menos sentido. Tenía razón A. RODRÍGUEZ BEREIJO cuando afirmaba que “el baremo para medir la juventud de una disciplina científica es la importancia dada a la cuestión de su autonomía”⁶.

² TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band I*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 34. Véase también el *Manual* de BIRK, D.: *Steuerrecht*. Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2005, pp. 63 y ss. (§ 3 *Steuern in Europa und im internationalen Wettbewerb*).

³ Me permito remitir al lector a las críticas vertidas en: RUIZ ALMENDRAL, V.: “¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario”, *Revista Española de Derecho Europeo*, ISSN 1579-6302, n. 28/2008, páginas 499-528.

⁴ Parfraseando el título del reciente informe del Institute of Fiscal Studies del Reino Unido, *Mirrlees Review* (disponible en su página web). Se trata de la continuación, treinta años después, del *Meade report*.

⁵ *Vid.*: RODRÍGUEZ BEREIJO, A., y ZORNOZA PÉREZ, J.: “El Derecho Financiero: concepto, autonomía y contenido”. AA. VV.: *Compendio de Derecho Financiero y sistema fiscal español*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, -Escuela de Hacienda Pública, T. IV, 1991, p. 1565.

⁶ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Madrid, IEF, 1976, p. 115.

Más de medio siglo después de la publicación de los primeros trabajos sobre el Derecho Financiero en nuestro país⁷, no sólo la existencia sino la discusión acerca de la autonomía científica de esta disciplina, así como su carácter jurídico, si tiene sentido, es para dudar de ella. Esto se pone de manifiesto si se consideran los requisitos tradicionalmente apuntados para que una disciplina jurídica pueda ser considerada autónoma. Así sucederá cuando en ésta (1) sea posible identificar un conjunto de relaciones sociales que, por su naturaleza, sus peculiaridades, etc. demanden un ordenamiento jurídico propio, requisito⁸ éste que además conllevaría dos exigencias adicionales (a) la necesidad de acotar el “ámbito de la realidad social” a que hace referencia la disciplina, y (b) el examen de la “homogeneidad de sus normas y las relaciones entre ellas”. En cuanto al segundo requisito básico (2) se hace referencia a la existencia de una serie de “principios jurídicos propios”⁹, que informan el aludido grupo de normas.

Esta división, como justificación de la autonomía, viene informando la estructura tradicional de buena parte de los *Proyectos docentes* en nuestra disciplina. Lo cierto es, sin embargo, que la realidad actual del Derecho Financiero ha ganado exponencialmente en complejidad, lo que dificulta la adecuación a este esquema y desde luego su cumplimiento, al menos con la relativa facilidad con que esto se producía antes. Por mencionar sólo uno de los aspectos de difícil encaje, los “principios jurídicos propios” de la materia se han visto sustancialmente afectados por el Ordenamiento jurídico comunitario, parte inherente del nuestro que obedece, sin embargo, a principios e incluso *lógicas* bien diversas a las que inspira nuestro sistema jurídico¹⁰.

2. En la práctica, si bien se mira, esta autonomía es sobre todo *docente*, y por lo tanto no significa más que la integración en diferentes *Áreas de conocimiento*, con la consiguiente organización de la enseñanza académica. Es, todo lo más, un criterio de organización necesario, para hacer comprensible una realidad al alumnado. Pero como todo criterio, fungible e intercambiable, aunque su utilidad en la construcción inicial de la disciplina no deba desdeñarse¹¹. Pese a que tal autonomía docente está hoy lejos de toda duda, el camino para llegar hasta ella no fue precisamente sencillo. En este sentido, es sobradamente conocida la “lucha” del Derecho Financiero y Tributario por su propia existencia, “por la supervivencia”, en los planes de estudio universitarios¹² y los trabajos académicos que en pos de la misma se publicaron. Como todas las crisis o momentos de cambio, ésta fue particularmente productiva para la disciplina, pues los trabajos publicados en su defensa fueron sentando las bases dogmáticas de la misma.

3. De acuerdo con el descriptor de la asignatura, ésta parte de la unidad del fenómeno financiero, entre ingresos y gastos públicos, que habría sido ratificada por la Constitución española de 1978, al poner de relieve la existencia de una conexión lógica entre los ingresos y los gastos (art. 31. 2).

No obstante, la Constitución española no acota un ámbito diferenciado del Derecho financiero y tributario, sino que lo enmarca en un ámbito mucho más amplio, como son los ámbitos de la Constitución económica y la Constitución financiera o fiscal. Estos ámbitos deben ser examinados desde diversas disciplinas (constitucional, administrativo, mercantil). Por otro lado, la unidad lógica entre ingresos y gastos no debería necesariamente predeterminar el contenido de la asignatura, pues cada una de las dos partes pueden explicarse perfectamente únicamente con breves referencias a la otra, según defendemos en las líneas que siguen.

3. UNA PROPUESTA: LA REORIENTACIÓN DE LA DOCENCIA HACIA EL DERECHO TRIBUTARIO

1. Tradicionalmente, los programas de Derecho financiero recogen los contenidos de la Hacienda pública reflejados, en lo que a la vertiente de los ingresos se refiere, en el artículo 22 del TR de la

⁷ RAMALLO MASSANET, J.: “El Derecho Tributario en España desde el punto de vista académico”, *REDF*, n. 93/1997, p. 8.

⁸ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero... cit.*, pp. 125 y ss.

⁹ A esos dos requisitos se había referido ya F. SÁINZ DE BUJANDA: *Hacienda y Derecho*, vol. I, Madrid, IEP, 1955, p. 8. Posteriormente LOZANO SERRANO, C.: “Intervencionismo y Derecho Financiero”, *REDF*, n. 55/1987, pp. 373 a 374.

¹⁰ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea”, *REDF*, núms. 109-110/2001, pp. 115 y ss.

¹¹ En este sentido, RAMALLO MASSANET, J.: “El Derecho Tributario desde el punto de vista académico...”, *cit.*, p. 9.

¹² De analizar este proceso de incorporación a los planes de estudios se ocupaba C. PALAO TABOADA en: “La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario...”, *cit.*, pp. 493 y ss.

LGP (R. D. Leg. 1091/1988, de 23 de septiembre)¹³. Esta clasificación desaparece en la vigente Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003, de 26 de noviembre), que en su artículo 4.2 abarca otros ingresos tradicionalmente excluidos del Derecho financiero¹⁴, confirmando así la ausencia de homogeneidad del derecho de los gastos y los ingresos. A ésta hacía referencia ya F. SÁINZ DE BUJANDA, refiriéndose a la antigua parcelación de los ingresos, al señalar que si bien todos ellos son especies distintas de derechos económicos, hay sustanciales diferencias entre ellos, de manera que "... no puede pensarse, por ejemplo, que los rendimientos procedentes del patrimonio o los productos de operaciones de la Deuda pública sean considerados en sí mismos derechos de ninguna especie. En términos precisos, el Estado tiene derecho a los rendimientos de sus bienes patrimoniales o a los productos de operaciones de la Deuda pública. Por otra parte, los tributos no son tampoco derechos económicos, sino figuras jurídicas que, en su dinámica aplicativa, generan derechos de crédito al percibo de prestaciones tributarias"¹⁵. De ahí la afirmación de que cada recurso financiero —el tributo, el patrimonio, el crédito— contemplado en la integridad de sus aspectos jurídicos, deberá constituir el eje de un bloque normativo y doctrinal diferenciado¹⁶.

Pues bien, cabe preguntarse por el sentido actual de esta división, por varios órdenes de razones. La principal, que no es fácil hallar una unidad entre los ingresos públicos que se tienen en cuenta. Por ello, es difícil, por poner sólo un ejemplo, predicar que los mismos principios son aplicables a los tributos que a la Deuda pública o al Patrimonio. Por otro lado, es difícil justificar que sí se incluyan esos ingresos públicos y no otros, como por ejemplo los procedentes de los diferentes fondos de la Unión Europea, subvenciones, etc. Finalmente, y como se adelantaba *supra*, es cuestionable que de la unidad lógica entre ingresos y gastos apuntada en el artículo 31. 2 de la Constitución deba necesariamente concluirse que la disciplina requiera, para su coherencia, contar con un examen detallado del régimen jurídico del gasto público.

2. Por otro lado, para buena parte de la doctrina, dicha conexión entre ingresos y gastos públicos, cristalizada en el artículo 31. 2 de la Constitución española¹⁷, sienta un principio de justicia financiera que obliga a prestar atención no sólo a la justicia de los tributos, sino también a la justicia en el gasto¹⁸, o incluso, al principio de capacidad económica como criterio unitario de justicia¹⁹. Pues bien, entre otros problemas, tratar de predicar un principio de justicia financiera unitario plantea al menos la

¹³ La norma presupuestaria llevaba a cabo una parcelación de los ingresos públicos que distinguía entre los siguientes derechos económicos de la Hacienda Pública: "a) Los tributos, clasificados en impuestos, contribuciones especiales, tasas y exacciones parafiscales; b) los rendimientos procedentes de su patrimonio; c) los productos de operaciones de Deuda Pública y los demás recursos que obtenga la Hacienda Pública".

¹⁴ "El artículo 4.2 de la vigente LGP remite a su «normativa específica», los siguientes recursos y gastos, que la norma entiende incluidos en el concepto de Hacienda Pública (Título I de la Ley): a) El sistema tributario estatal. b) Los principios y normas que constituyen el régimen jurídico del sistema de la Seguridad Social, así como el establecimiento, reforma y supresión de las cotizaciones y prestaciones del sistema. c) El régimen jurídico general del patrimonio del sector público estatal, así como la regulación de los demanios especiales. d) El régimen jurídico general de las relaciones financieras entre el sector público estatal y las comunidades autónomas y entidades locales. e) El régimen jurídico general de las Haciendas locales. f) Los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico de las ayudas o subvenciones concedidas por las entidades integrantes del sector público estatal con cargo a sus presupuestos o a fondos de la Unión Europea. g) El régimen general de la contratación de las entidades integrantes del sector público estatal. h) El régimen de contratación de obligaciones financieras y de realización de gastos, en aquellas materias que por su especialidad no se hallen reguladas en esta Ley."

¹⁵ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I*, vol. 1, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, pp. 478 y 479.

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

¹⁷ El precepto tuvo su origen en la enmienda número 674 de la Agrupación Independiente del Senado. Esta enmienda, según reconoció su autor, (FUENTES QUINTANA), tiene su origen en el artículo de A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios", en: AA. VV.: *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1978.

¹⁸ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", *RDFyHP*, 1965, p. 1008. Y ello, con todas las matizaciones que puedan hacerse a su efectividad en la práctica y seguramente escaso desarrollo doctrinal, como se señalaba en: RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios...", *cit.*, pp. 348 y ss.; crítica que hace también suya AGUALLO AVILÉS, A.: "La necesidad de un análisis constitucional del Derecho financiero. Hacia un Derecho financiero constitucional", *REDF*, n. 109-110/2001, p. 69.

¹⁹ MENÉNDEZ MORENO, A.: *Aproximación al concepto y al método del Derecho Financiero y Tributario*, Lección de apertura del curso académico 1988-1989, Burgos, 1988, pp. 26 y ss.

cuestión de su enjuiciamiento, muy difícil en el caso del gasto, donde la dificultad del examen, como ha señalado el Tribunal Constitucional, es de carácter lógico: el carácter escaso de los recursos públicos, lo que exige tener en cuenta, como elemento consustancial a la propia actividad política, el coste de oportunidad existente en las distintas opciones teóricamente disponibles, de manera que “el legislador se encuentra ante la necesidad de conjugar no sólo diversos valores y mandatos constitucionales, sino también tales mandatos con la insoslayable limitación de los recursos disponibles” (STC 77/1985, de 27 de junio). Incluso, el problema es más complejo, pues como afirmara J. J. ZORNOZA PÉREZ, la realización de la justicia financiera, de esa justicia relativa a la equitativa distribución del gasto público y a la efectividad de los derechos sociales que reclaman la intervención del Estado, no es pese a su reconocimiento constitucional un problema reducible a lo puramente jurídico²⁰.

3. En todo caso, la pregunta relevante es si todo ello debe implicar que el análisis del régimen jurídico de los gastos públicos deba integrar el contenido docente de la disciplina, o que, desde una perspectiva investigadora, el sistema tributario y el gasto público deban examinarse de consuno. Aunque es evidente la conexión lógica entre ingresos y gastos²¹, creo que esta unidad no debería predeterminar de antemano las alternativas docentes. Si examinamos la experiencia en otros países, podemos comprobar que la docencia unitaria del gasto y del ingreso es sólo una opción más. Piénsese, por ejemplo, en el modelo alemán, donde hay una estricta (o más estricta) separación entre lo que para nosotros son claramente ramas del mismo Derecho financiero. Esta separación no les ha impedido trazar entre las distintas disciplinas importantes conexiones, y en particular a la vinculación lógica entre los gastos e ingresos públicos, ejemplificada en la actualidad con el denominado *Existenzminimum*. La idea que subyace es la interdicción de someter a imposición el denominado “mínimo existencial” o cantidad de ingresos que toda persona necesita para atender sus necesidades esenciales. Este principio ha sido elevado en realidad a principio general de la imposición, con la idea de que la participación del Estado en el éxito económico de sus ciudadanos, sólo puede producirse a partir de la renta disponible²². Se afirma, como base, que no sería lógico que el Estado realizara dos valoraciones distintas en punto a las necesidades vitales mínimas que el Estado social debe sufragar, lo que explica, por ejemplo, que los ingresos equivalentes a las prestaciones sociales que cubren ese mínimo existencial habrán de declararse exentos²³. A las mismas conclusiones se ha llegado analizando el sistema tributario en el Reino Unido (*Mirrlees Review*, ya citado), sin que por eso se haya impuesto una sobrecarga de la disciplina con cuestiones presupuestarias. Sencillamente se asume que el análisis de problemas, cuando éstos son realmente tales, sólo se puede hacer desde una perspectiva multidisciplinar.

Por otro lado, y aunque esto por sí sólo no sería un argumento, téngase en cuenta que si se prescindiese de descriptores y programas publicados, para centrarnos en lo que se enseña en la práctica, por un lado, y en lo que se publica, por otro, la conclusión es evidente: los profesores, en su labor de enseñantes y de investigadores, ya han optado por reorientar el contenido de la disciplina, de manera

²⁰ En este sentido: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Los derechos humanos y el problema de la escasez” en: SAUCA, José María (ed.): *Problemas actuales de los derechos fundamentales*, Madrid, BOE-Universidad Carlos III, 1994, pp. 285 y ss.

²¹ Es cierto, como señalaba A. RODRÍGUEZ BEREJO que “la unidad esencial del fenómeno financiero, la conexión entre los ingresos y los gastos públicos, viene dada por un criterio teleológico: el fin de las normas y el interés jurídicamente protegido [de manera que] existe una conexión instrumental, no ya en un plano lógico, sino también en un plano jurídico, entre los ingresos y los gastos públicos; conexión que se refleja en la unión entre los tributos y el deber general, sancionado por la Constitución, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad contributiva...”; RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero...*, cit., p. 72. Me he referido a estas cuestiones en: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España*, Madrid, La Ley, 2008, pp. 142 y ss.

²² Entre otras, en su Sentencia de 25.9.1992 (BVerfGE 87, 153); y BVerfGE, 99, 88 (96); ver al respecto: TIPKE, K., y LANG, J.: *Steuerrecht*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 8, y pp. 112 y ss. Entre nosotros, véase: MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, Colex, 1996. HERRERA MOLINA, P. M.: “Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar”, en: AA. VV.: *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 2000.

²³ Así lo ha declarado la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 25 de septiembre de 1992 (BVerfGE 87, 153). En apariencia, tal razonamiento habría tenido cierta influencia en España. Así, en el informe precedente a la reforma del impuesto sobre la renta español acometida en 1998, se afirmaba que la finalidad del mínimo exento radica en someter a gravamen únicamente la denominada “renta disponible o discrecional” del sujeto pasivo, esto es “aquella de la que pueda disponer discrecionalmente esa persona una vez cubiertas sus necesidades más esenciales, valoradas de forma objetiva y conforme a criterios internacionalmente aceptados”; Ministerio de Economía y Hacienda: *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1998, p. 80. Sin embargo, el seguimiento del modelo alemán en España es sólo parcial, o más bien sólo *formal*, pues no se cumple una de sus exigencias, y es que dicho mínimo alcance un determinado nivel de las ayudas sociales que, en ausencia de ingresos, tendría derecho a percibir el individuo.

que se pueden contar con los dedos de una mano los trabajos que hemos publicado en materias como la Deuda pública, el Patrimonio o el Derecho presupuestario.

4. Cabe en fin preguntarse si este abandono de todo lo que no sea Derecho tributario no ha venido causado precisamente, y de forma paradójica, por la insistencia en acumular todo tipo de contenidos en un solo programa, que luego han sido desterrados del mismo por la vía de hecho. Nótese que, desde la perspectiva del gasto público, de su gestión y articulación, es posible identificar una rama del Derecho Financiero: el Derecho Presupuestario, que conformaría un auténtico Derecho de los gastos públicos. Es conocida en este sentido, la propuesta de J. J. BAYONA DE PEROGORDO²⁴, acerca del reconocimiento de un Derecho de los gastos públicos con sustantividad propia y susceptible de tratamiento científico diferenciado respecto de las demás parcelas de nuestra disciplina, así como de una cierta autonomía didáctica²⁵. Tendría sentido reconsiderar esta propuesta a la luz de la situación actual.

5. En cuanto al resto de los ingresos públicos, es evidente el papel secundario que representan en relación con los tributarios, que ocupan en la actualidad más del setenta por cien del programa, incluyendo las partes general y especial. También esta opción debería hacerse explícita en la docencia, de manera que más allá de las correspondientes lecciones introductorias donde se ofrezca una visión general sobre los ingresos de un Estado, se deje el examen del régimen jurídico del Patrimonio y la Deuda Pública al Derecho administrativo y a un, no existente (todavía) entre nosotros, “Derecho constitucional económico” (*Öffentliches Wirtschaftrecht*). Particularmente en el caso del Patrimonio, tiene razón C. PALAO TABOADA, cuando afirma que la idoneidad que tienen estos bienes públicos para producir ingresos constituye un aspecto secundario de su régimen jurídico general que no justifica su trasvase al ámbito del Derecho Financiero²⁶. Por ello, afirma el Profesor, si el estudio de los ingresos patrimoniales puede hacerse desde el Derecho Financiero, el del régimen jurídico de los bienes patrimoniales de los entes públicos “está radicado en el Derecho Administrativo como parte de la teoría de los derechos reales administrativos”²⁷, y ello por aplicación de un principio más general, y es que cuando una figura jurídica interesa a diversas disciplinas debe encuadrarse en aquella en que se hallan sus conexiones sistemáticas fundamentales²⁸.

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

Nótese además que el mayor desarrollo, con respecto del resto de ramas, del Derecho tributario tiene una explicación histórica muy evidente. La idea de una distribución de las cargas del Estado atendiendo a la capacidad económica personal, surge en el siglo XIX y coincide con las primeras propuestas de impuestos sobre la renta personal²⁹, si bien su desarrollo y proliferación en los Estados de nuestro entorno no tiene lugar hasta el final de la Segunda Guerra Mundial, lo que en un primer momento se explica por las necesidades financieras de la reconstrucción de los contendientes, pero

²⁴ Vid BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: “Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos”, *Presupuesto y Gasto Público*, n. 2/1979, pp. 65 y ss., y pp. 79 y ss. Por el mismo autor, con mayor amplitud: *El Derecho de los gastos públicos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

²⁵ Afirmaba así BAYONA que “el instituto jurídico del gasto público es susceptible de una ordenación jurídico material que trasciende al ámbito jurídico-formal en que, sustancialmente, se desenvuelve el régimen jurídico del Presupuesto. Por consiguiente, la ordenación jurídica del gasto público no se realiza en el marco del Derecho presupuestario ni los principios jurídicos de éste le son aplicables a aquél, sino que (...) uno de los desafíos doctrinales y jurídico-positivos de nuestros días consiste en la búsqueda y afianzamiento de unos específicos principios de justicia en el gasto público”, *Cfr.*: BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: “Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos...”, *cit.*, pp. 79 y ss.; y por el mismo autor: *El Derecho de los Gastos Públicos...*, *cit.*, p. 31.

²⁶ PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero y tributario*, vol. I, Colex, Madrid, 2.ª ed., 1987, pp. 33, 262 y 263.

²⁷ PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero y tributario...*, *cit.*, pp. 258-262.

²⁸ PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero y tributario...*, *cit.*, p. 33.

²⁹ BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983, pp. 14 y ss. y 23 y ss.

también obedece a financiación de los incipientes modelos de Estado de bienestar³⁰, de ahí que sea sobre todo a partir del siglo XX cuando los tributos representarán la mayor fuente de ingresos de los Estados³¹. Si como consecuencia de la creciente intervención del Estado en las diferentes áreas de la vida social, el gasto público experimenta un considerable incremento, es también clara la necesidad de una fuente de financiación estable y fluida, que será proporcionada en gran parte por un sistema impositivo adecuadamente estructurado³².

4. ALGUNOS DE LOS PROBLEMAS ACTUALES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO QUE JUSTIFICAN UN CAMBIO DE DIRECCIÓN

La reconducción de la asignatura hacia el Derecho tributario propiciaría un desarrollo más autónomo y seguramente más enriquecedor de las otras ramas de lo financiero que han caído en un cierto abandono. Adicionalmente, sería posible la concentración en algunos problemas actuales del Derecho tributario necesitados de mayor atención. El más evidente es el examen del conjunto de transformaciones que se han producido a consecuencia de la internacionalización de la economía y de la integración en la Unión Europea, hasta el punto de que se ha afirmado reiteradamente que el Derecho financiero y tributario es una de las ramas más afectadas, o que más ha *mutado*, a consecuencia de dicha integración.

En efecto, buena parte de las reformas internas del ordenamiento jurídico-financiero resultan incomprendibles, desde cualquier perspectiva (docente o investigadora) sin la citada referencia. Por ello, es claro que “ha llegado la hora de dejar de pensar en la “armonización legislativa” del Derecho financiero de los Estados miembros para profundizar en la incidencia sobre el Derecho financiero de esos principios y derechos comunes, ya armonizados, sobre el Derecho financiero”³³, y ello no sólo como la única manera de comprender, y por tanto poder enseñar, tal fenómeno, sino también como vía necesaria para dotar a tal Ordenamiento jurídico-comunitario de un adecuado armazón dogmático que ayude a explicarlo también por sí mismo.

1. El actual contexto de internacionalización o “globalización” de la economía viene suponiendo una mutación en los sistemas tributarios³⁴, lo que implica tanto la progresiva modificación de las fuentes del Derecho tributario, como la de muchas de las figuras tributarias en sí y de sus elementos esenciales (impuestos sobre no residentes, proliferación de categorías subjetivas “en garantía” en los supuestos de no residentes, etc.), que deben integrar esta nueva realidad. Este fenómeno es relativamente nuevo en España, de ahí su limitado estudio por la doctrina, si se compara con la de otros Estados miembros, como el Reino Unido, Alemania u Holanda.

Los resultados de la globalización sobre el Derecho tributario son visibles en buena parte de los elementos esenciales de los principales impuestos de nuestro sistema tributario (en especial, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, además del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) reciban contenido por mor de la aplicación de todo tipo de directrices que, en el mejor de los casos, reciben el nombre de *pseudo*-derecho. Se produce así una situación de “policentrismo de fuentes”, entre las que hay que incluir tanto las tradicionales (*hard law*) como toda una serie de informes y directrices, que conforman lo que se suele denominar *soft law* (o “derecho blando”)³⁵, y que dada su generalizada aceptación y adopción por los Estados, ha ido paulatinamente

³⁰ TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band II*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2003, pp. 604 y ss. con abundantes referencias.

³¹ NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 6 y ss.

³² RUIZ ALMENDRAL, V., y ZORNOZA PÉREZ, J.: “Constitución económica y Hacienda Pública”, en: PECES-BARBA MARTÍNEZ, G., y RAMIRO AVILÉS, M. A. (coords.): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*, Madrid, Marcial Pons, 2004, pp. 658 y ss.

³³ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea...”, *cit.*, p. 112.

³⁴ Véase el interesante trabajo, en tres partes, de W. SCHÖN, publicado en *WJ World Tax Journal* (2009 y 2010). En relación con la exigencia de repensar el Derecho tributario que supone la globalización, véase la parte primera: SCHÖN, W.: “International Tax Coordination for a Second Best World (Part I)”, *World Tax Journal*, octubre 2009, pp. 67 y ss.

³⁵ Sobre la incidencia y progresiva penetración del *soft law* en el ámbito jurídico-comunitario, es de obligada referencia el trabajo de MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community*, Londres, Kluwer, *Series on International Taxation*, n. 22, 1999, en especial el capítulo VII de la obra. Asimismo *vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero «bifronte» o «dual»?”, *REDF*, n. 132/2006, pp. 708 y ss.; por el mismo autor: “El Derecho comunitario como fuente”, *REDF*, n. 132/2007.

adquiriendo el status de *semi-hard law* o derecho impropio. Esto se produce en muchos aspectos, en muchas ocasiones por una curiosa interacción entre el derecho tributario internacional y el derecho comunitario, o incluso la derivación que de este derecho ha realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Por poner sólo un ejemplo, el principio comunitario de no discriminación ha tenido como uno de sus efectos la obligación de que la regulación nacional establecida para las operaciones internacionales deba ser extendida a las operaciones internas (es decir, realizadas en el ámbito de la UE), y a través de tal proceso, es decir, a consecuencia de los condicionantes establecidos por el Derecho comunitario, muchos de los elementos esenciales de los impuestos más internacionalizados (por ejemplo, el Impuesto sobre Sociedades) termina estando muy influida, cuando no directamente predeterminada, por normas que, desde una estricta perspectiva jurídico-técnica, no son derecho³⁶.

2. En este contexto, la penetración de los principios y la lógica del Derecho tributario internacional en el ámbito doméstico es creciente. Cuando no de forma directa, se produce a través del Derecho financiero comunitario. Un buen ejemplo en este sentido es el proceso a través del cual el TJUE ha recogido el principio de no discriminación en materia tributaria procedente del derecho internacional³⁷, con numerosas referencias al Convenio Modelo de la OCDE³⁸ (CM-OCDE).

Sin afirmarlo expresamente, puede que el Tribunal considere que el convenio modelo es una medida adecuada para distribuir competencias tributarias entre los Estados miembros. Sin embargo, lo cierto es que en la doctrina se ha denunciado reiteradamente el desconocimiento más básico del modelo de funcionamiento del CM-OCDE por parte del Tribunal³⁹, llegando a partir de premisas que no son ciertas, y que plantea relevantes problemas, no solamente porque la OCDE es un *think tank*, de manera que no es una institución democrática (ni sus “normas” auténticas normas *jurídicas*), sino también porque el sistema de reparto de poder tributario establecido en su modelo es muy imperfecto, y a menudo utilizado por conveniencia más que por un convencimiento sincero de que es el mejor sistema.

Por otro lado, hay sustanciales diferencias entre el principio de no discriminación comunitario y el derivado del CM, que derivan de las distintas finalidades que cumple el principio de en uno y otro contexto⁴⁰. Si el art. 24 del MC-OCDE está orientado a facilitar las transacciones económicas, el enfoque del Tribunal de Justicia se ha ido matizando para incluir la noción de ciudadanía (art. 18) al otorgar protección de las libertades en casos en los cuales no se ejerce en puridad ninguna actividad económica. A esto hay que añadir que el propio artículo 24 del MC-OCDE no sólo tiene un alcance limitado y estrecho, sino que es incoherente, lo cual se explica por razones históricas. Así por ejemplo, la introducción de un principio de no discriminación por razón de la nacionalidad tiene sus raíces en los tratados de libre comercio, pero pierde sentido en un *sistema (sic)* tributario internacional basado en la noción de residencia⁴¹. De esta manera, la diferencia de fondo entre las disposiciones del CM-OCDE y el Derecho comunitario es que el principio de no discriminación no es un objetivo directo de los CDI que, como es sabido, reflejan diferentes opciones políticas de reparto de poder tributario que a su vez están basadas en el flujo mutuo de inversiones entre los dos Estados miembros. Si se ha establecido un principio de no discriminación en el Modelo de Convenio es con la finalidad de garantizar y facilitar los intercambios comerciales entre ambos Estados (movilidad de personas, empresas, capital...).

³⁶ Por ejemplo, si tenemos en cuenta los orígenes de las normas internacionales de contabilidad, diseñadas en despachos profesionales, *vid.* SCHÖN, W.: “The David R. Tillinghast Lecture. The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting?”, *Tax Law Review*, vol. 58, 2005, pp. 113 y ss.

³⁷ Me he ocupado de estas cuestiones en: RUIZ ALMENDRAL, V.: “Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho Comunitario”, *Revista Estudios Financieros*, núm. 307/2008, pp. 3-68.

³⁸ Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (<http://www.oecd.org>).

³⁹ *Vid.* LANG, M.: “Double taxation and EC Law”, en AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R., y LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, p. 33.

⁴⁰ GARCÍA PRATS, A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Madrid, Tecnos, 1998, pp. 29 a 32.

⁴¹ VAN RAAD, K.: “Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty- Structural and Conceptual Issues”, en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R., y LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, p. 56. Sobre la incipiente formación de un sistema de Derecho tributario internacional, *vid.* AVI-YONAH, R. S.: *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime*, New York, Cambridge University Press, 2007, pp. 8 y ss.

3. Esto es sólo un botón de muestra del camino que queda por recorrer, pues las contradicciones entre los ordenamientos internacional y comunitario penetran decididamente en el derecho interno, de manera que no es sencillo identificar la fuente principal de sus transformaciones, ni la lógica. Lo que si es cada vez más evidente es que a consecuencia de ello las instituciones centrales del Derecho tributario precisan de un examen que parta de una óptica diferente, pues cobran verdadero sentido aquí las palabras de A. RODRÍGUEZ BEREJO cuando abundó en “el carácter esencialmente histórico y relativo de las instituciones y de los principios jurídicos, cuya validez no es ni inmanente, ni eterna, ni universal”⁴².

4. En cuanto a la integración de España en la Unión Europea, además de haber supuesto el principal proyecto español de los últimos treinta años⁴³, ha implicado toda una serie de modificaciones en el ordenamiento jurídico-financiero de los Estados miembros, hasta el punto de que es posible hablar de una *Constitución económica europea* que integra los ordenamientos nacionales, y que afecta a las vertientes del ingreso y del gasto⁴⁴. Esto es así particularmente a partir de la firma del *Tratado de Maastricht*, ratificado en 1992, que formaliza la Unión Monetaria Europea (UME), y propicia un proceso de integración política económica que ha implicado seguramente una de las mayores transformaciones de las constituciones económicas de los Estados miembros, a la vez que ha contribuido a pergeñar una auténtica *Constitución económica europea*. En efecto, aunque lejos del concepto tradicional del término, es posible hablar de una *Constitución económica europea*, aunque en muchos aspectos esté aún en construcción⁴⁵, que estaría formada por el modelo económico y el conjunto de valores que inspiren este modelo. Con todo, esta última noción no es pacífica, como no lo es tampoco la relación entre el Derecho constitucional comunitario y el interno, hasta el punto de que “las condiciones de posibilidad del constitucionalismo comunitario están precisamente en el espacio de tensión entre las tradiciones constitucionales estatales y el intento supranacional de superar sus limitaciones”⁴⁶.

En fin, si el actual Tratado (TFUE) no es, según el sentido tradicional del término, una *Constitución*, sí opera en la forma, en algunas materias, como un texto constitucional. De ahí que se haya afirmado que “el Tratado no es una «carta constitucional» porque el Tribunal lo diga, sino que el Tribunal lo dice porque en sentencias como *Van Gend & Loos*, *Costa/ENEL* o *Simmenthal*⁴⁷ ya había extraído las consecuencias de las semillas constitucionales contenidas en el Tratado”⁴⁸, en particular el efecto directo y la primacía del Derecho comunitario⁴⁹.

Nótese, por otro lado, que el hecho de que el Tratado no sea una constitución en sentido tradicional no implica *ex necesse* la ausencia de un derecho constitucional comunitario. Como señaló J. BAQUERO CRUZ en relación con el TCE, pero plenamente aplicable al actual TFUE: “la mayor laguna en el derecho constitucional comunitario es la propia constitución”⁵⁰. Si bien debe tenerse en cuenta que ese constitucionalismo sólo es predicable de la Comunidad Europea, y no de la Unión, porque sólo opera en el “pilar comunitario”, ya que sólo sobre éste resultan aplicables las reglas y principios pro-

⁴² RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero...*, cit., p. 386.

⁴³ Como se demuestra, en: CLOSA, C., y HEYWOOD, P.: *Spain and the EU*, London, Palgrave, 2004.

⁴⁴ Sobre los efectos de tal incidencia véase, por todos: MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea...”, cit., pp. 112 y ss., y véase las notas a pie de página 7 y 12 (pp. 114 y 115) para un completo listado de la doctrina española relativa a este problema.

⁴⁵ SNYDER, F.: “EMU Revisited: Are We Making a Constitution? What Constitution Are We Making?”, en: AA. VV. (eds.: CRAIG, P., y BÜRCA, G. de): *The evolution of EU Law*, Oxford, Oxford University Press, 1999, p. 417.

⁴⁶ BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*, Madrid, Civitas, 2002, p. 31.

⁴⁷ SSTJCE de 15 de febrero de 1963 (26/62), *Van Gend & Loos*, de 15 de julio de 1964 (6/64), *Costa/ENEL*, y de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal* (106/77).

⁴⁸ BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*, cit., p. 69.

⁴⁹ Como señala J. BAQUERO “la primacía del derecho comunitario aparece así como la cuestión decisiva para determinar si parte del Tratado tiene naturaleza constitucional. No es el carácter de constitución interna del Tratado o una parte del Tratado lo que le hace supremo. Es más bien la aceptación de la primacía afirmada por el derecho comunitario en caso de conflicto con el derecho estatal (incluido el derecho constitucional de los Estados) lo que le hace constitucional”. *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*, cit., p. 96.

⁵⁰ BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*, cit., p. 81.

pios del método comunitario⁵¹. En fin, la discusión acerca de si hay, y cuál es éste, un concepto de constitución *económica* europea se torna infructuosa si tenemos en cuenta que el contenido sustantivo, esto es, lo que normalmente es *materia constitucional* en los Estados miembros de la Comunidad europea ha sido progresivamente sustituida por el derecho de la Unión Europea. Al mismo tiempo, se ha llamado la atención acerca de la creciente importancia del derecho constitucional económico de la Comunidad, frente a un derecho constitucional económico que es más débil, que tiene menos importancia frente a su desarrollo legislativo, y que es además (al menos en apariencia) más neutral, es cierto que “un derecho constitucional económico comunitario fuerte ha ocupado el lugar del débil derecho constitucional económico de los Estados”⁵². Nótese además que, en este contexto, la *Unión Monetaria Europea* (UME) desempeña un papel central, pues se ha constituido como una vara de medir de principios comunitarios básicos, como el marco institucional único, la distribución de competencias o la subsidiariedad⁵³, como por otro lado corresponde a un proceso que fundamentalmente, más allá de la política monetaria, es un proceso de integración política⁵⁴. Prueba de ello es que el modelo comunitario económico no es ni mucho menos neutral, sino que en el TCE tiene una orientación definida de antemano, que toma como punto de partida la construcción del mercado interior⁵⁵. La cuestión de la ausencia de neutralidad de la Constitución importa sobre todo por las posibles discrepancias o distintos sentidos del tipo de orientación entre el modelo comunitario y los nacionales, o incluso dentro del propio modelo comunitario. Así se ha resaltado que la constitución económica del Tratado no sólo no es neutral sino que “tiene...un carácter económico liberal, que contrasta con las constituciones más indefinidas de la economía mixta”⁵⁶. Esta forma liberal se refleja de forma asimétrica en función del tipo de materia contenida en el Tratado, de forma que es máxima en el caso de las normas de libre circulación y competencia⁵⁷. Por otro lado, nótese que la ausencia de neutralidad de toda Constitución económica es consustancial al propio concepto de *constitución económica*, que implica una toma de postura⁵⁸. De hecho, el concepto de constitución económica procede de la teoría ordo-liberal alemana, aunque ha llegado a nuestra tradición y al derecho de la Unión Europea⁵⁹.

Con independencia de que deba ser o no misión de un tribunal constitucional definir el sistema económico, sí es claro que, como demuestra la historia, “una Constitución no puede ser neutral en términos económicos en la misma medida en que no puede ser apolítica”⁶⁰. Y esto es aplicable también a

⁵¹ BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*, cit., pp. 84-85. Es precisamente la existencia de un *modelo constitucional*, lo que constituye el elemento distintivo de la Comunidad; WEILER, J. H. H.: *The Constitution of Europe: do the new clothes have an emperor? and other essays on European integration*, Cambridge, Cambridge University Press, 1999, p. 221.

⁵² BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*, cit., p. 134.

⁵³ SNYDER, F.: “EMU Revisited: Are We Making a Constitution? What Constitution Are We Making?”, en: AA. VV. (eds.: CRAIG, P., y BÜRCA, G. de): *The evolution of EU Law*, Oxford, Oxford University Press, 1999, p. 418, para este autor la UME es “una metáfora de la UE”.

⁵⁴ SNYDER, F.: “EMU Revisited: Are We Making a Constitution? What Constitution Are We Making?”, cit., p. 436. Sobre estas cuestiones, me permito remitir al lector a: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España*, Madrid, La Ley, 2008, pp. 60 y ss.

⁵⁵ POIARES MADURO, M.: *We The Court. The European Court of Justice and the European Economic Constitution*, Oxford, Hart Publishing, 1998, pp. 61 y ss.

⁵⁶ BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*, cit., p. 138.

⁵⁷ BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*, cit., p. 144.

⁵⁸ Como es sabido, el concepto de *Constitución económica* se originó con motivo de las discusiones previas a la Constitución de WEIMAR; vid. al respecto: STREIT, M. E., y MUSSLER, W.: “The Economic Constitution of the European Community. From ‘Rome’ to ‘Maastricht’”, *European Law Journal*, n. 1/1995, pp. 6 y ss., asimismo, y sobre esta noción véase, tempranamente entre nosotros: GARCÍA PELAYO, M.: “Consideraciones sobre las cláusulas económicas de la Constitución”, AA. VV.: *Estudios sobre la Constitución Española de 1978*, Zaragoza, Libros Pórtico, 1979, pp. 31 y ss. Con matices, vid. el trabajo de: GARCÍA PRATS, F. A.: “Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *RDFyHP*, n. 259/2001, pp. 299 y ss. Recientemente, vid.: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Economía y Hacienda entre las determinaciones constitucionales y la realidad de los mercados”, *Cuadernos de Derecho Público*, n. 25/2005, p. 14.

⁵⁹ BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*, cit., p. 58; POIARES MADURO, M.: *We The Court. The European Court of Justice and the European Economic Constitution*, cit. páginas 64 y ss.

⁶⁰ BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*, cit., p. 76.

la *constitución económica comunitaria* (*rectius*, de la Unión Europea, tras el Tratado de Lisboa), aunque puede argumentarse que en este caso la ausencia de neutralidad se hace explícita, desde los primeros preceptos y desde el origen de la integración europea.

Lo relevante, a nuestros efectos, es que esta toma de postura, y lo explícito de sus disposiciones, contribuyen a que la constitución económica comunitaria tenga mayor influencia práctica que sus homónimas nacionales, que aún insisten en la neutralidad o en modelos de economía mixta donde parece tener cabida cualquier modelo económico⁶¹. No es así en el modelo europeo, donde no es posible cualquier modelo de desarrollo económico.

5. Y si esto es así, es evidente que la incidencia de la Constitución económica comunitaria sobre el Derecho financiero y tributario tampoco es neutral. La integración de España en la Unión Europea ha implicado, en tanto que modelo de *integración* en una entidad supranacional, una cesión de soberanía y una (relativamente marcada) tendencia fiscal unificadora. Conviene tener presente que el Derecho de la Unión Europea constituye un auténtico sistema jurídico que forma parte del propio sistema jurídico español, por *mor* del artículo 96 de la Constitución española, que consagra la integración económica y política de nuestro país en la Unión Europea, de forma que el denominado “acervo comunitario”, integrado por el sistema de valores y objetivos europeos, y compuesto en la práctica por la normativa primaria (Tratados), secundaria (Directivas, Reglamentos...), junto a su desarrollo e interpretación por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante), constituye en puridad ordenamiento jurídico interno español, como ha tenido ocasión de señalar el Tribunal Constitucional español, *inter alia* en su Sentencia 28/1991, de 14 de febrero⁶².

A priori, las materias financieras sobre las que le está permitido incidir al Derecho de la Unión Europea han sido objeto de una precisa delimitación en los Tratados de acuerdo, con los principios de atribución de competencias y de subsidiariedad. De esta limitación competencial resultará una incidencia asimétrica del Derecho comunitario, en particular en materia tributaria, de forma que, por un lado, hay tributos regulados directamente por normas comunitarias (el *Arancel aduanero* o las *exacciones agrícolas*), y otros armonizados, de manera que admiten intervención de las instituciones estatales (*IVA*, algunos *Impuestos Especiales*) y por otro, se produce una incidencia desde diversas perspectivas, a partir de las notas esenciales de la primacía, el efecto directo y la responsabilidad de los Estados, y con reflejo expreso en el propio Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y en la interpretación que el TJUE viene realizando de sus disposiciones referidas a la materia financiera, y también de aquellos principios generales, no referidos expresamente a esta materia, pero cuya incidencia es también cada vez mayor, como sucede con el principio de no discriminación comunitaria, y a las libertades fundamentales⁶³.

6. Lo cierto es que, pese a existir un reparto de competencias más o menos acotado, la tendencia expansiva del Derecho de la Unión Europea no ha hecho más que incrementarse en los últimos años, en buena medida debido a la interpretación del TJUE. Esto se ha producido en distintos ámbitos, de manera que lo primero que hay que señalar es que tal influencia es asimétrica. Uno de los principales problemas que podemos encontrar al analizar dicha incidencia es el carácter inacabado, y ciertamente también desordenado del proceso, que sobre todo en los últimos años viene siendo impulsado por vía jurisprudencial⁶⁴.

Lo que podríamos denominar con cierta comodidad el proceso de “armonización jurisprudencial de la fiscalidad directa”, es consecuencia directa del activismo del Tribunal de Justicia y de la Comi-

⁶¹ BASSOLS COMA, M.: *Constitución y sistema económico*, Madrid, Tecnos, 1985, pp. 107 y ss.

⁶² En esta última Sentencia se afirmaba que “a diferencia de los Tratados internacionales, la Comunidad Económica Europea ha creado su propio sistema jurídico que, desde el momento de entrada en vigor del Tratado, ha pasado a integrar los sistemas jurídicos de los Estados miembros que deberá ser aplicado por sus tribunales respectivos. Al crear una comunidad de duración ilimitada, con sus propias instituciones, su propia capacidad jurídica y capacidad de representación en el plano internacional y, particularmente, con auténticas competencias que derivan de una limitación de soberanía, o de una transferencia de competencias desde los Estados a la Comunidad, los Estados miembros han limitado sus derechos soberanos, si bien en materias limitadas o determinadas, y han creado así un cuerpo jurídico que vincula tanto a sus ciudadanos como a ellos mismos” (traducción propia).

⁶³ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea...”, *cit.*, p. 117 y ss., con mayores referencias, y pp. 123 y ss.

⁶⁴ De hecho, como afirmaba hace ya una década J. H. R. WEILER, los contornos del Derecho Comunitario se están viendo definidos en buena parte debido a los órganos jurisdiccionales nacionales que plantean cuestiones prejudiciales; WEILER J. H. R.: “A Quiet Revolution: the European Court of Justice and its Interlocutors”, *Political Studies*, vol. 26/1994, p. 510.

sión, sobre todo en los últimos años, además de la pasividad de los Estados miembros. De esta forma, las libertades fundamentales han sido configuradas no sólo como manifestaciones específicas del principio de no discriminación, sino como auténticos derechos de acceso al mercado común en condiciones de igualdad. De ahí el desarrollo de una especie de armonización “negativa”, ejerciendo una función de auténtico tribunal constitucional cuyo cometido es expulsar del ordenamiento jurídico aquellas normas que no se adecuan al mismo⁶⁵. Labor que no ha estado exenta de problemas. El principal es que el Tribunal decide a partir de los principios del Tratado como el de no discriminación o el de neutralidad. Sin embargo, estos principios no son los únicos que informan el Ordenamiento tributario. Incluso, en el caso del principio de neutralidad, ni siquiera es un principio que deba siempre informar las normas tributarias, pues muchas veces éstas pretenden justo lo contrario, de manera que puede afirmarse que “la esencia de un sistema tributario es no ser neutral porque su objetivo es modificar la distribución primaria (neutral) de renta y riqueza que surge del proceso de producción y distribución “en su estado natural” y obtener así una distribución secundaria de renta y riqueza más equitativa”⁶⁶. En fin, el problema de la armonización impropia llevada a cabo por el Tribunal no es nada desdeñable desde una perspectiva jurídico-tributaria: en ausencia de principios tributarios comunes, el Tribunal decide en materia tributaria empleando principios que no son específicos de la misma y que pueden incluso llegar a estar en contradicción con los principios en materia tributaria, como ocurriría en ocasiones con el principio de neutralidad en relación con el de equidad.

En todo caso, en muchas ocasiones el efecto de esta jurisprudencia puede consistir precisamente en salvaguardar la igualdad tributaria, al expulsar del ordenamiento normas que eran también discriminatorias para los nacionales, o que, en materia tributaria, no resultaban coherentes con la capacidad económica, tal resultado no es directamente buscado⁶⁷, pues el Tribunal no opera en ningún caso con las tradicionales categorías tributarias de los Estados miembros, ni con sus principios.

Todo ello tiene una incidencia decisiva en la configuración de los principios propios del Derecho tributario, que en nuestro país hemos comenzado a analizar sólo desde tiempos relativamente recientes, y que todavía se encuentran en buena medida extramuros de nuestra actividad docente.

7. En otro orden de cuestiones, es preciso hacer referencia a la transformación de los tradicionalmente llamados *principios propios* del Derecho financiero. Como es sabido, los esfuerzos doctrinales por identificar unos principios “propios y exclusivos” del Derecho financiero han sido notables⁶⁸, pero cabe preguntarse si tiene sentido este tipo de esfuerzos en la hora actual, consolidada ya la existencia de la disciplina con cierta autonomía. No sólo porque no parece admisible, como se ha afirmado, que los principios establecidos en el artículo 31. 1 de la Constitución puedan ser aplicables respecto de la generalidad de medios de financiación del gasto público⁶⁹, si no sobre todo porque, a la luz de lo expuesto más arriba, la pregunta relevante ya no puede ser si hay principios propios y exclusivos de este ámbito, sino qué tipo de transformaciones han experimentado éstos en los últimos años.

Centrándonos en los *tributarios*, hay acuerdo en que los diferentes principios contenidos en el artículo 31. 1 de la Constitución pivotan en torno a dos centrales: la capacidad económica, como principio central de justicia tributaria, y la legalidad financiera, como garantía del proceso democrático en el establecimiento y regulación de los tributos. El principal grupo de problemas lo presenta el primero, en particular por la posición de principio central y esencial del sistema tributario en que se le ha pretendido colocar.

⁶⁵ Recientemente me he ocupado de estas cuestiones, en conexión con el problema de la compensación de pérdidas transfronterizas, en: RUIZ ALMENDRAL, V.: “An Ever Distant Union: the Cross-border Loss Relief Conundrum in EU Law”, *Revista Intertax*, vol. 38, n. 10, octubre 2010, pp. 476-501.

⁶⁶ VANISTENDAEL, F.: “The European Tax Paradox: How Less Begets More”, *Bulletin for IBFD*, nov/dec, 1996, p. 532.

⁶⁷ HEY, J.: “Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? – zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der «Europatauglichkeit» und «Wettbewerbsfähigkeit» des Steuersystems”, *StuW*, 4/2005, p. 318.

⁶⁸ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio...*, *cit.*, pp. 137 y ss.

⁶⁹ En este sentido, véase: FALCÓN Y TELLA, R.: “La finalidad financiera en la gestión del patrimonio”, *REDF*, n. 35/1982, páginas 382-383, el autor afirma que “el artículo 31. 1 de la Constitución establece el principio de capacidad contributiva en relación al sostenimiento de los gastos públicos, o lo que es lo mismo, en relación a todos los ingresos públicos, pues todos ellos se destinan a la cobertura de los gastos”. Con mayores referencias a estas posiciones, véase: MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC”, *REDF*, n. 106/2000, pp. 200 y 201.

8. El principio de capacidad económica no es ni mucho menos el único principio que inspira la construcción y exacción de los tributos⁷⁰, si bien se ha constituido, por vía de construcciones doctrinales, en el epicentro de la justicia tributaria. Esto plantea diversos tipos de problemas; *en primer lugar*, conviene recordar que la justicia tributaria constituye un problema desde su mismo origen, pues se trata de un principio esencialmente relativo, de manera que no es posible llegar a conclusiones definitivas sobre la misma sin tener en cuenta, por un lado, la vertiente del gasto público, pero sobre todo, el papel de la propiedad en el sistema, porque parece claro que “no es legítimo referirse a unos derechos de propiedad básicos, estos es, «antes de impuestos», con el objetivo de evaluar políticas tributarias, cuando todas las cifras que se manejan son el producto de un sistema al que los tributos se encuentran inextricablemente unidos”⁷¹. Si esta perspectiva se pierde a menudo de vista es seguramente porque el estudio de la justicia tributaria en nuestro país ha prescindido del derecho de propiedad (art. 33 CE), que sin embargo se encuentra presente en todos los debates sobre la reforma tributaria y sus efectos.

En este sentido, se ha señalado que la afirmación de que es posible definir un derecho de propiedad antes y después de impuestos, que pueda ser tomado como base para analizar la justicia del sistema tributario, es seguramente uno de los “mitos” que mayor confusión ha generado en el debate acerca del sistema tributario ideal. Si se examina con cierto detenimiento el significado de la herramienta tributaria, no resulta excesivamente complicado llegar a esta conclusión, pues la propiedad privada es sencillamente incomprensible si se considera de forma aislada de un sistema tributario. Por otro lado, la asunción de la existencia de un derecho de propiedad como una concepción moral prepolítica o que preexiste al Estado está basada realmente no en la idea de recompensa (*moral desert*) sino en la de derecho (*moral entitlement*), por la misma lógica de su preexistencia a la organización estatal⁷².

Esta idea puede ser explicada desde dos perspectivas complementarias: la primera, es que el tributo financia el sistema jurídico necesario para que el reconocimiento de los derechos de propiedad, y en suma, el tráfico jurídico generador de riqueza, sea posible. Por eso, “la obligación tributaria es el correlato natural del sistema”, de forma que “capacidad de actuación jurídica y obligación tributaria son dos caras de la misma moneda”⁷³. De esta manera, el Estado participa en el éxito económico de los ciudadanos que él mismo ha contribuido a generar, de manera que “en el orden liberal de la Constitución el Estado cubre sus necesidades financieras fundamentalmente a través de una participación, mediante los tributos, en el éxito de la actividad económica privada”⁷⁴. Desde la segunda perspectiva, la imbricación entre propiedad y sistema tributario se produce porque el segundo sirve para definir la primera, en tanto que supone una respuesta a la pregunta acerca del reparto de la riqueza en la sociedad. La propiedad privada no es, en definitiva, más que una convención jurídica, que se codefine con ayuda del propio sistema tributario, o una consecuencia del propio sistema que se sustenta a través de impuestos⁷⁵. Es esta visión la que permite afirmar que un sistema de tributos y de transferencias de rentas entre individuos no supone alteración alguna de la propiedad, sino que meramente establece las condiciones bajo las cuales dicha propiedad se disfruta⁷⁶. En este sentido, un sistema

⁷⁰ Así, tempranamente entre nosotros: PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en: AA. VV.: *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor FEDERICO DE CASTRO*, vol. II, Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos-Tecnos, 1975, pp. 422 y ss. No obstante, este autor ha matizado sus posiciones iniciales en su trabajo posterior: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *REDF*, n. 88/1995, pp. 629 y ss.

⁷¹ MURPHY, L., y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford, Oxford University Press, 2002, p. 9. Me he ocupado de estas cuestiones en los siguientes trabajos, a lo que me permito remitir al lector y de donde extraigo buena parte de las conclusiones aquí defendidas; (conjuntamente con Juan ZORNOZA PÉREZ): “Constitución económica y Hacienda Pública”, en: PECES-BARBA MARTÍNEZ, G., y RAMIRO AVILÉS, M. A. (coords.): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*, Madrid, Marcial Pons, 2004, pp. 650 y ss., y RUIZ ALMENDRAL, V.: “Impuestos y Estado Social”, en: ZORNOZA PÉREZ, J. J. (coord.): *Finanzas Públicas y Constitución*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004, pp. 15 y ss.

⁷² MURPHY, L., y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice...*, cit., p. 66.

⁷³ WALZ, R. W.: *Steuerungerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*, Heidelberg, Decker, 1980, pp. 31 a 37.

⁷⁴ BVerfG, BStBl. II 1995, 655 y ss. (apartado C. II. 1. b, pág. 660) Caso del Impuesto sobre el Patrimonio (*Vermögensteuer*). En la doctrina, *vid.* entre otros: BIRK, D., y ECKHOFF, R.: “Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern: Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive”, en: SACKSOFSKY, Ute, y WIELAND, Joachim (ed.): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2000, p. 55.

⁷⁵ MURPHY, L., y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice...*, cit., pp. 8 y ss. En realidad, esta idea se desarrolla a lo largo del trabajo, véase también concisamente en sus conclusiones, pp. 174 y ss.

⁷⁶ MURPHY, L., y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice...*, cit., p. 63.

tributario cumple dos funciones fundamentales: establece una división entre propiedad pública o privada, más o menos ficticia, pero que se diferencia fundamentalmente por la disponibilidad y el control sobre esta propiedad y, (segunda función), representa un papel central para determinar cómo se distribuirá la riqueza social entre distintos individuos, tanto en forma de propiedad en sí, como de beneficios provistos por el Estado⁷⁷. Esta idea no es incompatible con afirmar que el reconocimiento de un mínimo de propiedad privada es esencial como mecanismo para garantizar a los ciudadanos la expresión de su libertad, en la construcción de HEGEL, lo que tronca con la dignidad de la persona reconocida en el artículo 10 de la Constitución española⁷⁸. Pero sin olvidar que, en palabras de P. KIRCHHOF, el impuesto es la condición o presupuesto y la consecuencia, no lo contrario de la garantía constitucional del derecho a la propiedad⁷⁹, donde el antagonismo de intereses es sólo aparente: hay un objetivo moral común, el de una idea de justicia distributiva, socialmente convenida, y que se hace efectiva mediante el citado reparto de funciones entre público y privado.

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

9. *En segundo lugar*, entrando ya en la función del principio, la posición central que ocupa la capacidad económica en el sistema de principios de justicia tributaria ha tenido como consecuencia que se predique de todas las figuras tributarias (*vid.* las SSTC 27/1981, 164/1995 y 141/1996), aunque se reconozca que no es el único principio o parámetro de justicia tributaria (entre otras, STC 27/1981)⁸⁰. Los importantes esfuerzos doctrinales realizados en España para desentrañar su naturaleza, con diferentes posturas en cuanto a su efectividad y grado de concreción⁸¹, son coherentes con su destacable relevancia jurídica en el proceso de elaboración dogmática del Derecho Tributario⁸².

En lo básico, este principio hace referencia a la capacidad de modular la carga tributaria sobre la renta en relación con la capacidad de pago de cada sujeto⁸³. Al ser aplicado al sistema tributario, opera en dos fases; por un lado, constituye un presupuesto lógico de la imposición (regla económica), que obliga al legislador a seleccionar determinadas circunstancias indicativas de la existencia de dicha capacidad⁸⁴. Por otro, opera como un criterio de modulación de la carga impositiva, habida cuenta que la capacidad de pago depende también de factores que determinan distintos niveles de necesidad como la edad, el número de hijos, etc.⁸⁵. En muchas ocasiones, esos otros factores para determinar la ca-

⁷⁷ MURPHY, L., y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice...*, *cit.*, p. 76.

⁷⁸ HEGEL (*The Philosophy of Right*, 1821, seccs. 41 a 53), comentado en MURPHY, L., y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice...*, *cit.*, p. 45.

⁷⁹ KIRCHHOF, P.: “Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer”, en: EBLING, I. (ed.): *Besteuerung von Einkommen. Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.*, Band 24. Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2001, página 13. *Vid.* asimismo: MURPHY, L., y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice...*, *cit.*, pp. 70 a 73. Esta relación simbiótica entre propiedad y sistema tributario se comprende en toda su extensión si se tiene en cuenta que, en última instancia, la mencionada participación del Estado en el éxito individual de los ciudadanos con el objetivo de promover el bien común refleja un cierto “reparto del trabajo”, en el sentido moral, entre el Estado y el individuo: el primero, se ocupa del interés general, el segundo, del suyo propio. El sistema funciona partiendo de que el ciudadano es egoísta y busca su propio interés. Es lo que L. MURPHY y T. NAGEL denominan “motivos personales y valores políticos: la división moral del trabajo”.

⁸⁰ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF”, *REDC*, n. 27/1989, p. 173. Postura que recibe una crítica, que es a su vez crítica de la que formula ZORNOZA a la citada STC, en: RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, *REDF*, n. 125/200, pp. 39 y 40.

⁸¹ ALGUACIL MARÍ, M. P.: “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública (RDFyHP)*, n. 253/1999, pp. 581 y ss., con mayores referencias. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC...”, *cit.*, pp. 200 y ss. Con abundantes referencias en notas n. 49 y ss. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico...”, *cit.*, pp. 7 y ss.

⁸² *Vid.* VOGEL, K.: “Die Besonderheit des Steuerrechts”, en *Deutsche Steuer-Zeitung*, serie A, 1977, p. 9; BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, *cit.*, en especial pp. 52 y ss. Entre nosotros, *inter alia*, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “El principio de capacidad...”, *cit.*, pp. 975 y ss.

⁸³ Es imprescindible la referencia al reciente trabajo de: RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico...”, *cit.*, pp. 27 y ss.

⁸⁴ BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, *cit.*, pp. 166 y ss.

⁸⁵ BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, *cit.*, p. 27.

pacidad de pago son al mismo tiempo medidas denominadas “extrafiscales”, es decir, que apoyan otras políticas públicas al margen de la función tributaria, por lo que resulta difícil calificarlas como simples medidas que modulan la carga impositiva o medidas que desarrollan el principio de capacidad económica. Esto tiene toda la relevancia para su examen constitucional, pues las medidas extrafiscales requieren una vara de medir distinta, que utilice el principio de igualdad como baremo.

En teoría, se da una amplísima libertad del legislador para someter a imposición hechos con significado o importancia económica, por lo que son casi infinitas las posibilidades de establecer impuestos sobre los aspectos más variados de la realidad social⁸⁶. Para llevar a cabo esta tarea, el legislador debe elegir determinadas circunstancias indicativas de la existencia de dicha capacidad, que en nuestro sistema económico será principalmente la renta⁸⁷.

En todo caso, como elemento de prueba de la justicia tributaria, la verificación de la capacidad económica en la práctica encuentra numerosas dificultades. Por un lado, el análisis de su cumplimiento en las distintas figuras tributarias tendrá lugar necesariamente *a posteriori*, pues no es posible derivar consecuencias directas de este principio de cara a la configuración concreta de un impuesto⁸⁸. Por ello, habida cuenta de las distintas opciones y modalidades tributarias existentes, la selección de materias imponibles, y la configuración de hechos imponibles a partir de las mismas es una cuestión de oportunidad política, por lo que a través de los principios constitucionales no se podrá examinar si someter a tributación tal o cual hecho es conforme a la idea de justicia tributaria expresada en la norma fundamental.

10. *En tercer lugar*, la capacidad económica es sólo una parte de la justicia tributaria, un deber ser que se produce a posteriori, una vez asumido que, como requisito para su propia existencia, el Estado tiene que participar en el éxito económico de sus ciudadanos mediante el sistema tributario, como medida para financiar las cargas públicas, cuyos costes deben ser repartidos de forma igualitaria⁸⁹. Pero esta igualdad puede requerir, para cumplir otras finalidades del sistema tributario, un trato desigual a capacidades económicas iguales, por ejemplo para permitir la función de impuesto control de una determinada figura tributaria⁹⁰. En estos casos, sólo el principio de igualdad permite un análisis constitucional satisfactorio. El problema es que mientras que, por ejemplo, para la doctrina alemana mayoritaria la capacidad contributiva como principio tributario es una manifestación de la igualdad o incluso su concreción para este ámbito⁹¹, en España tal principio de igualdad ha estado sujeto a una férrea bifurcación, de manera que, como ha tenido ocasión de resaltar el Tribunal Constitucional, la igualdad tributaria no puede ser reconducida al principio contenido en el artículo 14 de la Constitución, sino que se contiene en el mismo artículo 31. 1 (STC 46/2000, FJ 4.º). Mientras que la primera

⁸⁶ TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band I...*, cit., pp. 502 y ss.

⁸⁷ BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, cit., pp. 166 y ss., que se refiere a dos materias tributarias básicas, renta y patrimonio, si bien en puridad, podría también entenderse que sólo hay una materia tributaria, que es la renta TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band II...*, cit., p. 580, sobre el concepto de renta, *vid. asimismo* pp. 624 y ss.

⁸⁸ BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, cit., p. 56. Con matices, RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico...”, cit., pp. 27 y ss.

⁸⁹ BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, cit., p. 167. ALGUACIL MARÍ, M. P.: “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento...”, cit., pp. 607 y ss., con mayores referencias. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico...”, cit., pp. 27 y ss.

⁹⁰ *Vid. para Alemania* WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, Tübingen, Mohr Siebeck, 2005, pp. 304 y ss. Entre otras Sentencias, *vid. esta idea en*: BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, párr. 177.

⁹¹ BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, cit., pp. 155 y ss., pp. 165 y 170. Como es sabido, en Alemania la capacidad económica no está expresamente contenida en la Constitución, sino que se deriva del principio de igualdad (art. 3. 1 GG). *Vid. entre otras*, las siguientes Sentencias: BVerfG de 25.10.1966- 2 BvR 506/63, BVerfGE 20, 323 [331]; BVerfG, de 05.02.2002- 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17; 10.11.1998- 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246. *Vid. asimismo*, con mayores referencias: WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem...*, cit., pp. 286 y ss. Entre nosotros, véase: PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en AA. VV.: *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor FEDERICO DE CASTRO*, vol. II. Madrid, Tecnos, 1975, 412 y ss.; RAMALLO MASSANET, J.: “Derecho Constitucional y Derecho Financiero”, *Cuadernos de la Facultad de Derecho*, Universidad de Palma de Mallorca, n. 3/1982, pp. 57 a 74, con mayores referencias.

protege a los ciudadanos de las desigualdades injustificadas basadas en elementos subjetivos, la del 31 le protege de las diferenciaciones fundamentadas en elementos objetivos (además de la citada, SSTC 159/1997, FJ 3; 55/1998, FJ 3 y 200/1999, FJ 3, entre otras), de manera que la igualdad ante la ley tributaria “resulta, pues, indisociable de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad” (STC 27/1981, FJ 4)⁹².

Así, el Tribunal Constitucional traza una distinción, más o menos estricta, entre el principio de igualdad ante la ley establecido en el artículo 14 de la Constitución y el de igualdad tributaria, que debe ser reconducido y entendido en el marco del artículo 31 (SSTC 45/1989⁹³, entre otras). La distinción tiene relevantes consecuencias; la principal, que las desigualdades tributarias tienen en principio vetado su acceso a la vía jurisdiccional del recurso de amparo⁹⁴. Lo cierto es que esta distinción entre la igualdad contemplada en el artículo 14 y la del 31. 1 no deja de ser artificiosa, de manera que tampoco encuentra parangón claro en el Derecho comparado. El empeño del Alto Tribunal en establecerla seguramente se encuentra más relacionado con la intención de excluir la posibilidad para los contribuyentes de recurrir en amparo ante el Tribunal Constitucional por las desigualdades derivadas del sistema tributario, pues ello habría de suponer, previsiblemente, un incremento exponencial de los recursos presentados ante esta instancia.

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

Sin embargo, tal posición, lejos de defender tal principio, lo someta a una elasticidad insoportable, que acabe quebrando sus contornos más esenciales y útiles como parámetro de constitucionalidad. Un buen ejemplo de ello son las tasas, tributos basados en el beneficio y por lo tanto modulados por el principio de equivalencia. Pese a ello, se insiste en que el principio de capacidad económica esté presente en su establecimiento e incluso pueda ser un criterio para su modulación. Por poner sólo un ejemplo, así lo afirmaba J. J. FERREIRO LAPATZA, al señalar que “lo que nuestra Constitución no tolera es la aplicación del principio del beneficio a tasas y contribuciones especiales como un principio diferente y contrapuesto al principio de capacidad (...) Sólo la rutina, la inercia o el acarreo histórico acrítico, al que tan propenso se muestra el legislador, pueden explicar un régimen jurídico especial, el de tasas y contribuciones especiales, basado en un principio, el del beneficio, al que la Constitución ni siquiera alude”⁹⁵.

Frente a ello, apuntaba C. PALAO TABOADA que la aplicación del principio de capacidad económica a tributos distintos de las tasas “es controvertida teóricamente, pues para un amplio sector doctrinal los llamados «tributos causales» se rigen por el principio de equivalencia”⁹⁶. Ello se pone particularmente de manifiesto en la difícil adecuación en la práctica de esta clase de tributos al principio central de justicia tributaria. Pese a ello, se ha afirmado que “el legislador debe intentar adecuar el régimen jurídico de las tasas al principio constitucional de capacidad económica, aunque en la práctica surjan dificultades técnicas; dificultades que no autorizan, sin más, a sostener con carácter general la inoperancia del mandato constitucional, sino que más bien exigen depurar la técnica jurídica para conseguir, en la medida de lo posible, que la estructura de las tasas se ajuste a los principios constitucionales tributarios”⁹⁷.

⁹² En este sentido: PALAO TABOADA, C.: “Nueva visita al principio...”, *cit.*, p. 780.

⁹³ *Vid.* un examen crítico de esta Sentencia, donde se declara inconstitucional el régimen de acumulación de rentas forzoso en el IRPF para los casos de matrimonios, en: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF...”, *cit.*, pp. 175 y ss.

⁹⁴ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *REDC*, n. 36/1992, pp. 48 y ss.

⁹⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J.: “La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales”, *REDF*, n. 100/1999, página 554.

⁹⁶ PALAO TABOADA, C.: “Precios públicos: una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho tributario español”, *REDF*, número 111/2001, p. 459. *Vid.* al respecto: ZORNOZA PÉREZ, J., y ORTIZ CALLE, E.: “Las tasas”, en: MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (dir.): *Los Tributos locales*, Cizur Menor, Thomson-Civitas, 2005, pp. 783 y ss.

⁹⁷ ZORNOZA PÉREZ, J., y ORTIZ CALLE, E.: “Las tasas...”, *cit.*, p. 785. *Vid.* asimismo: MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1995, pp. 128 y ss.

Directamente relacionado con su aplicación a las distintas figuras tributarias, nótese que la colocación del principio de capacidad económica en el epicentro de los principios tributarios, y por ende, en el propio concepto de tributo, ha facilitado, en nuestro país, siguiendo en parte la doctrina alemana, la construcción teórica de un sistema de preferencia de impuestos frente al resto de figuras tributarias⁹⁸. Es cierto que el concepto de tributo está estrechamente ligado al modelo de Estado vigente en cada momento histórico⁹⁹. Con todo, siguen siendo ciertas las afirmaciones clásicas de la doctrina acerca de la inexistencia de una noción de tributo que sea plenamente válida y haya merecido la aprobación de la mayoría de una doctrina¹⁰⁰, que además en numerosas ocasiones se ha preguntado acerca de la utilidad, o posibilidad, de delimitar tal noción¹⁰¹. A esto hay que añadir que los contornos de las figuras tributarias varían en función del ente territorial, aunque pueda sostenerse que hay un mínimo común denominador¹⁰². Por otro lado, en el ámbito jurídico-tributario comunitario no hay un concepto material de tributo¹⁰³, lo que añade considerable tensión al problema del concepto y nos hace preguntarnos por su utilidad.

Similares problemas plantea la exigencia de que el principio de capacidad económica deba poder ser predicado de todo el sistema tributario. Para empezar, porque en el análisis del sistema tributario resultan especialmente ciertas las palabras de L. DíEZ-PICAZO en relación con el ordenamiento en su conjunto, cuando señalaba que “la racionalidad, más que un dato, es una aspiración y un propósito”¹⁰⁴. Subsisten diferentes figuras tributarias creadas en momentos históricos determinados. La coherencia y coordinación entre ellas es necesariamente relativa, imperfecta, asimétrica. Además de participar de la racionalidad-irracionalidad del ordenamiento jurídico a que hacía referencia L. DíEZ-PICAZO, en la configuración del sistema tributario han incidido lógicas económicas y lógicas jurídicas no siempre coherentes entre sí¹⁰⁵.

Pero además, si se parte de ese concepto valorativo, de inmediato tenemos que concluir que la alternativa entre las distintas modalidades tributarias *supra* citadas no es indiferente, fundamentalmente porque las tasas y las contribuciones especiales no responden realmente al principio de capacidad económica, toda vez que su establecimiento y su estructura no se basan realmente en éste, sino en la equivalencia. Esto plantea todo tipo de problemas, porque el principio de equivalencia no se encuentra en el artículo 31 de la Constitución, al menos en la lectura dada por nuestra doctrina¹⁰⁶.

⁹⁸ Así, afirmaba FRIAUF (FRIAUF, K. H.: “Unser Steuerstaat als Rechtsstaat”, *Steuerberater Jahrbuch 1977/78*, Köln, Verlag, Dr. Otto Schmidt KG, p. 43), que “nuestra comunidad política debe ser un Estado impositivo para poder ser un Estado de Derecho”. BIRK, D., y ECKHOFF, R.: “Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern: Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive...”, *cit.*, pp. 55 y ss. *Vid.* los fundamentos dogmáticos y el desarrollo del Estado impositivo en HEUN, W.: “Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht”, en: SACKSOFSKY, Ute, y WIELAND, Joachim (ed.): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2000, pp. 11 y ss. También el Tribunal Constitucional alemán lo menciona como principio; entre otras: BVerfGE 78, 249 (266 y ss.). Sobre esta postura en la doctrina alemana, véase también en nuestro país: BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*, Madrid, CEC, 2002, pp. 108 y ss.

⁹⁹ BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, *cit.*, p. 200; por el mismo autor: “Steuerzweck und Steuerbegriff”, *Steuer und Studium*, Heft 6/1986, p. 162. ZORNOZA PÉREZ, J., y ORTIZ CALLE, E.: “Las tasas...”, *cit.*, pp. 731 y ss.

¹⁰⁰ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario español*, I, Madrid, Civitas, 1985, p. 168. Al respecto véase igualmente: RAMALLO MASSANET, J.: “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”, *REDF*, número 90/1996, pp. 238 y ss.; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC”, *REDF*, n. 106/2000, pp. 194 y ss., con abundantes referencias.

¹⁰¹ Afirma tal inutilidad, salvo para “constituir un presupuesto lógico para delimitar el concepto constitucional de impuesto”, P. M. HERRERA MOLINA, en: “La irrelevancia jurídica del «concepto constitucional de tributo»”, *Quincena Fiscal (QF)*, n. 2/2004, p. 19.

¹⁰² Véase en este sentido: SOLER ROCH, M. T.: “Los principios jurídico constitucionales relativos a la distribución de la carga tributaria y su actuación en los sistemas tributarios de las Comunidades Autónomas”, en AA. VV.: *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. IV, IEF, Madrid, 1984, p. 3039; RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Valencia, Tirant lo blanch, 2004, pp. 175 y ss., con mayores referencias.

¹⁰³ Quizá se pueda admitir la matización de A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, que más que de una inexistencia de un concepto, se refiere a la autonomía calificadora del Derecho comunitario, como recordaba el propio TJCE en la Sentencia *Pabst & Richard/Hauptzollamt Oldenburg*, 1982, asunto 17/81, en: MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea...”, *cit.*, p. 117, y nota a pie n. 19.

¹⁰⁴ DíEZ-PICAZO, L.: *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*, Barcelona, Ariel, 1999, p. 196.

¹⁰⁵ WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem...*, *cit.*, pp. 107 y ss.

¹⁰⁶ Lo cual no plantea ningún problema en la doctrina alemana, pues el principio de capacidad económica es sólo una derivación posible, pero no única, del principio de igualdad; BIRK, D.: “Steuerzweck und Steuerbegriff...”, *cit.*, p. 164.

Centrándonos por el momento en los impuestos, tampoco las distintas opciones posibles son indiferentes desde la perspectiva constitucional. Todos los sistemas tributarios de nuestro entorno emplean un conjunto de impuestos. Hay muchas clasificaciones posibles de categorías impositivas, en función de cómo se tome en cuenta la capacidad económica que se pretende someter a gravamen. Partiendo de que básicamente sólo existe una materia imponible, que es la renta¹⁰⁷, se puede utilizar como fundamento de la imposición su utilización (impuestos sobre el consumo), o su ahorro (impuestos sobre el patrimonio) o su obtención (impuestos sobre la renta). De otra manera, puede dividirse la riqueza gravable en dos grandes grupos: su obtención (*Entstehungsseite*) y su utilización (*Verwendungsseite*), a partir de los cuales se clasificarían los distintos tipos de tributos¹⁰⁸.

El dato de la pluralidad de opciones de imposición es de la mayor importancia, pues implica que para alcanzar una idea cabal de la justicia tributaria no basta el análisis de las figuras impositivas en concreto, sino que éste debe ser necesariamente completado con el estudio de las relaciones entre éstas. Un sistema compuesto por impuestos que respondan individualmente a los principios de justicia tributaria, puede ser en realidad injusto como consecuencia de las relaciones entre éstos, por ejemplo, porque se gravan capacidades económicas similares de forma distinta como consecuencia de la descoordinación entre distintos impuestos. Nótese que, en la práctica, ningún sistema tributario de nuestro entorno renuncia a contar con diferentes clases de impuestos. La idea de un impuesto único, para todos los ciudadanos y que englobe todos los valores de justicia tributaria ha sido discutida en diferentes momentos históricos, y si nunca ha sido puesta en práctica se debe no sólo a una tradición “pluri-impositiva”, sino más probablemente a que no es posible pensar, o no ha sido posible al menos hasta ahora, en un impuesto que responda a todos los citados requerimientos de justicia, y que además pueda ser exigido y recaudado de manera eficiente y eficaz. Este resultado sí es posible, o al menos está más cerca de alcanzarse, a través de un conjunto de impuestos distintos, cuyas funciones y objetivos se complementan y coordinan, conformando así un auténtico sistema¹⁰⁹. Las clases de impuestos y las relaciones entre ellos varían naturalmente en cada Estado; si Dinamarca cuenta con casi sesenta impuestos diferentes, Alemania tiene veintiséis, casi como España, y Portugal sólo diecinueve. Aunque estos datos apenas aportan información acerca de la estructura de los respectivos sistemas tributarios, sí constituyen un indicio de la complejidad de este análisis que deriva de la pluralidad impositiva¹¹⁰.

12. *En quinto lugar*, el principio de capacidad económica se ve sujeto a serios matices a consecuencia integración en la Unión Europea. Es preciso tener en cuenta, como punto de partida, que el Ordenamiento jurídico-comunitario “no integra en su seno el principio de capacidad económica, en cuanto no se trataría de un derecho fundamental, ni un valor democrático básico, ni constituye un elemento de la tradición jurídica común a todos los Estados miembros”¹¹¹, lo cual no experimentó modificación alguna en el fallido intento de promulgación de una Constitución para Europa. Aunque hay alguna visión más “optimista”, que entiende que el principio de capacidad económica estaría siendo adoptado por el Tribunal de Justicia a través de la protección de la igualdad tributaria¹¹². O la mantenida por A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, para quien el hecho de que muchos de estos principios sean comunes a las Constituciones de los Estados miembros puede terminar por producir el efecto de que tales principios adquieran “una relevancia fundamental en el Derecho comunitario frente a sus normas de naturaleza tributaria”¹¹³. Este autor afirma también que tal “comunitarización” de los principios tributarios ha de servir además para una mayor (o quizá sobre el “mayor”) racionalización de las políticas en materia de mercados comunes. Con todo, es posible que sea más la expresión de un deseo, que una convicción del autor. Nótese que pone como ejemplo la denominada “Tasa

¹⁰⁷ TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band II...*, cit., p. 580, sobre el concepto de renta, *vid. asimismo* 624 y ss.

¹⁰⁸ BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen...*, cit., pp. 32 y 33.

¹⁰⁹ NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik...*, cit., p. 4.

¹¹⁰ COMISIÓN EUROPEA: *Catálogo de Impuestos*, 16.ª edición, 1996, citado en TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band II...*, cit., pp. 572 y 573.

¹¹¹ ALGUACIL MARÍ, M. P.: “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, *RDFyHP*, n. 253/1999, p. 576, y referencias allí citadas.

¹¹² Nos referimos a la tesis de A. GARCÍA PRATS, en: “La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (de la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)”, *REDF*, n. 117/2003, pp. 75 y 76.

¹¹³ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea...”, cit., p. 160.

ción del autor. Nótese que pone como ejemplo la denominada “Tasa Suplementaria en el Sector de la Leche y de los Productos Lácteos”, cuyo gravamen ascendía, como es sabido, al 115 por cien¹¹⁴. Al mismo tiempo, y en cierto modo paradójicamente, el principio de capacidad económica ha recibido un refuerzo indirecto desde el análisis del Derecho tributario internacional, al menos si examinamos la literatura norteamericana de los últimos seis años, particularmente preocupada con la incidencia que los fenómenos de deslocalización están teniendo en el sistema tributario norteamericano, pero también en el modo en como éste organiza su sistema de tributación internacional¹¹⁵.

En general, los principios tributarios clásicos están en la actualidad sometidos a diversas tensiones; por un lado, la integración europea, y por otro, la globalización o internacionalización de la economía, con la mayor competencia fiscal que ello permite y propicia, exigen de los sistemas tributarios no ya únicamente su adecuación al tradicional principio de capacidad económica, sino también a estos otros fenómenos¹¹⁶, de manera que, entre otros aspectos, deberán ser capaces de “cazar” al contribuyente cada vez más escurridizo, adaptándose así, en cierta manera, a dicha competencia, y deberán además, en el seno de la Unión Europea, adaptarse a las exigencias de las libertades fundamentales, teniendo especialmente en cuenta la interpretación, quizá expansiva, que de las mismas viene realizando el TJCE¹¹⁷.

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

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

En este contexto, seguramente más que de analizar los contornos dogmáticos del principio, o someterlo a una elasticidad y polifuncionalidad insostenibles, lo que resulta necesario una reflexión profunda sobre el conjunto del sistema tributario y su papel en la distribución de los ingresos públicos. En fechas recientes se ha publicado en el Reino Unido el *Mirrlees Review*¹¹⁸, que supone seguramente uno de los esfuerzos más completos de los últimos tiempos en este sentido, recogiendo el análisis de los mejores expertos del país en materia tributaria, desde diferentes disciplinas. En nuestro país hace tiempo que no se hace un esfuerzo similar, de manera que por poner sólo un ejemplo, la desaparición del Impuesto sobre el Patrimonio y la lenta agonía del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, generan un escaso debate sobre qué sistema tributario tenemos, cuál podemos tener y cuál sería deseable.

¹¹⁴ Se trata de una figura compleja, en cuyo análisis no nos podemos detener aquí; véase la SAN de 9 de octubre de 2003 (en particular FF. JJ. 3.º y 4.º), así como el trabajo de FALCÓN Y TELLA, R.: “La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos”, *QF*, n. 1, octubre 1997, pp. 5 y ss.

¹¹⁵ Al respecto véase el sugerente análisis de: FLEMING, J. C.; PERONI, R. J., y SHAY, S. E.: “Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income”, *Florida Tax Review*, vol. 4, n. 4/2001, pp. 299-354. En la nota a pie n. 1 hay un resumen comentado de la literatura norteamericana más relevante sobre el principio de capacidad económica (*ability to pay*), completado con referencias en las notas 13 a 15. En general, hay poca literatura cuya preocupación central sea la de averiguar cómo se puede insertar o aplicar el principio de capacidad económica en el derecho tributario internacional. Una rara excepción es el artículo de GRAETZ, M.: “Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory Policies”, *Tax Law Review*, vol. 54/2001, de particular interés para nuestro sistema y la reciente reforma del IRPF es la nota a pie 10, sobre el método de exención en la corrección de la doble imposición internacional de dividendos y sus inconvenientes.

¹¹⁶ CAAMAÑO ANIDO, M. A., y CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?...”, *cit.*, pp. 246 y ss.

¹¹⁷ Véase, con un interesante paralelismo con la jurisprudencia del *Supreme Court* estadounidense en materia económica, GRAETZ, M. J.; WARREN, JR., y ALVIN C.: “Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integratoin of Europe”, *The Yale Law Journal*, n. 115/2006, pp. 120 y ss.

¹¹⁸ Disponible en abierto, en la página del *Institute of Fiscal Studies*: <http://www.ifs.org.uk/mirrleesReview>.

5. LA LIMITACIÓN DEL MÉTODO JURÍDICO Y UNIDISCIPLINAR PARA EXAMINAR LOS PROBLEMAS ACTUALES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

El primer problema, o al menos el más sobresaliente, que plantea la adaptación de nuestra disciplina a los crecientes cambios apuntados es si el método jurídico es suficiente para comprenderlos y analizarlos, o si puede terminar implicando un aislamiento de la norma del mundo que le rodea, terminando por ignorar la realidad¹¹⁹, pues el desarrollo del Derecho Financiero, en tanto que instrumento dirigido a la solución de conflictos, lo que es consustancial al objeto y fin del Derecho, depende en buena medida de que la elaboración formal de sus conceptos y categorías responda a la necesidad de solución de los problemas prácticos que la actividad jurídico-financiera pública plantea en cada momento¹²⁰. Esta necesidad se pone aún más de relieve en el análisis de la vertiente comunitaria del Derecho financiero. A este respecto, se ha afirmado que “el método jurídico puro resulta infructuoso en el Derecho comunitario, y especialmente en el Derecho financiero comunitario”¹²¹, como en general sucede cuando se intenta analizar un fenómeno desde una perspectiva aislada: el resultado será, seguramente, poco útil¹²².

Por ello, incluso sin abandonar el campo jurídico, deberíamos prestar mayor atención a la colaboración con otras disciplinas jurídicas, en lugar de centrarnos en la autonomía de la nuestra. Sobre todo porque la denominada interdisciplinariedad, además de una moda, es la única vía posible de examinar los problemas. Ello es especialmente cierto en lo que se refiere al Derecho tributario, donde el método jurídico en su análisis debe tomar muy en cuenta las técnicas y métodos de la moderna teoría del Derecho, superando así una cierta costumbre en la interpretación excesivamente literal de las normas¹²³.

Al mismo tiempo, determinar cabalmente el contenido y la función que en nuestro sistema cumplen los principios constitucionales de justicia tributaria, requieren del análisis de la economía financiera¹²⁴, con el objeto, aunque pueda parecer paradójico, de analizar en términos *jurídicos*, la eficacia real de dichos principios¹²⁵.

6. ¿ES BOLONIA UNA OPORTUNIDAD? PERPLEJIDADES DE BOLONIA O LISTA DE MEDIDAS A ADOPTAR PROCEDENTES DE LOS SISTEMAS ANGLOSAJONES

En la obra más conocida del recientemente fallecido LUIS GARCÍA BERLANGA, el pueblo *Villar del Río* se prepara para recibir la visita del tal Mr. MARSHALL, que asumen es un señor americano muy importante que va a traer desarrollo y todo tipo de nuevas oportunidades. Ante la ocasión, la vida del pueblo comienza a ordenarse en torno a la visita.

Con la excitación por la llegada del *plan Bolonia* uno no puede evitar los paralelismos.

Las nuevas orientaciones que deberá seguir la docencia en la Universidad española, como consecuencia de la adaptación a *Bolonia*, deberían constituir una oportunidad para propiciar una transformación de la disciplina que, siguiendo un método más práctico, permita la concentración en el análisis de los problemas actuales y retos brevemente apuntados en las páginas anteriores. Sin poner en duda que el método de enseñanza tiene que estar ligado a la investigación, la docencia no puede cubrir todo

¹¹⁹ Sobre estas cuestiones: PALAO TABOADA, C.: “Las cuestiones de método en la obra del Profesor SÁINZ DE BUJANDA”, *REDF*, número 104/1999, pp. 641 y ss. NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: “Formalismo y método jurídico: notas en torno al pensamiento jurídico del Profesor F. SÁINZ DE BUJANDA”, *REDF*, n. 45/1985, pp. 53 y ss.; DIEZ-PICAZO, L.: *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho...*, *cit.*, pp. 8 y ss.

¹²⁰ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio...*, *cit.*, pp. 389 y 390.

¹²¹ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea...”, *cit.*, p. 118.

¹²² Con esta contundencia se expresa: SHAPIRO, M.: “Comparative Law and Comparative Politics”, *Southern California Law Review*, vol. 53/1980, pp. 537 y 538, cuyo trabajo analiza A. MARTÍN JIMÉNEZ en el artículo *supra* citado.

¹²³ PALAO TABOADA, C.: “Las cuestiones de método en la obra del Profesor SÁINZ DE BUJANDA...”, *cit.*, pp. 666 y 667. WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem...*, *cit.*, pp. 73 y ss.

¹²⁴ LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Civitas, 1990, pp. 123 y ss.

¹²⁵ Éste es el método seguido en el *Mirrlees Review*, ya citado.

lo investigable. La complejidad actual de nuestra disciplina, exponencialmente superior a la que existía hace medio siglo, impide condensar en un programa diseñado para la docencia todos los problemas que deberían conocerse por los alumnos o futuros profesionales del Derecho. Es preciso elegir un mínimo cuya enseñanza sea plausible. No debe olvidarse que un programa docente es sobre todo una materia acotada en el tiempo (según el Diccionario de la RAE, un “sistema y distribución de las materias de un curso o asignatura, que forman y publican los profesores encargados de explicarlas”). Su contenido debe ser por lo tanto creíble o practicable. Aunque tenga siempre algo de ilusorio el conseguir explicar todo su contenido, éste debe poder adaptarse. Eso implica optar en las materias y seleccionar los contenidos, que no tendrán porque suponer una delimitación de las materias de investigación.

Puesto que la finalidad de estas líneas es, modestamente, invitar a la reflexión sobre el futuro de nuestra asignatura, me permito finalizar compartiendo algunas de las perplejidades que el presente proceso, o más bien alguna de sus interpretaciones, me suscita. Si las circunstancias *supra* mencionadas justificarían una reorientación hacia el Derecho tributario, cabe preguntarse al mismo tiempo si tiene sentido seguir manteniendo un programa único en todas las Universidades, o incluso dentro de la misma Universidad. Si el objetivo último del viraje hacia los sistemas *Bolonia* es propiciar un marco idóneo de competencia de las Universidades europeas frente a las norteamericanas (EEUU y Canadá) e inglesas (fundamentalmente Oxford y Cambridge), cuya capacidad de atraer estudiantes internacionales de todo el mundo es bien conocida, es necesario permitir una mayor creatividad a los centros Universitarios en el marco de una mayor especialización. La situación actual, sin embargo, es justo la contraria, estando la asignatura legalmente predeterminada y existiendo una perniciosa tendencia a establecer los mismos programas docentes, o unos muy similares, en todas las Universidades. Es decir, justo la tendencia contraria de aquellos centros de demostrada excelencia con los que se pretende competir.

Resulta a la postre paradójico que estando la libertad de cátedra incluso constitucionalmente garantizada, la discutible interpretación que se está realizando en algunos casos del sistema *Bolonia* esté suponiendo una unificación de clases, métodos y contenidos, con independencia de quien y cuándo imparte la materia, como si el profesor, ahora *dador de clases*, fuera un cromó perfectamente intercambiable con cualquier otro, y eso a pesar de que seguramente sus esfuerzos investigadores le habrán conducido a especializarse y profundizar en materias que, en la mayor de las ocasiones, no podrá compartir con sus alumnos, por impedirlo el programa, el cronograma y la ordenación en celdas iguales y equidistantes.

Éste no es evidentemente el único elemento que suscita perplejidad del proceso. Que no se replantee la financiación de la Universidad en serio, incluso si ello supone incrementar las tasas debidamente, que no se propicien sistemas rigurosos de selección de alumnos, y por supuesto de selección de profesorado, de manera que se garantice debidamente el acceso a los cuerpos docentes por mérito y capacidad, de forma que cualquiera, en particular de fuera de España, capacitado pueda acceder a nuestras Universidades y enriquecerla, o finalmente que se insista en una uniformidad obsesiva de programas y métodos son elementos que se enfrentan abiertamente a los modelos de excelencia con los que pretendemos competir.

En definitiva, *Bolonia* plantea una propuesta que nos debería ayudar a ayudarnos a nosotros mismos. Pero *Bolonia* no será posible si se afronta con una mentalidad basada en el antiguo sistema. En *Bienvenido Mr. MARSHAL*, la decepción del pueblo marca el principio del fin, pues en el fondo se trata de una oportunidad perdida. Sería una pena si al final resultara que la Universidad española ha estado realizando grandes esfuerzos para en el fondo tratar de recibir a un *Mr. BOLONIA*, que como *GO-DOT*, nunca llegará.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho financiero. Hacia un Derecho financiero constitucional”, *REDF*, n. 109-110/2001.
- ALGUACIL MARÍ, M. P.: “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública (RDFyHP)*, n. 253/1999.
- AVI-YONAH, R. S.: *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime*, New York, Cambridge University Press, 2007.
- BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*, Madrid, Civitas, 2002.
- BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*, Madrid, CEC, 2002.
- BASSOLS COMA, M.: *Constitución y sistema económico*, Madrid, Tecnos, 1985.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: “Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos”, *Presupuesto y Gasto Público*, n. 2/1979.
- *El Derecho de los gastos públicos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.
- BIRK, D.: “Steuerzweck und Steuerbegriff”, *Steuer und Studium*, Heft, 6/1986.
- *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983.
- *Steuerrecht*, Heidelberg, C. F. Müller Verlag, 2005.
- BIRK, D., y ECKHOFF, R.: “Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern: Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive”, en: SACKSOFSKY, Ute, y WIELAND, Joachim (ed.): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2000.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero «bifronte» o «dual»?”, *REDF*, n. 132/2006, pp. 708 y ss.
- “El Derecho comunitario como fuente”, *REDF*, n. 132/2007.
- CLOSA, C., y HEYWOOD, P.: *Spain and the EU*, London, Palgrave, 2004.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario español, I*, Madrid, Civitas, 1985.
- “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *RDFyHP*, 1965.
- DÍEZ-PICAZO, L.: *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*, Barcelona, Ariel, 1999.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “La finalidad financiera en la gestión del patrimonio”, *REDF*, n. 35/1982.
- “La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos”, *QF*, n. 1, octubre 1997.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: “La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales”, *REDF*, n. 100/1999.
- FLEMING, J. C.; PERONI, R. J., y SHAY, S. E.: “Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income”, *Florida Tax Review*, vol. 4, n. 4/2001.

- FRIAUF, K. H.: “Unser Steuerstaat als Rechtsstaat”, *Steuerberater Jahrbuch 1977/78*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG.
- GARCÍA PELAYO, M.: “Consideraciones sobre las cláusulas económicas de la Constitución”, AA. VV.: *Estudios sobre la Constitución Española de 1978*, Zaragoza, Libros Pórtico, 1979.
- GARCÍA PRATS, A.: “La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (de la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario”, *REDF*, n. 117/2003.
- *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Madrid, Tecnos, 1998.
- “Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *RDFyHP*, n. 259/2001.
- GRAETZ, M.: “Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory Policies”, *Tax Law Review*, vol. 54/2001.
- GRAETZ, M. J.; WARREN, JR, y ALVIN C.: “Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe”, *The Yale Law Journal*, n. 115/2006.
- HERRERA MOLINA, P. M. “Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar”, en: AA. VV.: *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 2000.
- “La irrelevancia jurídica del «concepto constitucional de tributo»”, *Quincena Fiscal (QF)*, n. 2/2004.
- HEUN, W.: “Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht”, en: SACKSOFSKY, Ute, y WIELAND, Joachim (ed.): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2000.
- HEY, J.: “Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? – zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der «Europatauglichkeit» und «Wettbewerbsfähigkeit» des Steuersystems”, *StuW*, 4/2005.
- INSTITUTE OF FISCAL STUDIES: *Mirrlees Review* (disponible en su página web), 2010.
- KIRCHHOF, P.: “Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer”, en: EBLING, I. (ed.): *Besteuerung von Einkommen. Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.*, Band 24, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2001.
- LANG, M.: “Double taxation and EC Law”, en AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R., y LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court’s Tax Jurisprudence*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2007.
- LOZANO SERRANO, C.: “Intervencionismo y Derecho Financiero”, *REDF*, n. 55/1987.
- *Consecuencias de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Civitas, 1990.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, Colex, 1996.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1995.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC”, *REDF*, n. 106/2000.
- “Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC”, *REDF*, n. 106/2000
- “El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea”, *REDF*, ns. 109-110/2001.
- “El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea”, *REDF*, ns. 109-110/2001
- “Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community”, Londres, Kluwer, *Series on International Taxation*, n. 22, 1999.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: *Aproximación al concepto y al método del Derecho Financiero y Tributario. Lección de apertura del curso académico 1988-1989*, Burgos, 1988.

- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1998.
- MURPHY, L., y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford, Oxford University Press, 2002.
- NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970.
- NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: “Formalismo y método jurídico: notas en torno al pensamiento jurídico del Profesor F. SÁINZ DE BUJANDA”, *REDF*, n. 45/1985.
- PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en: AA. VV.: *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor FEDERICO DE CASTRO*, vol. II, Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos-Tecnos, 1975.
- “La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero (REDF)*, n. 40/1983.
- “Las cuestiones de método en la obra del Profesor SÁINZ DE BUJANDA”, *REDF*, n. 104/1999.
- “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *REDF*, n. 88/1995.
- “Precios públicos: una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho tributario español”, *REDF*, n. 111/2001.
- *Derecho financiero y tributario*, vol. I, Colex, Madrid, 2.^a ed., 1987.
- POIARES MADURO, M.: *We The Court. The European Court of Justice and the European Economic Constitution*, Oxford, Hart Publishing, 1998.
- RAMALLO MASSANET, J.: “Derecho Constitucional y Derecho Financiero”, *Cuadernos de la Facultad de Derecho*, Universidad de Palma de Mallorca, n. 3/1982.
- “El Derecho Tributario en España desde el punto de vista académico”, *REDF*, n. 93/1997.
- “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”, *REDF*, número 90/1996.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios”, en: AA. VV.: *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1978.
- “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, *REDF*, n. 125/2005.
- “El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *REDF*, n. 36/1992.
- *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Madrid, IEF, 1976.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., y ZORNOZA PÉREZ, J.: “El Derecho Financiero: concepto, autonomía y contenido”, AA. VV.: *Compendio de Derecho Financiero y sistema fiscal español*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda-Escuela de Hacienda Pública, T. IV, 1991.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: “¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario”, *Revista Española de Derecho Europeo*, (ISSN 1579-6302), n. 28/2008.
- “An Ever Distant Union: the Cross-border Loss Relief Conundrum in EU Law”, *Revista Intertax*, volumen 38, n. 10, octubre 2010.
- “Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho Comunitario”, *Revista Estudios Financieros*, núm. 307/2008.
- “Impuestos y Estado Social”, en: ZORNOZA PÉREZ, J. J. (coord.): *Finanzas Públicas y Constitución*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004.
- *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España*, Madrid, La Ley, 2008.
- *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Valencia, Tirant lo blanch, 2004.

- RUIZ ALMENDRAL, V.: *Proyecto Docente*, 2007, disponible en: <http://hdl.handle.net/10016/9381>.
- RUIZ ALMENDRAL, V., y ZORNOZA PÉREZ, J.: “Constitución económica y Hacienda Pública”, en: PECES-BARBA MARTÍNEZ, G., y RAMIRO AVILÉS, M. A. (coord.): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*, Madrid, Marcial Pons, 2004.
- SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. I, Madrid, IEP, 1955.
- *Sistema de Derecho Financiero I*, vol. 1, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.
- *Sistema de Derecho Financiero I*, vol. 2, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.
- SCHÖN, W.: “International Tax Coordination for a Second Best World (Part I)”, *World Tax Journal*, octubre 2009.
- “The David R. Tillinghast Lecture. The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting?”, *Tax Law Review*, vol. 58, 2005.
- SHAPIRO, M.: “Comparative Law and Comparative Politics”, *Southern California Law Review*, volumen 53/1980.
- SNYDER, F.: “EMU Revisited: Are We Making a Constitution? What Constitution Are We Making?”, en: AA. VV. (ed.: CRAIG, P., y BÜRCA, G. de): *The evolution of EU Law*. Oxford: Oxford University Press., 1999.
- SOLER ROCH, M. T.: “Los principios jurídico constitucionales relativos a la distribución de la carga tributaria y su actuación en los sistemas tributarios de las Comunidades Autónomas”, en AAVV. *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. IV, IEF, Madrid, 1984
- STREIT, M. E., y MUSSLER, W.: “The Economic Constitution of the European Community. From ‘Rome’ to ‘Maastricht’”, *European Law Journal*, n. 1/1995.
- TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung. Band I*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2000.
- *Die Steuerrechtsordnung. Band II*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2003.
- TIPKE, K., y LANG, J.: *Steuerrecht*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2002.
- VAN RAAD, K.: “Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty- Structural and Conceptual Issues”, en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R., y LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court’s Tax Jurisprudence*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2007.
- VANISTENDAEL, F.: “The European Tax Paradox: How Less Begets More”, *Bulletin for IBFD*, nov/dec, 1996.
- VOGEL, K.: “Die Besonderheit des Steuerrechts”, en *Deutsche Steuer-Zeitung*, serie A, 1977.
- WALZ, R. W.: *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*, Heidelberg, Decker, 1980.
- WEILER J. H. R.: “A Quiet Revolution: the European Court of Justice and its Interlocutors”, *Political Studies*, vol. 26/1994.
- WEILER, J. H. H.: *The Constitution of Europe : do the new clothes have an emperor? and other essays on European integration*, Cambridge, Cambridge University Press, 1999.
- WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, Tübingen, Mohr Siebeck, 2005.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF”, *REDC*, n. 27/1989.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Economía y Hacienda entre las determinaciones constitucionales y la realidad de los mercados”, *Cuadernos de Derecho Público*, n. 25/2005.
- “Los derechos humanos y el problema de la escasez”, en: SAUCA, José María (ed.): *Problemas actuales de los derechos fundamentales*, Madrid, BOE-Universidad Carlos III, 1994.
- ZORNOZA PÉREZ, J., y ORTIZ CALLE, E.: “Las tasas”, en: MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (dir.): *Los Tributos locales*, Cizur Menor, Thomson-Civitas, 2005.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Régímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autoras: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.^a José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.ª del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarraide Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.

- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.
- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.

- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las "economías de opción" en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almuñá Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiquera Pérez.
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.

- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.
- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los *REIT*.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.^a).
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: Análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Miryam de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos.
Autor: José Manuel Almudí Cid.

- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.
Autor: Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.
Autor: Miguel Ángel Aquino.
- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?
Autores: Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.
Autor: J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.
Autora: Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
Autor: J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.
Autor: Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.
Autora: Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.
Autora: Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.
Autores: Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.
Autores: Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.*
Autor: Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.
Autor: Juan Calvo Vérguez.
- 4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.
Autor: Bernardo Lara Berrios.
- 5/09 Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España.
Autor: Miguel Buñuel González.
- 6/09 Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Antonio Aparicio Pérez y Santiago Álvarez García.
- 7/09 Procedimientos amistosos en materia de imposición directa.
Autora: Silvia López Ribas.
- 8/09 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 9/09 La muestra de declarantes de IRPF de 2005: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Sáez y María del Carmen González Queija.

- 10/09 Aproximación al gasto público en medidas contra la violencia de género en el ámbito de las relaciones de pareja o ex-pareja. Especial atención a las medidas de protección y justicia.
Autora: María Naredo Molero.
- 11/09 La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Marcos M. Pascual González.
- 12/09 El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas.
Autor: Vicente Enciso de Yzaguirre.
- 13/09 La experiencia educativa de la Administración Tributaria española.
Autor: Varios autores. Fernando Díaz Yubero (coord.).
- 14/09 Fiscalidad de los Recursos Naturales en América Latina.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 15/09 Opiniones y actitudes de los españoles en 2008.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/09 Presupuestos de las Comunidades Autónomas 2009 y deuda en circulación en 2008.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 17/09 Familia y fiscalidad en España. Cuestiones pendientes.
Autores: Alfredo Iglesias Suárez, M.^a Gabriela Lagos Rodríguez, Cristina García Nicolás y Raquel del Álamo Cerrillo.
- 18/09 La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española.
Autor: Jesús Eduardo Camarena Gutiérrez.
- 19/09 Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autoras: Mónica Arribas León y Montserrat Hermosín Álvarez.
- 20/09 El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios.
Autor: Jesús Félix García de Pablos.
- 21/09 El cierre del sistema: la articulación de la Hacienda Local en el sistema de financiación territorial.
Autora: M.^a Consuelo Fuster Asencio.
- 22/09 El peaje en sombra y el IBI: ¿gratuidad del servicio?
Autor: Álvaro Jesús del Blanco García.
- 23/09 Impacto de género de las políticas públicas.
Autora: María Pazos Morán.
- 24/09 La fiscalidad de las *Noprofit organizations* en Estados Unidos: el disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios empresariales.
Autora: Marta Montero Simó.
- 25/09 El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la Directiva 2008/8/CE a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido).
Autora: Mercedes Núñez Grañón.
- 26/09 La coordinación de los Convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro.
Autor: Francisco J. Magraner Moreno.
- 27/09 Análisis económico-tributario sobre la discapacidad en el IRPF. Períodos impositivos 2002, 2003 y 2004.
Autores: Juan Jesús Martos y Antonio M. Espín Martín.
- 28/09 La muestra de declarantes de IRPF en 2006: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López y María del Carmen González Queija.
- 29/09 Urbanismo y medio ambiente: novedades jurisprudenciales.
Autor: Rafael Fernández Valverde.
- 30/09 VI Jornada metodológica de Derecho Financiero y Tributario JAIME GARCÍA AÑOVEROS. La calidad jurídica de la producción normativa en España.
Coordinación: Lilo Piña Garrido.

2010

- 1/10 Las cuotas de emisiones de CO₂ individuales y comercializables.
Autor: Jordi Ortega.
- 2/10 La "década maravillosa" y la recesión global de 2007-2009.
Autor: Álvaro Espina.
- 3/10 Administraciones Tributarias ante la crisis sistemática: algunas intervenciones en América Latina y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 4/10 Fiscalidad de la Energía.
Autor: Álvaro del Blanco García.
- 5/10 La supresión de las bonificaciones a las tasas de utilización especial de las instalaciones portuarias en los puertos insulares y de Ceuta y Melilla en el Proyecto de Ley de modificación de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios en los puertos de interés general.
Autora: Adriana Fabiola Martín Cáceres.
- 6/10 Fiscalidad, innovación y medio ambiente. El caso español.
Autor: Ignasi Puig Ventosa.

- 7/10 La necesaria revisión de los beneficios fiscales y de las ayudas públicas. Justificación de una propuesta.
Autor: Isaac Ibáñez García.
- 8/10 La propuesta de reforma estructural del mercado de vivienda de *FEDEA*: una evaluación.
Autor: Miguel Ángel López García.
- 9/10 A brief history of income tax.
Autores: Alberto Barreix y Jerónimo Roca.
- 10/10 La política redistributiva de las prestaciones de la dependencia: análisis del impacto del copago en las rentas de los usuarios.
Autora: Julia Montserrat Codorniu,
- 11/10 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2009.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/10 Evaluación del impacto de las políticas públicas sobre el proceso de convergencia europeo.
Autoras: Sonia de Lucas Santos, Inmaculada Álvarez Ayuso y M.^a Jesús Delgado Rodríguez.
- 13/10 Impuesto sobre Sociedades: la investigación económica y los criterios para su reforma en España.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.
- 14/10 Desde la contribución de inmuebles cultivo y ganadería hasta el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Evolución histórica, situación actual y perspectivas de futuro.
Autora: M.^a José Portillo Navarro.
- 15/10 Primera aproximación a los incentivos fiscales para la protección de las especies protegidas. El caso del Águila Imperial.
Autor: Juan Miguel Martínez Lozano.
- 16/10 Procedimiento inspector: conclusiones del I seminario del foro García Añoveros.
Autor: Alfonso Sanz Clavijo.
- 17/10 Análisis de las medidas fiscales para el fomento del alquiler en derecho comparado.
Autores: Francisco David Adame Martínez y Miguel Ángel Adame Martínez.
- 18/10 Algunas cuestiones controvertidas sobre la jurisdicción contable.
Autora: Rosa M. Galán Sánchez.
- 19/10 Convenio de doble imposición internacional. Análisis del caso español
Autores: Javier Galán Ruiz y José A. Rodríguez Ondarza.
- 20/10 Reflexiones al hilo de la *STJUE X Holding BV* sobre el régimen de consolidación en el Impuesto sobre Sociedades. La "importación" de pérdidas extranjeras y el Derecho de la Unión Europea.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.

2011

- 1/11 La muestra de declarantes de IRPF en 2007: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López y María del Carmen González Queija.
- 2/11 Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma.
Autora: María Pilar Alguacil Marí.
- 3/11 Spanish Municipal Parking fees: the case of Madrid.
Autora: María Amparo Grau Ruiz.
- 4/11 Permuta de solar por edificación en el IVA: la situación actual.
Autor: César García Novoa.
- 5/11 ¿Es Bolonia una oportunidad para renovar la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario en España?
Autora: Violeta Ruiz Almendral.