

# AMICI, AMICO

HOMENAJE

AL PROFESOR

ANTONIO APARICIO PÉREZ



Universidad de Oviedo

*Universidá d'Uviéu*

*University of Oviedo*





# UNIVERSIDAD DE OVIEDO

HOMENAJES



Coords.  
Santiago Álvarez García  
Justo García Sánchez  
Patricia Herrero de la Escosura

# *Amici, amico*

ESTUDIOS EN HOMENAJE  
AL PROFESOR  
ANTONIO APARICIO PÉREZ




Universidad de Oviedo  
*Universidá d'Uviéu*  
*University of Oviedo*


2019

Esta obra está bajo una licencia Reconocimiento- No comercial- Sin Obra Derivada 3.0 España de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/> o envíe una carta a Creative Commons, 171 Second Street, Suite 300, San Francisco, California 94105, USA.



Reconocimiento- No Comercial- Sin Obra Derivada (by-nc-nd): No se permite un uso comercial de la obra original ni la generación de obras derivadas.

 Usted es libre de copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, bajo las condiciones siguientes:

 Reconocimiento — Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el licenciadore:

Coordinadores: Santiago Álvarez García, Justo García Sánchez y Patricia Herrero de la Escosura (2019), Amici, amico. Estudios en Homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez. Oviedo: Ediciones Universidad de Oviedo.

La autoría de cualquier artículo o texto utilizado del libro deberá ser reconocida complementariamente.

 No comercial — No puede utilizar esta obra para fines comerciales.

 Sin obras derivadas — No se puede alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

© 2019 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

Ediciones de la Universidad de Oviedo

Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo

Campus de Humanidades. Edificio de Servicios. 33011 Oviedo (Asturias)

Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07

<http://www.uniovi.es/publicaciones>

[servipub@uniovi.es](mailto:servipub@uniovi.es)

ISBN: 978-84-17445-47-8

DL: AS 2762-2019

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.



Antonio Aparicio Pérez





## Índice

<b>1. Un tríptico para Antonio Aparicio</b> .....	11
Julio Luis Bueno de las Heras	
Antonio Gutiérrez Lavín	
José Enrique Sánchez Uría	
<b>2. Mis recuerdos universitarios</b> .....	19
Jorge Arias	
<b>3. El régimen fiscal de los trabajadores desplazados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas</b> .....	23
Santiago Álvarez García	
<b>4. El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Especial mención a los tipos de gravamen</b> .....	39
Elena Fernández-Rodríguez	
Antonio Martínez-Arias	
<b>5. Contratación pública y principio de integridad: su implementación en la Ley de Contratos del Sector Público</b> .....	53
Javier García Amez	
<b>6. Una cuestión jurídica entre el Ayuntamiento y el Cabildo Catedral: Oviedo, año 1613. Un ejemplo de la recepción del Derecho Romano</b> .....	71
Justo García Sánchez*	
Beatriz García Fueyo*	
<b>7. Medios de comprobación de valores: motivación y seguridad jurídica</b> .....	115
Ana I. González González	
<b>8. La necesaria reforma del fraude o «conflicto» a la ley tributaria a la luz de las «sociedades profesionales interpuestas»</b> .....	139
Pedro M. Herrera	

<b>9. ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019) .....</b>	<b>157</b>
Patricia Herrero de la Escosura	
<b>10. Algunas ideas para simplificar la imposición sobre la renta ....</b>	<b>179</b>
José María Lago Montero	
<b>11. El tráfico ilícito de especies animales. Cuestiones jurídico-penales. Especial referencia a la angula/anguila .....</b>	<b>201</b>
Pablo López Cano.	
<b>12. La economía política de las deducciones familiares en el IRPF</b>	<b>215</b>
Carlos Monasterio Escudero	
<b>13. Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de tributos con autorización judicial.....</b>	<b>227</b>
Juan Ignacio Moreno Fernández	
<b>14. Análisis fiscal de los aspectos conceptuales de la economía colaborativa en sentido estricto .....</b>	<b>243</b>
Joan Pagès i Galtés	
<b>15. La financiación de las confesiones religiosas .....</b>	<b>269</b>
Miguel Rodríguez Blanco	
<b>16. Hacia un nuevo modelo de financiación autonómica: balance y perspectivas.....</b>	<b>281</b>
Juan José Rubio Guerrero	
<b>17. El silencioso quebranto del principio de generalidad en el Impuesto sobre la Renta Personal.....</b>	<b>305</b>
José Félix Sanz Sanz	
Desiderio Romero Jordán	
Juan Manuel Castañer Carrasco	
<b>18. Sobre el Impuesto de Sucesiones: argumentos, falacias y confusiones.....</b>	<b>313</b>
Javier Suárez Pandiello	
<b>19. Las Conferencias de la Escuela de Artes y Oficios de Oviedo...</b>	<b>329</b>
Leopoldo Tolivar Alas	
<b>20. La concepción del Derecho Financiero y Tributario: relevancia de los aspectos metodológicos .....</b>	<b>337</b>
Carmen Uriol Egido	

# La concepción del Derecho Financiero y Tributario: relevancia de los aspectos metodológicos

*Carmen Uriol Egado*

Profesora ayudante doctora de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València<sup>1</sup>

## 1. A modo de introducción: la impronta de un maestro.

Participar en el libro homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez exige reflexionar, en primer lugar, sobre la figura de quien ha sido mi maestro en el estudio y la docencia del Derecho Financiero y Tributario. No suele ser habitual, por otro lado, escribir en primera persona, al menos hasta que se llega a cierto estatus en la carrera universitaria. Sin embargo, me permito esta licencia, aunque solo sea en la introducción de este trabajo, por un motivo personal que no creo que se deba ocultar: la admiración y respeto hacia su trayectoria académica, acompañados de un profundo agradecimiento; aspectos de los que quiero dejar constancia expresa y pública, por una cuestión no solo de afecto, sino también de justicia.

El profesor Antonio Aparicio ha dejado un vasto legado académico. Ha sido ejemplo de entrega a la institución Universitaria. Ha sido buen profesor y mejor persona. Justo, amable, honesto, entregado a su trabajo, y con una indiscutible trayectoria universitaria, no recompensada como merecía. Sin embargo, nunca le movió la animadversión, y continuó trabajando con la ilusión y entrega propia de un investigador novel.

Recuerdo sus largas jornadas laborales, en las que se quedaba en la Universidad, hasta bien entrada la noche, estudiando Derecho, en mayúsculas. Porque si algo me llamó la atención desde que fue mi profesor es que se empleaba concienzudamente, tanto en la materia a la que dedicó gran parte de su vida, como a otras ramas del Derecho que nunca permanecieron ajenas a su interés académico, convirtiéndole, de ese modo, en un Jurista en el sentido pleno de la palabra.

No me resisto a hacer referencia a una vertiente de su persona, desconocida para muchos, pero que revela hasta qué punto el profesor Antonio Aparicio

---

<sup>1</sup> Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto de Investigación I+D GV/2017/152 de la Generalitat Valenciana «Derechos y garantías del contribuyente frente a una pluralidad de Administraciones tributarias. Situación actual y propuestas de mejora».

supo disfrutar de la vida con una sensibilidad impropia de los tiempos que corren: su amor hacia Castilla, su tierra natal y la poesía de Antonio Machado. Su libro *Tiempo, amor y pasión en Antonio Machado*, Aparicio Pérez, A. (2015a) es buena muestra de hasta qué punto ha sabido siempre quedarse con lo mejor de las cosas. Como afirmara Newman, «hay un saber que es deseable, aunque nada se derive de él, por ser él mismo un tesoro y un premio suficiente de años de esfuerzo», Newman, H. (1996, pág. 135).

El tema elegido para este Libro Homenaje tiene mucho que ver con una de las últimas publicaciones del Profesor Antonio Aparicio. Me refiero a su monografía *Derecho y Metodologías Jurídicas. Esbozos de filosofía jurídica*, Aparicio Pérez, A. (2015b).

Considero que la cuestión sobre el método, además de importante, no es un tema que pueda considerarse cerrado, sino que está en constante evolución, al ser «algo vivo, porque vivo es el Derecho», Aparicio Pérez, A. (2015b, pág.14). Recogiendo su testigo, realizaré una síntesis de los presupuestos metodológicos que deben inspirar, con carácter general, cualquier elaboración científica del Derecho Financiero y Tributario. Sirva este estudio de sentido homenaje hacia su persona.

## **2. La Constitución Española y su proyección sobre el Derecho Financiero y Tributario.**

La cuestión sobre el método no puede separarse de un problema de gran profundidad como es el del concepto del Derecho que se tenga. Como afirmara Martín Queralt «la aplicación de unos u otros métodos interpretativos se encontrará condicionada por una insoslayable premisa: la concepción que el intérprete tenga acerca del concepto mismo del Derecho» Martín Queralt, J. (1973, pág. 47), y, más concretamente, del concepto y los fines del Derecho Financiero y Tributario, Aparicio Pérez, A. (2002, pág. 101), y de la concepción del deber de contribuir y del papel de las potestades administrativas para lograr la correcta aplicación de los tributos.

Aunque este debate permanece abierto, se puede afirmar que existe una cierta convergencia doctrinal según la cual el Derecho Financiero y Tributario no puede permanecer ajeno a ciertos referentes de justicia derivados de la actual configuración del Estado como Social y Democrático de Derecho, y del establecimiento en el Texto constitucional de una serie de valores y principios inspiradores del ordenamiento financiero y tributario.

De igual manera, hay que subrayar que, considerada la tradicional labor dogmática de elaboración y sistematización de conceptos, no se debe renunciar a una función práctica que toda ciencia jurídica debe tener: una mejor comprensión y aplicación del Derecho, en este caso, del Derecho Financiero y Tributario. El estudio del Derecho, por tanto, debe acometer dos misiones fundamentales que denomina teórica y práctica: por un lado, conocer el Derecho, pero, a su vez, colaborar en la creación de nuevo Derecho, haciendo propuestas de reforma e integración de las normas vigentes, Simón Acosta (1985, pág. 301).

Los valores y principios jurídicos que la Constitución ha plasmado son el necesario punto de partida a la hora de decantarse por una concepción «sustancialista» del Derecho Financiero.<sup>2</sup>

Del art. 1 de la CE se deduce fácilmente que, tan importante como el Estado Social y Democrático de Derecho, es la proclamación explícita en el mismo artículo de los ‘valores superiores’ de todo el ordenamiento jurídico;<sup>3</sup> que, conjuntamente con la «dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad y el respeto a la ley a los derechos de los demás» (art. 10.1 CE), constituyen el denominado «suelo axiológico», recogido en la misma Constitución, con un carácter informador y eficacia sobre todo el ordenamiento jurídico, Parejo Alfonso, L. (1991, pág.108).

En íntima conexión con ello, y consecuencia de la concepción «sustancialista» –y no formal– del Derecho imperante en el actual pensamiento jurídico occidental, la Constitución Española recoge, junto con los valores, una serie de principios que, lejos de ser concebidos con un carácter meramente programático, son efectivamente pieza clave del ordenamiento.

Además, conviene no perder de vista que, tanto valores como principios, tienen –ex artículo 9 CE– pleno valor normativo, teniendo consecuencias de hondo calado para el Derecho Financiero y Tributario, Martín Queralt, J. (1984, pág.18); los primeros tendrán eficacia jurídica interpretativa mientras que los principios además podrán llegar a tener valor normativo inmediato, Aragón Reyes, M. (1998, pág.18)<sup>4</sup> –SSTC 34/1981; 12/1982; 19/1982; 41/1982; 62/1983 o 75/1983–.<sup>5</sup>

Valores y principios imponen una manera de razonar a todos los operadores jurídicos. Y es importante insistir en esta idea, pues como señalaron García de Enterría o Martín Queralt, J. (1984, pág.18), las normas constitucionales vinculan no solo a todos los Tribunales, sino a todos los poderes públicos, entre los que se encuentran los poderes encargados del establecimiento de los tributos, pero también de los órganos administrativos encargados de su aplicación, Martín Queralt, J. (1980, pág. 98) –SSTC 76/1990, 168/2004, 255/2004, 10/2005–.<sup>6</sup>

---

<sup>2</sup> La palabra «sustancialista» no se encuentra reconocida en el *Diccionario de la lengua de la Real Academia Española*, no obstante, es habitual su empleo en la dogmática jurídica como opuesto a una concepción formal del Derecho y basada en la existencia de unos Principios Generales de Derecho que son concebidos como expresión de una justicia material reconocida jurídicamente, García de Enterría (1963, pág. 199).

<sup>3</sup> Sobre el concepto de valor y su aplicación al ordenamiento jurídico, *vid.* Parejo Alfonso, L. (1991, pág. 29 y ss.), Peces-Barba, G. (1992, pág. 247 y ss.). Sobre la enunciación de la justicia en el artículo 1 de la CE y su influencia en el ámbito financiero, Lozano Serrano, C. (1990, pág. 34).

<sup>4</sup> No obstante García de Enterría, E. (2006, pág.104), parece no distinguirlos incluyendo en una misma categoría los valores y los principios constitucionales. Rodríguez Bereijo, A. (1994, pág. 1297) concluye que existe una relación de instrumentalidad entre los valores superiores del art. 1.1 CE y los principios garantizados constitucionalmente «en tanto sirvan para promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado Social y Democrático de Derecho». En un sentido similar Bosch Cholbi, J. L. (1999, pág. 101 y ss).

<sup>5</sup> STC 34/1981, de 10 de noviembre, F. J. 3; STC 12/1982, de 31 de marzo, F. J. 3; STC 19/1982, de 5 de mayo, F. J. 6; STC 41/1982, de 2 de julio, F. J. 2; STC 62/1983, de 11 de julio, F. J. 2; o STC 75/1983, de 3 de agosto, F. J. 3.

<sup>6</sup> STC 76/1990, de 26 de abril, F. J. 3; 193/2004, de 4 de noviembre, F. J. 3, 255/2004, de 23 de diciembre, F. J. 4 y 10/2005, de 20 de enero, F. J. 6.

Al incorporar la CE una serie de principios integradores del ordenamiento jurídico –entre los que encuentran los principios de justicia tributaria del artículo 31.1–, los ha convertido en fuente del Derecho, dotándolos de obligatoriedad y con la máxima jerarquía, exigiendo no solamente un contenido mínimo en esta rama del Derecho, sino imponiendo además un modo de aproximarse a ella Martín Queralt, J. (1980, pág. 98) y Lozano Serrano, C. (1990, pág. 22). Ya no cabe hablar de ellos como principios generales del Derecho, puesto que, al inscribirse en el Texto constitucional, se altera su antigua condición de fuente subsidiaria, Martín Queralt, J. (1980, pág. 98) y Lozano Serrano, C. (1990, págs. 17 y 18), pudiendo llegar a ser directamente aplicables, ya que, al ser verdaderas normas jurídicas, su eficacia operativa está fuera de toda duda, Díez Picazo (1985, pág. 5 y ss.), Nieto, A. (1983, pág. 371 y ss.). La STC 4/1981 afirmó, en este sentido, lo siguiente: «El hecho de que la norma fundamental prevea, en su art. 53.2, un sistema especial de tutela de las libertades y derechos reconocidos –entre otros– en el art. 14 que se refiere al principio de igualdad, no es sino una confirmación de carácter específico del valor aplicativo –y no meramente programático– de los principios generales plasmados en la Constitución».<sup>7</sup> Es lo que algunos autores han denominado «carácter principalista» de la Constitución, debiendo ser diferenciados, por tanto, de los principios generales del derecho del artículo 1.4 del Código Civil, Aragón Reyes, M. (1998, pág. 17).<sup>8</sup>

Conviene además aclarar que, si bien los principios constitucionales, por estar recogidos en la Constitución, son los fundamentales respecto de cualesquiera otros principios jurídicos, no son los únicos, pudiendo derivarse de ellos otros principios, estando, en este caso, ante «principios constitucionales no positivados», de idéntico valor y eficacia. Obviamente, en su concreción y determinación juega una especial importancia el Tribunal Constitucional. Un ejemplo paradigmático de estos principios constitucionales no positivados, por la especial relación que tiene con diversos aspectos de la disciplina, es el principio de proporcionalidad.

Por todo ello, la Constitución Española, concretamente su artículo 31, es el inexcusable punto de partida, constituyendo la base de cualquier razonamiento jurídico, Martín Queralt, J. (1984, pág. 17 y ss.), pues además de condicionar el desarrollo normativo y aplicativo del Derecho Financiero, establece los contenidos axiológicos y valorativos que van a proporcionar una relectura de esta parcela del ordenamiento jurídico.<sup>9</sup> Ciertamente es que, de todos estos principios de justicia tributaria, el de capacidad económica ha sido, sin duda alguna, elevado al centro del sistema tributario; sin embargo, no agota

<sup>7</sup> STC 4/1981, de 2 de febrero, F. J. 1.

<sup>8</sup> Así lo ha sido reconocido además el TC en varias ocasiones: STC 4/1981, de 2 de febrero, F. J. 1 o STC 19/1982, 5 de mayo, F. J. 6.

<sup>9</sup> Martín Queralt, J. (2002, pág. 10 y ss.) propugna que estos contenidos axiológicos y valorativos, indiscutidos en el campo de los ingresos públicos, deben penetrar también definitivamente en el terreno del gasto público. Esta justicia en el gasto público ya había sido resaltada, sin gran éxito, por Sainz de Bujanda, F. (1963, págs. 448 y 449), Cortés Domínguez, M. (1968, págs. 49 y 50), Rodríguez Bereijo, A. (1976, pág. 39 y ss.) o Martín Delgado (1979, págs. 71 y 72). Cita por orden cronológico.

en sí los criterios materiales de justicia, como ya precisara tempranamente el Tribunal Constitucional, en su STC 27/1981.<sup>10</sup>

Así, el principio de capacidad contributiva, aun siendo presupuesto ineludible del deber de colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos, debe ser necesariamente aplicado junto con el resto de principios recogidos no solo en el artículo 31 de la CE, sino también en el resto del Texto constitucional.

La indiscutida unidad del fenómeno financiero y la conexión ingreso-gasto como «auténtico quicio del Derecho Financiero» –en palabras de Martín Queralt, J. (2002)–, obliga a asumir definitivamente el tránsito de esta nota finalista o finalidad financiera del sistema tributario –Falcón y Tella, R. (1982, pág. 354)– hacia lo que un gran sector doctrinal denomina «funcionalización de la Hacienda Pública»; es decir, la Hacienda Pública ya no solo va a tener un carácter meramente instrumental, sino que, en el contexto de un Estado Social, puede, y debe, cumplir directamente importantes fines constitucionalmente protegidos y sancionados en el Capítulo III, del Título I de la Constitución bajo la rúbrica «De los principios rectores de la política social y económica», Lozano Serrano, C. (1987), Rodríguez Berejio, A. (1983).

Para el logro de estos objetivos, media, como instrumento de especial utilidad, la actividad financiera del Estado, entendiendo por tal no solo la ordenación, sino también la gestión de ingresos y gastos públicos –STC 13/1992 y 68/1996–.<sup>11</sup> El papel que se le otorgue, aun siendo una actividad esencialmente política –como reflejó en su día Sainz de Bujanda (1977, pág.120)– no puede desligarse de una lectura que propugna la intervención positiva de los poderes públicos en orden a la consecución de unos valores establecidos en la Carta Magna, hasta el punto de conformar el Derecho Financiero como herramienta de suma utilidad para el logro de los valores y principios constitucionales recogidos a lo largo y ancho del Texto constitucional –así está previsto además en el art. 2.1 de la LGT–.<sup>12</sup>

En este contexto, el sistema tributario, tras la entrada en vigor de la Constitución, adquiere finalidades que exceden con mucho la mera recaudación de ingresos –Casado Ollero, G. (1991, pág. 107), Herrera Molina, P. M. (2000), Lozano Serrano, C. (1990, pág. 32 y ss.)–. Por ello, esta obtención de ingresos deja de ser una mera actividad instrumental o medial, y se asumen como objetivos el logro de la igualdad, la progresividad o la redistribución de la riqueza –haciendo realidad lo que Bobbio denominó *función distributiva y promocional del Derecho*, Bobbio, N. (1980, pág. 263)–. Se trata de hacer efectiva la idea de solidaridad en que encuentra fundamento el deber de contribuir –Casado Ollero, G. (1989, págs. 1158 y 1159), Cazorla Prieto, L. (1997, pág. 493), Corral Guerrero, L. (1989), De Miguel Canuto, E. (1993)–. Definitivamente el artículo 31 de la CE concreta los principios de toda la actividad financiera y los dirige hacia el principio de solidaridad, Lozano Serrano, C. (1998, pág. 25 y ss.), como ya señalara en su día la STC 50/1995.<sup>13</sup> Principio

<sup>10</sup> STC 27/1981, de 20 de julio, F. J. 4.

<sup>11</sup> STC 13/1992, de 6 de febrero, F. J. 2 y STC 68/1996, de 18 de abril, F. J. 2.

<sup>12</sup> *Vid.* sobre este tema Pérez de Ayala, J. L. (1984).

<sup>13</sup> STC 50/1995, de 23 de febrero, F. J. 6.



que, recogido en los art. 2 y 138 CE –solidaridad que debería recobrar el auge que bien merece–, debe considerarse hoy en día el referente último al que conducen los restantes principios del art. 31 de la Constitución.

Esta idea de la solidaridad, que convierte al Derecho Financiero en un Derecho esencialmente redistributivo, es la que debe presidir la concepción del fenómeno financiero. Por tanto, el Derecho Financiero y Tributario está al servicio y tiene su fundamento último en el principio de solidaridad y en la búsqueda del bien común o interés general, contribuyendo, de este modo, al pleno desenvolvimiento de la vida material, intelectual y espiritual de todos los ciudadanos –Rodríguez Bereijo, A. (1983, págs. 81 y 82).<sup>14</sup> Los tributos y el gasto público son medios de que dispone el Estado para hacer efectivos valores como la justicia y la igualdad, proclamados en el artículo 1 de la CE como valores superiores del ordenamiento jurídico. Así lo ha entendido, además, el TC, en numerosas Sentencias, en las que llega a afirmar que uno de los principales impuestos que integran el sistema tributario –el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas– «es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna (...) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)».<sup>15</sup>

Sentadas estas bases, conviene subrayar que el art. 31.1 de la CE se proyecta de igual manera en la regulación de los procedimientos de aplicación del tributo.

Como ya se ha indicado, el establecimiento de unos principios constitucionales relativos a la actividad financiera comporta necesariamente una serie de consecuencias no solo para la configuración del Derecho Financiero, sino también para su aplicación, al establecer el art. 103 CE que la Administración debe actuar con objetividad y respeto pleno a la Ley y al «Derecho»; Derecho donde se incluyen, obviamente, esos valores y principios para procurar la satisfacción de los intereses generales. De ahí la importancia de que pueda verificarse su cumplimiento en la dimensión aplicativa del ordenamiento financiero –entre otros, Casado Ollero (1987, pág. 725).<sup>16</sup>

Existe, por tanto, una estrechísima conexión entre los principios constitucionales que afectan al Derecho Financiero y Tributario y la aplicación de este sector del ordenamiento. No en vano, el Tribunal Constitucional ha afirmado, en su Sentencia 182/1997, que «La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que la Constitución impone en el art. 31».<sup>17</sup>

<sup>14</sup> Se conviene con Herrera Molina que este interés general al que atiende el Derecho Financiero y Tributario puede ser entendido como «el conjunto de condiciones y de bienes sociales necesarios para el pleno y “libre desarrollo de la personalidad” (artículo 10.1 CE)», cf. Herrera Molina, P. M. (2003, pág. 20).

<sup>15</sup> STC 189/2005, de 7 de julio, F. J. 8. En el mismo sentido, STC 57/2005, de 14 de marzo, F. J. 4; STC 108/2004, de 30 de junio, F. J. 4; STC 137/2003, de 3 de julio, F. J. 7; STC 96/2002, de 25 de abril, F. J. 8; ATC 165/2001, de 19 de junio, F. J. 4; STC 47/2001, de 15 de febrero, F. J. 9; STC 46/2006, de 17 de febrero, F. J. 6; STC 182/1997, de 28 de octubre, F. J. 9; STC 19/1987, de 17 de febrero, F. J. 4; STC 27/1981, de 20 de julio, F. J. 4.

<sup>16</sup> *Vid.* también, en idéntico sentido, Calvo Ortega, R. (1970, pág. 129) y Tejerizo López, J. M. (1988, pág. 692).

<sup>17</sup> STC 182/1997, de 28 de octubre, F. J. 6.

Y también se ha señalado, y en este momento se reitera por la especial importancia que tiene, que una interpretación conjunta y sistemática de los artículos 31 y 103 del Texto Constitucional permite concluir que no existe un interés fiscal que no sea otro que un interés en la justa recaudación –Aguallo Avilés, A. (2001, pág. 97)–, de modo que la aplicación de los tributos no puede permanecer ajena a estos referentes de justicia tributaria. Es más, tales principios vinculan directamente al legislador a la hora de diseñar los procedimientos de aplicación de los tributos; procedimientos que deben ir en todo caso dirigidos a dar un efectivo cumplimiento al conjunto de principios y valores establecidos en la CE y, en especial, a los principios de justicia tributaria que se satisfacen con el efectivo cumplimiento del deber de contribuir.

Consciente de ello, el legislador introdujo, en el art.2.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, una serie de principios dirigidos a la aplicación del sistema tributario: «generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales», suponiendo una auténtica novedad en el ámbito tributario, sobre todo, por lo que respecta al principio de proporcionalidad, aunque cierto es que el Tribunal Constitucional ya había proclamado respecto del mismo su carácter de principio general del derecho aplicable al ordenamiento jurídico.<sup>18</sup>

La vigente LGT, en su art. 3, bajo la rúbrica «Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario», dispone, de idéntico modo, que «2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

El Tribunal Constitucional así pareció admitirlo claramente, proclamando en su Sentencia 76/1990 la operatividad de tales principios en todo el sistema tributario, incluso en el ámbito sancionador, cuando, respecto del art. 31.1 CE, afirmó que

Se establece en el mismo, entre otros extremos, que los principios de igualdad y progresividad habrán de inspirar el sistema tributario, pero no se dice que la eficacia de tales principios quede reducida al momento de ordenar el ingreso público ni se prohíbe expresamente (como es obligado en las interdicciones constitucionales) que la progresividad pueda ser tenida en cuenta a la hora de regular las sanciones tributarias. Más bien debe afirmarse que, desde el momento en que el art. 31.1 de la Constitución atribuye a aquellos principios una función inspiradora del entero sistema tributario justo, su aplicación al ámbito sancionador no puede suscitar especiales reparos, pues dentro de un sistema tributario justo encuentra natural acomodo la regulación del régimen de infracciones y sanciones.<sup>19</sup>

No obstante, el mismo Tribunal Constitucional no mantiene de modo decidido esta orientación cuando, entre sus decisiones, y referidos a la materia

<sup>18</sup> Por todas STC 50/1995, de 23 de febrero, F. J. 7.

<sup>19</sup> Cf. STC 76/1990, de 26 de abril, F. J. 6.

tributaria, existen pronunciamientos tales como su STC 164/1995, respecto del recurso de inconstitucionalidad planteado frente al «interés legal mínimo» del 10% en el caso de ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, introducido en el art. 62.1 de la LGT de 1963 por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, por presunta vulneración, entre otros, del principio de capacidad económica. En ella, afirma que: «el principio de capacidad económica no tiene igual relevancia en todas las instituciones tributarias proyectando sus exigencias en relación con los tributos, que son las figuras contributivas, pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha»,<sup>20</sup> o, de modo más explícito, en la misma Sentencia afirma que: «con estas argumentaciones se está planteando un tema de eficacia recaudatoria que en rigor queda fuera del campo propio de las exigencias de un sistema tributario justo».<sup>21</sup>

Mantener este planteamiento supone tanto como no admitir efecto alguno a la aplicación de los principios de justicia tributaria a los procedimientos de aplicación del tributo. Y aunque es cierto que tal orientación jurisprudencial no ha vuelto a repetirse, no es menos verdad que no existe pronunciamiento alguno en sentido contrario, con lo que no estaría de más que el Tribunal Constitucional clarificase su postura, en el sentido inicialmente planteado, en cuanto tuviese ocasión de hacerlo.

### **3. La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, el derecho a una buena administración y su influencia en el Derecho Financiero y Tributario.**

El marcado protagonismo de valores y principios jurídicos en el ordenamiento jurídico español, así consagrados en el Texto constitucional, se ve reforzado por la pertenencia a la Unión Europea, entendida como comunidad de Derecho; fenómeno jurídico de indudable trascendencia. Unos nuevos principios se incorporan al ordenamiento sobre los que será necesario reflexionar –Martín Queralt (2002, pág. 39).<sup>22</sup> Y si bien estos principios comunitarios afectan, en mayor medida, al establecimiento de tributos, también tendrán trascendencia en el campo de su aplicación.

Son dos las cuestiones a las que se debe hacer referencia: la aplicabilidad de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y la adhesión de España al Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

Desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea tiene el mismo valor jurídico que los Tratados y, además, la Unión se adhiere al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos

<sup>20</sup> STC 164/1995, de 13 de noviembre, F. J. 8, reiterada en las SSTC 198/1995, de 21 de diciembre, F. J. 3 y 44/1996, de 14 de marzo, F. J. Único.

<sup>21</sup> STC 164/1995, de 13 de noviembre, F. J. 9.

<sup>22</sup> En el mismo sentido Cayón Galiardo, A. (1999, pág. 702), González González, A. I. y Herrero de la Escosura, P. (2009, pág. 21) y Villar Ezcurra, M. (2001, págs. 630 y 631).

Humanos y de las Libertades Fundamentales (en adelante CEDH), formando parte del Derecho de la Unión como principios generales.<sup>23</sup>

La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, consagra en su art. 41 el derecho a una buena administración,<sup>24</sup> desarrollándose su contenido en el Código Europeo de Buena Conducta Administrativa, aprobado por Resolución del Parlamento Europeo el 6 de septiembre de 2001.<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> La LO 1/2008, de 30 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Lisboa, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en la capital portuguesa el 13 de diciembre de 2007 (*BOE* n.º 184, de 31 de julio de 2008), además de autorizar, como su propio título indica, la ratificación por España del Tratado de Lisboa (*DOCE* C n.º 306, de 17 de diciembre de 2007), incorpora, en su artículo 2, el texto íntegro de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, recordando que, ex art. 10 CE y art.1.8 del Tratado de Lisboa, las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con lo dispuesto en la misma.

El art. 6 del Tratado de la Unión Europea, tras su modificación por el Tratado de Lisboa, establece en su apartado 1 que: «1. La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados»; añadiendo los apartados 2 y 3 lo siguiente: «2 La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados. 3. Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales.»

Con esta fórmula se resuelve jurídicamente el problema de la protección de los derechos humanos en el ámbito europeo, y que ya había sido intentado en el frustrado proyecto de Constitución Europea. Se trata de un sistema mixto que establece, por un lado, una declaración de derechos y libertades fundamentales dentro del Derecho originario para todos los ámbitos de acción de la Unión Europea, y por otro, su adhesión al CEDH del que son parte todos los miembros de la Unión. *Vid.* Mangas Martín, A. y Liñán Noguerras, D. (2006, pág. 574).

<sup>24</sup> El art. 41 de la Carta dispone: «Artículo 41. Derecho a una buena administración.

1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2. Este derecho incluye en particular:

a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente;

b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial;

c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones.

3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros.

4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua.»

Sobre el tema *vid.* Ponce Solé, J. (2001), Rodríguez-Arana Muñoz, J. (2006 y 2013), Tomás Mallén, B. (2004) y Tornos Más, J. (2007).

<sup>25</sup> Se trata de una concreción del derecho fundamental a una buena administración del art. 41 de la Carta mediante un acto atípico *–soft law–* de la Unión Europea. Algunos aspectos de este derecho también se han desarrollado en el Derecho comunitario derivado. *Vid.* sobre el tema Tomás Mallén, B. (2004, pág. 84 y ss.).

Y, aunque el ámbito objetivo de aplicación de la Carta se restringe, como es lógico, a los actos de las instituciones comunitarias o actos de los Estados miembros aplicando el Derecho Comunitario, la misma posee una innegable virtualidad a efectos interpretativos respecto de los derechos fundamentales enunciados en la Constitución ex art. 10.2 CE<sup>26</sup> –por citar un ejemplo, en la STC 292/2000, se interpreta el derecho a la inviolabilidad del domicilio recurriendo al art. 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea–.<sup>27</sup>

La STSJ de Valencia de 14 de septiembre de 2004, es especialmente ilustradora en este sentido cuando reconoce que la Carta de los derechos fundamentales viene siendo utilizada como parámetro interpretativo tanto por el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea como por los más altos órganos jurisdiccionales internos como son el Tribunal Constitucional o el Tribunal Supremo.<sup>28</sup>

La proclamación de este derecho, y su influencia en los procedimientos tributarios internos, debe comportar una nueva concepción de los procedimientos tributarios, como mecanismo de articulación del deber y derecho de buena administración.<sup>29</sup> La Carta muestra una gran sensibilidad en un campo, el de los procedimientos administrativos, que estaba estancado, cuando no, en claro retroceso por lo que respecta a las garantías del administrado a favor de una Administración, protegida bajo el paraguas constitucional del «principio de eficacia». La gran conquista en los derechos del ciudadano frente a la Administración había tocado techo con el principio de legalidad en la

---

<sup>26</sup> *Vid.* en idéntico sentido, Fernández Tomás, A. (2002, pág. 146). En cuanto a los efectos de la Carta *vid.* Fernández Tomás, A. (2001, pág. 147 y ss.).

<sup>27</sup> STC 292/2000, de 30 de noviembre, F. J. 8 y siguientes. *Vid.* en este sentido la propuesta de Jimena Quesada, L. (2013, pág. 41). Según este autor existe base jurídica suficiente para aplicar directamente la normativa supranacional europea, concretamente el art. 41 de la Carta a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

<sup>28</sup> *Cf.* STSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de septiembre de 2004 (TOL523.102), F. D. tercero: «Es verdad que la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea (DOCE C-364 de 18 de diciembre de 2000) fue proclamada solemnemente el 7 de diciembre de 2000 en el Consejo Europeo de Niza sin valor jurídico obligatorio o vinculante (valor que de momento queda condicionado a la ratificación del mencionado Tratado constitucional), pero no es menos cierto que viene siendo utilizada como parámetro interpretativo tanto por el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea (*cf.* su sentencia de 30 de enero de 2002, dictada en el asunto max. mobil telekommunikation Service GmbH contra Comisión, en donde se cita igualmente el artículo 41 de la Carta), como por los más altos órganos jurisdiccionales internos (entre ellos, el Tribunal Constitucional –*vid.* STC 53/2002 de 27 de febrero, dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 2994/1994– o el Tribunal Supremo –entre otras muchas–, SSTS, Sala Contencioso-Administrativa de 26 marzo 2002, recurso 8220/1997; de 27 marzo de 2002, recurso 8218/1997; y de 2 de abril de 2002, recurso 9932/1997). Y es que, en cualquier caso, la Carta –como ella misma expresa en su Preámbulo– «reafirma, respetando las competencias y misiones de la Unión, así como el principio de subsidiariedad, los derechos reconocidos especialmente por las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos».

<sup>29</sup> Las consecuencias metodológicas del art. 41 de la Carta sobre el Derecho Financiero y Tributario han sido puestas de manifiesto por Bosch Cholbi, J. L. (2003, pág. 196 y ss.), Bosch Cholbi, J. L. y Uriol Egido, C. (2004, pág. 121 y ss.).

actuación administrativa, su control judicial y, en su caso, su eventual responsabilidad patrimonial. Concretamente, en el ámbito tributario, puede constatarse que, desde la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, las reformas normativas, legales y reglamentarias, han puesto de manifiesto un acendrado interés en robustecer las potestades administrativas, mientras que han demostrado muy poca atención a los derechos de los obligados tributarios.

El derecho a una buena administración, sin embargo, debe implicar un giro sustancial en la concepción del procedimiento administrativo, y, concretamente, de los procedimientos tributarios en cuanto cauce a través del cual debe transcurrir el ejercicio de las potestades legalmente atribuidas a la Administración Tributaria,<sup>30</sup> lo que llevaría a mantener una concepción «sustancialista» del procedimiento, pues como afirman Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C. Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G. (2006, pág. 311)

Tras la ordenación del sistema tributario y la habilitación legal de potestades administrativas para hacerlo cumplir, la segunda etapa necesaria para la concreción del deber de contribuir se produce cuando las normas (generales y sectoriales) reguladoras del sistema entran en contacto con los hechos que desencadenan su aplicación; fase (aplicativa) esta en la que el sistema tributario pone a prueba su vigencia (real) en las medida en que las abstractas previsiones legales logren convertirse en concretas pretensiones tributarias exigibles y satisfechas.

Además, la importancia del procedimiento en el ámbito tributario es una cuestión de candente actualidad. Tejerizo López afirmó, en este sentido, que «puede aceptarse, en general, que la colisión entre los derechos y privilegios del Fisco y los derechos individuales se encuentra más que en las normas que disciplinan la ordenación de los tributos, en las que regulan su aplicación» para afirmar a continuación que «el campo de batalla (...) en que contienden unos u otros derechos se encuentra en los procedimientos tributarios» – Tejerizo López, J. M. (1992, pág. 692)–.

Las potestades tributarias deben desempeñarse necesariamente a través de un procedimiento administrativo concreto y determinado, tal y como dispone el art. 105 c) CE. El art. 34.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPAC) preceptúa la obligación de seguir un procedimiento establecido;<sup>31</sup> pro-

<sup>30</sup> Para Lozano Serrano, C. (2013, pág. 19 y ss.), «el acto administrativo no cabe ni resulta escindible del procedimiento» y para quien «el procedimiento no puede entenderse como mero cauce formal», sino que «es en el propio seno y a través del procedimiento administrativo como ha de conformarse e integrarse la declaración jurídica sobre la situación particular».

<sup>31</sup> El tenor literal es el siguiente: «1. Los actos administrativos que dicten las Administraciones Públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente ajustándose a los requisitos y al procedimiento establecido.

2. El contenido de los actos se ajustará a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico y será determinado y adecuado a los fines de aquellos».

Dicho precepto se corresponde con el art. 53.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJAPyPAC), en vigor hasta el 2 de octubre de 2016.

cedimiento que permitirá, tal y como dispone el mismo precepto, en su apartado 2, que el contenido de los actos se ajuste «a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico», siendo además «determinado y adecuado a los fines de aquellos». Igualmente, el art. 83.3 de la LGT dispone que «La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título».

Es sencillo por tanto comprender la importancia que el procedimiento administrativo tiene cuando la Administración tributaria decide ejercitar cualquier potestad legalmente atribuida. El punto de partida es el siguiente:

El procedimiento administrativo puede y debe ser una institución jurídica que, además de constituir una defensa para los interesados, ayude a que la Administración administre bien y, en consecuencia, a que aumenten las posibilidades de obtención de decisiones acertadas en su servicio a los intereses generales. –Ponce Solé, J. (2001, pág. 35)–.

Las consecuencias prácticas serán, por tanto, de hondo calado.

Pero es que, además, también es posible afirmar que en el Texto Constitucional se encuentra implícitamente reconocido el derecho a una buena administración y a un procedimiento administrativo debido. Incluso existen antecedentes jurisprudenciales que vislumbraron, antes de la entrada en vigor de la CE, la existencia del derecho a una buena administración. «Deber de» y «derecho a» una buena administración que ya había sido intuido también por la doctrina administrativa –Bassols Coma, M. (1982, pág. 261 y ss.), García-Trevijano Fos, J. A. (1961, pág. 285 y ss.), García de Enterría, E. (1981, pág. 210) y Sainz Moreno, F. (1977, pág. 329 y ss.)–.

Así, la STS de 14 de abril de 1971, se pronunció en este sentido, al entender que el procedimiento administrativo «tiene la doble finalidad de servir de garantía de los derechos individuales y de garantía de orden de la Administración y de justicia y acierto en sus resoluciones». <sup>32</sup> Como se puede observar, sin reconocerlo expresamente, en esta Sentencia se aprecia claramente una evolución en cuanto a la función que el procedimiento tiene encomendado. Jurisprudencia que, por lo demás, se ha mantenido en el específico ámbito tributario –SSTS de 24 de octubre de 2007 y de 21 de junio de 2006–. <sup>33</sup>

En la actualidad, y en consonancia con otros países europeos, <sup>34</sup> se puede constatar que la mayoría de la doctrina española afirma que existe un derecho a una buena administración y que puede derivarse de una interpretación conjunta y sistemática del Texto constitucional, y, concretamente, del artículo 103.1 CE, en conjunción con los artículos 9.3 y 31.2 CE –Bassols Coma, M. (1982, pág. 284), Ponce Solé, J. (2001, pág.157), Rodríguez-Arana Muñoz, J. (2006, pág. 23 y ss.), Tomás Mallén, B. (2004, pág. 102)–, aunque el mismo

<sup>32</sup> Cf. STS de 14 de abril de 1974, F. D. tercero.

<sup>33</sup> Cf. STS de 24 de octubre de 2007 (TOL1.214.037), F. D. cuarto, STS de 21 de junio de 2006 (TOL987.070), F. D. tercero y en idéntico sentido STSJ de Galicia, de 18 de marzo de 2008 (TOL1.426.011), F. D. segundo.

<sup>34</sup> Un estudio de Derecho comparado puede verse en Ponce Solé, J. (2001, pág. 127 y ss.) y Tomás Mallén, B. (2007, pág. 104 y ss.).

no está recogido en texto legal alguno,<sup>35</sup> la STS de 24 de marzo de 2009 entiende que tiene fundamento en el art. 103 CE y que se encuentra implícitamente recogido en el art. 35 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en la actualidad art. 13 de la LPAC).<sup>36</sup>

El servicio al interés general, el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 y el resto de principios (eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración, coordinación, sometimiento pleno a la ley y al Derecho, eficiencia y economía) –en tanto que principios constitucionalmente establecidos que rigen el actuar de la Administración– constituyen auténticos deberes para la Administración, dando lugar la suma de todos ellos al deber de buena administración, Ponce Solé, J. (2001, pág. 160). Este deber comporta por tanto un modo de actuar concreto y determinado por parte de la Administración, que no puede permanecer ajena a estos mandatos jurídicos. Lógicamente este deber de buena administración vincula también a la Administración Tributaria, pues, siguiendo a Martín Queralt, J. (1983, pág. 38) la actividad administrativa en materia tributaria se singulariza únicamente por razón de la materia, pero nada más.<sup>37</sup>

El Tribunal Constitucional, por su parte, aún sin reconocer expresamente el derecho a una buena administración, parece dejar entrever la existencia del mismo en algunos de sus pronunciamientos, así como el correlativo interés de los ciudadanos en que la Administración siga los procedimientos legalmente establecidos. Llama además la atención que estos pronunciamientos se hagan *obiter dicta*, cuando profundiza en el contenido del principio de seguridad jurídica. Así, respecto de la vertiente subjetiva de dicho principio, el TC, en su Sentencia 273/2000, afirmó lo siguiente: «de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, puede deducirse un deber de los poderes públicos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas, como correlato del interés legítimo de los ciudadanos en que la Administración Pública observe dichos trámites».<sup>38</sup>

Igualmente, la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 4 de abril de 2009, afirma una clara relación entre el art. 103 CE y el derecho a una buena administración, anulando por falta de motivación una liquidación derivada de un acto de comprobación de valores.<sup>39</sup>

---

<sup>35</sup> Distinta es la situación por lo que a la legislación autonómica se refiere, ya que son varios los Estatutos de Autonomía que, recogiendo el testigo de algunos países europeos y de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, han incluido expresamente este derecho, a raíz de las modificaciones estatutarias llevadas a cabo de pocos años a esta parte o bien en leyes autonómicas relativas al funcionamiento de la propia Administración Autónoma o al Defensor del Pueblo de cada Comunidad Autónoma.

<sup>36</sup> STS de 24 de marzo de 2009 (TOL1.494.376), F. D quinto.

<sup>37</sup> En idéntico sentido, entre otros, Escribano (1994, pág. 30) o Herrera Molina y Serrano Antón (1992, pág. 957).

<sup>38</sup> *Vid.* STC 273/2000, de 15 de noviembre, F. J. 11.

<sup>39</sup> *Cf.* STSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de abril de 2009 (TOL2.342.966), F. D. quinto. A raíz del recurso interpuesto contra una liquidación derivada de un acto de comprobación de valores afirma lo siguiente: «Motivación que, a su vez, es consecuencia de los principios de se-



Por lo que respecta al contenido del derecho a una buena administración, en tanto que derecho complejo o compuesto,<sup>40</sup> está integrado, a su vez, por una serie de derechos que están reconocidos constitucional y legalmente, incluso en el específico ámbito tributario, y que son los siguientes:

- derecho de audiencia y participación en la elaboración de las disposiciones y actos administrativos (art. 105.a) y b) CE, art. 53.1 e) LPAC y art. 34 l) y m) LGT);
- derecho de acceso a archivos y registros administrativos (art. 105.b) CE y art. 13 e) LPAC);
- derecho a una actuación administrativa imparcial, equitativa y llevada a cabo en un plazo razonable (art. 24 y 103 CE, art. 6 CEDH y art. 34 k) LGT);
- derecho a una resolución administrativa motivada (art. 24, 103 CE, y 103.3 LGT y art. 35 LPAC);
- derecho de reparación en los casos de mala administración (art. 106.2 CE, art. 35 j) y art. 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público –en adelante LRJSP–); y
- derecho al pluralismo lingüístico ante la Administración (art. 3 y 14 CE, 15 LPAC y art. 34 d) LGT).

El Código del Contribuyente Europeo, instrumento no vinculante, pero indicador de una serie de principios generales y buenas prácticas que los Estados miembros deben adoptar y aplicar en materia de derechos y obligaciones en las relaciones entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias en Europa, incluye la totalidad de los mismos dentro de exhaustivo catálogo de principios generales y buenas prácticas.<sup>41</sup>

---

guridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad enunciados por el apartado 3 del artículo 9 Constitución Española (CE) y que también, desde otra perspectiva, puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta no solo por el artículo 24.2 CE, sino también por el artículo 103 (principio de legalidad en la actuación administrativa). Por su parte, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo Europeo de Niza de 8/10 de diciembre de 2000 incluye dentro de su artículo 41, dedicado al “Derecho a una buena Administración”, entre otros particulares, “la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones”. Tal precepto se contemplaba en el artículo II-101 del Tratado por el cual se establecía una Constitución para Europa. Todo lo cual nos lleva a erigir la motivación como un derecho del administrado frente a la prohibición de la arbitrariedad en la actuación administrativa que responde a una exigencia impuesta por el artículo 24.2 de la Constitución Española». En idéntico sentido que la anterior, y también en materia tributaria, la SAN de 16 de julio de 2009 (TOL5.271.693), F. D. quinto, la SAN de 5 de febrero de 2009 (Recurso contencioso-administrativo núm. 438/2005), F. D. cuarto o la SAN de 3 de mayo de 2013 (TOL3.725.466), F. D. tercero.

<sup>40</sup> Mellado Ruiz, L. (2008, pág. 319) afirma que «Puede admitirse que nos encontramos, en el estadio actual, ante un derecho completo o compuesto (como es el caso, también del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva)».

<sup>41</sup> Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo, Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, Unión Europea, 2016. Se supone que, dada su naturaleza no vinculante, el Código no se redacta como catálogo de derechos y deberes, sino en términos de «principios» integrados por una serie de «expectativas» de los contribuyentes y de las administraciones tributarias. Los distintos derechos que integran el derecho a una buena administración están recogidos en distintas expectativas de los contribuyentes en materia de seguridad jurídica, colaboración, proceso de auditoría, divulgación voluntaria de información, de-

El reconocimiento de este derecho supone pues el tránsito de una mera concepción formal, o a lo sumo, garantista del procedimiento, a una visión «sustancialista» del mismo en la que adquiere relevancia en cuanto tal, al ser el iter jurídico que permite a la Administración tributaria dar cumplimiento a los fines que, ex art. 103 y 31 CE, tiene encomendados.<sup>42</sup>

Ya se ha señalado la indudable necesidad de que se dote a la Administración tributaria de las facultades convenientes para lograr el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos –incluidos determinados privilegios o prerrogativas–; se trata de *conditio sine qua non* para cumplir con el deber de buena administración. Pero lo que no parece admisible es alzaprimar la función recaudatoria de modo que se produzca una identificación total entre justicia en la tributación y eficacia recaudatoria, Sánchez Serrano, L. (1992, pág. 241).

Hay autores que desde hace tiempo están advirtiendo esta situación<sup>43</sup> y denuncian la inexistencia de un sistema tributario justo y equilibrado en las relaciones entre la Administración y el contribuyente, en claro retroceso en beneficio de una de las partes, beneficiada por una atribución desmedida de poderes en orden a la preeminente defensa del interés recaudatorio –que no el general de los artículos 31 y artículo 103 CE–, poniendo así en grave crisis el «Estado de Derecho».<sup>44</sup>

De ahí que se insista en la necesidad de ir arrumbando, progresivamente, con determinados privilegios administrativos que, aprobada una Carta Magna y a la luz de los principios allí sancionados, no superan una criba de constitucionalidad, consagrando, aunque sea a golpe de Sentencia, una concepción de los procedimientos administrativos como algo más que una mera sucesión de actos tendentes a un resultado final, para conectarlo con un deber de buena Administración.<sup>45</sup>

---

recho de reclamación, revisión judicial. Sobre el Código del contribuyente europeo *vid.* Peeters (2017, pág. 178 y ss.).

<sup>42</sup> García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (2008, págs. 453 y 455) explican cómo el procedimiento administrativo es la primera de las garantías de la posición jurídica del administrado, siendo el sistema de recursos un segundo círculo de garantías, que se vería completado, en último lugar, por el control llevado a cabo por los Jueces y Tribunales, quienes deberán pronunciarse definitivamente sobre la legalidad de la actuación administrativa. Ahora bien, precisa el autor que el procedimiento administrativo, además de ser garantía de derechos de los administrados, no agota en ello su función, al tener la Administración encomendada la tarea de servir con objetividad a los intereses generales.

<sup>43</sup> Entre otras, Agualló Avilés, A. (1993, págs. 583 y 584). También García Añoveros, J. (1992, pág. 618) cuando, al hilo de las facultades de la Administración, considera como último resultado a conseguir «la plena acomodación de la realidad aplicativa de los tributos a la Ley tributaria, ley que plasma el criterio de justicia en la distribución de las cargas tributarias que tiene proclamado el artículo 31 CE», en «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera». Sobre este desequilibrio injustificado entre Administración y contribuyentes Martín Queralt, J. (1978, pág. 466) afirma que la situación actual muestra «una posición parcial, regulando la responsabilidad “para con” la Hacienda Pública, pero marginando la regulación de la responsabilidad “de la” propia Hacienda Pública».

<sup>44</sup> En este sentido García Añoveros, J. (1996, pág. 218), Moreno Fernández, J. I. (1998, pág. 28), Lozano Serrano, C. (1990 págs. 62 y 81), Ramallo (1998, pág. 742) o Sainz de Bujanda, F. (1977, pág. 25).

<sup>45</sup>  *Vid.* Bosch Cholbi, J. L. y Uriol Egido, C. (2004, pág. 123).

Evidentemente, no puede postularse la equiparación absoluta en el tratamiento de la Administración Tributaria y los contribuyentes.<sup>46</sup> No se trata de despojar a la Administración de todo el elenco de potestades y prerrogativas que tiene atribuidas, también por voluntad constitucional –como bien recordara la STC 23/1997–<sup>47</sup> aunque, siempre al servicio de los intereses generales, que no recaudatorios –STC 201/2002–.<sup>48</sup>

Sin embargo, ello tampoco supone alzaprimar la posición administrativa por delante y encima de los derechos y garantías de los contribuyentes. De ahí la necesidad de encontrar ese equilibrio en las relaciones entre ambos, al que se apela reiteradamente por la doctrina. Como bien afirmase el TC, en su Sentencia 23/1997: «Este Tribunal ha declarado, desde luego, la constitucionalidad de diversas prerrogativas o de situaciones de superioridad, en general, a las Administraciones Públicas, pero siempre a partir de la existencia de algún bien o principio constitucional cuya preservación justificara su reconocimiento».<sup>49</sup>

Una Administración tributaria moderna como la que existe en la actualidad, superdotada en cuanto a recursos materiales y humanos se refiere, no puede actuar de forma pobre, sino que debe aspirar, en tanto que tiene dichos medios, a administrar de la mejor manera posible, y en un plazo razonable. Por ello, tradicionales privilegios o prerrogativas de la Administración, como la posibilidad de retrotraer actuaciones para subsanar defectos tantas veces como sea necesario o el mantenimiento de la obligatoria vía económico-administrativa, deberían ser cuestionados a la luz de este derecho a una buena administración. Hoy en día, tales privilegios –que sitúan al contribuyente en una situación de desigualdad carente de justificación objetiva y razonable, y por tanto lesiva del art. 14 CE (STC 23/1997)–,<sup>50</sup> no deberían ser mantenidos.

Llegados a este punto, no resulta difícil entrever las consecuencias que la afirmación de este derecho tiene en cuanto a la revitalización de la institución procedimental, superando, con creces, la dimensión garantista que se mencionaba anteriormente, Ponce Solé (2001, pág. 131).

---

<sup>46</sup> La singular posición de la Administración tributaria como titulares del poder tributario ha sido reiteradamente reconocida por el Tribunal Constitucional: STC 76/1990, de 26 de abril, F. J. 3, STC 141/1997, de 15 de septiembre, F. J. 3, STC 164/1995, de 13 de noviembre, F. J. 7, STC 198/1995, de 21 de diciembre, F. J. 3, STC 44/1996, de 14 de marzo, F. J. Único y STC 182/1997, de 28 de octubre, F. J. 6.

<sup>47</sup> Cf. STC 23/1997, de 11 de febrero, F. J. 5.

<sup>48</sup> La STC 201/2002, de 28 de octubre, afirma en su F. J. 3 lo siguiente: «la Administración no se rige por el principio del interés, sino por el de legalidad, de tal manera que no cabe considerar que las consecuencias económicas que pudiera producir en la recaudación determinan la existencia de interés, debiendo presidir su actuación la objetividad en el servicio a los intereses generales con sometimiento a la Ley y al Derecho, como establece el art. 103 de la Constitución Española».

<sup>49</sup> Cf. STC 23/1997, de 11 de febrero, F. J. 5.

<sup>50</sup> La STC 23/1997, de 11 de febrero, F. J. 2, afirma: «En caso de que, efectivamente, el privilegio exista y se comprobase que no responde a los cánones de constitucionalidad antes expuestos, la conclusión habría de ser la apreciación de una vulneración del derecho reconocido en el art. 14 CE, con la consiguiente estimación del recurso, al igual que se ha hecho en la SSTC 110/1996 y 113/1996».

Puesto que el procedimiento administrativo es el iter jurídico, cauce necesario para la producción de los actos administrativos –art. 35 LPAC, García de Enterría y Fernández (2000, pág. 557)–, exigencia no solo legal, sino constitucional<sup>51</sup> –como bien destacó la STSJ de Madrid de 24 de enero de 1997–,<sup>52</sup> este pasa a convertirse necesariamente en el instrumento a través del cual la Administración puede dar cumplimiento al deber de buena administración. De ahí que, entre algunos autores, se hable de deber una buena administración y derecho a un procedimiento administrativo debido, Ponce Solé (2001, pág. 197).

Solamente a través de un correcto y adecuado procedimiento se puede dar satisfacción a los derechos anteriormente mencionados. El deber de buena administración implicaría, además, un correcto proceder también cuando se trate de diseñar legalmente el procedimiento correspondiente a la hora de ejercitar las potestades tributarias. Es también un mandato dirigido al legislador, que debe, por tanto, tener en cuenta que una correcta articulación procedimental es imprescindible para que la Administración logre concretar los principios de actuación que tiene constitucionalmente encomendados.

Esta estrechísima relación entre deber de buena administración y procedimiento administrativo debido, ha sido señalada en las Sentencias de la AN de 16 de julio de 2009 y de 23 de octubre de 2008, en las que se anulan, por falta de motivación, dos resoluciones del TEAC confirmatorias de sendas sanciones tributarias, y en las que se afirma «La obligación de motivar no está prevista solo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas».<sup>53</sup>

También en el ámbito tributario, la STS de 27 de junio de 2013, afirma que la motivación es «una exigencia constitucional impuesta no solo por el artículo 24.2 de la propia Constitución, sino también por el artículo 103 (principio de legalidad en la actuación administrativa). Por su parte la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo Europeo de Niza de 8 de diciembre de 2000, incluye dentro de su artículo 41,

---

<sup>51</sup> Sobre la relevancia constitucional del procedimiento, *vid.* Parejo Alfonso (1998, pág. 539 y ss.).

<sup>52</sup> STSJ de Madrid de Madrid de 24 de enero de 1997 (Recurso contencioso-administrativo núm. 1578/1995), señaló, respecto del procedimiento, en su F. D. tercero, que es «causa insoslayable para la emanación de los actos administrativos, debiéndose destacar la importancia que tiene, ya que de una parte obedece a la necesidad de lograr la eficacia de la actuación administrativa, y de otra a la procedencia, típica del Estado de Derecho, de proporcionar la garantía adecuada a los derechos de los administrados; con lo cual el procedimiento administrativo no es solo una exigencia legal, sino también Constitucional de donde deriva el carácter de orden público de las normas reguladoras de dicho procedimiento».

<sup>53</sup> SAN de 16 de julio de 2009 (TOL5.271.693), F. D. quinto y SAN 23 de octubre de 2008 (TOL5.265.686), F. D. segundo. En idéntico sentido, entre otras, la STS de 19 septiembre 2007 (TOL1.156.751), F. D. primero, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 8 de julio de 2009 (TOL1.307.636), F. D. quinto y la Resolución del TEAC del 4 de diciembre de 2008 (n.º Resolución: 00/1765/2006), donde afirma casi en idénticos términos «El requisito de motivación está vinculado al derecho de defensa del obligado tributario y a la vez tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas».

dedicado al “Derecho a una buena Administración” como entre otros particulares, “la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones”.<sup>54</sup>

Es en este aspecto concreto donde el derecho a una buena administración y al procedimiento administrativo debido adquiere una dimensión fundamental, que debería dar lugar a una revisión de la doctrina tradicional sobre los denominados «vicios de forma de los actos administrativos», y, por lo tanto, los vicios de forma en los actos de aplicación de los tributos.

#### **4. El Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y sus consecuencias metodológicas.**

Del CEDH no debe obviarse su doble eficacia: aplicativa e interpretativa, no pudiendo perder de vista dos cuestiones que afectan de lleno tanto al estudio como a la aplicación del ordenamiento tributario.

Por lo que respecta a su eficacia aplicativa, puesto que este Convenio internacional ha sido válidamente celebrado y publicado en el *Boletín Oficial del Estado*, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 96 CE, es correcto afirmar que forma parte del ordenamiento jurídico y, por lo tanto, es de aplicación directa y obligada para las autoridades públicas y los Tribunales españoles. Es más, tras la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea, el art. 6 dispone que la Unión se adherirá al mismo y que pasará a formar parte del Derecho de la Unión como principios generales.

En cuanto a su eficacia interpretativa, es necesario subrayar que el artículo 10.2 de la Constitución señala que «Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de los Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España», erigiéndose en un criterio interpretativo de los derechos humanos y las libertades fundamentales contenidos en la Constitución y en el resto del ordenamiento jurídico, Mangas Martín, A. (1995, pág. 150). Así lo ha admitido el TC, en numerosas ocasiones –por todas, STC 36/1991–,<sup>55</sup> y también en el ámbito tributario –STC 110/1984, 45/1989 o 50/1995–.<sup>56</sup> Esta regla constitucional sobre la interpretación fue denominada por Häberle como «quinto método» de interpretación de la Constitución –Jiménez Campo (1995, pág. 3689).

La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, órgano encargado de velar por el cumplimiento del Convenio y al que los particulares pueden acceder directamente,<sup>57</sup> se convierte en jurisprudencia que vincula a los Tribunales, incluido el Tribunal Constitucional, en tanto que criterio in-

<sup>54</sup> STS de 27 junio 2013 (TOL3.843.075), F. D. primero. También en el mismo sentido, SAN de 16 septiembre 2010 (TOL1.948.629), F. J. cuarto y SAN de 22 enero 2009 (TOL1.530.035), F. J. tercero.

<sup>55</sup> STC 36/1991, de 14 de febrero, F. J. 6.

<sup>56</sup> STC 110/1984, de 26 de noviembre, F. J. 4; STC 45/1989, de 20 de febrero, F. J. 4 y STC 50/1995, de 23 de febrero, F. J. 6.

<sup>57</sup> Tras la reforma del Convenio por el Protocolo número 11, que entró en vigor el 1 de noviembre de 1998, se establece un nuevo sistema de protección de los derechos allí reconocidos

terpretativo a tener en cuenta a la hora de configurar el contenido de los diversos derechos fundamentales reconocidos en el Texto constitucional.<sup>58</sup> Para García de Enterría, el art. 10.2 CE permite invocar, ante los Tribunales españoles, la interpretación que, sobre el particular, se deduzca de las Sentencias del TEDH, y también se puede invocar la inconstitucionalidad de las leyes que vulnere interpretaciones en materia de Derechos humanos llevadas a cabo por el TEDH –García De Enterría, E., Linde, E., Ortega, L. I. y Sánchez Morón, M. (1983, págs. 179 a 181)–.

El interés en el ámbito tributario por el CEDH se ha centrado fundamentalmente en relación con las instituciones del derecho sancionador, pero existen otros aspectos del Convenio que han ido ganando la merecida relevancia que tienen, en especial, en el campo de los procedimientos tributarios –Pérez Royo, F. (2001) y Marchessou, P. (2010)–.

Parca es la mención a la materia tributaria, apareciendo como *obiter dicta* en el artículo 1 del Protocolo adicional, para permitir la intromisión en el derecho a la propiedad del ciudadano para garantizar el pago de impuestos<sup>59</sup>. En este sentido se propugna la aprobación de un Protocolo específico que trate la materia tributaria, dándose así solución a los numerosos problemas que se plantean en la actualidad cuando se trata de aplicar el Convenio en esta rama del Derecho –Baker, P. (2000, págs. 327 y 328) y Martínez Muñoz, Y. (2002, pág. 67)–.

Las consecuencias que este artículo 1 tiene para los procedimientos de

---

y se otorga un mayor protagonismo al Tribunal Europeo de Derechos Humanos, siendo quizás una de las novedades más relevantes, la de conceder a los particulares la posibilidad de acudir directamente ante el Tribunal para la defensa de sus derechos. Este procedimiento está regulado en los artículos 19 y siguientes del Convenio y se desarrolla en el Reglamento del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

<sup>58</sup> Los problemas existentes respecto de la eficacia que una Sentencia del TEDH puede tener en el ordenamiento interno han sido resueltos por el art. 5 bis de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, añadido por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio. Según el cual «Se podrá interponer recurso de revisión ante el Tribunal Supremo contra una resolución judicial firme, con arreglo a las normas procesales de cada orden jurisdiccional, cuando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos haya declarado que dicha resolución ha sido dictada en violación de alguno de los derechos reconocidos en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y sus Protocolos, siempre que la violación, por su naturaleza y gravedad, entrañe efectos que persistan y no puedan cesar de ningún otro modo que no sea mediante esta revisión».

El artículo 46.1 del Convenio dispone el carácter obligatorio de las Sentencias, al establecer que «1. Las Altas Partes Contratantes se comprometen a acatar las sentencias definitivas del Tribunal en los litigios en que sean partes». No faltan voces, no obstante, que proponen una modificación del Convenio que atribuya un valor ejecutivo a tales Sentencias –Martínez Muñoz, Y. (2002, pág. 67)–.

También está previsto, en el artículo 41 del Convenio, un mecanismo de compensación para el particular que haya visto satisfecha su petición ante el Tribunal, y que, sin embargo, por carecer el Estado afectado de los medios procesales adecuados para ello, no pueda reparar la violación del derecho cometida por el Estado. En estos casos, el Tribunal podrá conceder a la parte interesada una satisfacción equitativa que, generalmente, consistirá en una indemnización pecuniaria.

<sup>59</sup> Dice así: «Artículo 1. Protección de la propiedad. Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

aplicación del tributo son innegables. Como Pérez Royo, F. (2001, pág. 27) precisó, «el establecimiento de tributos aparece, en la economía del texto del artículo 1, como injerencia en el derecho de propiedad, entendiéndose este concepto no en un sentido estricto sino, en general, como facultad de disfrutar de derechos y acciones de contenido patrimonial», y, como tal injerencia, debe alcanzar, en palabras del propio Tribunal, el «justo equilibrio» entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la protección de los derechos fundamentales del individuo, pudiendo además el Tribunal ejercer su control no solamente respecto de las medidas de carácter procesal, sino también respecto de las de carácter sustantivo; es decir, respecto de las que establecen el tributo y regulan sus aspectos esenciales.<sup>60</sup>

Así ocurrió, por ejemplo, con la STEDH de 1 de abril de 1999 (caso Lemoine).<sup>61</sup> Aunque el Tribunal no entró a analizar el fondo del asunto por un motivo procesal, el asunto planteado trataba sobre una medida adoptada por el Gobierno francés consistente en la constitución de la hipoteca legal sobre el patrimonio del Señor Lemoine y dirigida a asegurar el cobro de diferentes deudas tributarias que tenía pendientes. La Comisión de Derechos Humanos admitió a examen el asunto sobre la base de una posible violación del artículo 1 del Protocolo adicional: la garantía hipotecaria exigida era, a juicio de la Comisión, desproporcionada.

También, la STEDH de 23 de febrero de 1995 (caso Gasus)<sup>62</sup> se refiere precisamente a la posibilidad que todo Estado tiene para adoptar las medidas que considere necesarias dirigidas a «garantizar el pago de impuestos».

Afirma el Tribunal que «Para adoptar tales Leyes, el legislador debe disponer de un amplio margen de apreciación, especialmente en lo que concierne a la cuestión de saber si –y, en caso afirmativo, hasta qué punto– el Fisco debe ser puesto en mejor situación para cobrar sus deudas que los acreedores ordinarios para cobrar sus créditos comerciales. El Tribunal respeta la apreciación del legislador en dichas materias, salvo si carece de base razonable»,<sup>63</sup> y concluye afirmando que «toda injerencia debe mantener un “equilibrio justo” entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la protección de los derechos fundamentales del individuo. El deseo de conseguir dicho equilibrio se refleja en la estructura de todo el artículo 1, incluido su segundo párrafo; por lo tanto, debe existir una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido».<sup>64</sup>

---

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.

<sup>60</sup> Sobre el tema *vid.* Gregg, M. (2001).

<sup>61</sup> Sentencia del TEDH de 1 de abril de 1999, caso Lemoine contra Francia.

<sup>62</sup> Sentencia del TEDH 23 febrero 1995, caso Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH contra Países Bajos. Sobre la jurisprudencia del «equilibrio justo» entre las injerencias en el derecho de la propiedad y las normas tributarias pueden verse también las Sentencias de 3 julio 2003, caso Buffalo Srl contra Italia; Sentencia de 31 de enero de 2006, caso Dukmedjian contra Francia o Sentencia de 9 de marzo de 2006, caso Eko-Elda AVEE contra Grecia.

<sup>63</sup> *Cf.* STEDH de 23 febrero 1995, caso Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH contra Países Bajos, par. 60.

<sup>64</sup> *Cf.* STEDH de 23 febrero 1995, caso Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH contra Países Bajos, par. 62.

Y en idéntico sentido, la STEDH de 14 de mayo de 2013 (caso N.K.M. contra Hungría), que estima la demanda de ciudadana húngara contra la República de Hungría, por aplicación de un tipo impositivo del 98% sobre parte de su indemnización por despido a la luz del art. 1 del Protocolo adicional del Convenio, reitera que «una injerencia, incluyendo aquella resultante de una medida para garantizar el pago de los impuestos, debe lograr un “justo equilibrio” entre las exigencias del interés general de la comunidad y los requisitos de la protección de los derechos fundamentales del individuo».<sup>65</sup>

Igualmente debe citarse la STEDH de 1 febrero 2011 (Caso Metalco Bt contra Hungría), en la que se enjuicia un embargo cautelar para asegurar el cobro de una deuda tributaria por parte de la Administración Tributaria de la República de Hungría, y en la que Tribunal afirma que si bien el artículo 1 del Protocolo 1 permite que los Estados Contratantes tienen derecho a controlar el uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para asegurar el pago de impuestos, esta injerencia en el derecho de propiedad «conllevará la violación de dicho artículo, a menos que dicha medida sea legal y razonablemente proporcionada al objetivo perseguido».<sup>66</sup>

Como puede comprobarse, el principio de proporcionalidad se convierte en parámetro de enjuiciamiento de validez de las actuaciones de la Administración tributaria.

Por su parte, el artículo 6 del Convenio, relativo al derecho a un proceso equitativo,<sup>67</sup> también despliega consecuencias importantes en la materia tributaria, de modo que será necesario prestar atención a algunos pronunciamientos del Tribunal. Ciertamente es, respecto de este artículo, que su aplicabilidad a los procedimientos tributarios no parece estar garantizada, pues el TEDH sostiene que el Convenio garantiza el derecho a un proceso justo únicamente en el ámbito de los derechos y obligaciones de carácter civil o en el

<sup>65</sup> Cf. STEDH de 14 de mayo de 2013, caso N.K.M. contra Hungría, par. 42, STEDH de 4 de noviembre de 2013, caso R. Sz. contra Hungría, par. 41 y STEDH de 4 de noviembre de 2013, caso Gáll contra Hungría, par. 41

<sup>66</sup> Cf. STEDH de 1 febrero 2011, Caso Metalco Bt contra Hungría (TOL2.646.596), par. 17. El Tribunal, no obstante, no entró a examinar si la medida era o no proporcionada en términos cuantitativos, ya que existió una violación del principio de legalidad al no procederse a la sustracción de los bienes embargados en el plazo legalmente establecido por la normativa húngara.

<sup>67</sup> El art. 6 del CEDH establece: «Artículo 6. Derecho a un proceso equitativo.

1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida en que sea considerado estrictamente necesario por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.

2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada.

3. Todo acusado tiene, como mínimo, los siguientes derechos:

a) a ser informado, en el más breve plazo, en una lengua que comprenda y detalladamente, de la naturaleza y de la causa de la acusación formulada contra él;



ámbito de una acusación en materia penal –STEDH de 12 de julio de 2001, caso Ferrazzini contra Italia–.<sup>68</sup> No faltan voces, sin embargo, que afirman que los efectos patrimoniales derivados de las obligaciones tributarias son lo suficientemente significativos como para admitir la aplicación del artículo 6.1 del CEDH a la materia fiscal –Baker, P. (2001) y Martínez Muñoz, Y. (2002)–.

Sirvan estos ejemplos que se acaban de citar para concluir acerca de la importancia que el CEDH y la jurisprudencia del TEDH tienen en el ámbito tributario, de modo que deberán ser tenidas en cuenta a la hora de configurar y estudiar el régimen jurídico de cualquiera de sus institutos.

## 5. Consideraciones finales.

Se puede concluir que una concepción axiológico-valorativa del deber constitucional de contribuir implica un pluralismo metodológico, donde, junto al método lógico-abstracto,<sup>69</sup> el análisis doctrinal y jurisprudencial del Derecho, y el método histórico deben añadirse el método finalista o teleológico-objetivo –Martín Queralt, J. (1980)–, acudiendo a los fines u objetivos que debe perseguir la actuación financiera, y donde necesariamente deben penetrar criterios axiológicos que permitan verificar su cumplimiento.

En el análisis de los institutos tributarios se debe prestar especial atención a la jurisprudencia de los Tribunales y las resoluciones de ciertos órganos administrativos –TEAR y TEAC–, adquiriendo también una especial relevancia hermenéutica la jurisprudencia del Tribunal Constitucional –Casado Olletero, G. (1989, pág. 1159),<sup>70</sup> del Tribunal de Justicia de las Comunidades Euro-

---

b) a disponer del tiempo y de las facilidades necesarias para la preparación de su defensa;

c) a defenderse por sí mismo o a ser asistido por un defensor de su elección y, si no tiene medios para pagarlo, poder ser asistido gratuitamente por un abogado de oficio, cuando los intereses de la justicia lo exijan;

d) a interrogar o hacer interrogar a los testigos que declaren contra él y a obtener la convocatoria e interrogación de los testigos que declaren en su favor en las mismas condiciones que los testigos que lo hagan en su contra;

e) a ser asistido gratuitamente de un intérprete, si no comprende o no habla la lengua empleada en la audiencia».

<sup>68</sup> Par. 29 de la STEDH de 12 de julio de 2001, caso Ferrazzini contra Italia.

Algún autor ha querido ver en la STEDH de 21 de febrero de 2008, caso Ravon y otros contra Francia, un avance en este punto, puesto que el TEDH analiza la posible violación del art. 6 dentro de un procedimiento de inspección de los tributos. *Vid.* sobre el tema Greggí, M. (2010). Sin embargo, para García Caracuel, dicha Sentencia no supone un cambio en la línea jurisprudencial, puesto que el Tribunal ha dejado bien claro que el motivo por el que se admite es la vulneración por las autoridades del derecho del demandante de la inviolabilidad de su domicilio, dejando a un lado que el mismo se produjera en el seno de un procedimiento tributario, García Caracuel, M. (2010, pág. 330 y ss).

<sup>69</sup> Método necesario que ha contribuido y debe seguir contribuyendo «a consolidar la juridicidad de las instituciones financieras», *cf.* Martín Queralt, J. (1980, pág. 121).

<sup>70</sup> Agualló Avilés, A. (2001, pág. 87) afirma a este respecto lo siguiente: «hay que tener presente que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no se limita a constituir una fuente de *interpretación* de la Constitución, sino incluso en cierto modo, a crearla, hasta tal punto que podríamos decir que el legislador, pese a que indudablemente ostenta la representación del pueblo español (art. 66.1 CE), resulta en ciertos aspectos “destronado” por el Tribunal Constitucional».

peas<sup>71</sup> y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Ahora bien, en ocasiones es necesario adoptar un sentido crítico ante dicha jurisprudencia, y «no considerarla mecánicamente como la última ratio del Derecho», Herrera Molina, P. M. (2003, pág. 22).

Por lo que respecta al método finalista, es menester destacar la conveniencia del empleo de los criterios hermenéuticos constitucionales como una herramienta de suma importancia a la hora de estudiar y enjuiciar las normas tributarias.<sup>72</sup>

Esta perspectiva constitucional permitirá delimitar con la mayor precisión posible, qué está en la Constitución y con qué concreto alcance y contenido, así como qué nociones, valores o exigencias no pueden extraerse del Texto constitucional –Aguallo Avilés, A. (2001)– y, sobre todo, permitirá delimitar qué exigencias constitucionales deben modular la regulación y aplicación del sistema tributario.

Solo así se puede estudiar desde una perspectiva adecuada la defensa de los derechos y garantías que a todos los ciudadanos reconoce la Constitución; y las vulneraciones que muchas veces se han hecho de los mismos en nombre del Estado Social y del deber de contribuir. Como señalaron Sánchez Serrano, L. (1997, pág. 194) y Aguallo Avilés, A. (2001, pág. 48) el Estado Social (art.1.1 CE) solo puede construirse sobre la base del Estado de Derecho, y no sobre sus cenizas.

Con esta orientación, además, se logra evitar el problema de la «inflación de derechos fundamentales» por obra de una extensión desmesurada del contenido de los derechos y garantías establecidos en la CE, convirtiendo cualquier problema de Derecho Financiero en un problema de derechos fundamentales.<sup>73</sup>

En esta línea, el método de la ponderación propio del Derecho Constitucional, y las reglas específicas que lo rigen, tiene una especial relevancia a la hora de estudiar las distintas potestades tributarias, ya que permiten realizar un control efectivo de las decisiones adoptadas por la Administración tributaria.

El interés fiscal en la justa recaudación –art. 31 CE–, en tanto que principio constitucionalmente establecido y protegido, es criterio que sirve para concretar y delimitar el contenido de otros derechos reconocidos en el Texto constitucional, exigencia de su interpretación conjunta y sistemática; y, por otro lado, se alza en basamento de la atribución de potestades administrativas, que, lógicamente, en tanto que potestades, supondrán la limitación de los derechos también reconocidos en la CE.

En este caso, y precisamente por la necesidad de lograr el cumplimiento del conjunto de objetivos constitucionales, sin contradicciones ni anulaciones

---

<sup>71</sup> No se debe olvidar que la comunidad de derecho que define la Unión Europea ha sido consecuencia de la labor incesante del TJCE, de ahí que el Derecho comunitario sea ante todo un derecho de creación jurisprudencial, que actúa sobre la base de dos ideas fundamentales: la aplicación uniforme del Derecho comunitario en todo su ámbito territorial y la garantía de operatividad y eficacia del mismo en su seno. *Vid.* García Prats, A. (2001) y Martín Jiménez, A. (2001).

<sup>72</sup> Sobre el tema *vid.* Aguallo Avilés, A. (2003), Bosch Cholbi, J. L. (2003), Escribano, F. (2000) y García Moreno, A. y Bosch Cholbi, J. L. (2005).

<sup>73</sup> Expresión acuñada por Hesse y recogida por Cruz Villalón, P. (1991) y puesta de manifiesto por Rodríguez Bereijo, A. (1992, pág. 63). *Vid.*, también, Martín-Retortillo Baquer, L. (1991).

entre ellos –principio de concordancia práctica–, y, al propio tiempo, de establecer algún tipo de premisas válidas en el enjuiciamiento constitucional, recobra total virtualidad el método de la ponderación de bienes

Este método es, además, criterio de actuación no solo para el legislador que atribuye la potestad, sino también para la Administración que posteriormente hace uso de la misma, pues no se debe olvidar que las normas constitucionales vinculan a todos los poderes públicos, entre los que se encuentran los poderes encargados de la aplicación de los tributos.

Quien establece o quien ejerce una potestad tributaria debe saber que, con toda probabilidad, está limitando algún otro derecho constitucionalmente establecido, de ahí que, conociendo el contenido del derecho que pueda verse afectado, haya ponderado correctamente los intereses en juego, derivando de dicha ponderación la correspondiente limitación del derecho;<sup>74</sup> sabiendo, además, que, para ponderar un derecho, es necesario verificar previamente que hay una efectiva colisión entre el interés en la justa recaudación establecido en el art. 31 CE<sup>75</sup> y el contenido del derecho de que se trata,<sup>76</sup> ponderación que tendrá que hacerse explícita en el acto administrativo concreto a través de la motivación.

En cualquier caso, una interpretación conjunta y sistemática de la Constitución, unida al fundamento último del Derecho Financiero y Tributario –principio de solidaridad y redistribución de la renta–, puedan suponer, en determinadas ocasiones, ciertas limitaciones a determinados derechos, incluso fundamentales, para lograr de este modo el efectivo cumplimiento del deber de contribuir consagrado en el art. 31 CE. Es en este campo donde el método de ponderación y, especialmente el principio de proporcionalidad, juegan, si se permite la expresión, un papel determinante, permitiendo eliminar aquellas medidas que, aunque puedan estar efectivamente orientadas al cumplimiento del deber de contribuir, puedan ser «excesivas por desproporcionadas» –Málvarez Pascual, L. A. (2001, pág. 415)–.

Y no se pretende con ello dejar entrever un retorno a las posiciones defendidas por las tesis obligacionistas que pretendían o pretenden un equilibrio de posiciones jurídicas entre Administración y obligados tributarios.<sup>77</sup>

Evidentemente, la actual configuración del Estado como Social, la lectura en clave solidaria del deber de contribuir y la concepción funcional de las po-

---

<sup>74</sup> La ponderación implicaría por tanto una limitación, Aguallo Avilés, A. (2001, pág. 82) y Rodríguez de Santiago, J. M. (2000, pág. 105).

<sup>75</sup> Y es que no resulta factible la ponderación con un bien o interés que no esté constitucionalmente acunado, *vid.* Díez-Picazo, L. M.<sup>a</sup> (2005, pág. 117). Es así como debe interpretarse la STC 22/1984, que hacían referencia, textualmente, a que «existen, ciertamente, fines sociales que deben considerarse de rango superior a algunos derechos individuales». Debe entenderse que se refiere a fines o intereses constitucionalmente reconocidos, entre los que se encuentra, como ya se ha señalado, el deber de contribuir.

<sup>76</sup> De ahí que Hesse, K. (1983, pág. 49) advirtiese de los peligros de realizar precipitadas ponderaciones de bienes, y Aguallo Avilés, A. (2001, pág. 98) en esa misma línea, constataste que es frecuente la apresurada ponderación de bienes entre los que se produce una intersección, pero no una fricción que impida la plena convivencia de ambos.

<sup>77</sup> Rodríguez De Santiago, J. M. (2000, págs. 13 y 14) pone de relieve, aunque no comparte, aquellas posiciones doctrinales que consideran que este método es más propio del Derecho privado y argumente cómo la ponderación es un método complementario y no excluyente espec-

testades tributarias al servicio del interés general (art. 103 CE), impiden llegar a tal afirmación, puesto que obligados y Administración no son partes iguales de una relación jurídica.

Ahora bien, ello no supone en ningún caso admitir el desproporcionado o, en ocasiones incluso, arbitrario sacrificio de derechos individuales, debiendo en todo caso velar, como ya señalase en su momento Sainz de Buja, F. (1977, pág. 219) por que el Derecho cumpla la función de garantía que tiene encomendada, impidiendo «que se debiliten los resortes que garantizan los derechos de la persona individual –de cada contribuyente–, en el marco de las relaciones intersubjetivas con la Hacienda Pública». A esta misma dialéctica existente entre una concepción redistributiva del Derecho Financiero y la defensa de los derechos del contribuyente también se refirió Cortés Domínguez, M. (1968, pág. 10), afirmando que los mismos «tienen que ser respetados en cualquier circunstancia sin que el principio de justicia tributaria pueda demolerlos o afectar a su esencia».

## Bibliografía

- AGUALLO AVILÉS, A. (1993): Interés fiscal y Estatuto del contribuyente. *Revista Española de Derecho Financiero* (80), págs. 571 y ss.
- (2001): La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. *Hacia un Derecho Financiero Constitucional*. *Revista Española de Derecho Financiero*, (109-110), págs. 45 y ss.
- (2003): Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias. *Revista española de Derecho Constitucional*, (68), pág. 11 y ss.
- APARICIO PÉREZ, A. (2002): Propedéutica de la Metodología Jurídica. Su aplicación al Derecho Financiero. En AA. VV.: *I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda.
- (2015a): *Tiempo, amor y pasión en Antonio Machado*. Oviedo: KRK ediciones.
- APARICIO PÉREZ, A. (2015b): *Derecho y Metodologías Jurídicas. Esbozos de filosofía jurídica*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- ARAGÓN REYES, M. (1998): La eficacia jurídica del principio democrático. *Revista Española de Derecho Constitucional*, (24), pág. 9 y ss.
- BAKER, P. (2000): Taxation and the European Convention on Human Rights. *European Taxation* (vol. 40, n.º 8), pág. 211 y ss.
- BASSOLS COMA, M. (1982): El principio de buena administración y la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas. En AA. VV. *El Tribunal de Cuentas en España*, Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- BOBBIO, N. (1980): *Contribución a la teoría del Derecho*. Valencia: Torres Editorial.
- BOSCH CHOLBI, J. L. (1999): *La protección constitucional del domicilio ante el deber de contribuir*. Tesis doctoral, Valencia
- (2003): Proyecto Docente, Universidad de Valencia.

---

to de métodos más tradicionales como el de la subsunción, procedentes, fundamentalmente, de la concepción de la ciencia del Derecho como una forma de pensamiento orientada a valores.

- y URIOL EGIDO, C. (2004): Los procedimientos administrativos tributarios a la luz de los principios constitucionales. En AA. VV. *Ética fiscal*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- CAIJO ORTEGA, R. (1970): Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero. *Hacienda Pública Española*, (1), 1970, pág. 123 y ss.
- CASADO OLLERO, G. (1987): Esquemas conceptuales y dogmáticos del derecho tributario: evolución y estado actual. En AA. VV. *Estudios de Derecho y Hacienda II, Homenaje a Cesar Albiñana García Quintana*, Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.
- (1989): Aspectos constitucionales del Derecho Financiero: elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero actual. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, (203), pág. 1143 y ss.
- (1991): Los fines no fiscales de los tributos. En AA. VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Libro homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- CAYÓN GALIARDO, A. (1999): El sistema fiscal: fundamentos y estructura», *Revista Española de Derecho Financiero*, (104), págs. 687 y ss.
- CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup> (1979): Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico. En AA. VV. *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- CORRAL GUERRERO, L. (1989): Derecho Financiero y Derecho Natural. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (201), pág. 661 y ss.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. (1968): *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid: Tecnos.
- CRUZ VILLALÓN, P. (1991): La ley Fundamental y la unidad alemana: Una conversación con el profesor Konrad Hesse. *Anuario de Derecho Constitucional y Parlamentario, Asamblea Regional de Murcia*, (3), pág. 7 y ss.
- DE MIGUEL CANUTO, E. (1993): Aproximación a la solidaridad financiera como criterio regulador de la Hacienda Pública en Benvenuto Griziotti. *Revista Española de Derecho Financiero* (78), pág. 181 y ss.
- DÍEZ PICAZO, L. (1985): Constitución, ley, juez. *Revista Española de Derecho Constitucional*, (15), pág. 5 y ss.
- DÍEZ-PICAZO, L. M.<sup>a</sup> (2005): *Sistema de Derechos Fundamentales*, 2.<sup>a</sup> edición. Cizur Menor: Civitas.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. (1994): La aplicación de la ley de procedimiento administrativo común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario. *Técnica Tributaria*, (27), pág. 27 y ss.
- (2000): Por un Derecho Financiero Constitucional (Luces y sombras de la jurisprudencia constitucional tributaria), *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, (258), pág. 831 y ss.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1982): La finalidad financiera en la gestión del patrimonio. *Revista Española de Derecho Financiero*, (35), pág. 349 y ss.
- FERNÁNDEZ TOMÁS, A. (2001): *La Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, pág. 147 y ss.
- (2002): La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: estructura, ámbito de aplicación, invocabilidad y contenido. *Anuario de derecho europeo*, (2), pág. 137 y ss.
- GARCÍA AÑOVAROS, J. (1992): Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera. *Revista Española de Derecho Financiero*, (76), pág. 597 y ss.

- (1996): Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales. *Revista Española de Derecho Financiero*, (90), pág. 213 y ss.
- GARCÍA CARACUEL, M. (2010), El derecho a un proceso justo en el ámbito tributario. Análisis de la jurisprudencia del TEDH. En AA. VV. *Derecho comunitario y procedimiento tributario*. Barcelona: Atelier.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1961): *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*. Madrid: Tecnos.
- (1963): Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho en el Derecho Administrativo. *Revista de Administración Pública* (40), pág. 189 y ss.
- (2006): *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, 4.<sup>a</sup> edición. Madrid: Civitas.
- y FERNÁNDEZ, T. R. (2000): *Curso de Derecho Administrativo I*, 10.<sup>a</sup> edición. Madrid: Civitas.
- (2008): *Curso de Derecho Administrativo II*, 11.<sup>a</sup> edición. Madrid: Civitas.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., LINDE, E., ORTEGA, L. I. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (1983). *El sistema europeo de protección de los derechos humanos: estudio de la convención y de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, 2.<sup>a</sup> edición. Madrid: Civitas.
- GARCÍA MORENO, A. y BOSCH CHOLBI, J. L. (2005): Breves reflexiones sobre la aplicación de la metodología y la hermenéutica del Derecho Constitucional al Derecho Financiero. En AA. VV. *Presente y futuro de la Constitución española de 1978*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- GARCÍA PRATS, A. (2001): Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, (259), pág. 259 y ss.
- GARCÍA-TREVIJANO FOS, J. A. (1961): Administración pública española y norteamericana. En AA. VV. *Estudios en homenaje a Jordana de Pozas*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I. y HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: «Aplicación de nuevas metodologías docentes en Derecho Financiero y Tributario», AA. VV.: *VI Jornada metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. La calidad jurídica de la producción normativa en España*, Doc. n.º 30/09, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, pág. 21
- GREGGI, M. (2001): Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle la libertà fondamentali. *Revista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, (3, anno LX, pág. 412 y ss.).
- (2010): El derecho a un procedimiento justo bajo el derecho tributario europeo. En AA. VV. *Derecho comunitario y procedimiento tributario*. Barcelona: Atelier.
- HERRERA MOLINA, P. M. (2000): *Derecho Tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- (2003): *Metodología del Derecho Financiero y Tributario Metodología del Derecho Financiero y Tributario, Documentos*, Doc. n.º 23/03. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- y SERRANO ANTÓN, F. (1992): El Reglamento de procedimientos tributarios (adaptación o huida de la Ley de Procedimiento Administrativo común. *Impuestos*, (II), pág. 956 y ss.
- HESSE, K. (1983): *Escritos de Derecho Constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

- JIMENA QUESADA, L. (2013): La sentencia del TS en interés de ley de 19/11/2012: el día después. En *IX Congreso Tributario. La justicia ¿un valor en decadencia?* Madrid: AEDAF, Francis Lefebvre.
- JIMÉNEZ CAMPO, J. Interpretación de la Constitución. En AA. VV. *Enciclopedia jurídica básica*, Vol. III. Madrid: Civitas.
- LOZANO SERRANO, C. (1987): Intervencionismo y Derecho Financiero. *Revista Española de Derecho Financiero* (55), pág. 325 y ss.
- (1990): *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Civitas.
- (1990): *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Civitas.
- (1998): Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público. *Revista Española de Derecho Financiero* (97), pág. 25 y ss.
- (2013): La reiteración de actos tributarios anulados desde el principio de congruencia procesal. *Tribuna Fiscal*, (268), pág.19 y ss.
- MÁLVAREZ PASCUAL, L. A. (2001): La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho. *Revista Española de Derecho Financiero*, (109-110), pág. 377 y ss.
- MANGAS MARTÍN, A. (1980): Cuestiones de Derecho Internacional Público en la Constitución Española de 1978. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, (61), págs. 143 y ss.
- y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (2006): *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 5.<sup>a</sup> edición. Madrid: Tecnos.
- MARCHESSOU, P. (2010): Procedimientos tributarios nacionales y protección comunitaria del contribuyente. En AA. VV. *Derecho comunitario y procedimiento tributario*. Barcelona: Atelier.
- MARTÍN DELGADO, J. (1979): Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978. *Hacienda Pública Española*, (60), pág. 61 y ss.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2001): El derecho financiero constitucional de la Unión Europea. *Revista Española de Derecho Financiero, Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros*, (109-110), pág. 111 y ss.
- MARTÍN QUERALT, J. (1973): Estudio preliminar. En Vanoni, E.: *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda.
- (1978): Incidencia de la nueva Constitución española en las responsabilidades de la Administración de la Hacienda Pública. En AA. VV. *La Hacienda Pública en la Constitución Española*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, pág. 407 y ss.
- (1980): La Constitución Española y el Derecho Financiero, *Hacienda Pública Española*, (63), pág. 97 y ss.
- (1984): *Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional*, Tomo I. Madrid: Civitas.
- (1993): La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria. *Tribuna Fiscal* (32), pág. 37 y ss.
- (2002): Conferencia «La Constitución Española y el Derecho Financiero del siglo XXI» pronunciada en el Curso «La fiscalidad internacional: situación actual y perspectivas de futuro», organizado por la UNED y dirigido por los Profesores José Manuel Tejerizo López y Juan Martín Queralt.

- (2002): Prólogo a la decimotercera edición. En Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., Tejerizo López, J. M., y Casado Ollero, G. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13.<sup>a</sup> edición. Madrid: Tecnos.
- , Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M. Y Casado Ollero, G. (2006). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17.<sup>a</sup> ed. Tecnos: Madrid.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2002): *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*. Cizur Menor: Aranzadi.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L. (1991): Eficacia y garantía de los derechos fundamentales. En AA.VV. *Estudios sobre la Constitución en homenaje al Profesor García de Enterría*. Madrid,
- MELLADO RUIZ, L. (2008): Principio de buena administración y aplicación indirecta del Derecho Comunitario: instrumentos de garantía frente a la «comunitarización» de los procedimientos. *Revista española de Derecho Europeo*, (27), pág. 281 y ss.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I. (1998): *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*. Valladolid: Lex Nova.
- NEWMAN, H. (1996): *Discursos sobre el fin y la naturaleza de la educación universitaria*. Barañáin: Eunsa.
- NIETO, A. (1983): Peculiaridades jurídicas de la norma constitucional. *Revista de Administración Pública*, (100-102), pág. 371 y ss.
- PAREJO ALFONSO, L. (1978): El ciudadano y el administrado ante la Administración y su actuación, especialmente cumplida a través del procedimiento». En AA. VV. *Administraciones Públicas y Constitución. Reflexiones sobre el XX aniversario de la Constitución Española de 1978*. Madrid: INAP, Ministerio de Administraciones Públicas.
- (1991): Constitución y valores del ordenamiento», en AA. VV.: *Estudios sobre la Constitución española, Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría I*, Civitas, Madrid, 1991, pág. 29 y ss.
- PECES-BARBA MARTÍNEZ, G. (1992): Seguridad jurídica y solidaridad como valores de la Constitución española, en AA. VV. *Funciones y fines del Derecho. Estudios en honor del profesor Mariano Hurtado Bautista*. Murcia: Universidad de Murcia.
- PEETERS, B. (2017): Towards a more coordinated approach of the relation between the taxpayer and tax administrations: the European Taxpayers' Code. *EC Tax Review*, (4), pág. 178 y ss.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. (1984): Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada. *Crónica Tributaria*, (50), pág. 65 y ss.
- PÉREZ ROYO, F. (2001): El derecho a la propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos. *Revista Española de Derecho Financiero*, (109-110), pág. 23 y ss.
- PONCE SOLÉ, J. (2001): *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido: las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*. Valladolid: Lex Nova.
- RAMALLO MASSANET, J. (1998): 1974/1998: la evolución doctrinal del Derecho Financiero en España. *Revista Española de Derecho Financiero*, (100), pág. 727 y ss.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1976): *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- (1976): *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- (1983): La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre



- la función de la Hacienda Pública. *Sistema, Revista de Ciencias Sociales*, (53), pág. 75 y ss.
- (1992): El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). *Revista Española de Derecho Constitucional*, (36), pág. 9 y ss.
- (1994): Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En AA. VV.: *El sistema económico en la Constitución Española, XV Jornadas de Estudio sobre la Constitución Española*. Madrid: Dirección General del Servicio Jurídico del Estado.
- RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M. (2000): *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho administrativo*. Madrid, Barcelona: Marcial Pons.
- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. (2006): *El buen gobierno y la buena administración de instituciones públicas*. Cizur Menor: Thomson Aranzadi.
- (2013): *El Derecho a una buena Administración para los ciudadanos, un modelo global de Administración*. Madrid: Netbiblo-INAP.
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1977): *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen primero*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.
- (1963): Organización política y Derecho Financiero (Origen y evolución del principio de legalidad). En *Hacienda y Derecho I*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- (1977): *Sistema de Derecho Financiero, volumen segundo*, Madrid: Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1977, pág. 75.
- SAINZ MORENO, F. (1977): Sobre la apreciación de la buena conducta en función del interés general y la responsabilidad patrimonial de la Administración: Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 1977. *Revista Española de Derecho Administrativo*, (13), pág. 329 y ss.
- SÁNCHEZ SERRANO, L. (1992): Los españoles, ¿Súbditos fiscales? (I). *Impuestos* (1992-I), pág. 236 y ss.
- SIMÓN ACOSTA, E. (1985): *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*. Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (1998): Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional. *Revista Española de Derecho Financiero* (100), pág. 691 y ss.
- TOMÁS MALLÉN, B. (2004): *El derecho fundamental a una buena administración*. Madrid: Instituto Nacional de Administraciones Públicas.
- TORNOS MÁS, J. (2007): *El derecho a una buena administración*. Barcelona: Sindicatura de Greuges.
- VILLAR EZCURRA, M (2001): La necesaria sistematización del Derecho financiero y tributario. Algunas consideraciones sobre los retos y criterios. *Revista Española de Derecho Financiero*, (112), pág. 623 y ss.