

AUTONOMÍA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

*Manuel González Sánchez**

A) Autonomía científica del Derecho Financiero.

Al tratar el tema de la autonomía del Derecho Financiero como de cualquier otra disciplina jurídica se plantean distintas perspectivas o aspectos de la misma. Es más, existe autonomía formal, pero lo que aquí interesa realmente es analizar los aspectos científicos y didácticos del Derecho Financiero. Nosotros vamos a analizar ahora principalmente la autonomía científica, ya que la autonomía didáctica tiene gran conexión con la metodología científica y de enseñanza y para evitar repeticiones insistiremos más al estudiar la metodología.

B) Justificación

La autonomía de una rama jurídica dentro de la unidad del mundo jurídico no puede significar más que un acotamiento de normas que, por regular un sector de la realidad social, presentan notas comunes y con el propósito de alcanzar un elevado y coherente desarrollo jurídico de las mismas.

* Profesor en la Universidad de Salamanca, España. Profesor en el Doctorado en Derecho Tributario - Red Alfa, que se adelanta en la Universidad de La Sabana.

Al estudiar el problema de la autonomía del Derecho Financiero la doctrina tiene conciencia de la unidad del Derecho¹.

Partiendo del respeto a la unidad del Derecho la autonomía de una disciplina se justifica por la necesidad de agrupar normas, que presentan características similares para conseguir un mayor desarrollo didáctico y científico de las mismas.

Estas normas, que se separan para un estudio más ordenado y progresivo, seguirán manteniendo relaciones con las demás normas del ordenamiento jurídico².

Dentro de este contexto, la configuración de la autonomía jurídica, responde a la exigencia del desarrollo del ordenamiento jurídico y viene a ser el sistema adecuado para el estudio de normas que presentan características similares, en función de la actividad social que regulan y, además, están informadas por principios jurídicos propios que responden a sus exigencias.

Por otra parte, el estudio de estas normas por grupos homogéneos, permite el desarrollo científico de su contenido, mediante la elaboración de una serie de conceptos sistemáticamente configurados, extraídos y desarrollados. Esta labora ha de ser cumplida por la doctrina y por la jurisprudencia y, en su caso, aceptada por el legislador para plasmarla en las normas jurídicas.

- 1 Tesoro, G.: "Principi di diritto tributario". Dottr. Luigi Macré. Bari. 1938, XVI, pag. 8. HERNANDEZ GIL, A.: "Concepto de Derecho Civil". Ob. Cit. Pág. 75. VALDES COSTA, R.: "Curso de Derecho Tributario". Ob. Cit. I, pág. 51 VILLEGAS H.B.: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Ob. Cit. Pág. 113 Teniendo en cuenta la Constitución española DIEZ PICAZO, L.: "Constitución fuentes de derecho". Constitución Española. Fuentes de Derecho. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1979, I, pags. 653 y ss., dice que consagra la idea de principios en el artículo 9,3 y la idea de ordenamiento en el artículo 9,1. En la pág. 654, escribe: "El ordenamiento es además una mera de entender y de aplicar el derecho vigente. El ordenamiento por último supone una trabazón o urdimbre dentro del conjunto, lo que presupone unas normas ordenadas (jerarquizadas, compatibilizadas, no antinómicas), y, en definitiva, una exigencia de coherencia a que el intérprete debe obedecer".
- 2 SAINZ DE BUJANDA, F.: "Hacienda y Derecho". Ob. Cit. I, pág. 43, dice: El mundo unitario del Derecho se escinde de ese modo en zonas o parcelas cada una de las cuales, aún tratándose en estrecha interdependencia con las demás, ofrece una configuración singular producida por la específica naturaleza de las relaciones que en ella se regulan".

Precisamente, por estas razones se viene planteando la doctrina el problema de la autonomía de las normas, que dentro del ordenamiento jurídico regulan la actividad financiera del Estado³.

No obstante, la autonomía del Derecho Financiero se discute principalmente desde dos ámbitos, uno propiciado por la doctrina administrativa que se resiste a reconocer dicha autonomía y otro originado por los defensores de un estudio sistemático de algunos o de todos los tributos⁴.

El estudio del Derecho impositivo en Alemania,⁵ del Derecho Fiscal en Francia⁶ y el Derecho Tributario en Italia⁷ ocupan históricamente el primer punto de atención de la doctrina.

Pero pronto inicia la doctrina a tomar conciencia del fenómeno financiero en su conjunto, autores como MYRBACH-RHEINFELD y TEZNER en Alemania y TESORO, GRIZIOTTI, TANGORRA, VITAGLIANO en Italia van centrando el estudio sistemático de la actividad financiera de los entes públicos.

En los momentos actuales se puede decir que el Derecho Financiero es la línea conceptual que tiene mayor aceptación. A pesar de

115

3 SANDULLI, A.M.: "Manuale di diritto amministrativo". Decima edizione. Jovene. Napoli. 1973, I, pág. 22: "Exactamente por esto de la Ciencia del Derecho Administrativo se han disparado (sobre todo por exigencias de estudio y de enseñanza) diversas ramas, las cuales si no pueden considerarse como autónomas (en cuanto se refieren a las relaciones del mismo género y gobernadas por principios comunes), son consideradas sin embargo como particiones y especializaciones suyas. Entre ellas aquel, del cual resulta más justificada su autonomía es la ciencia del Derecho Financiero (de la cual es un importante sector, a su vez, la del Derecho Tributario". Jus. 1959, pág. 57. "El Derecho financiero, pérdida, pues toda singularidad, a él atribuida por la irracional acumulación con la Ciencia de las finanzas, se perfila no como un ordenamiento especial, sino como una particular rama del Derecho que estudia la actividad financiera pública, con el doble fin de definirla en términos formales y de darle una adecuada regulación normativa".

4 D'AMATI, N.: " 'Particularismo' y 'difusión' del Derecho tributario". Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 20 (1978), págs. 719: "La importancia cada vez mayor asumida en los ordenamientos modernos por la actividad impositiva y la relativa facilidad con que ha sido posible darle una sistematización teórica han polarizado la atención de la doctrina jurídica sobre los institutos tributarios, en tal menoscabo de la consideración unitaria y acabada del fenómeno financiero en su conjunto".

5 KRUSE, H.W.: "Derecho tributario". Ob. Cit. Págs. 35 y ss...

6 La doctrina francesa, conforme indicamos al tratar la delimitación terminológica del Derecho Financiero, se ha ocupado desde los primeros momentos del estudio y contenido del Derecho Fiscal.

7 D'AMATI, N.: " 'Particularismo' y 'difusión' del derecho tributario", Ob. Cit. Pág. 723, no admite que el estudio del Derecho Tributario en Italia sea o surja como una simple adhesión al pensamiento alemán y dice que: "El Derecho tributario italiano no concuerda plenamente con el *Steuerecht* alemán, que ealude de manera exclusiva a la disciplina de los impuestos".

Al estudiar el problema de la autonomía del Derecho Financiero la doctrina tiene conciencia de la unidad del Derecho¹.

Partiendo del respeto a la unidad del Derecho la autonomía de una disciplina se justifica por la necesidad de agrupar normas, que presentan características similares para conseguir un mayor desarrollo didáctico y científico de las mismas.

Estas normas, que se separan para un estudio más ordenado y progresivo, seguirán manteniendo relaciones con las demás normas del ordenamiento jurídico².

Dentro de este contexto, la configuración de la autonomía jurídica, responde a la exigencia del desarrollo del ordenamiento jurídico y viene a ser el sistema adecuado para el estudio de normas que presentan características similares, en función de la actividad social que regulan y, además, están informadas por principios jurídicos propios que responden a sus exigencias.

114

Por otra parte, el estudio de estas normas por grupos homogéneos, permite el desarrollo científico de su contenido, mediante la elaboración de una serie de conceptos sistemáticamente configurados, extraídos y desarrollados. Esta labora ha de ser cumplida por la doctrina y por la jurisprudencia y, en su caso, aceptada por el legislador para plasmarla en las normas jurídicas.

- 1 Tesoro, G.: "Principi di diritto tributario". Dottr. Luigi Macré. Bari. 1938, XVI, pag. 8. HERNANDEZ GIL, A.: "Concepto de Derecho Civil". Ob. Cit. Pág. 75. VALDES COSTA, R.: "Curso de Derecho Tributario". Ob. Cit. I. pag. 51 VILLEGAS H.B.: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Ob. Cit. Pág. 113 Teniendo en cuenta la Constitución española DIEZ PICAZO, L.: "Constitución fuentes de derecho". Constitución Española. Fuentes de Derecho. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1979, I, pags. 653 y ss., dice que consagra la idea de principios en el artículo 9,3 y la idea de ordenamiento en el artículo 9,1. En la pág. 654, escribe: "El ordenamiento es además una mera de entender y de aplicar el derecho vigente. El ordenamiento por último supone una trabazón o urdimbre dentro del conjunto, lo que presupone unas normas ordenadas (jerarquizadas, compatibilizadas, no antinómicas), y, en definitiva, una exigencia de coherencia a que el intérprete debe obedecer".
- 2 SAINZ DE BUJANDA, F.: "Hacienda y Derecho". Ob. Cit. I, pag. 43, dice: El mundo unitario del Derecho se escinde de ese modo en zonas o parcelas cada una de las cuales, aún tratándose en estrecha interdependencia con las demás, ofrece una configuración singular producida por la específica naturaleza de las relaciones que en ella se regulan".

Precisamente, por estas razones se viene planteando la doctrina el problema de la autonomía de las normas, que dentro del ordenamiento jurídico regulan la actividad financiera del Estado³.

No obstante, la autonomía del Derecho Financiero se discute principalmente desde dos ámbitos, uno propiciado por la doctrina administrativa que se resiste a reconocer dicha autonomía y otro originado por los defensores de un estudio sistemático de algunos o de todos los tributos⁴.

El estudio del Derecho impositivo en Alemania,⁵ del Derecho Fiscal en Francia⁶ y el Derecho Tributario en Italia⁷ ocupan históricamente el primer punto de atención de la doctrina.

Pero pronto inicia la doctrina a tomar conciencia del fenómeno financiero en su conjunto, autores como MYRBACH-RHEINFELD y TEZNER en Alemania y TESORO, GRIZIOTTI, TANGORRA, VITAGLIANO en Italia van centrando el estudio sistemático de la actividad financiera de los entes públicos.

En los momentos actuales se puede decir que el Derecho Financiero es la línea conceptual que tiene mayor aceptación. A pesar de

115

3 SANDULLI, A.M.: "Manuale di diritto amministrativo". Decima edizione. Jovene. Napoli. 1973, I, pág. 22: "Exactamente por esto de la Ciencia del Derecho Administrativo se han disparado (sobre todo por exigencias de estudio y de enseñanza) diversas ramas, las cuales si no pueden considerarse como autónomas (en cuanto se refieren a las relaciones del mismo género y gobernadas por principios comunes), son consideradas sin embargo como particiones y especializaciones suyas. Entre ellas aquel, del cual resulta más justificada su autonomía es la ciencia del Derecho Financiero (de la cual es un importante sector, a su vez, la del Derecho Tributario". Jus. 1959, pág. 57. "El Derecho financiero, pérdida, pues toda singularidad, a él atribuida por la irracional acumulación con la Ciencia de las finanzas, se perfila no como un ordenamiento especial, sino como una particular terna del Derecho que estudia la actividad financiera pública, con el doble fin de definirla en términos formales y de darle una adecuada regulación normativa".

4 D'AMATI, N.: "'Particularismo' y 'difusión' del Derecho tributario". Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 20 (1978), págs. 719: "La importancia cada vez mayor asumida en los ordenamientos modernos por la actividad impositiva y la relativa facilidad con que ha sido posible darle una sistematización teórica han polarizado la atención de la doctrina jurídica sobre los institutos tributarios, en tal menoscabo de la consideración unitaria y acabada del fenómeno financiero en su conjunto".

5 KRUSE, H.W.: "Derecho tributario". Ob. Cit. Págs. 35 y ss...

6 La doctrina francesa, conforme indicamos al tratar la delimitación terminológica del Derecho Financiero, se ha ocupado desde los primeros momentos del estudio y contenido del Derecho Fiscal.

7 D'AMATI, N.: "'Particularismo' y 'difusión' del derecho tributario", Ob. Cit. Pág. 723, no admite que el estudio del Derecho Tributario en Italia sea o surja como una simple adhesión al pensamiento alemán y dice que: "El Derecho tributario italiano no concuerda plenamente con el *Steuerecht* alemán, que ealude de manera exclusiva a la disciplina de los impuestos".

que la pugna entre Derecho Tributario y Derecho Financiero continúa, cada vez se encuentra menos justificado el estudio aislado de los tributos⁸.

b) Requisitos

Una vez indicada la tendencia doctrinal a estudiar el fenómeno financiero, trataremos de ver brevemente si el Derecho Financiero reúne los requisitos que normalmente se exigen por la doctrina para poder predicar la autonomía de una rama jurídica. Tales requisitos son esencial y fundamentalmente dos, esto es que las normas que integran dicha rama regulen una actividad social concreta y que estén presididas por principios jurídicos propios⁹.

Analizaremos por separado dichos requisitos.

a. Regulación de una actividad social concreta.

116

Respecto de este requisito conviene señalar que, dentro del ámbito de las actividades de las Administraciones públicas se ha tratado

8 D'AMATI, No.: "'Particularismo' y 'difusión del Derecho tributario". Ob. Cit. pág. 729: "A este propósito, es suficiente subrayar que no hay motivo alguno para aislar los institutos tributarios del Cuerpo del Derecho financiero, como confirman las recientes polémicas que ponen de manifiesto la interdependencia entre aquellos términos que la concepción autonomista del Derecho tributario tiende a separar: es decir, los tributos y los gastos, y, en sentido general los ingresos y los gastos".

9 SAINZ DE BUJANDA, F.: "Hacienda y Derecho". Ob. Cit., I. pág. 43 y en "Sistema de Derecho Financiero". Ob. Cit. I. pág. 482 y ss.; CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero". Ob. Cit. pág. 131. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción al estudio del Derecho financiero". Ob. Cit. pág. 122. SIMON ACOSTA, E.: "El Derecho financiero y la Ciencia Jurídica". Ob. Cit. págs. 185 y ss. PEREZ ROYO, F.: "Derecho financiero y tributario. Parte general". Ob. Cit. pág. 30. MARTIN QUERALT, J. LOZANO SERRANO, C. CASADO OLLERO, G. TEJERIZO LOPEZ, J.M.: "Curso de Derecho Financiero y tributario". Ob. Cit. pág. 35. También en este sentido, pero inclinándose por la autonomía del Derecho tributario se pronuncian: BERLIRI, A.: "Principi di diritto tributario". Ob. Cit. págs. 9 y ss.; BARBOSA NOGUEIRA, R.: "Direito financeiro: curso de direito tributario". Ob. Cit. pág. 34; GONZALEZ GARCIA.: "Derecho fiscal, Derecho Financiero y Derecho Tributario". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Núm. 104 (1973), págs. 406 y ss.

Hay autores que al hablar de autonomía científica centran principalmente su atención en la existencia de principios propios así VALDES COSTA, R.: "Curso de Derecho Tributario". Ob. Cit. pág. 113; GUILIANI FONROUGE, A.: "Derecho financiero". Ob. Cit. I, pág. 31.

de delimitar la actividad financiera de otras actividades como son las de policía, servicio público y fomento y gestión económica¹⁰.

Si tratamos de comparar la actividad financiera con cualquiera de las actividades antes indicadas veremos que aquélla ofrece unas peculiaridades propias. Lo que principalmente la diferencia de las actividades administrativas antes señaladas es que la actividad financiera tiene un carácter instrumental o medial¹¹. En el significado de estos términos no vamos a insistir, puesto que ya se ha tratado al estudiar las características de la actividad financiera.

Al ser una actividad material y teleológicamente diferente al resto de las actividades administrativas se da el primer requisito para poder proclamar la autonomía del Derecho Financiero, ya que este tiene por objeto dicha actividad. Es decir, las normas que integran el Derecho Financiero regulan una concreta actividad social.

b. Principios jurídicos propios

10 CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero". Ob. Cit. págs. 134 y ss. La actividad de policía que, en una concepción bipartita de la actividad administrativa se encuadra en la actividad jurídica, presenta un carácter de necesidad, tiende a prevenir los daños sociales y a conservar el orden público (policía de seguridad y policía administrativa); Así ORLANDO, V.E.: "Primo trattato", Società editrice, Libreria. Milano 1900, Volume primo. Págs. 102 y s.s; ROYO VILLALONGA, A.: "Elementos de Derecho administrativo". Vigésima edición. Editorial Santerés. Valladolid. 1964/65, pág. 350; RIVERO J.: "Droit administratif" 6^a. Edition. Dalloz. Paris. 1973, págs. 395 y ss; BOURJOR, M.: "Droit administratif". 1. L'action administrative. Premier Cycle Sciences Economiques". Masson e Cie Editeurs. Paris 1972, pág. 273; de LAUBADERE, A.: "Traité élémentaire Droit administratif". Troisième édition. LG.D.J. Paris 1973, pág. 503.

La actividad de servicio público, cuya delimitación aparece más concreta en la concepción tripartita de la actividad administrativa (PRESUTTI, E.: "Istituzioni di diritto amministrativo italiano". Nova edizione. Athenaeum. Roma. MCMXVII, volume primo, págs. 204 y ss.) se refiere a la satisfacción de las necesidades públicas por la propia Administración y a proporcionar toda clase de utilidad a los miembros de la comunidad. ALESSI, R.: "Principi di diritto amministrativo". Ob. Cit. I. pág. 438.

La actividad de fomento cuyo principal promotor y divulgador ha sido en nuestra patria JORDANO DE POZAS (Ensayo de una teoría de fomento en el Derecho Administrativo". Revista de Estudios Políticos. Núm. 28 (1949), págs. 46 y ss), se refiere a la actuación de la Administración encaminada a proteger y promover la acción de los particulares dirigida a la satisfacción de las necesidades públicas o de utilidad general sin emplear coacción ni alterarla mediante la creación de servicios públicos.

Una cuarta categoría de actividad administrativa es la desarrollada por VILLAR PALASI, J. L. ("La actividad industrial del Estado en el Derecho Administrativo". Revista de Administración Pública, núm. 3 (1950), bajo la denominación de gestión económica, cuya finalidad es la de dar bienes al mercado.

11 CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero". Ob. Cit. págs. 135 y 136.

El segundo requisito de los señalados para el reconocimiento de la autonomía del Derecho Financiero, es el de que sus normas se hallen informadas por principios jurídicos propios¹².

Los principios jurídicos que interesa detectar respecto de un grupo de normas, de las cuales se pretende proclamar su autonomía, han de caracterizarse por un cierto grado de generalidad¹³, es decir, esta nota debe darse en relación con las normas a que se refieren los principios.

Y además los principios deben exteriorizar un cierto grado de juridicidad. Lo exige una adecuada separación de otros principios que, siendo propios de la actividad financiera, responde a matices económicos o hacendísticos¹⁴.

118 Los principios jurídicos que, a nuestro juicio, han de contribuir a la autonomía del Derecho Financiero son formulaciones jurídicas concretas, que se han de obtener por medio de sucesivas generalizaciones realizadas en relación con las normas que regulan la actividad social que constituye su objeto. La actividad a que nos referimos, como queda indicado, es la actividad financiera, cuya complejidad a veces plantea problemas de uniformidad jurídica.

¹² No podemos ignorar la resistencia ofrecida por diversos civilistas, principalmente franceses (escuela de los civilistas) a la autonomía del Derecho Financiero, como señala SAINZ DE BUJANDA, F. ("Hacienda y Derecho". Ob. Cit. I, págs. 37 y ss: Se refiere a NOUAILLE, DOMOULIN, DEMANTE, PILON GENY. Aunque este último en su obra "Le particularisme du droit fiscal". Ob. Cit. pág. 707, admite y define la relaciones entre Derecho Fiscal y Derecho Civil).

Sin embargo, semejante postura ha perdido actualidad entre los modernos fiscalistas franceses (así lo indica CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero". Ob. Cit. págs. 137) y se ha refutado doctrinalmente con razones convincentes (SAINZ DE BUJANDA, F.: "Hacienda y derecho". Ob. Cit. I. pág. 40). Además conviene advertir que la doctrina francesa, preocupada por el tema, no solamente defiende la autonomía del Derecho Fiscal (Así: BRACHET, B.: "Manuale de droit fiscal". Ob. Cit. págs. 7 y 8; PECOUP, J.: "Precis de droit fiscal". Dunod. Paris. 1972, pág. 4.; COZIAN, M.: "La fiscalité des entreprises". Deuxième édition. Librairie Techniques. Paris. 1972, pág. 16; GAUDEMONT, P.M.: "precis de finances publique". Ob. Cit. I, pág. 16; DEVERGER, M.: "Finances publiques". Sixième édition. Presses Universitaires de France. Paris. 1968. Pág. 419), sino que además va acogiendo como requisito esencial para su existencia, el de que sus normas se hallen presididas por principios jurídicos propios (Así TROTABAS, L. COTTERET, J.M.: "Droit fiscal". Ob. Cit. pág. 11)

¹³ CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero". Ob. Cit. pág. 130. DIEZ PICAZO, L.: "Constitución y fuentes del derecho". Ob. Cit. págs 653 y ss..

¹⁴ Un amplio estudio de principios de esta naturaleza la ofrece NEUMARK, F.: "Principios de LA IMPOSICIÓN". Ob. Cit. págs. 57 y ss.: FLORES ZAVALA, L. "Elementos de finanzas públicas mexicanas". Quinta edición. Editorial Porrúa. México. 1961, págs. 125 y ss.

Por esta razón son muchos los autores que, encontrando mayor uniformidad entre las normas que regulan la obtención de recursos tributario, defienden tan solo la autonomía del Derecho Tributario¹⁵.

No vamos a negar que las normas tributarias pueden presentar características más comunes entre sí, que con otras normas dirigidas, también, a la obtención de recursos dinerarios, como pueden ser las que regulan el crédito público o el sistema monetario. Así los principios de generalidad tributaria y capacidad económica, reserva de ley, control parlamentario retrospectivo, no discrecionalidad de la Administración, e incluso, el de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas, parecen encontrar mayor uniformidad entre las normas tributarias. Pero ello no impide que muchos de estos principios sean comunes a normas que regulan otros campos de la actividad financiera.

Efectivamente existen principios de los anteriormente indicados que se dan con mayor pureza en la materia tributaria, así el de generalidad y el de capacidad económica, pero, a su vez, en nuestro ordenamiento se pueden formular algún principio que no presenta uniformidad dentro de las normas tributarias, aun siendo propio de ellas y en cambio se puede predicar de otras normas que también tienen encaje dentro de la actividad financiera. Un ejemplo de cuanto decimos es el principio de no afectación de los ingresos públicos, que es general para la actividad financiera¹⁶, y es precisamente en el campo tributario donde se encuentran más excepciones al mismo, así en materia de parafiscalidad, de contribuciones especiales y de ciertas tasas.

119

Estas y otras formulaciones jurídicas podríamos abstraer de las normas que regulan la actividad financiera, pero es conveniente

¹⁵ BERLIRI, A.: "Principi di diritto tributario". Ob. Cit. I, pág. 19; GIANNINI, A.D.: "istituzioni di diritto tributario". Pb. Cit. pág. 5; MICHELI, G.A.: "Diritto tributario e diritto finanziario". Enciclopedia del Diritto. Giuffrè. Milano 1963. Vol. XII, pág. 1129; COCIVERA, B.: "principi di diritto tributario". Giuffrè. Milano 1959, I pág. 14; JARACH, D.: "Curso superior de Derecho Tributario". Liceo Profesional. Cima. Buenos Aires. 1969, pág. 13, y también en su obra: "Hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo". Ob. Cit. págs. 19 y ss.; PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ, E.: "Curso de Derecho Tributario". Ob. Cit. I. pág. 4; PALAO TABOADA, C.: "Derecho Financiero y Tributario". Ob. Cit. pág. 35.

¹⁶ con carácter general se prevé en el artículo 23 de la LGP. También lo proclama para la materia tributaria el artículo 27 de la LGT. En cuanto a los ingresos patrimoniales se formula en los artículos 36, 37 y 38 de la Ley de Patrimonio del Estado.

calificar de principios jurídicos propios de las normas que ordenan dicha actividad a aquéllos que se presentan más comunes al conjunto de dichas normas.

Son muchos los autores que defienden la autonomía del Derecho Financiero, apoyándose fundamentalmente en el reconocimiento de que sus normas se hallan informadas por principios jurídicos propios¹⁷.

Sin embargo, la enumeración y determinación de estos principios ofrecen la adecuada precisión¹⁸.

120

¹⁷ Entre otros, TESOR, G.: "Principi di diritto tributario". Ob. Cit. pág. 8; INGROSSO, G.: "Diritto finanziario". Dott. Eugenio Jovene. Napoli. 1956., pág. 12 y ss.; GRIZIOTTI, B.: "Diritto finanziario". Ob. Cit. pág. 1959, y también en "Per l'unità della catedra de diritto finanziario e sciezza delle finanze e per il prestigio degli studi finanziari in Italia". Rev. Dir. Fin. Sc. Fin. (1942), I. págs. 201 y ss; MAFFEZZONI, F.: "Diritto finanziario". Ob. Cit. págs. 847 y ss.; VANONI, E.: "Opere giuridiche". Ob. Cit. I. PÁGS. 152 Y 153; GIORGETTI, A.: "Lezioni di Scienza delle finanze e di diritto finanziario". Cedam. Padova. 1972, pág. 286; AUBY, J.M. DUCOS-ADER, R.: "Droit fiscal". Editions Sirey. Paris. 1970, pág. 1 FONROUGE, A.: "Derecho financiero". Ob. Cit. I, págs. 27 y ss.; BARBOSA NOGUEIRA, R.: "Dereito financeiro". Curso de direito tributario". 3ª. Ed. Vao. José Bushatsky, Edito. Sao Paulo. 1971, pág. 34; SAINZ DE BUJANDA, F.: "Hacienda y Derecho". Ob. Cit. I. págs. 337; CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero". Ob. Cit. págs. 123 y ss.; ROBLES ALVAREZ DE SOTOMAYOR, A.: "Derecho fiscal". Ob. Cit. pag. 10; CARRETERO PEREZ, A.: "Derecho financiero". Ob. Cit. I. págs. 21 y ss.; DE JUANO, M.: "Curso de finanzas y derecho tributario". Ob. Cit. I, pág. 76; ROSSY, H.: "Instituciones de derecho financiero". Ob. Cit. págs. 22 y ss.; MARTIN QUERALT, J.: "La Constitución española y el derecho financiero". Ob. Cit. págs. 115 y ss. y también con LOZANO SERRANO, C. y otros: "Curso de Derecho financiero y tributario". Ob. Cit. pág. 35; RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción al estudio del Derecho Financiero". Ob. Cit. págs. 137 y ss. SIMON ACOSTA, E.: "El Derecho financiero y la Ciencia jurídica". Ob. Cit. págs. 186 y ss.

¹⁸ D'AMELIO, M.: "L'autonomia del diritto in particolare del diritto finanziario nell' unit'a del diritto". Rivista Italiana de Diritto Finanziario. Núms. 1-2 (1941), págs. 5 y ss., sin pretensiones de carácter sistemático enmera los siguientes principios: capacidad contributiva, generalidad tributaria, no afectación de los ingresos tributarios, la calificación conforme a su naturaleza de los negocios jurídicos que constituyen el hecho imponible, la solaridad de las obligaciones tributarias y otros que hallan referidos principalmente a la materia tributaria. En ibual sentido DE JAUNO, M.: "Curso de finanzas y derecho tributario". Ob. Cit. I. págs. 354 y ss. Este autor señala como principios gearles del Derecho Tributario los siguientes: legitimidad, igualdad, proporcionalidad, progresividad, doble imposición, múltipel imposición, certeza, comodidad del pago y economía en la recaudación; y LICCARDO, g.: "Introduzione allo studio del diritto tributario". Ob. Cit. I. págs. 63 y ss., ofrece una enumeración amplia de lo que denomina principios generales nuevos, propios y especiales del Derecho Tributario con carácter simplificativo examina esquemáticamente los siguientes: potestad tributaria, lesión del derecho de propiedad, obligatoria regulación legislativa, particular posición del ente impositor, principio de igualdad, elección impositiva desprovista de todo carácter jurídico, particularidad de la relación jurídica, existencia de insituciones propias.

Los principios a que nos referimos deben ir dirigidos a un ordenamiento jurídico concreto,¹⁹ sin perjuicio de que también se encuentre la oportuna referencia en el Derecho comparado.

En nuestro ordenamiento existen principios de una generalidad reconocida, como son el principio de igualdad ante la ley o el de generalidad y el de seguridad jurídica²⁰.

Pero no son a estos principios a los que nos referimos sino a los que son más propios y específicos del Derecho Financiero. Algunos autores prefieren hablar de los principios de Derecho Financiero de forma unitaria, con la expresión de principios de justicia financiera²¹.

Los principios jurídicos, que a nuestro juicio, se pueden considerar propios del Derecho Financiero en el marco de nuestro ordenamiento son el de reserva de ley, el de control jurídico-parlamentario de la actividad financiera y el de limitación de la discrecionalidad administrativa.

Con pretensiones de menor generalidad y con un fundamento de menor rango jurídico-formal, dentro de nuestro ordenamiento se puede hacer referencia a otros principios que informan las normas que regulan la actividad financiera, tales como el de preferencia de ley, el de indisponibilidad de las situaciones jurídico-subjetivas y el de no afectación de los ingresos públicos.

121

Haremos un breve análisis de dichos principios:

¹⁹ CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero". Ob. Cit. págs. 138 y s.s. Para este autor en nuestro ordenamiento jurídico son principios propios del Derecho Financiero los siguientes principios: reserva de ley, preferencia de ley, control parlamentario retrospectivo, no discrecionalidad administrativa e indisponibilidad administrativa de las situaciones jurídicas subjetivas.

²⁰ El primero se prevé en el artículo 14 de nuestra Constitución y el de seguridad jurídica aparece recogido, junto a otros principios generales y menos generales en el artículo 9, 3 de la misma.

²¹ MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LOPEZ, J.M.: "Curso de Derecho Financiero y tributaio". Ob. Cit. pág. 36: "En conclusión, existe un engarce constitucional entre ingresos y gastos públicos, de forma que los principios de justicia aplicables en sus respectivos ámbitos sólo alcanzarán su verdadera dimensión cuando se integren, en una visión globalizadora, como principios de justicia financiera. Los principios de justicia tributaria, de acuerdo con los cuales los ciudadanos deben contribuir en la medida de sus capacidades económicas, no encuentran en sí mismos explicación - como no la encuentra el tributo -, si nmo se piensa que, en último término, las prestaciones tributarias no son más que la cuota a través de la cual se concurre al levantamiento de las cargas públicas; esto es, a la financiación de los gastos públicos". En esta línea se pueden citar otros autores: CASADO OLLERO, G.: "Aspectos constitucionales del Derecho Financiero: Elementos axiológicos y valorativos del Derecho financiero actual". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Núm. 203 (1989), págs. 1.143 y ss.; CAZORLA PRIETO, L.: "Los principios constitucionales en el nuevo orden jurídico". En Constitución Española y Fuentes del Derecho. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1979. Vol. I. págs. 497 y s.s.

a) El principio de reserva de ley. Es un principio de naturaleza constitucional y se caracteriza por ser una norma sobre la producción normativa y exige que determinada materia venga regulada por ley²². Es un principio indisponible para el legislador ordinario al ser de naturaleza constitucional²³.

Dentro de las clases de reserva de ley que reconoce la doctrina,²⁴ nuestra Constitución ha adoptado el principio de reserva de ley relativa.

El principio de reserva de ley bien considerado bajo la perspectiva de la garantía de la propiedad privada²⁵ o de un derecho colectivo,²⁶ viene consagrado en relación con la actividad financiera en los artículos 31, 3 y 132 y siguientes de la Constitución Española²⁷.

- 22 CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del derecho financiero". Ob. Cit. pág. 138. PEREZ ROYO, F.: "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria". Ob. Cit. pág. 207 y en "Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional". Ob. Cit. págs. 19 y ss.; LASARTE, J.: "El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978". En Hacienda y constitución. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1979, págs. 125 y ss. FALCON Y TELLA, R.: "La ley como fuente del ordenamiento". En Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Instituto de Estudios fiscales. Madrid. 1991, pág. 210.
- 23 Sobre la modificación de la constitución pueden verse los artículos 166 y ss. de la misma.
- 24 MORTATI, C.: "Istituzioni di diritto pubblico". Ob. Cit. I. pág. 327: "Bajo la especie de intensidad del vínculo que pesa sobre el legislador se distinguen tres categorías de reservas: a) Las reservas "absolutas", de las cuales deriva el deber de regular de modo directo la materia reservada, permitiendo sólo la emanación de disposiciones de detalle, necesarias para su ejecución (y por ello solo según ley, no en defecto y menos en contra); b) Las reservas "reforzadas", las cuales añaden al deber de preveer mediante ley, el otro de conferir a la ley un cierto contenido; c) Las reservas "relativas" que permiten diferir a otras fuentes distintas de la ley una parte de la regulación normativa a condición de que ésta determine las directivas que aquellos deben respetar con uniformidad".
- 25 En nuestro ordenamiento el artículo 33 de la Constitución reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia. PALAO TABOADA, C.: "La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario" Ob. Cit. págs. 227 y ss., analiza la concordancia entre derecho de propiedad y Derecho Tributario bajo la perspectiva del pensamiento alemán.
- 26 PEREZ ROYO, F.: "Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento constitucional". Ob. Cit. págs. 31 y 32. Indica este autor que el principio de reserva de ley no responde a una garantía de la esfera de la propiedad y de la libertad personal sino que se trata de "una regla encaminada a garantizar el derecho de la colectividad a la discusión y debate de la política fiscal en el Parlamento, es decir, en el órgano que asegura de manera más correcta la publicidad de los debates y la posibilidad de composición de los intereses respectivos entre los diferentes grupos sociales allí representados".
- 27 El artículo 31, 3 de la Constitución española es muy parecido al artículo 23 de la Constitución italiana. En el artículo 132 se establece este principio en lo que afecta al patrimonio, en el artículo 133 en relación con los tributos y el gasto público, en el artículo 134 en torno al presupuesto y en incidencia este principio en el ámbito de la Hacienda de las Comunidades Autónomas y de la Administración local; en este sentido son interesantes los artículos 31, 3, 133, 142, 150 y 157, todos ellos de la Constitución Española. El concepto de "Hacienda" que se perfila en la Constitución ha sido utilizado y delimitado por la doctrina, así VICENTE-ARCHE, F.: "Hacienda pública y

El principio de reserva de ley ofrece en la materia financiera una amplitud e intensidad superiores a las que se pueden predicar del mismo en las restantes actividades de las Administraciones públicas²⁸.

b) Principios de control jurídico-parlamentario de la actividad financiera²⁹.

Este principio tiene rango constitucional y se encuentra formulado en términos tan amplios que acoge en su seno a toda la actividad financiera.

La Constitución española prevé el mencionado principio en los artículos 134 y 136³⁰. Dicho principio afecta tanto a los ingresos como a los gastos públicos.

c) Principio de limitación de la discrecionalidad administrativa.

administración pública". Ob. Cit. pág. 103; SAINZ DE BUJANDA, F.: "Sistema de Derecho financiero". Ob. Cit. I. págs. 476 y ss..

No obstante, hay que señalar que en alguna parte de la actividad financiera no aparece expresamente previsto, me refiero concretamente a la materia monetaria, aunque en el artículo 149, 1, 11 se considera de la exclusiva competencia del Estado en los siguientes términos: "1) El estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: 11º. Sistema monetario: divisas, cambio, y convertibilidad, bases de la ordenación de crédito, banca y seguros".

Y la doctrina admite el principio de reserva de ley en materia monetaria: Así GONZALO GONZALEZ, L.: "Aspectos de la emisión de moneda metálica en España". Hacienda Pública Española. Núm. 33 (1975), en la pág. 186, dice: "Para concluir con las notas características del fenómeno fiscal que analizaremos hay que decir que, al estar las emisiones monetaria sometidas al principio de reserva de ley, los ingresos públicos de ellas derivados también se encuentran subordinados a dicho principio". NUSBAUM, A.: "Derecho monetario nacional e internacional. Estudio comparado en el linde del Derecho y de la economía". Ob. Cit. págs. 62 y 63. MARTIN MATEO, R.: "Administración monetaria". Ob. Cit. pág. 28. MANZANEDO, J.J., HERNANDO, J., GOMEZ REINO, E.: "Curso de derecho administrativo económico (Ensayo de una sistematización)". Ob. Cit. págs. 484 y 485.

Finalmente hay que indicar que la constitución ha formulado este principio, no sólo en relación con la materia presupuestaria (artículo 134), sino que también lo ha previsto con un exquisito rigor técnico-jurídico respecto del gasto público (artículo 133,4).

28 CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero". Ob. Cit. pág. 139.

29 Sobre las características y significado de ese principio pueden verse diversos trabajos, entre los cuales se pueden citar a los efectos que aquí nos interesan: BAYON MARINE, I.: "Aprobación y control de los gastos públicos". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1972., págs. 263 y ss. : CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero". Ob. Cit. pág. 140. En otros aspectos me remito a lo expuesto en nuestro trabajo sobre: "El control de los gastos públicos de las Corporaciones Locales por el Tribunal de Cuentas". Revista de Hacienda Autonómica y Local. Núm. 41 (1984), págs. 250 y ss. (Realizado en colaboración con GONZALEZ GARCIA, E. y VEGA HERRERO, M.).

30 Este principio se encuentra desarrollado en otras disposiciones: Así en los artículos 132 y siguientes de la LGP y en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

La discrecionalidad administrativa es un concepto elaborado por la doctrina del Derecho Administrativo y se puede considerar como perteneciente a la teoría general del Derecho Público.

La discrecionalidad viene a ser la capacidad de estimación que el ordenamiento jurídico reconoce a la administración en el desempeño de sus funciones³¹.

La discrecionalidad administrativa encuentra su fuente y sus límites en la ley, de tal forma que implica una constante y completa adecuación a la ley.

Por estar la materia financiera tan esencialmente informada por el principio de reserva de ley, la no discrecionalidad de la Administración constituye una consecuencia necesaria³².

- 31 El concepto de discrecionalidad administrativa ha sido examinado por diversos autores y se puede decir que pertenece a la teoría general del Derecho público. Por citar algunos de estos autores haremos referencia a los siguientes: MIELE, G.: "Principi diritto amministrativo". Seconda edizione. Cedam. Padova. 1966, I, pág. 27 : "No obstante, esto, como se ha indicado hace un momento, que siempre un margen considerable a la decisión de la autoridad administrativa, sea en lo que concierne a la oportunidad o necesidad de acción, sea para el contenido que ha de darse a ésta, sea para la elección de los destinatarios: incluso, de querer establecer la proporción entre los casos en que tal libertad de decisión existe (actividad discrecional) y aquellos en los cuales aparece excluida (actividad vinculada), se hallaría que los primeros existen en considerable mayoría. GIANNINI, M.S.: "Diritto amministrativo", Giuffr'e. Milano. 1970, I, PÁG. 481: "Se puede, por el momento, precisar que si la elección es el resultado de la discrecionalidad, ésta consta de una ponderación comparativa de más intereses secundarios en orden a un interés primario"; ALESSI, R.: "principio de diritto amministrativo". Ob. Cit. I. págs. 215: "La discrecionalidad, por lo tanto se exterioriza necesariamente y únicamente en la apreciación comparativa de un interés público y de una forma de actividad como medio idóneo para su satisfacción ". SANDULLI, A.M.: "Manuel di diritto amministrativo". Ob. Cit. I. pág. 339: "La discrecionalidad - como muy autorizadamente se ha dicho (por SANTI ROMANO) : deja a la autoridad que dispone del poder de volar los intereses con referencia a los cuales deberá ejercitarla, pero prohíbe que de tal valoración ella pueda prescindir". GARCIA DE ENTERRIA, E. FERNANDEZ, T.T.: "Curso de derecho administrativo". Ob. Cit. I. pág. 294: "La discrecionalidad es esencialmente una libertad de elección entre alternativas igualmente justas o, si se prefiere, entre criterios extrajurídicos (de oportunidad, económicos, etc.), no incluidos en la Ley y remitidos al juicio subjetivo de la Administración". GRACIA TREVILJANO FOS, J.A.: "Tratado de Derecho administrativo". 2ª. Edición. Editorial Revista de Derecho Financiero. Madrid. 1068, I. pág. 412: " Se trata de unidad de medida prefabricada pro la propia Administración - actuante o no en el caso de cuestión - para actualizar y aplicar los conceptos standars que se encierran en las normas". CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero". Ob. Cit. pág. 141: "A nuestro juicio, según hemos manifestado en otra ocasión, se puede definir como juicio de oportunidad para determinar el interés público, prevalente cuando dos o más intereses de esta naturaleza están en conflicto o para actuar adecuadamente un interés público determinado, o bien para conciliar un interés público y otro privado ante un supuesto de hecho concreto".
- 32 BERLIRI, A.: "Principio di diritto tributario". Ob. Cit. I. pág. 13, proclama este principio respecto de las normas tributarias. CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero". Ob. Cit. pág. 142, defiende este principio en relación con las normas de Derecho Financiero. En nuestro ordenamiento tributario este principio se encuentra previsto en diversos artículos, así artículo 7 de la LGT y en los artículos 28, 74 y ss. y 102 de la LGP.

La regulación de la actividad financiera se caracteriza por el predominio de la legalidad y por la tipicidad de sus situaciones jurídicas, características que contribuyen a reducir al máximo la discrecionalidad administrativa³³.

d) Principio de preferencia de ley. Este principio viene a corroborar la importancia de la Ley en el ámbito de la actividad financiera. Consiste en la previsión del legislador ordinario de regular por ley determinadas materias, limitando de esta forma el campo de acción de otras fuentes³⁴.

El legislador ordinario desarrolla este principio bien regulando directamente por ley una materia concreta o bien estableciendo que cierta materia se regule mediante ley.

Semejante principio encuentra en cierta medida su delimitación en la Constitución al regular las competencias y funciones de las Cámaras legislativas (artículos 66 y siguientes) y del Gobierno y de la Administración (artículos 97 y siguientes).

125

En la normativa financiera encontramos varios preceptos que responden a dicho principio³⁵. El principio de preferencia de ley tiene plena identidad y aplicación dentro de las normas del Derecho Financiero, aunque no sea un principio exclusivo de esta rama jurídica.

e) Principio de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas. Se caracteriza dicho principio por entrañar una prohibición de

33 Igualmente admitimos con CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero". Ob. Cit. pág.- 145, que la fuerte reglamentación de las situaciones financieras viene a limitar la discrecionalidad administrativa, ya que las normas reglamentarias, constituyen un límite de ésta.

34 CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", Ob. Cit. pág. 153.

35 Así hallamos supuestos del mismo en el artículo 10 de la LGT y en el artículo 7 de la LGP. Después con carácter más específico se pueden señalar los artículos 27 y 69 de la LGP y 23 y 31 de la LGE, el artículo 38 de la LPE y la Ley 10/1975, de 12 de marzo, sobre regulación de la moneda metálica. La delimitación de este principio plantea ciertos problemas que la doctrina ha ido delimitando, así CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero". Ob. Cit. pág. 140.; GARCIA AÑOVEROS, J.: "Las fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria". Revista de derecho Financiero y de Hacienda Pública. Núm. 54 (1954), pág. 238; PEREZ ROYO, F.: "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria". Ob. Cit. págs. 243 y 244.

mutación en el ámbito de las relaciones jurídicas que se pueden originar en el seno de la actividad financiera.

Es un principio propio de las normas de relación y por ello algún autor indica que no tiene aplicación en el campo presupuestario³⁶.

Este principio se encuentra previsto en varias normas, principalmente tributarias³⁷ e igualmente es extensible al gasto público, ya que la modificación de la situación jurídica pasiva encontraría una barrera infranqueable en lo que se refiere a la autorización de créditos y a la autorización y disposición del gasto. También en la parte activa del gasto público existen situaciones jurídicas indisponibles, así los beneficiarios de subvenciones serán los determinados por las correspondientes disposiciones legales o reglamentarias.

126 Es por consiguiente un principio que ofrece cierta generalidad en el ámbito del Derecho Financiero.

f) Principio de no afectación de los ingresos públicos y su neutralidad respecto de los gastos públicos. La naturaleza de este principio es más sustancial que formal y responde a la idea de no predestinar los ingresos públicos.

Los ingresos públicos vienen concebidos “a priori” como los recursos económicos encaminados a financiar en bloque las necesidades públicas.

36 CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero”. Ob. Cit. pág. 147. También señala que en el ámbito del crédito los actos de disposición de la Administración son siempre normativos y por ello poco juego puede dar este principio.

37 Artículo 36 de la LGT y también en el artículo 105 del Texto Refundido de la Ley de Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto-legislativo 1/1994, de 20 de junio. En tal sentido se pueden mencionar los artículos 109 y 110 (en cuanto se exige a la Administración de la comprobación e investigación del hecho imponible) y el 69 (que dispone que la condonación solo se puede hacer por ley de la LGT).

Dicho principio encuentra expresas formulaciones en el ordenamiento jurídico y es admitido y definido por la doctrina³⁸.

No obstante, conviene indicar que existen excepciones a este principio, esencialmente dentro de la materia tributaria, así en relación con las contribuciones especiales, ciertas tasas y con mayor rigor se dan en el ámbito de la parafiscalidad³⁹.

El principio de no afectación de los ingresos públicos, que tiene un entroncamiento formal con el principio de preferencia de ley, se halla sustancialmente conectado con los gastos públicos, en cuanto que no condiciona "a priori" su financiación⁴⁰.

c) Consideración final.

De acuerdo con lo anteriormente indicado el Derecho Financiero reúne los dos requisitos necesarios para que pueda proclamarse su autonomía, es decir las normas que o integran regulan una actividad social concreta (actividad financiera) y se hallan informadas por principios jurídicos propios⁴¹.

127

38 Así en el artículo 23 de la LGP, en el artículo 27 de la LGT y en los artículos 36, 37 y 38 de la LPE. La doctrina admite y defiende este principio: VICENTE-ARCHE, F.: "Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al derecho español". Ob. Cit. págs. 452 y ss. ; Examina el principio de no afectación en relación con los ingresos tributarios, y además trata la cuestión relativa a la relación ingresos tributarios y gastos públicos. LALUMIERE, P.: "Les finances Publiques". 2^a. Edition. Librairie. Armand Colin. Paris. 1973, págs. 70-72, defiende la existencia de la regla de no afectación de los ingresos públicos, diciendo que emana del principio presupuestario de universalidad. CALVO ORTEGA, R.: en "Leyes tributarias de España. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda. Madrid. 1975, págs. 5, recoge este Ministerio de Hacienda. Madrid 1975, pág. 5, recoge este principio. SAINZ DE BUJANDA, F.: "Hacienda y Derecho". Ob. Cit. III, pág. 258, critica la afectación porque supone un anquilosamiento de la legislación que regula las exacciones afectadas.

39 STEFANI, F.: "Presupposti e sviluppi della teoria della parafiscalità". Storia e topografía del Pensiero Finanziario. Storia della Finanza Pubblica -12-. Cedam. Padova. 1960, pág. 346; TROTABAS, L., COTTERET, J.M: "Droit fiscal". Ob. Cit. pág. 97; COZIAN, M.: "La fiscalité des entreprises". Ob. Cit. pág. 11. Sobre la naturaleza y características de la parafiscalidad puede verse la obra de MATEO RODRIGUEZ, L.: "La tributación parafiscal". Colegio Universitario de León. 1978.

40 Ya hemos expresado nuestras ideas respecto de la conexión de los ingresos y de los gastos públicos, de suerte que en el caso de los gastos fiscales. También se han indicado las ideas doctrinales al respecto.

Pero ahora interesa resaltar que la no afectación significa una neutralidad de los ingresos en la financiación de los gastos públicos, por cuanto se evita la rigidez que pudiera surgir de la asignación concreta de los recaudado por unos ingresos a la financiación de unos gastos, ya que su condicionamiento sería algo insoslayable. En esta línea está la opinión de VICENTE-ARCHE, F.: "Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al derecho español". Ob. Cit. págs. 452 y ss.

Admitida la autonomía del Derecho Financiero interesa ahora precisar cual es su naturaleza y características⁴².

La doctrina que se ha ocupado del problema se limita a reconocer la autonomía o la califica de autonomía científica y/o didáctica, refiriéndose concretamente al Derecho Tributario⁴³ o de forma más amplia al Derecho Financiero⁴⁴.

128

- 41 En varios de nuestros trabajos relacionados con las distintas materias del Derecho Financiero se han tratado dichos principios: Así en "Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1976, págs. 49 y ss.; Comentarios a las Leyes Tributarias y financieras. Ley General Tributaria. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid 1982, T.I. págs. 449 y ss.; "Algunos aspectos presupuestarios de la emisión de monedas". Ob. Cit. págs. 106 y ss.; "Requisitos y límites de las operaciones de crédito de las Comunidades autónomas". Ob. Cit. págs. 1350 y ss.; "El Control de los gastos públicos de las Corporaciones Locales por el Tribunal de Cuentas". Organización territorial del Estado (Administración Local). Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1985, T.II, págs. 1558 y ss.; Consideraciones sobre los ingresos de derecho privado de los Entes Locales". Ob. Cit. págs. 1705 y ss.; "Situación y protección jurídica del ciudadano frente al gasto público". Ob. Cit. págs. 18 y ss.; "Principios Constitucionales que informan la deuda pública". Gobierno y Administración en la Constitución. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1988. IT. págs. 819 y ss.
- 42 VILLEGAS, h.b.: "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario". Ob. Cit. pág. 113, dice: "Observamos así que se habla de autonomía científica, didáctica, conceptual, práctica, metodológica, sistemática, estructural, dogmática, etc.. HARACH, D.: "El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo". Ob. Cit. págs. 25 y ss., admite la autonomía estructural del Derecho Tributario sobre la base de la división de éste en Derecho Tributario material y formal. También admite la autonomía estructural del Derecho Tributario MARTINEZ, F.: "Derecho Tributario argentino". Ob. Cit. pág. 18. Por otra parte, LICCARDO, G.: "Introduzione allo studio del diritto tributario". Ob. Cit. I. págs. 47 y ss. defiende la autonomía legislativa, didáctica y científica del Derecho Tributario.
- 43 BERLIRI, A.: "Principi di diritto tributario". Ob. Cit. I. pág. 19 y también en "Croso intuzionale di diritto fondamentali del diritto tributario". Utet. Torino. 1956, pág. 16; ZINGALI, G.: "Aspetti de effetti dell'autonomia del diritto tributario". Ob. Cit. págs. 215 y ss.; BIELSA, R.: "Derecho fiscal". En compendio de Derecho público. Constitucional, administrativo y fiscal". Tipografía Llordén S.R.L. Buenos Aires. 1952, vol. III, págs. 3 y ss.; AMOROS, R.: "Derecho tributario". Ob. Cit. pag. 63.; COCIVERA, B.: "Curso di diritto tributario". Ob. Cit. págs. 11 y ss.; BLUMENSTEIN, E.: "Sistema di diritto delle imposte". Ob. Cit. págs. 14 y 16; LICCARDO, G.: "Introduzione allo studio del diritto tributario". Ob. Cit. I. págs. 47 y ss.; HENSEL, A.: "Diritto tributario". Traduzione de D. Jarach. Giuffrè. Milano 1956. Págs. 1 y ss.; MARTINEZ, F.: "Derecho tributario argentino". Imprenta de la Universidad. Tucuman. 1956, págs. 17 y ss.; CARDOSO DA COSTA, J.M.M.: "CURSO DE DIREITO FISCAL". Ob. Cit. I. págs. 24 y ss. LICCARDO, G.: "Introduzione allo studio del diritto tributaio". En trattato di diritto Tributario. Cedam. Padova. 1994, vol I. T.I. págs. 8 y ss.; D'AMATI, N.: "Il diritto tributario". En Trattato di Diritto Tributario. Cedam. Padova. 1994, vol. I. T. págs. 71 y ss.
- 44 griziotti, b.: "Per l'unità delle catedra di diritto finanziario e sceinza delle finanze e per el pretiggi degli studi finanziari in Italida". Riv. Dir. Fin. Sc. Fin. (1942), I, págs. 201 y ss; MAFFEZZONI, F.: "Diritto finanziario" Ob. Cit. pág.852; ZANOBINI, G. : "Curso di diritto amministrativo". Ob. Cit. pág. 242; D'ALESSIO, F.: "Istituzioni di diritto amministrativo". Ob. Cit. pág. 35. Solamente reconoce el Derecho Financiero como categoría científica-didáctica: MICHELI, A.G.: "Curso di diritto tributario". Utet. Torino. 1970, pág. 3, aunmque se limita al estudio del Derecho tributario, sin embargo admite la utilidad de un estudio comprensivo de todos los ingresos públicos y su gestión, al menos desde los puntos de vista de su conocimiento y didáctica. GIULIANI FONROUGE, A.: "Derecho financiero". Ob. Cit. I, págs. 27 y ss.; DE LA GARZA, S.F.: "Derecho financiero

La autonomía científica del Derecho Financiero puede predicarse no sólo por reunir los requisitos que la doctrina viene exigiendo para su reconocimiento sino también porque nuestra Constitución ha dado un paso importante en este sentido al hacer una formulación clara de algunos de los principios propios de esta rama jurídica, aunque todavía sea preciso cierto esfuerzo del legislador ordinario, de la doctrina y de la jurisprudencia ⁴⁵ para conseguir la unidad sistemática del Derecho Financiero. Esta unidad sistemática del Derecho Financiero viene demandada por la conexión sustancial y formal que debe existir entre los ingresos públicos y de éstos con los gastos públicos.

mexicano". Tercera edición. Editorial Porrúa. S.A. Mexico. 1968, pág. 31; SAINZA DE BUJANDA, F.: "Hacienda y Derecho". Ob. Cit. I, págs. 43 y ss. y en su trabajo: "En torno a la tesis de la unidad dialéctica entre ciencia de la hacienda y derecho financiero (comentario crítico)". Ob. Cit. págs. 147 y ss. y también en "Sistema de derecho financiero". Ob. Cit. I págs. 337 y ss.; CALVO ORTEGA, R.: Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero". Ob. Cit. págs. 123 y ss.; BARBOSA NOGUEIRA, R.: "Direito financiero. Curso de direito tributario". Ob. Cit. pág. 34; ROSSY, H.: "Instituciones de Derecho financiero". Ob. Cit. págs. 22 y ss.; GAUDEMMENT, P.M.: "Precis de finances publiques". Ob. Cit. pág. 16; RODRIGUEZ BEJERIRO, A.: "Introducción al estudio del derecho financiero". Ob. Cit. págs. 113 y ss.; SIMON ACOSTA, E.: "El Derecho financiero y la Ciencia jurídica". Ob. Cit. pág. 214; FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho financiero español". Ob. Cit. págs. 33 y ss., aunque con cierto posibilismo y relatividad; MARTIN DELGADO, J.Ma.: "Derecho tributario y sistema democrático". Ob. Cit. pág. 141. MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LOPEZ, J.M.: "Curso de Derecho financiero y tributario". Ob. Cit. pág. 35. PEREZ ROYO, F.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Ob. Cit. pág. 30.

Entre los que admiten la autonomía didáctica del Derecho financiero pero no la científica podemos citar: VALDES COSTA, R.: "Curso de derecho tributario". Ob. Págs. 52 y ss., VILLEGAS, H.B. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario". Ob. Cit. pág. 114; según estos autores la autonomía didáctica del Derecho Financiero, es unánimemente reconocida. También admite la autonomía didáctica del Derecho Financiero ALBIÑANA, C.: "La discutida autonomía del derecho financiero". Ob. Cit. págs. 495 y 499 y en "Derecho financiero y tributario". Ob. Cit. págs. 24 y ss., y en la pág. 23 llega decir "Resta una breve indicación sobre el contenido del Derecho tributario. Por lo que más adelante se expone, acaso haya que restringir la autonomía dogmática al derecho impositivo traspasando las tasas, por ejemplo, al Derecho Financiero, además de los ingresos públicos no coactivos". PALAO TABOADA, C.: "Derecho financiero y tributario". Ob. Cit. I. pág. 35, prefiere hablar de autonomía para el Derecho tributario y en las páginas 25 y ss. trata de la unidad del Derecho financiero con criterios de prudencia y oportunidad.

- 45 La jurisprudencia en nuestro país viene reconociendo la autonomía del Derecho Fiscal o Tributario y la prevalencia de la ley fiscal sobre la mercantil o civil en materia tributaria en varias Sentencias del T.S., así en las de 12 de diciembre de 1961 (Aranz. 4059), 31 de enero de 1963 (Aranz. 130), 9 de marzo de 1963 (Aranz. 1189), 9 de mayo de 1964 (Aranz. 2174), 6 de junio de 1966, (Aranz. 3164), 13 de diciembre de 1966 (Aranz. 5540), de 8 de marzo de 1980 (Aranz. 828) y en la 17 de enero de 1980 (Aranz. 10), concretamente en esta se dice: "Es evidente que deberá prevalecer la Ley fiscal en cuanto rama del derecho que goza de autonomía y en cuanto que las normas que la constituyen se aplican a un ámbito de la realidad bien acotado y se fundamentan en un conjunto de principios propios".

Pero en materia de Derecho Financiero la jurisprudencia no ha alcanzado la precisión científica deseada. Todavía en la Sentencia de 29 de octubre de 1966 (Aranz. 4571) se plantea la autonomía del Derecho Financiero a través del Tribunal de Cuentas.

B) Autonomía didáctica del Derecho Financiero

a) Planteamiento.

La enseñanza como sistema o método de instruir, hacer adquirir conocimientos, doctrinas, reglas o preceptos, exige un planteamiento de lo que puede y debe significar a nivel del conocer universitario. La docencia en la Universidad ha de corresponder a una enseñanza superior. La enseñanza superior requiere una preparación o formación de tipo general y previa que permita la base cultural adecuada para poder afrontar una formación de tipo profesional y especializada.

En la actualidad, la Universidad pretende alcanzar un prestigio por la calidad de la enseñanza superior, al propio tiempo que se procura una especialización a los profesionales y también un fomento de la investigación.

130 Por lo que se refiere al mundo jurídico, las facultades de Derecho han de formar juristas y para ello la enseñanza ha de ir dirigida a conseguir la adquisición de conocimientos esencialmente jurídicos y también se debe dotar al estudiante de una visión crítica y procurarle una proyección hacia el desarrollo de la ciencia jurídica de acuerdo con unas líneas básicas de investigación.

Con esta orientación se han de centrar las enseñanzas de cualquier rama jurídica y por se una de ellas la del Derecho Financiero.

El estudio del Derecho Financiero como el de cualquier disciplina ha sido objeto de una evolución constante. F. SAINZ DE BUJANDA señala tres etapas que concreta la siguiente forma: una primera que se caracteriza por la ausencia de una definida metodología jurídica en la formación del profesorado y transcurre esencialmente en el ámbito económico (entre el siglo XVIII y la Primera Guerra Mundial), la segunda se caracteriza por la utilización del método jurídico (por autores como MYRBACH-RHEINFELD), aunque todavía se desenvuelve en la esfera económica (entre el final de la etapa

anterior y 1930) y finalmente a partir de 1930 se inician principalmente en Italia construcciones más adecuadas de nuestra disciplina⁴⁶.

A partir de este momento el estudio del Derecho Financiero inicia una andadura más depurada metodológicamente y desde una perspectiva esencialmente jurídica, hasta el punto de resultar superflua la pregunta ¿por qué enseñar Derecho Financiero y Tributario?⁴⁷ Pregunta que no hace muchos años no lo era, pues la separación del mundo económico resultó muy polémica para el Derecho Financiero y su reconocimiento como disciplina independiente de la Ciencia de la Hacienda o Económica Financiera fué un paso muy duro. Gracias a los trabajos del Profesor SAINZ DE BUJANDA los estudios del Derecho Financiero fueron adquiriendo su nivel, pero su reconocimiento oficial se produjo al establecerse en 1965 los nuevos planes de estudios de las Facultades de Derecho de Sevilla y Valencia⁴⁸.

A los efectos de plazas de profesorado la enseñanza del Derecho Financiero adquiere una mayor singularidad con el desdoblamiento de la anterior cátedra de Economía Política y Hacienda Pública por la orden de 29 de noviembre de 1970; una de las cátedras habría de conservar la denominación de “Economía Política y Hacienda Pública” y la otra pasa a denominarse “Derecho Financiero y Tributario”⁴⁹.

131

46 “La enseñanza del Derecho Tributario a universitarios, a funcionarios y a contribuyentes”. En Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1963, vol III, págs.

47 y ss. Pregunta que se hace PALAO TABOADA, C.: “La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario”. Ob. Cit. pág. 495, dice: La pregunta ¿por qué enseñar Derecho Financiero y Tributario? Seguramente sorprenderá hoy por superflua, especialmente en un ambiente como este. Pienso que, no ya cualquier jurista, sino cualquier persona sensible a las exigencias de nuestra sociedad y a las necesidades de la formación de los juristas acataría sin resistencia la idea de que el Derecho Financiero constituye un sector del ordenamiento jurídico de enorme importancia social y que las normas tributarias penetran y condicionan todo el entramado jurídico y económico del Estado moderno. Parece evidente, pues, que tan importante conjunto normativo no puede dejar de formar parte del bagaje de conocimientos que las Facultades de Derecho debe suministrar a sus estudiantes”.

48 PALAO TABOADA, C.: “La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario”. Ob. Cit. págs. 494 y ss., y añade: “en las que junto con una “Economía política y financiera”, en segundo curso, figuraban en cuarto curso un “Derecho Financiero (parte general)” en las especialidades de Derecho Público y Derecho de la empresa, y en quinto curso, un “Derecho Financiero (sistema tributario español”, en todas la especialidades, incluida la de Derecho privado. Esta reforma no dejó de suscitar la airada protesta de algún profesor de economía de una Facultad de Derecho”.

49 PALAO TABOADA, C.: “La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario”. Ob. Cit. pág. 495, y añade: “La creación de las cátedras de Derecho Financiero tuvo un efecto enormemente beneficioso sobre el nivel científico de esta disciplina en nuestro país, antes deprimido por el peso de las enseñanzas ajenas a los aspectos jurídicos de la Hacienda Pública. Así lo ha reconocido, por ejemplo, recientemente el profesor GARCIA DE ANTERRIA en el polémico prólogo a su reciente libro titulado “La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional”, donde pone dicha creación como ejemplo de lo que a juicio debía hacerse con las actuales cátedras de Derecho Político, mediante la creación de las de Derecho Constitucional. Es cierto que la década de los setenta es un período de rápido desarrollo y maduración de nuestra disciplina, consolidada ya en la literatura de notable envergadura e importancia”.

Pero la importancia de las enseñanzas de Derecho Financiero y Tributario para juristas es algo generalmente admitido y sobre todo habida cuenta de las modernas especializaciones, y que la Universidad española no ha llegado a concebir en toda su intensidad, lo cual parece no ser un fenómeno único de nuestro país⁵⁰.

Otra cuestión que trataremos más adelante es el método adecuado para el estudio del Derecho Financiero y Tributario.

Como ya se ha indicado son varios los autores que solamente reconocen al Derecho Financiero autonomía didáctica⁵¹ pero son muchos más los que defienden la autonomía científica y por supuesto la didáctica, conforme ha quedado indicado.

La indicada autonomía didáctica del Derecho Financiero ha dado buenos resultados, pero todavía quedan importantes metas que conquistar y a las cuales contribuirán sin duda los nuevos Planes de Estudios, donde se concede un mayor peso a las enseñanzas teóricas y prácticas de esta disciplina jurídica.

132

Entre esas metas por indicar algunas de ellas estaría el desarrollo de la formación teórica y práctica de los estudiantes y futuros profesionales del Derecho en todos los sectores del mundo jurídico (elaboración de normas, aplicación de las mismas, transmisión de sus conocimientos), para de esta forma llegar a una elaboración más perfecta de las normas con el fin de conseguir su mayor emanación de ciertos institutos jurídicos (ficciones, presunciones, reiteraciones normativas, etc.), que no son índices claros de una buena técnica jurídica y originan cierta repulsa en los destinatarios de las mismas, lograr una adecuada consolidación jurisprudencial y mejor aplicación de las normas financieras a nivel de gestión administrativa. Otra de las metas sería crear en los estudiosos del Derecho Financiero un espíritu crítico y de investigación que permita una adecuación constante de los preceptos a la realidad social.

50 PALAO TABOADA, C.: "La enseñanza de Derecho Financiero y Tributario". Ob. Cit. pág. 496 y ss. expone como en los Estados Unidos el estudio del Derecho Tributario tiene mayor predicamento que en Alemania y que en la Universidad de Harvard el Derecho Tributario es uno de los cursos obligatorios.

51 Entre otros, ya han sido citados los trabajos y las opiniones de VALDES COSTA, R., VILLEGAS, H.B., ALBIÑANZA, C.

b) Reconocimiento normativo

Anteriormente hemos apuntado la evolución de la enseñanza en la Universidad y algunas ideas en torno al desenvolvimiento docente del Derecho Financiero en la misma.

Ahora queremos analizar algunos matices de la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario en España, tomando como punto de partida la Ley Organiza de Reforma Universitaria (Ley 11/1983, de 25 de agosto). Son muchas las ideas e ideales que la citada Ley persigue, desde la incorporación de las experiencias de las Universidades de otros países, el desarrollo de la mentalidad y espíritu científico en España hasta despertar el interés por la cultura y conseguir una buena formación profesional, pasando por una democratización de la Universidad, una desburocratización del régimen jurídico del profesorado y una implantación del principio de organización sobre todo a nivel departamental.

Todo lo cual va a tener correspondiente desarrollo en los Estatutos de cada Universidad y en varias disposiciones que desarrollan el contenido de la Ley. 133

En este orden de cosas nos encontramos con el Real Decreto 2360/1984, de 12 de diciembre, sobre departamentos universitarios, que trata de conseguir la deseada organización departamental en la Universidad para alcanzar los objetivos del artículo 11 de la LORU y que siembra un inicial desconcierto en algunas Universidades. En la actualidad se puede haber conseguido cierto nivel formal y funcional, pero resta mucho para lograr objetivos sustanciales de tipo científico, técnico o industrial.

De acuerdo con la estructura departamental en las Facultades de Derecho se desarrollarán las enseñanzas e investigación de nuestra área de conocimiento, esto es del "Derecho Financiero y Tributario", tal y como se determina en el Real Decreto 1888/1984, de 26 de diciembre. Según dicho R.D. "se entenderá por área de conocimiento aquéllos campos del saber caracterizados por la homogeneidad de su objeto de conocimiento, una común tradición histórica y la existencia de comunidades investigadoras, nacionales e internacionales".

En nuestra opinión la configuración del Derecho Financiero y Tributario como un área de conocimiento viene a proyectar de una forma muy loable la autonomía didáctica de nuestra disciplina y por supuesto va a tener también su resonancia en la autonomía científica, principalmente en el aspecto funcional.

El procedimiento para la selección del profesorado de la Universidad se ajustará a lo previsto en el Real Decreto 1988/1984, de 26 de diciembre, modificado por el Real Decreto 1427/1986, de 13 de junio, que tratan de conciliar el respeto a los principios constitucionales de publicidad, capacidad y méritos con la autonomía universitaria. También trata de poner un cierto orden (suprimiendo el complicado mecanismo de equiparaciones y analogía) en la ordenación de las plazas de profesorado, agrupándolas por áreas de conocimiento. En su preámbulo se dice: "Ello, aparte de suprimir denominaciones impropias, otorga al profesorado una mayor versatilidad en su trabajo, permitiendo de esta forma a las Universidades la utilización más eficiente de su plantilla".

- 134 Concebida la Universidad como un auténtico servicio público (artículo 1º. De la LORU) y como un instrumento eficaz de transformación social, al servicio de la libertad, la igualdad y el progreso social para hacer posible una realización más plena de la dignidad humana, la LORU no podría descuidar el estudio en la misma (artículos 25 y siguientes). Para desarrollar el estudio en las Universidades cada una de ellas elaborará su plan de estudio conforme a las directrices previstas en el Real Decreto 1424/1990, de 26 de octubre. Según este R.D. la carrera de Derecho se articulará en ciclos (de dos o tres años) con una duración total de cuatro o cinco años. Las asignaturas se clasifican en obligatorias para todo el territorio nacional (troncales), obligatorias para cada Universidad y optativas. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario se considera como troncal. Además hay que señalar que en los distintos Planes de estudio que se van aprobando al Derecho Financiero y Tributario se le concede un importante número de créditos teóricos y prácticos. Todo lo cual viene a poner de manifiesto no sólo la autonomía didáctica del Derecho Financiero y Tributario sino también la importancia y amplitud de su contenido.

Si la superación del primer ciclo supone la obtención del título de Diplomado (de Arquitecto Técnico o de Ingeniero Técnico) y la del segundo la de Licenciado (Arquitecto o Ingeniero), todavía la LORU (artículo 30) prevé un tercer ciclo para la obtención del título de Doctor. Para conseguir este título se requiere superar al menos dos cursos (de especialización y de formación para la investigación) y presentar un trabajo de investigación. El desarrollo de los preceptos de la LORU relativos al título de Doctor se efectúa por el Real Decreto 185/1985, de 23 de enero, modificado por el Real Decreto 537/1988, de 27 de mayo.

Finalmente hay que indicar que las Universidades podrán programar y realizar otros cursos de especialización con el carácter oficial o no que corresponda (artículos 17 y siguientes del citado R.D.). Allí donde se han organizado estos cursos con carácter nacional o internacional el Derecho Financiero y Tributario es objeto de una fuerte demanda.

Además hay que indicar que el Derecho Financiero y Tributario se imparte en otras carreras distintas del Derecho y atrae la atención de varios universitarios incluso a nivel de asignatura optativa.

135

Todo lo expuesto confirma la autonomía didáctica del Derecho Financiero y Tributario y lo atractivo de su estudio e investigación.