



LA INSEGURIDAD JURÍDICA EN LA ESFERA TRIBUTARIA: CAUSAS DE
LA MISMA Y PERNICIOSOS EFECTOS QUE GENERA

*LEGAL INSECURITY IN THE TAX FIELD: CAUSES AND HARMFUL
EFFECTS IT GENERATES*

CLEMENTE JUAN CHECA GONZÁLEZ

Universidad de Extremadura

Recibido: 24/05/2020

Aceptado: 29/10/2020

RESUMEN

Se analiza en este trabajo la degradación y degeneración actual de las leyes, originada por diversas causas: crisis de los Parlamentos, presión que los intereses corporativos ejercen en el proceso de creación de las normas, y la propia integración europea, que ha originado la pérdida de calidad democrática, en favor de la eficacia, en la actuación reguladora de los Estados. La conjunción de estos factores ha originado una legislación caótica y fragmentaria, lo que se aprecia, con especial intensidad, en el ámbito del Derecho financiero y tributario. Es evidente que esta situación, causada por el uso de una deficiente técnica legal, no contribuye a dotar de contenido a la estabilidad y a la certeza jurídica que de las leyes debe predicarse. Es muy grave que esto suceda, puesto que la certeza sobre el Derecho aplicable constituye la exigencia primaria del principio de seguridad jurídica, con su correlato de confianza legítima. Y este imparable avance de la inseguridad jurídica también origina un indeseable aumento de la litigiosidad tributaria.

Palabras clave: Seguridad fiscal, seguridad jurídica, confianza legítima, crisis de la ley, inflación legislativa, degeneración fiscal, degradación fiscal, técnica legislativa, litigiosidad tributaria.

ABSTRACT

The aim of this paper is to analyze the current degradation and degeneration of laws, a phenomenon caused by several factors: the crisis of the parliamentary system and the pressure exerted by corporate interests in the lawmaking process. Even European integration has had an impact in the state regulatory action, for it has been the cause of the decrease of democratic quality in favor of efficiency. As a result, legislation has become fragmentary, especially in the financial and tax field. Generally speaking, the use of inadequate techniques in legislative drafting equates to legal insecurity; but more so in Tax Law, where there has been an undesirable buildup in litigation. The gravity of this situation is undeniable, since certainty in law is essential for maintaining legal security and the principle of legitimate expectations.

Keywords: Tax certainty, legal certainty, legitimate trust, legal crisis, legislative inflation, fiscal degeneration, fiscal degradation, legislative technique, tax litigation.

Sumario: 1. Factores que contribuyen a la degeneración de la ley. 2. Leyes caóticas y ordenamientos jurídicos asistemáticos. 3. El Derecho financiero y tributario: paradigma de los efectos expuestos. 4. A modo de catálogo de indeseables productos normativos. 5. Contenido y alcance del principio de seguridad jurídica con su vertiente de confianza legítima, y su especial relevancia en el ordenamiento tributario. 6. La deficiente técnica legislativa como importante factor coadyuvante para el surgimiento de la inseguridad jurídica. 7. El aumento de la litigiosidad tributaria como consecuencia del imparable avance de la inseguridad jurídica.

1. FACTORES QUE CONTRIBUYEN A LA DEGENERACIÓN DE LA LEY

A mi juicio hay tres factores fundamentales que han contribuido decisivamente a la crisis de la ley que ahora padecemos y sufrimos.

Por una parte, que el poder legislativo, dominado por los partidos y escenario predominante de sus luchas pugnaces, ha dejado de ser, como escribió García de Enterría¹, el depositario indiscutido y seguro de una voluntad nacional

¹ Eduardo García de Enterría, *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas* (Madrid: Cuadernos Civitas, 2000), 42. Lo mismo afirmó este autor en “La democracia y el lugar de la Ley”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid* 1 (1997); también en *El*

común, uniéndose con ello a una larga serie de autores que, desde todas las ópticas políticas, han tratado la crisis de los Parlamentos² –generándose con ello,

Derecho, la Ley y el Juez. Dos estudios (Madrid: Cuadernos Civitas, 2000), donde indicó que el papel destacado que en las democracias de masas actuales han pasado a desempeñar los partidos políticos, como agentes y beneficiarios de los procesos electorales, ha llevado a que los mismos estén pretendiendo atribuirse el viejo principio representativo popular del que la elección sería el instrumento, tendiendo a presentarse los partidos en el poder como los legítimos representantes de la voluntad popular y a intentar beneficiarse de la posición soberana que a ésta corresponde en el sistema, ocupando así los partidos la posición, *in loco et in ius*, del pueblo mismo.

2 Es imposible citar aquí, por su desmesurada extensión, a todos los autores que se han ocupado de esta cuestión. Véanse, a título de simple muestra: Gerhard Leibholz, *Problemas fundamentales de la democracia moderna* (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1971), 51 y ss.; Eusebio González García, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II (Madrid: IEF, 1979), 199 y 1013. “El principio de legalidad tributaria en el Reino de España”, en *Memorias de los seminarios de Derecho constitucional tributario 2005-2006*, t. I (México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007), 652 y ss.; Luis María Cazorla Prieto, *Las Cortes Generales. ¿Parlamento contemporáneo?* (Madrid: Cuadernos Civitas, 1985), 93 y ss.; Francisco Rubio Llorente, “Relaciones del Gobierno y la Administración con las Cortes”, en *Gobierno y Administración en la Constitución*, vol. I dir. por José Acosta Sánchez (Madrid: Dirección General del Servicio Jurídico del Estado IEF, 1988), 148 y ss.; Ángel Garrorena Morales, “Apuntes para una revisión crítica de la teoría de la representación”, en *El Parlamento y sus transformaciones actuales* Editado por Ángel Garrorena Morales (Madrid: Tecnos, 1990), 27 y ss. *Representación política y Constitución democrática*, (Madrid: Cuadernos Civitas, 1990), 57 y ss. “Algunas sugerencias para renovar la función de control”, en *Parlamento y control del Gobierno, V Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos*, dir. por Francesc Pau i Vall (Pamplona: Aranzadi, 1998), 422 y ss.; Juan Cano Bueso, “Cuestiones de técnica jurídica en el procedimiento legislativo del Estado Social”, en *La técnica legislativa a debate* (Madrid: Tecnos, 1994), 210. “Problemas constitucionales que condicionan la calidad de las normas”, *Revista española de la función consultiva* 6 (2006): 124 y ss. Joaquín García Morillo, “El Parlamento en la era global”, *Cuadernos de Derecho Público* 1 (1997): 80 y ss.; Manuel Aragón Reyes, *Estudios de Derecho Constitucional* (Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1998), 39 y ss. “Sistema parlamentario, sistema presidencialista y dinámica entre los poderes del Estado. Análisis comparado”, en *Parlamento y control del Gobierno. V Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos* (Pamplona: Aranzadi, 1998), 34 y ss. “Democracia y parlamento”, *Revista Catalana de Dret Públic* 37 (2008): 138 y ss.; Miguel Angel Presno Linera, *Los partidos políticos y las distorsiones jurídicas de la democracia* (Barcelona: Ariel, 2000), 206 y ss.; Esperanza Gómez Corona, “Control parlamentario, minorías y Tribunal Constitucional”, en *El Parlamento del siglo XXI*, dir. por Francesc Pau i Vall (Madrid: Tecnos, 2002), 78.; Luis López Guerra, “Organización y funcionamiento del Parlamento del futuro”, en *El Parlamento del siglo XXI*, dir. por Francesc Pau i Vall (Madrid: Tecnos, 2002), 31.; Juan Luis Requejo Pagés, “Las relaciones entre el Gobierno y las Cortes Generales”, *Revista Española de Derecho Constitucional* 70 (2004): 83 y ss.; Francesc De Carreras Serra, “Los partidos en nuestra democracia de partidos”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, 70 (2004): 112 y ss.; Ignacio Fernández Sarasola, “La idea de partido político en la España del siglo XX”, *Revista Española de Derecho Constitucional* 77 (2006): 100 y ss.; Diogo Leite de Campos, “Las tres fases de los principios fundamentales del Derecho tributario”, en *Memorias de los seminarios de Derecho constitucional tributario 2005-2006*, t. II (México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2005-2006), 1718 y ss.; Gonzalo Caballero Mínguez, “Comisiones, Grupos Parlamentarios y Diputados en la gobernanza del Congreso de los Diputados”, *Revista de Estudios Políticos* 135 (2007): 67 y ss.; Pablo Oñate Rubalcaba, “Parlamento y ciudadanía en España: ¿25 años de desencuentros?”, en *Parlamentos democráticos del sur de Europa*, dir. por Cristina Leston-Bandeira y Pablo Oñate Rubalcaba (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2008), 218 y ss.; Juan Ignacio Moreno Fernández, “Del deber constitucional de pagar un tributo a la responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador”, *El cronista del Estado social y democrático de Derecho* 3 (2009): 52 y ss.; Gaspar Ariño Ortiz, “Partidos políticos y democracia en España. Así no podemos seguir”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho* 4 (2009): 60 y ss.; Adolfo Marín Jiménez, “Legalidad, procedimiento legislativo y calidad de las normas tributarias: aportaciones

como ha señalado Rodomonte³, la pérdida de centralidad de los “espacios” de la soberanía popular, cada vez más marginados frente al mayor peso asumido por los ejecutivos—, que se han convertido, como mayoritariamente se estudia por la ciencia política, en un ámbito de lucha partidista en donde la fuerza de los votos se impone a la de los argumentos, dirigiéndose estos, además, como ha escrito Rico Motos⁴, no tanto a convencer a los miembros de la Cámara, como a justificar ante la opinión pública decisiones previamente tomadas⁵.

A ello debe añadirse, por otra parte, y, además, en considerable medida, la circunstancia de la importante presión que los intereses corporativos ejercen en el proceso de creación de las normas, como también han puesto de relieve otros numerosos autores⁶, lo que ha propiciado el surgimiento de una legislación

del Derecho comparado” *Civitas R.E.D.F.* 147 (2010): 693 y ss.; Peter Maier, *Gobernando el vacío. La banalización de la democracia occidental*, (Madrid: Alianza Editorial, 2015), 21 y ss.; María Holgado González, “El estatuto jurídico-político del diputado: entre la lealtad al partido y la lealtad a su electorado”, *Revista Española de Derecho Constitucional* 111, (2017): 56 y ss. DOI: <https://doi.org/10.18042/cepc/redc.111.02>.; José Tudela Aranda, “La democracia contemporánea. Mitos, velos y (presuntas) realidades”, *Revista Española de Derecho Constitucional* 111 (2017): 127 y ss. DOI: <https://doi.org/10.18042/cepc/redc.111.05>.; Gema Sánchez Medero y Juan Carlos Cuevas Lanchares, “La disciplina partidista en el Congreso de los Diputados: el sistema legal español y los estatutos de los partidos políticos”, *Revista Española de Derecho Constitucional* 111 (2017): 188 y ss. DOI: <https://doi.org/10.18042/cepc/redc.111.07>. Yo mismo me he ocupado más recientemente de esta importante cuestión en mi obra *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria* (Pamplona: Thomson Reuters-Civitas, 2019), 26 y ss.

3 María Grazia Rodomonte, “¿Populismos y soberanismos versus Unión Europea? Reflexiones sobre la crisis de la democracia y la crisis del proceso de integración europea”, *UNED. Revista de Derecho Político* 106 (2019): 305.

4 Carlos Rico Motos, “El estudio de la deliberación en los Parlamentos: aportaciones de un enfoque sistémico”, *Revista de Estudios Políticos* 176 (2017): 345 y 352. DOI: <https://doi.org/10.18042/cepc/rep.176.11>. Como pone de relieve Luis Miguel González de la Garza, “La crisis de la democracia representativa. Nuevas relaciones políticas entre democracia, populismo virtual, poderes privados y tecnología en la era de la propaganda electoral cognitiva virtual, el *microtargeting* y el *big data*”, *UNED. Revista de Derecho Político* 103 (2018): 266, el *soft control* de la actividad de los partidos políticos queda en manos principalmente de los medios de comunicación de masas, los cuales cada vez pertenecen de forma más acentuada a grupos económico-políticos nacionales e internacionales —*poderes privados en suma*— que orbitan en las proximidades de dichos partidos con perturbadores efectos gravitatorios sobre la función ortodoxa de informar verazmente como canon de ajuste a los hechos noticiable de los medios de masas.

5 Todo ello conlleva, como ha escrito José Eugenio Soriano García, *El Poder, la Administración y los Jueces (A propósito de los nombramientos por el Consejo General del Poder Judicial)* (Madrid: Iustel, 2012), 62, que: “Hoy no hay división de poderes: todo está concentrado en un Poder único, esto es, el partido político que tenga la mayoría, compartiendo si acaso los espacios con quienes pueden otorgarle dicha mayoría, a saber, otros partidos políticos”.

6 Véanse, por ejemplo, Antonio Joaquín Porras Nadales, “La función de gobierno y la dialéctica entre política y Administración”, en *Gobierno y Administración en la Constitución*, vol. II dir. por José Acosta Sánchez (Madrid: Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Gobierno y Administración en la

concertada o pactada con las instituciones públicas, sin suficientes garantías de participación e igualdad de armas para todos los grupos sociales, peligro expuesto de forma concluyente por Menéndez Menéndez⁷, cuando escribió: “en nuestro tiempo el acto de creación de Derecho legislativo es la conclusión de un proceso político en el que participan numerosos sujetos sociales particulares (grupos de presión, sindicatos, partidos...). La consecuencia que se produce es que la ley es, cada vez más, transacción o compromiso, tanto más cuanto que la negociación se extiende a fuerzas numerosas y con intereses heterogéneos; cada uno de los actores sociales cuando cree haber alcanzado fuerza suficiente para orientar en su propio favor los términos del acuerdo, busca la aprobación de nuevas leyes que sancionen la nueva relación de fuerzas; se produce así la cada vez más marcada “contractualización” de los contenidos de la ley”⁸.

Constitución. IEF, 1988), 1488 y ss.; Manuel Aragón Reyes, *Estudios...*, 259 y ss.; Elías Díaz García, “Estado de Derecho y sociedad democrática”, en *Constitución, Estado de las Autonomías y justicia constitucional. (Libro homenaje al profesor Gumersindo Trujillo)*, dir. por Luis Aguiar de Luque (Valencia: Tirant lo Blanch, 2005), 101; Diego Valadés Ríos, “Problemas constitucionales de los flujos financieros internacionales”, en *Constitución, Estado de las Autonomías y justicia constitucional. (Libro homenaje al profesor Gumersindo Trujillo)*, dir. por Luis Aguiar de Luque (Valencia: Tirant lo Blanch, 2005), 430 y ss.; Germà Bel i Queralt y Alejandro Estruch Manjón, “Crisis financiera y regulación. Tentación, pecado, penitencia y propósito de enmienda”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho* 4 (2009): 50 y ss.; María Salvador Martínez, “Partidos políticos y «autoridades independientes»”, *Revista Española de Derecho Constitucional* 104 (2015): 95. DOI: <http://dx.doi.org/10.18042/cepc/redc.104.03>, que se refieren a las múltiples conexiones que existen entre los intereses económicos de las grandes empresas y los intereses de los partidos políticos; propiciándose de este modo, en palabras de Luigi Ferrajoli, *Poderes Salvajes. La crisis de la democracia constitucional* (Madrid: Trotta, 2011), 53, la aparición de conflictos de intereses que se generan por la estrecha alianza entre poderes públicos políticos y poderes económicos privados, estando aquellos sustancialmente subordinados a los de estos últimos.

⁷ Aurelio Menéndez Menéndez, “Sobre lo jurídico y lo justo”, en *El Derecho, la Ley y el Juez. Dos estudios* (Madrid: Civitas, 1997), 78.

⁸ A este fenómeno también se ha referido Gema Marcilla Córdoba, *Racionalidad legislativa. Crisis de la ley y nueva ciencia de la legislación* (Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005), 184, cuando señaló que es posible que de hecho la legislación se haya convertido en un proceso negocial de *do ut des*, semejante al de los contratos, es decir, un proceso en el que, al igual que en el mercado, se persiguen ventajas particulares, y en el que los medios para convencer al resto de las partes implicadas son las promesas y las amenazas, siendo en ocasiones el propio ordenamiento el que favorece esta “contractualización” de la ley, al dar entrada en el procedimiento legislativo a los grupos de interés. Y en similar línea Javier Pamparacuatro Martín, “En torno a la crisis del Derecho”, *UNED. Revista de Derecho Político* 92 (2015): 175, ha escrito que la ley es también el resultado de un proceso de «concertación» o pacción, en el cual la participación de todos los grupos sociales es restringida y desigual y el interés general queda, con toda seguridad, subordinado a los intereses particulares de fuertes poderes fácticos (bancos, corporaciones industriales, profesionales, partidos políticos, asociaciones patronales, sindicales, etc.), ya sea de ámbito nacional o transnacional, que ejercen considerable influencia y presión con objeto de inclinar a su favor el contenido de la legislación.

Y por otra, en fin, el propio proceso de integración europea, que ha conllevado la pérdida de calidad democrática a favor de la eficacia en la actuación reguladora de los Estados en el plano económico, como también ha señalado la doctrina⁹, y el propio Consejo de Estado en su *Informe sobre modificaciones de la Constitución española*, de 16 de febrero de 2006¹⁰, en el que se puede leer que:

“Los Parlamentos nacionales no suelen tener intervención alguna en la creación de esas normas (*se refiere a los Reglamentos y Directivas comunitarias*), teniendo que aceptar que sus propias leyes se vean desplazadas por los Reglamentos y viéndose forzados a trasponer unas Directivas que cada vez les dejan menor margen de libertad como legislador estatal, hasta el extremo de que la trasposición se reduce muchas veces a una cuestión de legalidad más que de decisión soberana”.

En situaciones como estas presumir que la intervención legislativa en la ejecución normativa del Derecho comunitario constituye una forma de garantía de las competencias legislativas parlamentarias es, como mucho, como bien ha

9 Véanse, por ejemplo, Germán Orón Moratal, “Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario”, *Civitas, R.E.D.F.* 97 (1998): 61 y ss.; Manuel Delgado-Iribarren García-Campero, “La función de los Parlamentos nacionales en la arquitectura europea”, *Cuadernos de Derecho Público* 14 (2001): 48; Adolfo Martín Jiménez, “El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea”, *Civitas R.E.D.F.* 109-110 (2001): 119 y ss.; Piedad García-Escudero Márquez, “Parlamento y futuro: los retos de la institución parlamentaria”, *Cuadernos de Derecho Público* 18 (2003): 199; María Jesús Montoro Chiner, “Técnica normativa y órganos consultivos. Perspectiva europea”, *Revista española de la función consultiva* 2 (2004): 53; Miguel Ángel Alegre Martínez, “Las potestades normativas del Gobierno en el contexto de la pertenencia a la Unión Europea”, en *Gobierno y Constitución. Actas del II Congreso de la Asociación de constitucionalistas de España* (Valencia: Tirant lo Blanch, Valencia, 2005), 412 y ss.; Ignacio Calatayud Prats, “La ejecución normativa del Derecho fiscal comunitario derivado en el Derecho interno”, en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, t. II, dir. por Isidoro Martín Dégano; Antonio Vaquera García y Gerardo Menéndez García (Madrid: Lex Nova, 2005), 2183 y ss.; Massimo Franzoni, “Los viejos y los nuevos derechos en la sociedad cambiante”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho* 1 (2009): 74; Rafael Jover Gómez-Ferrer y Pablo García-Manzano Jiménez de Andrade, “Las garantías del cumplimiento del Derecho de la Unión Europea: prevención frente a los incumplimientos y formas de repercusión”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho* 26 (2012), 63, y José Luis García Guerrero, “Los embates de la globalización a la democracia”, *Revista de Estudios Políticos* 176 (2017): 140. DOI: <https://doi.org/10.18042/cepc/rep.176.04>.

10 Véase sobre él, José Manuel Sánchez Patrón, “La reforma de la Constitución española y el proceso de integración europea. Comentario al informe del Consejo de Estado de 16 de febrero de 2006”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo* 24 (2006): 571 y ss. Es muy útil la lectura conjunta de este informe con el posterior, también del Consejo de Estado, de 14 de febrero de 2008, “Informe sobre la inserción del Derecho europeo en el ordenamiento español”, cuyas líneas esenciales se exponen por Ricardo Alonso García, “La inserción del Derecho europeo en el ordenamiento español (Informe del Consejo de Estado de 14 de febrero de 2008)”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo* 29 (2008): 7 y ss.

escrito Bustos Gisbert¹¹, un *wishful thinking* bastante alejado de la realidad. Si el margen de maniobra es mínimo, la intervención parlamentaria no es más que una participación formal sin contenido político real.

2. LEYES CAÓTICAS Y ORDENAMIENTOS JURÍDICOS ASISTEMÁTICOS

La conjunción de estos tres factores ha originado el surgimiento de una legislación caótica, fragmentaria, confusa y desordenada, convirtiendo el ordenamiento jurídico, en palabras de Rubio Llorente¹² en un conjunto desordenado y asistemático de preceptos de toda índole, cuyo conocimiento y comprensión es difícil incluso para los más cualificados operadores jurídicos, pronunciándose en términos similares Álvarez García¹³, quien ha escrito que uno de los mayores problemas jurídicos con el que se encuentran los aplicadores del Derecho (no digamos ya los simples ciudadanos) es el de determinar la normativa aplicable, que debe ser buscada entre un maremágnum de normas que proceden de poderes normadores muy diversos (europeos, estatales, autonómicos, locales), que han veces han sido retocadas (eliminando algunos de sus preceptos o reinterpretando otros) por los órganos judiciales encargados de su control¹⁴.

En idéntica línea, en la Memoria Consejo de Estado del año 1989 –órgano que ya en su Memoria del año 1987 había indicado que el principio que formula

11 Rafael Bustos Gisbert, “La transposición del Derecho Comunitario por el Gobierno”, en *Gobierno y Constitución. Actas del II Congreso de la Asociación de constitucionalistas de España*, dir. por Pablo Lucas Murillo de la Cueva (Valencia: Tirant lo Blanch, 2005), 383 y 384.

12 Francisco Rubio Llorente, “El procedimiento legislativo en España”, *Revista Española de Derecho Constitucional* 16 (1986): 111, en donde indicó que “el ordenamiento jurídico español es una fronda inextricable de preceptos de todo orden cuyo conocimiento y manejo es imposible no sólo para el ciudadano, sino para los más cualificados operadores jurídicos”; mientras que en su posterior artículo “El papel del Consejo de Estado en el control de la calidad técnica de las normas”, *Revista española de la función consultiva* 6 (2006): 28, ha escrito que actualmente “hasta para un experto profesional del Derecho es difícil señalar con certeza cuáles son las normas vigentes sobre determinada materia en un momento dado. El principio *iura novit Curia* ha pasado a ser una mera presunción, bastante pretenciosa por cierto, si es que alguna vez fue verídico”.

13 Vicente Álvarez García, *Cinco estudios sobre el nuevo Estatuto de Autonomía de Extremadura* (Madrid: Justel, 2012), 128.

14 Véanse también José Luis Pérez Ron, “El nuevo Estado de Derecho”, *Revista Quincena Fiscal*, 4, (2014): 134, e Ignacio de Ramón Fors, “Sobre la necesidad de perfeccionar el ordenamiento jurídico”, *Diario La Ley* 7152 (2009), <https://www.aedaf.es/es/base-de-datos/visor-la-ley>, quienes señalan que el derecho vigente se está convirtiendo en algo cuyo conocimiento es inaccesible para el ciudadano normal.

el artículo 6.1 del Código Civil: “La ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento”, no es más que una pura ficción¹⁵— se puso de manifiesto que:

“La creciente complejidad del ordenamiento jurídico es un hecho difícilmente controvertible. Circunstancias propias de la época y de las características de los Estados modernos explican su generalidad y hacen baldío cualquier esfuerzo de hallar modelos superiores en otros momentos históricos o de aislar la dimensión del fenómeno en las singularidades de un concreto Estado o de un determinado ordenamiento. No hay razón, sin embargo, para aceptar resignadamente una situación en la que la advertida complejidad sea, a la par, causa y efecto de un distendido sistema de producción de normas que, por respuesta apresurada a necesidades y compromisos, de uno u otro tipo, genera riesgos de degradación normativa”.

Y este fenómeno genera, además, el grave riesgo de causar una inflación legislativa¹⁶, que, como ha puesto de relieve Gascón Abellán¹⁷, supone un peligro no solo para la certeza de las normas sino también para su calidad o racionalidad

15 En este mismo sentido García de Enterría, *Justicia...*, 49, ha indicado que este principio del Código Civil se nos presenta casi como un sarcasmo, pues no hay persona alguna, incluyendo a los juristas más cualificados, que pueda pretender hoy conocer una minúscula fracción apenas de esa marea inundatoria e incesante de Leyes y Reglamentos.

16 Como ha escrito Gustavo Zagrebelsky, “La ley, el Derecho y la Constitución”, *Revista Española de Derecho Constitucional* 72 (2004): 13-15, el Estado es desde hace tiempo una *machina legislatoria*, siendo casi imposible encontrar dimensión alguna de la existencia que no sea objeto de atención por parte del derecho, en la forma de ley positiva, por lo que la desde hace tiempo invocada, y nunca realizada, política de la reducción y simplificación legislativa, se contradice en todos los campos por los incrementos legislativos exactamente opuestos, que conllevan que el mundo del derecho esté saturado de leyes; lo que no es solamente un círculo vicioso que, a la postre, deja las cosas como estaban; es una espiral que conduce hacia abajo, al desgaste de la ley, a la erosión progresiva del sentido de legalidad. En análogo sentido Pamparacuatro, “En torno a...”, 169, ha señalado que nuestros parlamentos fabrican masivamente leyes que lo son solo en la forma, mas no en su sustancia, lo que propicia el surgimiento de una inflación excesiva de “leyes” que aumenta sin medida, una hiperproducción de preceptos legales.

17 Francisco Rubio Llorente, “Calidad de las normas y técnica normativa. A propósito del «Cuestionario Previo»”, *Revista española de la función consultiva* 6 (2006): 43. Según esta autora, la sobreabundancia de normas produce dos efectos igualmente negativos: por un lado, hace que el hombre de la calle y los mismos operadores jurídicos estén cada vez más desorientados ante la vasta y cambiante cantidad de normas, con el consiguiente déficit que ello supone de certeza en el conocimiento del derecho vigente; y, por otro, es evidente que la superproducción de normas disminuye también la posibilidad de su formación esmerada y ponderada, y propicia, por el contrario, la existencia de antinomias, redundancias e imprecisiones legislativas, o sencillamente la creación de textos confusos, ambiguos, farragosos y a veces sumamente intrincados que alimentan la falta de certeza y, por tanto, la injusticia.

y su justicia, idea que también apunta Rubio Llorente¹⁸, cuando afirma que a mayor producción de normas, menor calidad de las mismas¹⁹.

Esta proliferación desordenada de leyes ocasiona que se resienta, como se puso de relieve en la Memoria del Consejo de Estado del año 2002, uno de los elementos tradicionales de la norma, cuál es su condición de regulación de carácter general *pro futuro*, cediendo en tales casos la deseable “generalidad” de la norma a una pretensión de ser “medida” de carácter coyuntural y efímero²⁰.

En esa misma Memoria del Consejo de Estado del año 2002 se pusieron de relieve otros dos factores que propician la pérdida de calidad de las leyes.

Por una parte, la notoria imperfección en la redacción de muchas de ellas, respecto a lo que este Órgano señaló que debido a la improvisación y al apresuramiento con las que las normas se dictan:

“[...] padecen la gramática y la sintaxis, los preceptos son largos en exceso y contienen demasiados incisos de sentido no siempre claro, se abusa de los «en su caso» y de los «sin perjuicio» y de reglas generales que contienen no sólo su excepción sino acaso una excepción de la excepción misma. Además, se multiplican las remisiones de un precepto a otro, ora dentro de la propia disposición

18 Rubio, “El papel del Consejo...”, 28.

19 Como ha escrito Virgilio Zapatero, “El Club de los Nomófilos”, *Cuadernos de Derecho Público* 3 (1998): 79, cuando se refiere a la necesidad de proceder a realizar el *test de la necesidad de la ley* antes de su promulgación, este fenómeno de inflación normativa no es nuevo, citando a este respecto a Georges Louis Schmidt d’Avenstein, *Principios de legislación universal*, t. III (Valladolid: Imprenta de Roldán, 1821), 346-347, que había señalado que “la multitud de las leyes, tan destructora de la libertad... acostumbra al pueblo a mirar con los mismos ojos las leyes buenas y las malas y a desobedecer igualmente a ambas”, y a Gabriel Bonnot de Mably, *De la Législation ou Principes des Lois*, en *Oeuvres Completes*, t. IX (Paris: Chez Bossange, Masson et Besson, 1797), 203, quien indicó que el poder legislativo tiene que adoptar, “entre sus máximas fundamentales... que bastan pocas leyes, que su gran número las debilita y pone de relieve que es la ignorancia la que las ha hecho”.

20 Este mismo Órgano, que ha desempeñado una decisiva y trascendental misión como *adviser to government*, también ha dedicado su esfuerzo, aunque sus recomendaciones en la mayoría de las ocasiones hayan sido desatendidas, a poner de relieve la importancia de la estabilidad en los ordenamientos jurídicos. Véanse, por ejemplo, sus Memorias de los años 1983 y 1990, en las que se señaló que: “Sin perjuicio de reconocer la fluidez propia de la realidad social y las consiguientes necesidades de adaptación de las normas, es una aspiración razonable, al concebir y llevar a efecto los planes de producción normativa, la de conseguir el mayor grado posible de estabilidad en beneficio del conjunto del ordenamiento y de su más eficaz recepción social”. Sólo así, sigue diciendo, se evitarían: “Las perturbaciones que, para el funcionamiento de los servicios administrativos y la certidumbre de los administrados, se siguen del ritmo de cambio de las normas aplicables, sin dar tiempo, en ocasiones, a que las anteriores acrediten sus virtudes o sus defectos”.

ora fuera de ella: su abundancia no añade precisión, sino que, por el contrario, hace la lectura de la norma difícil y enfadosa. Esta dificultad se torna imposibilidad de comprensión en las normas modificadoras de otras cuando las innovaciones se producen a retazos, por apartados o párrafos aislados carentes por sí solos de sentido”²¹.

Y, por otra, el excesivo “reglamentismo” que es observable con frecuencia en las leyes:

“[...] en cuanto contienen supuestos demasiado numerosos y concretos con mengua de la claridad del principio normativo inspirador del precepto: el espíritu reglamentista tiende a colonizar la ley y es éste otro factor de inestabilidad de las leyes. La tendencia a multiplicar los supuestos de hecho singulares no sólo alarga los preceptos, sino que paradójicamente propicia la existencia aparente de los llamados “vacíos legales”. La interpretación literalista y los efectos de una aplicación mecánica del principio *inclusio unius, exclusio alterius* acrecientan la dificultad de la aplicación de las normas”²².

21 A esto debiera añadirse, en los últimos tiempos, que el lenguaje habitualmente empleado en la redacción de las normas se ha visto en buena medida alterado como consecuencia de los términos económicos empleados en gran número de ellas, fruto del derecho de la crisis económica, que ha originado, como ha señalado Antonio Embid Irujo, “Norma, Economía y Lenguaje en el derecho de la crisis económica. El control judicial de la actividad administrativa en la economía. Algunas reflexiones”, *Documentación Administrativa. Nueva Época* 1 (2014), <https://revistasonline.inap.es/index.php/DA>, la utilización de un lenguaje específico que “no tiene los suficientes elementos de claridad y en algunas ocasiones, además, parece utilizado desde un punto de vista más político que jurídico lo que solo puede llevar consigo confusión e incertidumbre, justo lo contrario de lo que hay que pedir a la norma, a cualquier norma”, lo que puede tener trascendencia cuando deba efectuarse algún tipo de control judicial sobre la actividad administrativa desarrollada y basada en dicho lenguaje. A estas interrelaciones entre Derecho y Economía, y a las dudas y complejidades que ello origina, también alude Gabriel Moreno González, “Más allá de la regla de oro: las otras restricciones constitucionales al poder fiscal y presupuestario”, *Revista Española de Derecho Constitucional* 115 (2019): 207. DOI: <https://doi.org/10.18042/cepc/redc.115.07>, cuando se refiere a la dificultad de acercarse desde el Derecho constitucional a categorías que, aun llevadas a la Constitución, no dejan de provenir del campo de la economía, lo que ha sembrado de incertidumbre el alcance mismo de las proyecciones del Derecho constitucional sobre la materia. Con carácter más general, ya había indicado Landelino Lavilla Alsina, “Técnica —y estética— normativa”, *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas* 1 (2018): 413, que en relación con el rigor lingüístico de los enunciados normativos, no pasa desapercibida la penetración en el ordenamiento, so pretexto de acomodo o fidelidad a textos internacionales, de términos procedentes de otros lenguajes (fundamentalmente de la técnica o de la ciencia) o de extranjerismos a partir de otros idiomas.

22 En ocasiones, como señaló Luis López Guerra, “Pluralismo y técnica normativa”, *Cuadernos de Derecho Público* 29 (2006): 14, esta regulación minuciosa y reglamentista se realiza de forma interesada por el legislador a fin de no dejar huecos normativos por donde pueda introducirse la decisión judicial.

3. EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO: PARADIGMA DE LOS DEFECTOS EXPUESTOS

Todo lo que hasta aquí se ha manifestado se produce, con especial intensidad, en el ámbito del Derecho financiero y tributario, puesto que, como ha indicado Hallivis Pelayo²³, la falta de claridad en las normas, los vacíos normativos, las fórmulas jurídicas vacías, la falta de precisión terminológica y conceptual, los múltiples reenvíos legislativos y la falta de reglas claras de caducidad y prescripción, generan una incorrecta aplicación de las normas tributarias.

Así lo había señalado ya Ferreiro Lapatza²⁴, quien, refiriéndose a ese espíritu reglamentista del que hablaba el Consejo de Estado, escribió que este excesivo reglamentismo perturba la aplicación de la regla general que se intenta aplicar, crea numerosas contradicciones y multiplica las discusiones sobre su interpretación.

Y Simón Acosta²⁵ ha resaltado el nocivo efecto que produce la detestable acumulación desordenada de normas heterogéneas, que se va agravando en cada reforma fiscal, a base de incorporar al texto de las leyes reguladoras de los impuestos un cúmulo desmedido de disposiciones adicionales y transitorias, cuando, además, muchas de estas últimas se dictan para salvar expectativas de derecho creadas durante la vigencia de la norma modificada y no son propiamente normas transitorias, sino regímenes especiales de vigencia indefinida que contemplan hechos posteriores a la entrada en vigor de la nueva ley, aunque iniciados o con antecedentes en otros anteriores.

Todas estas circunstancias se pusieron de relieve con toda claridad en la *Declaración de Granada*²⁶, suscrita en esta ciudad el 18 de mayo de 2018 por

23 Manuel Hallivis Pelayo, "La legislación y el fisco, dos ejes fundamentales de la seguridad jurídica en materia tributaria", en *Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario, 2005-2006*, t. II (México: Suprema Corte de la Nación), 1586.

24 José Juan Ferreiro Lapatza, "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo", *Revista Crónica Tributaria* 68 (1993): 49.

25 Eugenio Antonio Simón Acosta, "Impuestos: seguridad jurídica y técnica legislativa", *Actualidad Jurídica Aranzadi* 936 (2017), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.

26 El texto de la misma puede consultarse en *Civitas, R.E.D.F.*, nº 179, 2018, BIB 2018\11504, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>. El contenido de esta declaración sigue teniendo plena actualidad, si bien hay que poner de manifiesto que muchas de sus consideraciones críticas se han

un conjunto de profesores de Derecho financiero y tributario, entre los que me incluyo, en la que se afirmó que el legislador usa en demasiadas ocasiones expresiones difícilmente comprensibles, permanentes remisiones normativas y otras fórmulas similares que hacen poco menos que imposible no ya la interpretación de los textos legales o reglamentarios, sino su propia comprensión, derivándose de ello una ulterior consecuencia indeseable, y es que convierte a la Dirección General de Tributos en una especie de oráculo que viene a explicar a todos (Administración, contribuyentes y Tribunales) la verdad revelada contenida en la norma objeto de interpretación; y, además, ha generalizado una práctica en virtud de la cual las discrepancias de la Administración con la doctrina jurisprudencial se zanján por la vía más expeditiva, que no consiste en otra cosa que normativizar tales discrepancias; esto es, reformar, por vía legal o reglamentaria, las normas que han provocado aquellas para poner las cosas en el punto querido por la Administración, produciéndose de esta forma que lo que los Tribunales han declarado contrario a Derecho viene a convertirse en Derecho mediante la correspondiente reforma normativa.

Son, además, muy frecuentes en el Derecho financiero y tributario las modificaciones constantes de su normativa, que pueden calificarse, en palabras de Juan Lozano²⁷, de auténticos movimientos pendulares o, incluso, y más generalmente, como verdaderas manifestaciones de voluntarismo en la actividad legislativa.

Esto, como acertadamente han resaltado Villar Ezcurra y Gorospe Oviedo²⁸, es muy preocupante en un ordenamiento tan complejo y tan plagado de una legislación deliberadamente opaca, como es el tributario, en el que, además, a los

visto, desgraciadamente, sobrepasadas por las actuaciones de los recientes Gobiernos de España, cuya conducta ha hecho verdad la máxima de que todo lo que es susceptible de empeorar puede conseguirse.

27 Ana María Juan Lozano, "La racionalidad de las leyes: una aproximación a los presupuestos de calidad de las normas y paradigmas para el desarrollo de investigaciones centradas en la creación del Derecho", en *VI Jornada metodológica de Derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. La calidad jurídica de la producción normativa en España*, dir. por Lilo Piña Garrido (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2009), 247.

28 Marta Villar Ezcurra y Juan Ignacio Gorospe Oviedo "La calidad de las leyes en el Derecho Financiero y Tributario español e italiano", en *VI Jornada metodológica de Derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. La calidad jurídica de la producción normativa en España*, dir. por Lilo Piña Garrido (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2009), 285.

contribuyentes se les “otorga” una muy elevada y activa participación, como ya se ha reconocido incluso por el Tribunal Constitucional, que en, por ejemplo, su sentencia 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8º), ya afirmó que el Derecho tributario regula actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, y atribuye a éstos una participación y un protagonismo creciente en la gestión y aplicación de los tributos.

4. A MODO DE CATÁLOGO DE INDESEABLES PRODUCTOS NORMATIVOS

Todo cuanto hasta aquí se ha mencionado conlleva el deterioro de las cualidades de perdurabilidad, generalidad y abstracción que se consideraban propias de la ley, entendida en su sentido clásico y tradicional, propiciándose así, como ha escrito Remón Peñalver²⁹, una progresiva pérdida de la calidad de las leyes, más atentas a las urgencias coyunturales que a las exigencias de orden y sistema, a la par que el nacimiento de una multitud de indeseables productos normativos³⁰, denominados de muy diversas formas según la imaginación de los autores, tales como, por ejemplo:

29 Jesús Remón Peñalver, “La lucha por la seguridad jurídica”, *Diario La Ley* 6642 (2007), <https://laleydigital.laleynext.es/>

30 Así los califica Tomás-Ramón Fernández Rodríguez, “De la banalidad a la incoherencia y la arbitrariedad. Una crónica sobre el proceso, al parecer imparable, de degradación de la Ley”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho* 0 (2008): 40, quien, siguiendo a Francisco Laporta San Miguel, “Teoría y realidad de la legislación: Una introducción general”, en *La proliferación legislativa: un desafío para el Estado de Derecho*, dir. Por Aurelio Menéndez y Antonio Pau (Madrid: Colegio Libre de Eméritos. Thomson-Cívitas, 2004), 29, tacha a las leyes que paso a citar de oportunistas, banales, fugaces por coyunturales, y con claridad partidistas en muchas ocasiones, en cuanto destinadas a satisfacer reivindicaciones de colectivos con los que la mayoría gobernante se considera por una u otra razón en deuda, lo que le merece una muy negativa opinión, calificando a estas normas de leyes desechables, de usar y tirar (*lois jetables*), de “neutrones legislativos”, porque con frecuencia muchos de sus preceptos carecen de carga jurídica, de textos *d'affichage*, *de droit mou o flou*, de derecho en estado gaseoso, de la ley como instrumento de la política espectáculo, etc. En la misma línea, Mercedes Fuertes López, “Once tesis y una premática para restablecer la dignidad de la Ley”, *Revista de Administración Pública* 177 (2008): 120, ha escrito que, en los últimos decenios, se ha incrementado el coro de reproches hacia los desmanes del legislador y se acopian originales calificativos para bautizar estas tropelías. Se habla de leyes ómnibus y desbocadas; de la hipertrofia, diarrea o avalancha normativa; del Ordenamiento contaminado y de la chatarra legal; de una «elefantiasis legislativa desordenada»; de las «bombas racimo»; de las leyes retales; de los escondites jurídicos. Todo el elenco de leyes a las que paso a referirme pueden incluirse, sin duda, en la categoría de inútiles, a las que alude Santiago Muñoz Machado, “Regulación y confianza legítima”, *Revista de Administración Pública* 200 (2016): 160, cuando se refiere a la inacabable gama de leyes con que nos obsequian despiadadamente nuestros legisladores, con regulaciones innecesarias que trastocan el derecho vigente, lo confunden o hacen más difícil su aplicación. Es oportuno recordar que ya Montesquieu en

A) “Leyes manifiesto”, aprobadas más para hacer una declaración política, o para cubrir la apariencia de que se ha cumplido algún aspecto de un programa político, que para contener mandatos que deban ser hechos efectivos.

De acuerdo con lo argumentado en la sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio, esta categoría es aplicable, como bien ha señalado Muñoz Machado³¹, a buena parte de los Estatutos de Autonomía reformados, toda vez que un buen número de sus preceptos son meramente programáticos y su contenido no vincula al legislador, los derechos que proclaman no son, en general, exigibles por los ciudadanos, ni las competencias ejercitables sin considerar las estatales que se superponen a las mismas.

Por ello, según este autor, nos encontramos en presencia de Estatutos-manifiesto en una gran parte, al estar muchos de sus preceptos plagados de regulaciones simbólicas, oníricas, de enunciados inútiles o normativamente vacíos, de compendios de ilusiones políticas, pero irrelevantes jurídicamente.

Y lo propio cabe afirmar de muchas de las leyes autonómicas, ya que muchas de ellas, más que reglas jurídicas vinculantes, lo que contienen son programas y compendios de buenas intenciones, que vienen a reiterar reglas que ya estaban establecidas en la legislación estatal, y, sobre todo, otorgan tal rango a regulaciones que también podrían estar establecidas en normas de valor reglamentario³².

el Libro XIX de su obra *L'esprit des lois*, en *Oeuvres Complètes* (París: Éditions du Seuil, 1964) había señalado que las leyes inútiles debilitan las necesarias; mientras que Mably, en *De la législation...*, había recomendado que antes de publicar una ley el legislador debía preguntarse si era necesaria “porque toda ley inútil es innecesariamente perniciosa”.

31 Santiago Muñoz Machado, *Informe sobre España. Repensar el Estado o destruirlo* (Barcelona: Editorial Crítica, 2012), 54.

32 Esto último es muy criticable, ya que, como muy bien ha indicado Muñoz, *Informe...*, 123, esta parlamentarización de los asuntos administrativos ha producido el gravísimo efecto de reducir las garantías de los ciudadanos frente a la actuación de los poderes públicos. Ello es así porque como la impugnación directa de las leyes solo puede hacerse ante el Tribunal Constitucional, y la legitimación para hacerlo no está reconocida a los ciudadanos, ni aun en el caso de que las leyes afecten directamente a sus derechos e intereses, dichas leyes quedan habitualmente exentas de control jurisdiccional directo, siendo este ardid ampliamente utilizado por los poderes autonómicos cuando traducen en leyes decisiones administrativas para así sacarlas del alcance de los tribunales ordinarios. Criticando también esta parlamentarización de los asuntos administrativos para “blindarlos” jurisdiccionalmente frente a los ciudadanos se ha pronunciado también Javier García Fernández, “Un diagnóstico nada complaciente del Estado autonómico (A

B) “Leyes propósito”, destinadas más a aparentar que los ejecutivos se preocupan de un problema concreto que a adoptar soluciones solventes y eficaces sobre el mismo, como ha denunciado Cano Bueso³³.

C) “Leyes intrusas”, que son las que contienen preceptos jurídicos que aparecen de pronto en una Ley cuyo objetivo no tiene nada que ver con tales normas, según ha puesto de relieve Laporta San Miguel³⁴.

D) “Leyes oropel, celofán o tribunicias”, que están plagadas de bellas intenciones y principios irreprochables, pero carentes de garantías e instrumentos eficaces para su cumplimiento en un plazo cercano, como ha indicado Martín Moreno³⁵, quien señala que esta clase de “normas” se desvían grandemente de la función primigenia del Derecho, porque ni siquiera son manifestaciones de lo que se conoce como *soft law*, refiriéndose a reglas de baja intensidad o escaso poder vinculante, toda vez que se trata más bien de una gama patológica, donde figuran, bajo apariencia normativa, excrecencias, vacuidades, reiteraciones u obviedades, cuando no enunciados simplemente promocionales destinados a satisfacer el exhibicionismo del legislador.

E) Y, por supuesto, las muy conocidas en materia tributaria “Leyes ómnibus” (*Omnibus Bill*, en el Derecho norteamericano), de las que un clásico ejemplo en España han sido las denominadas Leyes “de medidas” o “de acompañamiento” a las de Presupuestos Generales, bajo cuyo ambiguo título se cobijaba un verdadero *totum revolutum*, donde todo cabía, constituyendo un magma de preceptos, unidos de manera artificial, dirigidos a regular, en un mismo texto normativo, materias dispares, que subían al último tranvía, a la Ley escoba que todo lo recogía³⁶.

propósito del *Informe sobre España* de Santiago Muñoz Machado”, *Revista de Administración Pública* 190 (2013): 357.

33 Cano, “Problemas constitucionales...”, 129.

34 Francisco Javier Laporta San Miguel, “El lenguaje y la ley”, *Revista española de la función consultiva* 6 (2006): 106.

35 José Luis Martín Moreno, “Función consultiva en los procedimientos de creación del Derecho. Pérdida de oportunidad y daño moral”, *Revista española de la función consultiva* 7 (2007): 100-101.

36 Esta nefasta práctica legislativa recibió un duro reproche en la Memoria del Consejo de Estado del año 1997; fue denunciada incluso en la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2005, en cuyo Preámbulo se reconoció de forma expresa que la utilización de la Ley de

Por si todo lo que se ha expuesto no fuese ya de por sí suficientemente grave, debe tenerse en cuenta, además, que en cualquier proceso de elaboración de una ley siempre existe la tentación de introducir supuestos de regulación de materias heterogéneas y dispares, circunstancia que, en ocasiones, no depende de la voluntad del autor del proyecto normativo, sino que la inclusión de dichas materias puede deberse a su introducción en los proyectos o en las proposiciones, por la vía de enmienda.

Este proceder causa evidentes problemas, como bien ha señalado Escuín Palop³⁷, toda vez que esta forma de actuar puede servir para eludir ciertos trámites, como el dictamen del Consejo de Estado, o del respectivo Consejo Consultivo autonómico si este existiese, y se tratase de una ley regional, y limita el derecho de los parlamentarios, puesto que su actividad se reduce, en este

acompañamiento no contribuía a fortalecer el principio de seguridad jurídica; y fue objeto de una generalizada crítica por la doctrina. Véanse al respecto, entre otros muchos autores, Ramón Falcón y Tella, “Leyes de Presupuestos y Leyes de “acompañamiento”: un posible fraude a la Constitución”, *Revista Quincena Fiscal* 22 (1994): 6; “Leyes de acompañamiento y técnica legislativa”, *Revista Quincena Fiscal* 1 (1997): 5 y ss.; y “El Guantánamo tributario. Una reflexión crítica sobre algunas medidas recientes y sobre la situación actual del sistema fiscal”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho* 2 (2009): 4 y ss.; José Juan Ferreiro Lapatz, “Derecho presupuestario y técnica legislativa”, *Civitas, R.E.D.F.* 87 (1995): 481 y ss.; Juan Bautista Martín Queralt, “La Ley de Acompañamiento o el sin vivir del Derecho”, *Revista Tribuna Fiscal* 74 (1996): 7; Víctor Manuel Sánchez Blázquez, “La ley de presupuestos y las leyes de acompañamiento”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* 242 (1996): 867 y ss.; Antonio Cubero Truyo, “Las Leyes de acompañamiento”, *Revista Quincena Fiscal* 9 (1997): 9 y ss.; Miguel Ángel Martínez Lago, “Leyes de presupuestos y leyes «de acompañamiento». (Aspectos constitucionales de los Presupuestos Generales del Estado y abuso de las formas jurídicas por el Gobierno)”, *Civitas R.E.D.F.* 104 (1999): 765 y ss.; y “Los límites de la justicia constitucional: la interpretación constitucional y la técnica jurídica en las «leyes de contenido heterogéneo»”, *Revista Española de Derecho Constitucional* 106 (2016): 32 y ss., <http://dx.doi.org/10.18042/cepc/redc.106.01>; Luis María Cazorla Prieto, *Las llamadas Leyes de acompañamiento presupuestario: sus problemas de constitucionalidad* (Madrid: IEF-Marcial Pons, 1999), 102 y ss.; y “Seguridad jurídica y legislación tributaria”, en *Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario, 2005-2006* (México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007), 765 y ss., quien calificó a estas leyes de auténticos monstruos jurídicos, y de representar el mayor atentado a la seguridad jurídica que puede concebir la mente de un dirigente político; Saturnina Moreno González, *Constitución y Leyes de «Acompañamiento» Presupuestario* (Pamplona: Thomson & Aranzadi, 2004), 379 y ss.; Begoña Sesma Sánchez, “Sobre la constitucionalidad de la creación de tributos en Leyes de acompañamiento”, en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, t. I, dir. por Isidoro Martín Dégano; Antonio Vaquera García y Gerardo Menéndez (Madrid: Lex Nova, 2005), 230; Fuertes, “Once tesis...”, 126 –quien ha escrito que si bien es cierto que no se han publicado estas leyes revoltijo de reformas en los últimos años, ello no implica que no se utilicen «escobones» como son las leyes tramitadas a final de año para incorporar las nuevas reformas como disposiciones adicionales o finales- y Villar Ezcurra y Gorospe Oviedo, “La calidad de las leyes...”, 276 y ss.

37 Catalina Escuín Palop, “Sobre las Leyes y sus límites”, *Civitas, R.E.D.A.* 147 (2010), <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document>

supuesto, a votar la enmienda “gazapo”, lo que, sin duda, va en detrimento de la participación política y del buen orden de la actividad parlamentaria.

Sin embargo, nuestro Tribunal Constitucional ha sido muy flexible sobre esta cuestión, entendiendo que el poder de enmienda de los parlamentarios y de los grupos parlamentarios, no tiene, en principio, límite, y que no es posible distinguir entre una enmienda y una nueva iniciativa legislativa.

Así se declaró en su sentencia 99/1987, de 11 de junio, en la que, resolviendo un recurso de amparo en el que los recurrentes habían fundamentado la infracción constitucional en el hecho de que la Mesa del Senado había admitido a trámite unas enmiendas que contenían materias ajenas a las reguladas en un proyecto de ley, se señaló que:

“[...] no existe ni en la Constitución ni en los Reglamentos de ambas Cámaras norma alguna que establezca una delimitación material entre enmienda y proposición de ley. Ni por su objeto, ni por su contenido, hay límite alguno a la facultad que los miembros de las Cámaras tienen para presentar enmiendas, exceptuados los que, tanto para las enmiendas como para las proposiciones de ley, fijan los artículos 84 y 134.6 de la Constitución para asegurar un ámbito de acción propia al Gobierno. Al aceptar como enmienda lo que un Grupo Parlamentario presentó como tal no ha habido, en consecuencia, ni podría haber, infracción reglamentaria alguna y por tanto tampoco inconstitucionalidad”.

Esto se ha reiterado en sentencias posteriores del Tribunal Constitucional (como, por ejemplo, las 136/2011, de 13 de septiembre; 209/2012, de 14 de noviembre, y 132/2013 de 5 junio), en las que respecto al ejercicio del derecho de enmienda al articulado y, concretamente, respecto de la introducción de enmiendas sin conexión con el texto inicial de un proyecto de ley –y pese a poner de relieve que tales enmiendas deben respetar una “conexión mínima de homogeneidad con el texto enmendado”, de manera que “toda enmienda parcial tiene que tener un carácter subsidiario o incidental respecto del texto a enmendar” – ha declarado, rebajando considerablemente su inicial exigencia, que en el caso de leyes de contenido heterogéneo:

“[...] la conexión de homogeneidad ha de entenderse de modo flexible que atienda también a su funcionalidad; y es que la pluralidad de las materias sobre las que versa en tales casos la iniciativa legislativa no las convierte en leyes de contenido indeterminado, ya que éste queda delimitado en el concreto texto presentado para su tramitación parlamentaria”.

Y que:

“el dogma de la deseable homogeneidad de un texto legislativo no es obstáculo insalvable que impida al legislador dictar normas multisectoriales, pues tampoco existe en la Constitución precepto alguno, expreso o implícito, que impida que las leyes tengan un contenido heterogéneo”³⁸.

5. CONTENIDO Y ALCANCE DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA CON SU VERTIENTE DE CONFIANZA LEGÍTIMA, Y SU ESPECIAL RELEVANCIA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

Es evidente que todo cuanto hasta aquí se ha expuesto en nada contribuye a dotar de contenido a la estabilidad y a la certeza jurídica que de las leyes debe predicarse. Y es muy grave que esto suceda, puesto que como bien han escrito, entre otros muchos autores, Ferreiro Lapatz³⁹, Villar Ezcurra⁴⁰, Rodríguez

38 Con ello, el Tribunal Constitucional no establece prohibición constitucional alguna a las leyes complejas, multisectoriales o de contenido heterogéneo, como ha escrito Martínez, “Los límites de la justicia constitucional: la interpretación constitucional y la técnica jurídica en las «leyes de contenido heterogéneo»...”, 49. Esto es criticable, ya que, como bien ha puesto de manifiesto Escuin, “Sobre las Leyes y sus límites”, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>, cada norma, desde el punto de vista lógico, debe tener un contenido homogéneo, y cada proyecto o proposición de ley debe regular una sola materia; y ello por dos razones: una, para facilitar a los ciudadanos el conocimiento del Derecho, y dos, para facilitar la aplicación del ordenamiento jurídico. Así se pronuncia también Fuertes, “Once tesis...”, 125, cuando señala que: “Una mínima regla de claridad y sensatez debería ser: una Ley para cada materia, una materia en cada Ley”.

39 Ferreiro, “El principio de seguridad jurídica...”, 46.

40 Marta Villar Ezcurra, “La protección a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima frente a las reformas tributarias retroactivas: consideraciones en torno a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el «gravamen complementario» de las tasas de máquinas de azar”, *Revista Quincena Fiscal* 6 (1997): 38. Acogiendo de forma expresa la tesis de esta autora se ha pronunciado Jorge de Juan Casadevall, “La responsabilidad patrimonial del estado-legislador en casos de recuperación de ayudas fiscales selectivas”, *Civitas, R.E.D.F.* 168 (2015), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>

Bereijo⁴¹, García Novoa⁴², Vega Gómez⁴³, Lorenzo de Membiela⁴⁴, Rodríguez-Arana Muñoz⁴⁵ y Díaz Rubio⁴⁶, la certeza sobre el Derecho aplicable constituye la exigencia primaria del principio de seguridad jurídica⁴⁷, con su correlato de confianza legítima.

Así ha sido resaltado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que trasladó estos principios de seguridad jurídica y confianza legítima al Derecho comunitario desde el ordenamiento jurídico alemán, en el que fueron cruciales en este sentido las aportaciones de las sentencias de su Tribunal Constitucional de 1 de julio de 1953, 24 de julio de 1957 y, sobre todo, 19 de diciembre de 1961⁴⁸.

En la primera de ellas se afirmó que:

41 Álvaro Rodríguez Bereijo, “Seguridad judicial y ordenamiento tributario”, en *El asesor fiscal ante el nuevo siglo* dir. por Ferreiro Lapatz, José Juan; Ángel Aguillo Avilés y Manuela Fernández Junquera (Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales, 2000), 690.

42 César García Novoa, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria* (Madrid: Marcial Pons, 2000), 33 y ss.; y “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”, *Revista Técnica Tributaria* 124 (2019), <https://www.aedaf.es/es/gabinete-de-estudios/509>

43 Juan Vega Gómez, “Seguridad jurídica e interpretación constitucional”, en *Interpretación constitucional*, t. II, dir. por Eduardo Ferrer Mac-Gregor (México: Editorial Porrúa, 2005), 1311 y ss.

44 Antonio Lorenzo de Membiela, “El principio de confianza legítima como criterio ponderativo de la actividad discrecional de la Administración pública”, *Revista de Administración Pública* 171 (2006): 252.

45 Jaime Rodríguez-Arana Muñoz, “Principio de seguridad jurídica y técnica normativa”, *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional* 4 (2007), <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document>

46 Patricia Díaz Rubio, “Fundamento y requisitos del principio de confianza legítima en la Unión Europea: la experiencia italiana”, *Revista Crónica Tributaria* 160 (2016): 74.

47 De acuerdo con Amable Corcuera Torres, “Estabilidad presupuestaria, sostenibilidad financiera y seguridad jurídica: consideraciones críticas”, en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, dir. por Francisco Adame Martínez y Jesús Ramos Prieto (Madrid: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas IEF, 2014), 2883 y ss, la seguridad jurídica supone: la necesaria publicidad de las normas, como requisito ineludible de su conocimiento por los destinatarios (*lex promulgata*); la exigencia de claridad y precisión en el lenguaje normativo (*lex manifesta*); la garantía del carácter pleno del ordenamiento jurídico para evitar las lagunas legales (*lex plena*); el respeto a la jerarquía normativa y a la reserva de ley (*lex stricta*); el principio de la irretroactividad de las leyes desfavorables o restrictivas de derechos (*lex previa*); y la adecuada estabilidad y persistencia del Derecho (*lex perpetua*).

48 Señala a este respecto José Américo Alonso, “Principio de confianza legítima”, en *Procedimiento administrativo europeo*, dir. por José Eugenio Soriano García (Madrid: Thomson Reuters-Civitas, 2012), 92, que el origen del principio de protección de la confianza fue alentado, tras la Segunda Guerra Mundial, en la Ley Fundamental de Bonn por un sistema de tutela judicial dirigido a proporcionar una protección intensa de los derechos subjetivos de los ciudadanos frente a los poderes públicos. Como acertadamente ha escrito Fernando Simón Yarza, “La protección de la confianza legítima ante el Tribunal Constitucional Federal alemán y otras cuestiones de interés”, *Revista General de Derecho Constitucional* 12 (2011): 3, el modo en que el Tribunal Constitucional Federal ha aplicado este principio pone de manifiesto su sensibilidad en el tratamiento de los asuntos económicos.

“El Derecho constitucional no sólo se encuentra formado por los principios concretos de la Constitución escrita, sino también por un entramado de principios generales o ideas directrices interiores e interrelacionadas que han sido tomadas en consideración por el legislador en el momento de fijar la Constitución, ya que impregnan y configuran la idea anterior a la redacción constitucional, aun cuando no se encuentren concretados en principios jurídicos especiales. Entre estas ideas -que vinculan también directamente al legislador- se encuentra el principio de Estado de Derecho [...] informado, como uno de sus elementos esenciales, por la garantía de la seguridad jurídica”.

En la segunda sentencia se señaló que “entre las bases en las que se funda un Estado de Derecho no se cuenta únicamente la previsibilidad, sino también la seguridad jurídica y la verdad material o justicia”.

Y en la importante sentencia del Tribunal Constitucional alemán 26/1961, de 19 de diciembre, calificada de modélica por García-Herrera Blanco⁴⁹, se declaró que:

“Entre los elementos fundamentales que configuran el Estado de Derecho hay que incluir la seguridad jurídica. El ciudadano ha de poder prever las posibles intervenciones del Estado con respecto a su persona para poderse preparar convenientemente de acuerdo con ello; ha de poder confiar en que su comportamiento, acorde con el derecho vigente, seguirá siendo reconocido por el ordenamiento jurídico con todos los efectos jurídicos que anteriormente se encontraban vinculados al mismo. El ciudadano verá lesionada, sin embargo, su confianza cuando el legislador vincule a hechos anteriormente consumados unas consecuencias jurídicas que resulten más desfavorables que aquellas con las que el ciudadano podía contar al tomar sus decisiones. Para el ciudadano, seguridad jurídica significa primaria y fundamentalmente, protección de su confianza”.

49 Cristina García-Herrera Blanco, “El principio de seguridad jurídica como límite a la retroactividad de las normas tributarias (A propósito de la STC de 31 de octubre de 1996)”, *Revista Jurisprudencia Tributaria* 2 (1997): 1637. Véanse también los comentarios que sobre esta sentencia realiza Susana Aníbarro Pérez, “El principio de protección de la confianza legítima como límite al poder legislativo en materia tributaria”, *Civitas, R.E.D.F.* 119 (2003): 396.

Estoy plenamente de acuerdo con esta afirmación y entiendo, en consecuencia, que el principio de confianza legítima –íntimamente ligado al de la buena fe en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, y que comporta que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de las cuales los ciudadanos han adoptado determinadas decisiones- constituye el núcleo cardinal y esencial del principio de la seguridad jurídica, de forma que si bien es cierto que no se puede establecer una correlación absoluta entre ambos principios, como bien afirmó García de Enterría⁵⁰, considero que el de seguridad jurídica se vería reducido a su mínima expresión si de él se desgajase el de confianza legítima, que es su vertiente más sobresaliente, como ya señalé en un precedente trabajo⁵¹.

En todas estas sentencias se ha acogido, pues, la plena y total validez del principio de confianza legítima, como garantía protectora de los ciudadanos ante cambios legislativos injustificados o no razonablemente previsibles⁵².

50 Eduardo García de Enterría, *La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el Derecho español* (Pamplona: Thomson Civitas, 2005), 27.

51 Clemente Checa González, “La responsabilidad patrimonial por daños ocasionados por incumplimiento del Derecho Europeo”, en *Procedimiento administrativo europeo*, dir. por José Eugenio Soriano García (Madrid: Civitas, 2012), 666.

52 Como escribió Jesús García Macho, “Contenido y límites del principio de la confianza legítima: estudio sistemático en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia”, *Civitas R.E.D.A.* 56 (1987): 557 y ss. la apelación al principio de confianza legítima aparece como reacción a una utilización abusiva de la norma jurídica, que sorprende la confianza de las personas destinatarias de la misma, que no esperaban tal situación, o no, al menos, sin unas medidas transitorias que paliasen tan bruscos efectos; mientras que Santiago Muñoz Machado, “Los principios generales del procedimiento administrativo comunitario y la reforma de la legislación básica española”, *Civitas, R.E.D.A.* 75 (1992): 329 y ss., señaló que la esfera de actuación del principio de confianza legítima se ciñe a las expectativas legítimas de los ciudadanos de un comportamiento debido por la Administración Pública, protegiendo las situaciones jurídicas consolidadas por los particulares. En la misma línea, Gema Rosado Iglesias, “Seguridad jurídica y valor vinculante de la jurisprudencia”, *Cuadernos de Derecho Público* 28 (2006): 83-84, ha indicado que desde una perspectiva pragmática y cercana al ciudadano, la exigencia de seguridad jurídica responde a la necesidad cierta de conocer los parámetros en que se desenvuelve el sistema normativo, tanto en la aprobación de las normas como en su aplicación, para orientar, programar la vida y la conducta, valorar las opciones y tomar decisiones, prever, en definitiva, las eventuales consecuencias de lo actuado con un mínimo de certeza y responder, en su caso, frente a los incumplimientos de la norma, o las vulneraciones y afeciones a los derechos e intereses legítimos reconocidos y garantizados por la misma; Fuertes, “Once tesis...”, 139, ha puesto de relieve que “para garantizar la seguridad jurídica, las normas han de gozar de cierta estabilidad, único medio para comprender sus previsiones y advertir cómo se desenvuelven las relaciones jurídicas. Sin embargo, esta elemental consideración es negada por la práctica que conoce un auténtico terremoto normativo. No hay descanso ante las sucesivas modificaciones y reformas de los textos legales”, y José Ignacio Martínez Estay, “Los conceptos jurídicos indeterminados en el lenguaje constitucional”, *UNED. Revista*

Cierto es que también en todas ellas se ha afirmado que tal principio no ampara, en ningún caso, un pretendido derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado y específico régimen legal, ya que ello conllevaría las consecuencias de congelación del ordenamiento jurídico existente y de su petrificación, y en este sentido, baste por todas, es útil acudir de nuevo a la antes citada sentencia del Tribunal Constitucional alemán 26/1961, de 19 de diciembre, en la que se afirmó que existían una serie de excepciones a la aplicación de referido principio de la confianza legítima, señalando al respecto, con consideraciones todas ellas referidas al tema de la retroactividad o irretroactividad de las leyes, que:

“La protección de la confianza se cuestionará en aquellos casos en los que no se encuentre objetivamente justificada con respecto a una situación jurídica determinada. Entre otros, pueden considerarse al respecto los siguientes casos:

A) No será protegible la confianza cuando el ciudadano, teniendo en cuenta la situación jurídica existente en el momento al que se refieran las consecuencias jurídicas establecidas en la nueva ley con carácter retroactivo, tenga que contar con que se vaya a implantar una nueva regulación.

B) El ciudadano tampoco podrá alegar, a la hora de realizar sus planes, su confianza en el derecho vigente cuando éste resulte confuso y enmarañado. En estos casos el legislador debe estar facultado para aclarar retroactivamente la situación jurídica existente.

C) El ciudadano no podrá basar su confianza en la apariencia de legalidad generada por una norma inválida. Por consiguiente y en determinadas circunstancias, el legislador estará facultado para sustituir con efectos retroactivos una

de Derecho Político 105 (2019): 181, ha señalado que los poderes públicos tienen el deber de dictar normas dotadas de claridad, que sean lo más fácilmente comprensibles, puesto que la indeterminación puede afectar a la confianza legítima y a las legítimas expectativas, y con ello a la previsibilidad, es decir, a lo que las personas pueden razonablemente esperar de la actuación de dichos poderes públicos.

disposición inválida por otra que no presente objeciones desde el punto de vista jurídico.

D) Finalmente, pueden darse razones urgentes de bien común que gocen de preferencia sobre el mandato de seguridad jurídica y que justifiquen disposiciones con carácter retroactivo”.

Ninguna objeción tengo que hacer a estas excepciones, que me parecen pertinentes y correctas.

Pero de lo que tampoco se puede dudar es de que este principio de confianza legítima es fundamental y, por tanto, aún con todos los límites que se quieran, debe constreñir al Legislador a la hora de proceder a dictar las leyes, toda vez que, como ha escrito Pulido Quecedo⁵³, un Estado, aunque sea un Estado democrático, no por ello está libre de incurrir en abusos y atropellos o más sencilla o neutramente, en responsabilidad.

Así lo han entendido también otros autores, como, por ejemplo, Moreno Fernández⁵⁴, quien ha afirmado que “sólo cuando aceptemos la responsabilidad del Estado legislador como algo natural, sin traumatismos intelectuales o sofismas exculpatorios, habremos dado un paso importante en la consolidación del sistema de garantías que toda sociedad que se califica como democrática adeuda a sus ciudadanos”, y Simón Acosta⁵⁵, quien ha señalado que “hablar de Estado de Derecho equivale a no admitir la existencia de personas u órganos con inmunidad para infringir el ordenamiento jurídico. En un Estado de Derecho no hay poder soberano con facultades para transgredir ley. Ni siquiera el legislador, que tiene el poder de modificar o derogar las leyes, tiene franquicia para infringirlas”.

53 Manuel Pulido Quecedo, “La responsabilidad del Estado Legislador por declaración de inconstitucionalidad de una ley”, *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional* 7 (2000), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>

54 Juan Ignacio Moreno Fernández, *La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador en materia tributaria y vías para reclamarla* (Pamplona: Aranzadi-Thomson Reuters, 2009), 25.

55 Eugenio Simón Acosta, “Daños antijurídicos imputables a las leyes tributarias”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* 794 (2010), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>

Acogiendo dichas tesis, se ha pronunciado, como ya antes se indicó, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, desde su pionera sentencia de 13 de julio de 1965, as. 111/63, Lemmerz-Werke GmbH, en numerosas ocasiones⁵⁶.

Dicho Tribunal –partiendo de la premisa de que el objetivo de este principio de seguridad jurídica es, como, entre otros, han escrito Díaz Abad⁵⁷ y Martínez Lafuente⁵⁸, garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas que entran dentro del ámbito del Derecho de la Unión Europea– ha declarado, entre otras afirmaciones de interés, que:

A) El principio general de seguridad jurídica constituye un principio general y fundamental del Derecho comunitario⁵⁹ que exige, particularmente, que una

56 Véanse, entre otras muchas, y citando tan sólo algunas de ellas, sus sentencias de 17 de abril de 1986, as. 133/84, Gran Bretaña/Comisión; 11 de junio de 1986, as. 235/82, Ferriere San Carlo SpA; 15 de diciembre de 1987, as. 326/85, Países Bajos/Comisión; 14 de febrero de 1990, as. 350/88, Delacre y otros; 22 de febrero de 1990, as. 221/88, CECA/Fallimento Bussens; 26 de junio de 1990, as. 152/88, Sofrimport Sarl; 1 de abril de 1993, asuntos acumulados 31/91 a 44/91, SpA Alois Lageder y otros; 15 de febrero de 1996, as. C-63/93, Duff y otros; 3 de diciembre de 1998, as. C-381/07, Belgocodex; 19 de septiembre de 2000, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, Ampafrance, SA y Sanofi Synthelabo; 11 de julio de 2002, as. C-62/00, Marks & Spencer; 29 de abril de 2004, as. C-17/01, Sudholz; 29 de abril de 2004, asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, Gemeente Leusden y otros; 14 de abril de 2005, as. C-110/03, Bélgica/Comisión; 10 de enero de 2006, as. C-344/04, European Low Fares Airline Association y otros; 21 de febrero de 2006, as. C-255/02, Halifax plc; 14 de septiembre de 2006, asuntos acumulados C-181/04 a C-183/04, Elmeka NE; 7 de junio de 2007, as. C-76/06, Britannia Alloys&Chemicals; 8 de mayo de 2008, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, Ecotrade SpA; 3 de junio de 2008, as. C-308/06, Intertanko y otros; 10 de marzo de 2009, as. C-345/06, Heinrich; 24 de marzo de 2009, as. C-445/06, Danske Slagterier; 21 de enero de 2010, as. C-472/08, Alstom Power Hydro; 8 de julio de 2010, as. C-343/09, Afton Chemical Limited; 16 de diciembre de 2010, as. C-537/08 P, Kahla Thüringen Porzellan GmbH; 22 de diciembre de 2010, as. C-120/08, Bavaria; 22 de diciembre de 2010, as. C-77/09, Gowan Comércio Internacional e Serviços, L.; 24 de marzo de 2011, as. C-369/09, ISD Polska y otros; 5 de mayo de 2011, asuntos acumulados C-201/10 y C-202/10, Ze Fu Fleischhandel GmbH y otros; 8 de diciembre de 2011, as. C-81/10, France Télécom; 14 de febrero de 2012, as. C-17/10, Toshiba Corporation y otros; 18 de octubre de 2012, as. C-603/10, Pelati; 3 de octubre de 2013, as. C-282/12, Itelcar; 6 de febrero de 2014, as. C-424/12, SC Fatorie SRL; 17 de julio de 2014, as. C-472/12, Panasonic Italia SpA y otros; 9 de julio de 2015, as. C-144/14, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei; 9 de julio de 2015, as. C-183/14, Radu Florin Salomie y Nicolae Vasile Oltean; 3 de septiembre de 2015, as. C-89/14, A2A SpA; 26 de mayo de 2016, asuntos acumulados C-260/14 y C-261/14, Județul Neamț y Județul Bacău; 8 de marzo de 2017, as. C-14/16, Euro Park Service; 7 de agosto de 2018, as. C-120/17, Administrativă rajona tiesa; 21 de marzo de 2019, as. C-702/17, Unareti SpA; 2 de mayo de 2019, as. C-309/18, Lavorgna Srl; 3 de diciembre de 2019, as. C-482/17, República Checa contra varios, y 4 de junio de 2020, as. C-430/19, SC C.F. SRL.

57 Nuria Díaz Abad, “El principio de seguridad jurídica”, en *Procedimiento administrativo europeo*, dir. por José Eugenio Soriano García (Madrid: Civitas, 2012), 125 y ss.

58 Antonio Martínez Lafuente, “El ordenamiento jurídico europeo. Fuentes y principios generales con especial referencia al Derecho Tributario”, *Revista Técnica Tributaria AEDAF* 112 (2016): 133.

59 En este sentido, Albrecht Weber, “El principio de Estado de Derecho como principio constitucional común europeo”, *Revista Española de Derecho Constitucional* 84 (2008): 54, ha escrito que el principio de seguridad jurídica, desde una perspectiva formal y también material, forma parte principalmente del mandato de Estado de Derecho. Como principio formal, éste se contraponen a veces

normativa sea clara y precisa, para así permitir a las personas interesadas conocer sin ambigüedad sus derechos y obligaciones de forma clara y precisa y adoptar las medidas oportunas, y a los órganos jurisdiccionales nacionales garantizar su cumplimiento.

B) La legislación de la Unión Europea debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables, y que este imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias económicas, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen.

C) El principio de seguridad jurídica exige que toda situación de hecho sea apreciada, normalmente y salvo indicación expresa en contrario, a la luz de las normas jurídicas que le son contemporáneas.

D) El principio de seguridad jurídica exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria, no pueda cuestionarse de forma indefinida.

E) Los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima⁶⁰ deben ser respetados por las instituciones de la Unión Europea y

a la justicia material en la cuestión de la aplicación del principio de interdicción de la retroactividad formal. Pero hay que tener también en cuenta que la claridad y certeza de las normas son características de la justicia y refuerzan la confianza del ciudadano.

60 Como ha escrito Íñigo Sanz Rubiales, “El principio de confianza legítima, limitador del poder normativo comunitario”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo* 7 (2000): 92 –citando básicamente a Federico Castillo Blanco, *La protección de confianza en el derecho administrativo* (Madrid: Marcial Pons, 1998), 107 y ss.–: “Aunque no aparece mencionado en los Tratados constitutivos, el principio de confianza legítima es reconocido como principio general de derecho comunitario y tiene sus antecedentes en la jurisprudencia constitucional alemana, como deducido –al igual que el de seguridad jurídica– del principio de Estado de derecho”. Véanse también el posterior trabajo de Federico Castillo Blanco, “El principio de seguridad jurídica: especial referencia a la creación del Derecho”, *Revista Documentación Administrativa* 263-264 (2002): 49, así como las aportaciones de José Antonio Barciela Pérez, “El principio de protección de la confianza legítima en el ámbito tributario: jurisprudencia del TJUE”, *Revista Quincena Fiscal* 22 (2010): 80 y ss.; Augusto González Alonso, “Los principios del Derecho administrativo comunitario”, *Revista Aranzadi Unión Europea* 6 (2011), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>; José Luis Gil Ibáñez, “La confianza legítima como principio rector de las actuaciones administrativas de la Comisión Europea”, en *Procedimiento administrativo europeo*, dir. por José Eugenio Soriano García (Madrid: Civitas, 2012), 186; y Aitor Orena Domínguez, “Hacienda no puede ir contra sus actos propios: confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe”, *Revista Quincena Fiscal* 7 (2015), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.

también por los Estados miembros en el ejercicio de las facultades que les confieren las directrices de la Unión.

F) Las normas sustantivas del Derecho de la Unión Europea, con el fin de garantizar el respeto de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, deben interpretarse en el sentido de que sólo contemplan situaciones existentes con anterioridad a su entrada en vigor cuando de sus términos, finalidad o sistema, se desprenda claramente que debe atribuírseles dicho efecto.

Análogas afirmaciones se han mantenido también por la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, ya que, por ejemplo, en su sentencia de 14 de octubre de 2010, caso *Schockin v. Ucrania*, se declaró que la ley ha de ser accesible, precisa y previsible en su aplicación, para de esta manera garantizar una cierta seguridad jurídica.

Y así se ha manifestado igualmente nuestro Tribunal Constitucional –que ya afirmó, en su sentencia 126/1987, de 16 de julio, que el principio de seguridad jurídica es inherente a la cláusula Estado de Derecho⁶¹–, siendo muy clara a este respecto su sentencia 46/1990, de 15 de marzo, en la que se declaró que hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no, evitando provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen complejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, e incluso cuáles sean estas.

Esta doctrina se ha mantenido por el Tribunal Constitucional en muchas ocasiones, como, por ejemplo, citando solo algunas, en sus sentencias 27/1981, de

61 A este respecto, Rosado, “Seguridad jurídica...”, 83, ha escrito que el principio de seguridad jurídica constituye uno de los pilares fundadores, un presupuesto basilar y, en consecuencia, un elemento ineludible, del Estado de Derecho; José María Lago Montero, “Remedios que sería deseable implementar más pronto que tarde”, en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, dir. por José María Lago Montero (Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 2018), 165, ha señalado que un Estado de Derecho lo es más cuanto más respeto incorpore al principio de seguridad jurídica, y Rosa Galapero Flores, “¿Es viable el arbitraje como mecanismo de resolución de conflictos en materia tributaria? Su compatibilidad con el principio de seguridad jurídica”, *Revista Quincena Fiscal* 1 (2020), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>, ha indicado que sin seguridad jurídica no hay Estado de Derecho digno de ese nombre.

20 de julio; 71/1982, de 30 de noviembre; 6/1983, de 4 de febrero; 15/1986, de 31 de enero; 99/1987, de 11 de junio; 126/1987, de 16 de julio; 227/1988, de 29 de noviembre; 65/1990, de 5 de abril; 150/1990, de 4 de octubre; 36/1991, de 14 de febrero; 197/1992, de 19 de noviembre; 173/1996, de 31 de octubre; 182/1997, de 28 de octubre; 225/1998, de 25 de noviembre; 104/2000, de 13 de abril; 124/2000, de 16 de mayo; 235/2000, de 5 de octubre; 1/2001, de 15 de enero; 26/2001, de 29 de enero; 234/2001, de 13 de diciembre; 3/2002, de 14 de enero; 96/2002, de 25 de abril; 184/2003, de 23 de octubre; 89/2004, de 19 de mayo; 248/2007, de 13 de diciembre; 116/2009, de 18 de mayo; 136/2011, de 13 de septiembre; 94/2012, de 7 de mayo; 102/2012, de 8 de mayo; 234/2012, de 13 de diciembre; 52/2014, de 10 de abril; 183/2014, de 6 de noviembre; 197/2014, de 4 de diciembre; 181/2016, de 20 de octubre; 98/2018, de 19 de septiembre; 140/2018, de 20 de diciembre; 9/2019, de 17 de enero; 35/2019, de 25 de marzo, y 161/2019, de 12 de diciembre.

En ellas, entre otras aseveraciones, se ha afirmado que:

A) La seguridad jurídica es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio⁶².

B) La seguridad jurídica, si bien no puede erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente, ni debe entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, sí protege la confianza de los

62 Partiendo de esta afirmación Juan Ignacio Ugartemendía Eceizabarrena, “El concepto y alcance de la seguridad jurídica en el Derecho constitucional español y en el Derecho comunitario europeo: un estudio comparado”, *Cuadernos de Derecho Público* 28 (2006): 21-22, ha escrito que el principio de seguridad jurídica –calificado como supraprincipio por Paulo de Barros Carvalho, “El supraprincipio de la seguridad jurídica y la revocación de normas tributarias”, *Revista Quincena Fiscal* 7 (2008), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document--> presenta una doble dimensión conceptual. Por una parte, una genérica, a modo de “principio suma” o “principio síntesis” de otros principios constitucionales con los que aparece ligado; y por otra, una diferenciada de la resultante de esa suma, de modo que cabe identificar un contenido propio del mismo, “sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene”.

ciudadanos⁶³, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles⁶⁴.

C) Si en el ordenamiento jurídico en que se insertan las normas, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento, o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica⁶⁵.

63 A este respecto, Carlos Palao Taboada, “Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias”, *Civitas R.E.D.F.* 185 (2020), <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document>, señala que el principio marco, o macroprincipio, de seguridad jurídica se exterioriza a través de otros principios, fundamentalmente el de buena fe y el de protección de la confianza, que, como es conocido, se recoge en la actualidad en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Este autor, por cierto, luego de indicar que la seguridad jurídica entendida como seguridad del Derecho afecta a los dos momentos esenciales de éste: su creación y su aplicación, rebaja los defectos que la inseguridad jurídica provoca en el primero de dichos momentos, al indicar que las quejas que ello ha provocado se encuentran mitigadas en la actualidad por la ayuda de la informática, gracias a la cual podemos mantenernos a flote en medio del aluvión de datos, y pone el énfasis en la preocupación, especialmente perceptible en el Derecho tributario, por la seguridad en la aplicación del Derecho, que se refiere a la certeza de las decisiones de los órganos que lo aplican, jueces y Administración. No niego la importancia que la seguridad jurídica tiene en este segundo momento, toda vez que es obvio, como ha escrito Ramón Falcón y Tella, “La confianza legítima en el ámbito tributario (I): la vinculación de la AEAT a las contestaciones a consultas y a las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Revista Quincena Fiscal* 20 (2012), <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document>, que la seguridad jurídica no solo ha de ser tenida en cuenta por el legislador al aprobar la norma, sino también por la Administración cuando la aplica, pues si los ciudadanos ajustan su conducta económica a un determinado criterio administrativo de interpretación de la norma, y se produce un cambio de criterio que no sea previsible, se estaría vulnerando la seguridad y la confianza legítima, exactamente igual que si ese cambio de criterio se introduce a través de una ley. Ahora bien, dicho esto, entiendo que rebajar la importancia de los defectos de la inseguridad jurídica en el momento de creación de la ley, simplemente porque contemos con instrumentos informáticos que nos faciliten la tarea, supone minusvalorar las exigencias que deben tenerse presente en el momento de creación de las normas, y justifican, indebidamente, el proceder que debieran observar los creadores de dichas normas.

64 Debe tenerse en cuenta, además, como bien ha escrito García, “El principio constitucional de seguridad jurídica...”, <https://www.aedaf.es/es/gabinete-de-estudios/509>, que un ordenamiento seguro es un ordenamiento competitivo, atractivo para la inversión exterior y amistoso para los negocios (*bussines friendly*).

65 Parecidas consideraciones ha realizado, asimismo, el Consejo de Estado, como, por ejemplo, se comprueba de la lectura de su Memoria del año 1992, en la que se afirmó que la Constitución garantiza la seguridad jurídica, uno de cuyos aspectos fundamentales es el de que todos, tanto los poderes públicos como los ciudadanos, sepan a qué atenerse; lo cual supone, por un lado, un conocimiento cierto de las leyes vigentes, y por otro una cierta estabilidad de las normas y de las situaciones que en ellas se definen. En similares términos se ha pronunciado Luis Alfonso Martínez Giner, “La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración tributaria: doctrina de los actos propios y prescripción del fraude ley”, *Revista Quincena Fiscal* 20 (2015): 67 cuando señala: “Centrándonos en el principio de

Igualmente intensa ha sido la recepción de la jurisprudencia del TJUE sobre este principio de confianza legítima en nuestro Tribunal Supremo⁶⁶, como se comprueba de la cita (solo algunas de las más recientes) de sus sentencias de 15 de febrero de 2017, Recurso de Casación núm. 40/2015, 20 de febrero de 2017, Recurso de Casación núm. 738/2014, 9 de marzo de 2017, Recurso de Casación núm. 2308/2015, 21 de marzo de 2017, Recurso de Casación núm. 4895/2016, 31 de marzo de 2017, Recurso contencioso-administrativo núm. 615/2014, 6 de abril de 2017, Recurso de Casación núm. 453/2016, 8 de mayo de 2017, Recurso de Casación núm. 4146/2014, 16 de mayo de 2017, Recurso contencioso-administrativo núm. 569/2014, 31 de mayo de 2017, Recurso de Casación núm. 672/2014, 12 de julio de 2017, Recurso de Casación núm. 4549/2016, 13 de septiembre de 2017, Recurso de Casación núm. 756/2014, 21 de septiembre de 2017, Recurso de Casación núm. 765/2014, 25 de septiembre de 2017, Recurso de Casación núm. 762/2014, 14 de diciembre de 2017, Recurso de Casación núm. 822/2015, 18 de diciembre de 2017, Recurso de Casación núm. 788/2014, 31 de enero de 2018, Recurso de Casación núm. 755/2014, 5 de febrero de 2018, Recurso de Casación núm. 3243/2015, 21 de febrero de 2018, Recurso de Casación núm. 2997/2015, 14 de marzo de 2018, Recurso de Casación núm. 3241/2015, 23 de abril de 2018, Recurso de Casación núm. 4693/2016, 6 de junio de 2018, Recurso de Casación núm. 1847/2017, 13 de junio de 2018, Recurso de Casación núm. 1608/2016, 15 de junio de 2018, Recurso de Casación núm. 1736/2016, 19 de junio de 2018, Recurso de Casación núm. 51/2016, 20 de junio de 2018, Recurso de Casación núm. 119/2016, 10 de julio de 2018, Recurso

confianza legítima, hay que apuntar que la seguridad jurídica como previsibilidad tiene sentido desde el punto de vista del ánimo subjetivo del contribuyente, lo cual se plasma en la idea de protección de la confianza”.

66 Vid. sobre esta cuestión Fernando González Botija, “Los principios de la jurisprudencia comunitaria y su influencia en la reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre responsabilidad del Estado legislador”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo* 6 (1999), 365 y ss., quien ha escrito que es en relación con el principio de la confianza legítima donde más se ha dejado notar el peso progresivo que ha venido teniendo en recientes decisiones de nuestro Tribunal Supremo la jurisprudencia del TJUE. Como ha escrito González, “Los principios...”, la confianza legítima, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo, debe desprenderse en todo caso de signos externos, objetivos, inequívocos, y no deducirse subjetiva o psicológicamente, teniendo que ser, pues, dichos signos externos lo suficientemente concluyentes como para que induzcan racionalmente al administrado a confiar en la apariencia de legalidad de una actuación administrativa concreta, moviendo su voluntad a realizar determinados actos.

de Casación núm. 4665/2016, 9 de octubre de 2018, Recurso contencioso-administrativo núm. 4805/2016, 25 de octubre de 2018, Recurso de Casación núm. 1674/2016, 4 de abril de 2019, Recurso de Casación núm. 1991/2016, 2 de julio de 2019, Recurso de Casación núm. 1229/2016, 24 de octubre de 2019, Recurso de Casación núm. 1837/2016, y 11 de febrero de 2020, Recurso de Casación núm. 1546/2016.

Este principio de seguridad jurídica, aunque no tiene en el Derecho tributario una vigencia reforzada en especial, al contrario de lo que ocurre en otros sectores del ordenamiento como el Derecho penal, presenta, sin embargo, como han escrito Rodríguez Bereijo⁶⁷, Simón Acosta⁶⁸ y García Novoa⁶⁹, una particular relevancia en la esfera tributaria.

Y ello por el enorme volumen y la extremada variabilidad de la legislación fiscal, sometida a un continuo proceso de adaptación y cambio, y por su carácter a menudo asistemático y carente de buena técnica jurídica, que dificulta no sólo su conocimiento y comprensión sino también, lo que es más importante cuando se trata de la aplicación de los tributos, su previsibilidad, de modo que el contribuyente pueda ajustar su comportamiento económico al coste de los impuestos, para así poder calcular de antemano la carga tributaria ⁷⁰ ,

67 Álvaro Rodríguez Bereijo, “Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición”, en *Garantías constitucionales del contribuyente*, dir. por Paul Kirchhof et. al. (Valencia: Tirant lo Blanch, 1998), 139.

68 Simón, “Impuestos...”, <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document>

69 García, “El principio constitucional...”, <https://www.aedaf.es/es/gabinete-de-estudios/509>

70 Así se ha indicado también, entre otros muchos autores, por Moreno, *Constitución...*, 392 y ss., por Rubio, “El papel del Consejo...”, 29-30, quien ha denunciado que en la materia fiscal da muchas veces la impresión de que se procede por impulsos, a propósito de casos singulares, sin tener en cuenta la desorientación general que esto produce, por Amancio Luis Plaza Vázquez, “Tributación y seguridad jurídica, ¿qué seguridad?”, *Revista Quincena Fiscal* 19 (2010): 91 y ss., por Francisco José Navarro Sanchís, “La Ley de medidas contra el fraude fiscal y el principio de seguridad jurídica. Especial referencia a las medidas cautelares”, en *La Justicia ¿un valor en decadencia?*, IX Congreso tributario, AEDAF (Madrid: Francis Lefebvre, 2013), 92, por Manuela Fernández Junquera, *El valor de la justicia en el mundo proceloso de las leyes tributarias* (Oviedo: Academia Asturiana de Jurisprudencia, 2014), 18, por José Luis Pérez Ron, “¿Adónde ha ido a parar el dinero de nuestros impuestos?”, *Revista Quincena Fiscal* 8 (2016): 159, quien ha señalado que el sistema tributario debe propugnar el respeto a la seguridad jurídica, para así permitir a los ciudadanos proyectar su vida sin temor a cambios caprichosos, y por Pedro Ángel Colao Marín, “La asunción de costes tributarios por actos de terceros. Seguridad jurídica, proporcionalidad de la actuación administrativa y confianza legítima”, *Revista Nueva Fiscalidad* 3 (2018): 161, quien ha resaltado que la seguridad jurídica lleva de inmediato a dos ideas: certeza del derecho y previsibilidad.

circunstancias todas ellas que abogan en favor de que se preste toda la atención que se merece a este principio de seguridad jurídica.

Esto, por desgracia, no ocurre en el Derecho español, como bien ha resaltado, recogiendo una opinión bastante extendida, Navas Vázquez⁷¹, quien ha escrito que nadie que tenga relación con los tributos ha podido sustraerse a la continuidad de su pésima regulación de forma y de fondo, a entradas en vigor y derogaciones absolutamente enrevesadas, a los efectos temporales insondables de tantas normas de las leyes de presupuestos, a las formas fraudulentas de las leyes de acompañamiento o, por llegar a un final, a la profusión de decretos-leyes más allá de cualquier urgencia.

Legislar a través de decretos-leyes, forma de actuar que es muy atractiva para los Gobiernos⁷² es, como ha escrito Carbajo Vasco⁷³, la quintaesencia de lo que no debería producirse singularmente en el fenómeno tributario, tan supuestamente vinculado al principio de legalidad y necesitado de reflexión y serenidad, frente a cualquier “extraordinaria y urgente necesidad”.

No es admisible que una figura como esta, establecida solo para casos de “extraordinaria y urgente necesidad”, se utilice de forma tan abusiva como la que en España se viene haciendo, amparándose para ello en bastantes ocasiones en la “necesidad de reducir el déficit público”, y en otras simplemente en motivos oportunistas teñidos de claros tintes electoralistas⁷⁴. Esta consolidación

71 Rafael Navas Vázquez, “Sistema tributario”, *Revista Quincena Fiscal* 6 (2008): 12.

72 Véase González, “El principio...”, 644.

73 Domingo Carbajo Vasco, “Urgencia y necesidad de una reforma global del sistema tributario español”, en Encuentro de Derecho financiero y tributario (1ª ed.). Desafíos de la Hacienda pública española (3ª parte). La Administración tributaria, dir. por Cristina García-Herrera Blanco (Madrid: IEF, 2012), 15.

74 Así lo han puesto de relieve, entre otros muchos autores, José Eugenio Soriano García, “Los Decretos-leyes en la jurisprudencia constitucional española”, *Revista de Administración Pública* 1, nº 100-102 (1983): 468 -quien ya alertó hace tiempo del peligro de que los decretos-leyes se instalasen en nuestro ordenamiento jurídico como un sistema alternativo de legislar, que pasase incluso a convertirse en un sistema también ordinario de legislación, idea que retoma Estanislao Arana García, “Uso y abuso del Decreto-ley”, *Revista de Administración Pública* 191 (2013): 365, cuando escribe que los decretos-leyes, se han instalado como un sistema alternativo de legislar o, mejor, como un sistema ordinario de legislar, que genera inseguridad jurídica y que favorece la creación de un cuerpo normativo anómalo y contradictorio, siendo el legislador un mero espectador que convalida lo hecho por el gobierno, anulándose la posibilidad de un mínimo debate democrático-, José Luis Pérez Ron, “La seguridad jurídica en la España actual”, *Revista Quincena Fiscal* 10 (2012) [*Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura* 36 \(2020\): 165-218
ISSN: 0213-988X – ISSN-e: 2695-7728](https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document, y “El nuevo...”, 116 y ss.; Luis María Cazorla Prieto, “La inserción de la llamada</p></div><div data-bbox=)

de la primacía del Poder Ejecutivo frente al Poder Legislativo se ha traducido en la asunción como ordinario de algo que no lo es, y que no debe serlo, como es la gobernación de la Hacienda Pública mediante el recurso reiterado a la figura de los decretos leyes, como oportunamente se indicó en la *Declaración de Granada*⁷⁵.

6. LA DEFICIENTE TÉCNICA LEGISLATIVA COMO IMPORTANTE FACTOR COADYUVANTE PARA EL SURGIMIENTO DE LA INSEGURIDAD JURÍDICA

Mucha culpa de todo lo expuesto la tiene la deficiente técnica normativa – conformada, como ha escrito Garrido Mayol⁷⁶, por el conjunto de reglas tendentes a lograr una mejora y perfeccionamiento en la configuración formal de las normas jurídicas⁷⁷– que, por desgracia, se suele utilizar en bastantes casos en la

amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico”, *Civitas R.E.D.F.* 157 (2013): 74; Juan José Nieto Montero, “La actividad financiera ante la crisis económica... un paso más en la lenta agonía del artículo 31 de la Constitución española”, en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, dir. por Francisco David Adame Martínez y Jesús Ramos Prieto (Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2014), 3111, y yo mismo en mi trabajo, ya citado, *Persiguiendo la sombra...*, 39 y ss.

75 Ob. cit. Se precisó en esta declaración que el abuso de esta figura normativa puede suponer un ataque al principio de legalidad, al hurtarse al Parlamento la posibilidad de disponer sobre los Institutos básicos del ordenamiento financiero que, precisamente por serlo, deben ser regulados mediante una ley formal. Como ha escrito Alberto Palomar Olmeda, “¿Estamos volviendo a los orígenes? El anhelo por la seguridad jurídica”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* 965 (2020), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>, “la urgencia es, de por sí, una técnica de regulaciones parciales, de pequeños o medianos parches normativos, pero no de sistemática, de coherencia, de orden de estructura y su aplicación sistemática y continua está dañando seriamente la armonización del sistema e introduciendo serias dudas en los operadores jurídicos”.

76 Vicente Garrido Mayol, “Técnica normativa en la elaboración de los proyectos de ley”, *Revista española de la función consultiva* 6 (2006): 133.

77 Así se han pronunciado también, entre otros muchos autores, López, “Pluralismo...”, 11, al indicar que no es necesario destacar la relevancia de la adecuada técnica normativa para que la voluntad del legislador se traduzca fielmente en los textos legales, y ello no sólo para la efectiva consecución de los objetivos de todo régimen democrático, sino también para conseguir un nivel aceptable de certeza en el Derecho, y por lo tanto de seguridad jurídica; y Francisco Marcos Fernández, “Calidad de las normas jurídicas y estudios de impacto normativo”, *Revista de Administración Pública* 179 (2009): 335, al señalar que la técnica normativa busca asegurar la claridad y el rigor en la formulación y redacción de las normas, el respeto a los principios e instituciones jurídicas, y su adecuada imbricación con otras normas relacionadas dentro del ordenamiento jurídico. A juicio de este autor, cuya opinión comparto, la preocupación por esta dimensión formal de las normas jurídicas, que abarca los planos lingüísticos, técnico-jurídico y sistemático, debe completarse con el análisis de la calidad sustantiva de las normas, con el examen de su contenido material, intentando evaluar su efectividad en el cumplimiento de los objetivos perseguidos. En esta línea, Daniel Casas Agudo, “Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario”, *Revista Nueva Fiscalidad* (2020): 96, ha señalado que “cuanto mejor esté redactada la ley (en términos de buena

elaboración de las leyes, ya que aunque existen procedimientos reglados a nivel teórico para que ello no sea así, no es infrecuente, ni mucho menos, que tales procedimientos no se apliquen en la práctica de manera correcta⁷⁸.

Este proceder en nada contribuye a mejorar la cognoscibilidad del Derecho, como se señaló en, entre otros, el dictamen del Consejo de Estado núm. 621/2004, de 20 de mayo, originándose así el “crepúsculo del arte legislativo”, como, por ejemplo, han señalado Gascón Abellán⁷⁹ y Cano Bueso⁸⁰, citando a Viandier⁸¹.

El adecuado uso de una correcta técnica normativa –la cual constituye un instrumento muy valioso al servicio del principio de seguridad jurídica, tal como han señalado, entre otros autores, Ferrero Lapatza⁸², Porfirio Carpio⁸³ y García Novoa⁸⁴– debiera conducir a que las leyes fuesen menos detalladas, menos farragosas, más breves y más claras⁸⁵, y estructuradas, en suma, de acuerdo con las acertadas y prudentes recomendaciones recogidas por Bentham, quien, en

técnica legislativa), más correcta estará en condiciones de ser la actuación administrativa. Y lo mismo cabe decir desde la óptica del Derecho comunitario, en el que también la necesidad de que las normas se redacten de forma clara es una exigencia inexcusable que ha sido reconocida por las Instituciones comunitarias, como nos recuerda, analizando el “Acuerdo Interinstitucional entre el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea sobre la mejora de la legislación”, de 13 de abril de 2016, Alejandro Menéndez Moreno, “La razonable preocupación de las instituciones europeas por la calidad de sus normas”, *Revista Quincena Fiscal* 10 (2020), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>

78 Cazorla, “Seguridad jurídica...”, 762, ha escrito a este respecto, tras indicar que las reglas de técnica legislativa han sido durante estos últimos años paulatinamente menos respetadas, que “las Cortes Generales producen leyes malas, producen leyes poco entendibles, producen leyes en donde la técnica legislativa es muy desconsiderada; si comparamos las leyes de otras épocas históricas en España con las actuales leyes desde un punto de vista de técnica legislativa, las leyes que ahora se aprueban padecerían mucho”.

79 Gascón, “Calidad de las normas...”, 44.

80 Cano, “Problemas constitucionales...”, 123.

81 Alain Viandier, “La crise de la technique législative”, *Droits. Revue Française de théorie juridique* 4 (1986): 75 y ss.

82 En Ferrero, “El principio de seguridad jurídica...”, 47.

83 Leopoldo José Porfirio Carpio, “El mecanismo de «segunda oportunidad» y el principio constitucional de «seguridad jurídica»: primeras reflexiones”, *Revista de Derecho Patrimonial* 40 (2016), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>

84 García, “El principio constitucional...”, <https://www.aedaf.es/es/gabinete-de-estudios/509>

85 Claridad que debiera extenderse hasta el punto de que no fuese necesario para leer una ley el uso constante del diccionario, como ha denunciado Demetrio Loperena Rota, “Derecho y ley”, *Revista Aranzadi Doctrinal* 1 (2011), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/>, quien ha escrito que “Últimamente se leen las leyes más con el diccionario que con la Constitución. Y eso sí que produce pánico, un jurista leyendo una ley como si fuese un Tratado de Física teórica ajeno a un Orden constitucional al que está subordinada”.

su obra *Tratados de legislación civil y penal*⁸⁶, indicó que: “El fin de las leyes es dirigir la conducta del ciudadano y para que esto se verifique son necesarias dos cosas: primero, que la ley sea clara⁸⁷, esto es que ofrezca al entendimiento una idea que representa exactamente la voluntad del legislador; segundo, que la ley sea concisa para que se fije claramente en la memoria. Claridad y brevedad son pues las dos cualidades esenciales. Todo lo que contribuye a la brevedad contribuye también a la claridad”⁸⁸.

Comparto la imprescindible necesidad de cumplimiento y acatamiento de estos principios, también auspiciados por Neumark⁸⁹ desde la perspectiva tributaria, en aras a alcanzar unas normas que se entiendan, que sean eficaces y que, por ello, puedan ser cumplidas de forma efectiva; en definitiva, que sean claras y breves⁹⁰, según las sabias observaciones de Bentham antes citadas.

86 Jeremy Bentham, *Tratados de legislación civil y penal* (Madrid: Imprenta de Fermín Villalpando, 1821-1822). Posteriormente reeditada por Magdalena Rodríguez Gil (Madrid, Editorial Nacional, 1981).

87 En este mismo sentido, Samuel Pufendorf, *De los deberes del hombre y del ciudadano* (Madrid: CEP, 2002), 29, ha señalado que las leyes generales deben ser pocas y “para que el sentido de la ley se comprenda correctamente, corresponde a los que la promulgan aplicar toda la claridad que sea posible”.

88 Estas afirmaciones nos recuerdan las sabias máximas que se recogía en textos como el Fuero Juzgo: “El Fazedor de las leyes debe fablar poco e bien, e non debe dar juicio dudboso, mas lano e abierto; que todo lo que saliere de la ley, que lo entiendan luego todos los que lo oyeren e que lo sepan sin toda dubda sin nenguna gravedumbre”. O en la Novísima Recopilación: “(...) la ley (...) es también para los sabios como para los simples, y es así para poblados como para yermos; y es guarda del Rey y de los Pueblos. Y debe ser manifiesta, que todo hombre la pueda entender, y que ninguno por ello resciba engaño y que sea conveniente a la tierra y al tiempo, y honesta, derecha y provechosa”. En similar línea, como bien exponen Manuel Santaella López, Montesquieu: el Legislador y el arte de legislar (Madrid: Universidad Pontificia de Comillas, 1995), 156 y ss., y Zapatero, “El Club...”, 73-74, Montesquieu, en el libro XXIX, “De la maniere de composer les lois”, de su obra *L'Esprit des Lois*, ya había señalado: El estilo de las leyes debe ser conciso y simple. Es esencial que las palabras de las leyes susciten en todos los hombres las mismas ideas. Es necesario evitar las expresiones vagas, el lenguaje metafórico o figurado, y las cláusulas abiertas. Las leyes no deben ser sutiles, ya que están hechas para gentes de entendimiento común. Conviene evitar el exceso de palabras. No hay que cambiar una ley sin razón suficiente, puesto que los cambios frecuentes generan inseguridad. Hay que expresar las razones de una ley, éstas tienen que ser dignas de la misma. Es preciso examinar si una ley es necesaria pues las leyes inútiles debilitan las leyes necesarias. Las leyes deben ser eficaces, ya que las leyes que se pueden eludir debilitan la legislación.

89 Fritz Neumark, *Principios de la imposición* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974), 407 y ss.

90 Así lo pone de relieve también Manuel Garzón Herrero, “El estado actual de la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes. El Defensor del Contribuyente como instrumento de defensa. La perspectiva del Tribunal Supremo”, en *La justicia tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, dir. por Fernando Serrano Antón (Madrid: Thomson-Civitas, 2007), 142, cuando señala que el ordenamiento jurídico tributario tiene que ser sencillo, claro, tener estabilidad y coherencia, y ser racional.

No obstante, la práctica habitual de nuestros legisladores dista mucho de acatar tales máximas⁹¹, y esto se agudiza en la esfera tributaria, con el grave problema que ello supone para el ciudadano medio⁹², como bien han apuntado Navarro y Diniz de Santi⁹³.

Nuestro Tribunal Constitucional tampoco ha sido muy receptivo a la hora de exigir el eficaz cumplimiento de estas reglas de buena técnica normativa, toda vez que en numerosos pronunciamientos⁹⁴ ha declarado que “el juicio de constitucionalidad no lo es de técnica legislativa”⁹⁵, razón por la cual, no “corresponde a la jurisdicción constitucional pronunciarse sobre la perfección técnica de las leyes”, habida cuenta de que “el control jurisdiccional de la ley nada tiene que ver con su depuración técnica”.

Estoy de acuerdo con estas aseveraciones; pero entiendo que el Tribunal Constitucional debiera haber modulado y matizado más las mismas, siguiendo, por ejemplo, el camino trazado por Aragón Reyes en sus votos particulares a las citadas sentencias 136/2011, de 13 septiembre y 132/2013, de 5 de junio, en los

91 Así lo pone de relieve, entre otros autores, Isaac Ibáñez García, *La reforma del ordenamiento jurídico económico. Políticas de participación y simplificación* (Madrid: Dykinson, 1997), 41 y ss.

92 Que es en puridad quienes deben dirigirse las normas, ya que, como se puso de relieve en, entre otros muchos, los Dictámenes del Consejo de Estado núms. 1546/1994, de 1 de agosto, 4176/1996, de 12 de diciembre, y 3024/1999, de 30 de septiembre, las leyes no están exclusivamente destinadas a los juristas ni a los especialistas, sino principalmente a los ciudadanos, sus verdaderos destinatarios.

93 Pablo Eugenio Navarro López y Eurico Marcos Diniz de Santi, “¿Son válidas las normas tributarias imprecisas?”, *Revista Quincena Fiscal* 14 (2007), 14, señalan al respecto que: “Las normas del derecho tributario contemporáneo no se dirigen a los ciudadanos sino a los técnicos y profesionales que eventualmente puedan asesorarlos. Los individuos no pueden motivarse mediante esas leyes porque no son capaces de comprenderlas ni aplicarlas sin necesidad de una «traducción» por parte de funcionarios y especialistas en derecho tributario. Esta ruptura de la comunicación entre autoridades y ciudadanos no es un problema menor, sino que representa una grave amenaza para la legitimidad del Estado. Un Estado que renuncia deliberadamente a comunicarse con sus ciudadanos no los trata con debida consideración y respeto, sino que los coloca deliberadamente en una situación de incapacidad. Un Estado que genera alienación y ensancha la brecha comunicativa trata a sus ciudadanos como incapaces que precisan tutores que les indiquen cuáles planes de vida son convenientes desarrollar”. En similar línea, Escuin, “Sobre las Leyes...”, <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document>, ha escrito que la complejidad del Derecho tiene un coste psicológico y un coste democrático, y propicia que el ciudadano medio se siente cada vez más alejado de los centros de decisión política, lo que genera desconfianza en los que ejercen el poder político.

94 Véanse, por ejemplo, en sus sentencias 109/1987, de 29 de junio; 226/1993, de 8 de julio; 164/1995, de 13 de noviembre; 195/1996, de 28 de noviembre; 225/1998, de 23 de noviembre; 273/2000, de 15 de noviembre; 136/2011 de 13 septiembre; 102/2012, de 8 de mayo, y 132/2013, de 5 de junio.

95 Así lo recuerda también Alejandra Boto Álvarez, “Sobre el principio *non bis in idem* y la importancia de la técnica legislativa (Al hilo de la STC 188/2005, de 7 de julio)”, *Revista Española de Derecho Constitucional* 76 (2006): 278.

que este Magistrado, tras reconocer que, efectivamente el juicio de constitucionalidad que corresponde realizar al Tribunal Constitucional no puede versar sobre la técnica legislativa o la perfección técnica de las leyes, añadió, sin embargo, que “tampoco está de más, a mi juicio, resaltar que la calidad de las leyes debiera constituir un objetivo primordial del legislador y más todavía del legislador democrático”⁹⁶.

La conclusión de cuanto hasta aquí se ha expuesto es desalentadora. Gran parte de las leyes no constituyen la expresión de reglas generales y estables, y con ello padece en grado sumo la certeza y la seguridad jurídicas, no garantizándose que a través de las leyes se adopten de forma inequívoca la mejor solución para los intereses públicos; ni que con estas se consiga el bienestar general o bien común, el afianzamiento de la seguridad jurídica y el perfeccionamiento del Derecho; ni que se alcance, en definitiva, con la promulgación de las leyes “la producción de normas dirigidas a la ordenación justa y racional de la comunidad”, tal y como se declaró en, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Constitucional 166/1986, de 19 de diciembre⁹⁷.

7. EL AUMENTO DE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA COMO CONSECUENCIA DEL IMPARABLE AVANCE DE LA INSEGURIDAD JURÍDICA

Los evidentes defectos de las normas que se han apuntado en las páginas precedentes originan igualmente un considerable aumento de los litigios, como

96 Y es que, en definitiva, en palabras de Francisco Javier Enériz Olaechea, “La persistencia del legislador en no respetar los límites materiales de las Leyes Generales de Presupuestos de Estado”, *Revista Aranzadi Doctrinal* 1 (2014), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>, la convivencia social, la democracia entendida como una conducta ética de buen hacer en la gestión de lo público, y la mejora del Estado de Derecho, aconsejan restringir ésta muy criticable práctica del legislador.

97 Nos encontramos, en suma, en un marco muy alejado del previsto y querido por John Locke, *Two Treatises of Civil Government*, y por Jean-Jacques Rousseau *Discours sur l'économie politique*, cuando, respectivamente, escribieron que: “La libertad del hombre en sociedad está en no situarse sino bajo un poder legislativo establecido por el consentimiento de la comunidad”. Y que: “¿Por qué arte inconcebible ha podido encontrarse el medio de sujetar a los hombres para hacerles libres? ¿... de encadenar su voluntad por su propio deseo? ¿Cómo puede hacerse que los hombres obedezcan y que nadie mande, que sirvan y no tengan dueño, tanto más libres, en efecto, cuanto que, bajo una aparente sujeción, nadie pierde su libertad más que en lo que pueda perjudicar a la de los otros? Estos prodigios son obra de la ley. Es sólo a la ley a quien los hombres deben la justicia y la libertad. Es este órgano salvífico de la voluntad de todos el que restablece en el derecho la igualdad natural entre los hombres”.

bien señaló Juan Lozano⁹⁸, cuando escribió: “La deficiencia de la norma aumenta la conflictividad y ello desarrolla una compleja espiral: la norma dictada sin atender a su posterior ejecución es, por lo general, una norma deficiente, descuidada, susceptible de no ser correctamente aplicada, o de serlo de múltiples maneras. Si la norma permite aplicaciones diferentes, alternativas o contradictorias aumenta la litigiosidad. Si la litigiosidad se desborda, aumenta patológicamente la actividad del poder jurisdiccional, que se verá compelido a interpretar la casuísticamente. La interpretación jurisdiccional de la norma, en razón del caso concreto, podrá o no ser elevada a criterio general de interpretación o ejecución por los poderes públicos que, como consecuencia de ello, cabe que varíen o establezcan nuevas formas de ejecución. Lo que puede reproducir nuevamente el orden descrito”.

Estas afirmaciones son plenamente aplicables a la órbita tributaria, en la que, como es bien conocido, la litigiosidad ha alcanzado cotas verdaderamente importantes⁹⁹, sobre todo en la esfera económico-administrativa, ya que en la contencioso-administrativa es menor, siendo ello debido, probablemente, como

98 Juan, “La racionalidad de las leyes...”, 258.

99 Véase, como aportación reciente, el trabajo de Galapero, “¿Es viable el arbitraje...?”, <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document>, en el que se indica que la litigiosidad en materia tributaria se ha convertido en uno de los problemas centrales en Derecho Tributario, debido al crecimiento de los litigios pendientes y de la poca celeridad y a veces ineficacia de las resoluciones de los Tribunales. Este aumento de la litigiosidad tributaria perjudica a todo el mundo. A los contribuyentes de buena fe y deseosos de cumplir correctamente sus obligaciones fiscales –es obvio, que para aquellos otros en las que no se den estas circunstancias el sistema les beneficia, por dilatar en el tiempo el cumplimiento de dichas obligaciones– porque al ver como sus derechos no se ven suficientemente atendidos por la aplicación de unas normas tributarias confusas, erráticas en muchos casos, y manifiestamente mejorables, no les queda más remedio que interponer en defensa de aquellos las correspondientes reclamaciones económico-administrativas y los pertinentes recursos contenciosos-administrativos, lo que prolonga en el tiempo su situación de incertidumbre ante la tardanza en la resolución por parte de los correspondientes Tribunales; pero también perjudica a la Hacienda Pública, sea estatal, autonómica y local, porque tan ingente cantidad de reclamaciones y recursos como los que se producen origina una millonaria suma de euros embalsada, no cobrada por las correspondientes Administraciones tributarias, merced a las suspensiones decretadas en todos los órganos revisores siendo éste un grave problema –que, a la postre, perjudica a la sociedad en su conjunto– que se potencia aún más en épocas de crisis económicas como las que venimos padeciendo desde hace ya tiempo. Véanse, por ejemplo, sobre esta última cuestión el informe Montserrat Casanellas Chuecos et al., *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado* (Barcelona: Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña, 2014), 15; Pedro Enrique Barrilao González, “¿Es eficaz la Agencia Tributaria?: los derechos pendientes de cobro”, *Revista Quincena Fiscal* 10 (2015): 131 y ss., y José María Lago Montero, “Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan”, en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, dir. por José María Lago Montero: Rosa María Alfonso Galán y María Ángeles Guervós Maillo (Pamplona: Aranzadi, 2018), 26.

apunta Lago Montero¹⁰⁰, no tanto a la calidad y rigor de las resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativos, sino al llamativo efecto anestésico, y al hartazgo, que en el *animus litigandi* opera el consumo obligatorio de la vía económico-administrativa, que funciona, como gráficamente ha resaltado Tejerizo López¹⁰¹, como una suerte de eliminatoria previa que debe sustanciarse antes de acudir al campo de juego, el proceso judicial, donde se resuelven las controversias sobre la aplicación de los tributos.

Con todo, y pese a ello, es evidente que se puede constatar un nocivo y patológico aumento de la actividad del poder jurisdiccional, fruto de la deficiente calidad de las normas, o de la desacertada e incorrecta aplicación que de ellas se hace por parte de las Administraciones tributarias¹⁰², en descargo de las cuales hay que señalar que si bien en no pocas ocasiones actúan así movidas por la única guía del afán recaudatorio, con olvido de cualquier otra consideración, lo que es ciertamente muy criticable, en otras obran de este modo porque, como dice Lago Montero¹⁰³, los medios personales y materiales de que disponen los órganos de gestión e inspección no guardan ninguna proporción con la complejidad del sistema que se les ordena aplicar, lo que produce una solución

100 José María Lago Montero, “Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan”, en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, dir. por José María Lago Montero; Rosa María Alfonso Galán y María Ángeles Guervós Maíllo (Pamplona: Aranzadi, 2018), 29.

101 José Manuel Tejerizo López, “Algunas reflexiones sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria”, *Civitas R.E.D.F.* 141 (2009): 12.

102 Éstas, por cierto, como bien ha escrito Soriano, “El Derecho Administrativo...”, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>; y *El Poder, la Administración...*, 120-122, han contribuido decisivamente a atascar el contencioso-administrativo por su abuso del poder de litigación, ya que con el criterio objetivo de condena en costas aquellas están menos constreñidas que los ciudadanos a la hora de pleitear, puesto que si pierden socializan las pérdidas de dicha condena, no sucediendo lo mismo con éstos, para quienes la punición de las costas implica un claro efecto paralizador. Así se ha resaltado también, entre otros autores, por José Ramón Chaves García, “Versiones y perversiones de los criterios de imposición de costas en lo contencioso-administrativo”, *Revista Técnica Tributaria* 115 (2016): 69, quien ha señalado que las costas desincentivan al particular, pero no a la Administración, ya que ésta, si media condena en su contra, carga las costas al presupuesto de la entidad, y por Marcos Iglesias Caridad, “Los costes de la conflictividad para los litigantes tributarios”, en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, dir. por José María Lago Montero; Rosa María Alfonso Galán y María Ángeles Guervós Maíllo (Pamplona: Aranzadi, 2018), 84-85, quien ha puesto de relieve que las costas no tienen el mismo efecto desestimulante para los obligados tributarios y para la Administración, pues en esta los funcionarios y autoridades que deciden pleitear no asumen con su propio patrimonio las costas, sino que éstas van a cargo del presupuesto de la Administración, por lo que el riesgo de litigar se diluye.

103 Lago, “Del estado actual...”, 49.

apresurada, con deficiente motivación de buena parte de los actos administrativos de toda clase y condición, y con una insuficiente apoyatura probatoria de buena parte de las resoluciones que se adoptan.

Este notable incremento de la litigiosidad origina, por otra parte, el nacimiento de otros dos graves problemas.

Por una parte, propicia un considerable retraso en resolver, lo que implica que pierda eficacia la doctrina jurisprudencial, al recaer ésta cuando los problemas ya se han solucionado, o han sido sustituidos por otros nuevos y distintos, como han señalado Remón Peñalver¹⁰⁴ y Tejerizo López¹⁰⁵, quien ha escrito que la vida efímera de muchas normas tributarias ocasiona, en bastantes casos, que cuando los Tribunales de Justicia se llegan a pronunciar sobre ellas, lo hacen en un momento en que ya no están vigentes, por lo que la utilidad de sus decisiones, más allá de la eficacia que tengan para las partes del proceso, se minimiza hasta desaparecer en la mayor parte de los supuestos.

Y, por otra, una pérdida de calidad de las sentencias de nuestros Tribunales, puesto que la gran cantidad de asuntos que tienen que afrontar merma indudablemente el tiempo que pueden dedicar a los mismos, y la necesaria atención que sería necesaria para resolverlos de la manera más correcta posible.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alegre Martínez, Miguel Ángel. "Las potestades normativas del Gobierno en el contexto de la pertenencia a la Unión Europea". En *Gobierno y Constitución. Actas del II Congreso de la Asociación de constitucionalistas de España*, dirigido por Pablo Lucas Murillo de la Cueva. 409-428. Valencia: Tirant lo Blanch, 2005.

Alonso García, Ricardo. "La inserción del Derecho europeo en el ordenamiento español (Informe del Consejo de Estado de 14 de febrero de 2008)". *Revista de Derecho Comunitario Europeo* 29 (2008): 7-17.

104 Remón, "La lucha por...", <https://laleydigital.laleynext.es/>

105 Tejerizo, "Algunas reflexiones...", 9.

- Álvarez García, Vicente. *Cinco estudios sobre el nuevo Estatuto de Autonomía de Extremadura*. Madrid: Iustel, 2012.
- Amérgo Alonso, José. “Principio de confianza legítima”. En *Procedimiento administrativo europeo*, dirigido por José Eugenio Soriano García. 91-122. Madrid: Civitas, 2012.
- Aníbarro Pérez, Susana. “El principio de protección de la confianza legítima como límite al poder legislativo en materia tributaria”. *Civitas, R.E.D.F.* 119 (2003): 395-419.
- Aragón Reyes, Manuel. *Estudios de Derecho Constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1998.
- Aragón Reyes, Manuel. “Sistema parlamentario, sistema presidencialista y dinámica entre los poderes del Estado. Análisis comparado”. En *Parlamento y control del Gobierno. V Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos*, dirigido por Francesc Pau i Vall. 29-46. Pamplona: Aranzadi, 1998.
- Aragón Reyes, Manuel. “Democracia y parlamento”. *Revista Catalana de Dret Públic*, 37 (2008): 129-155.
- Arana García, Estanislao. “Uso y abuso del Decreto-ley”. *Revista de Administración Pública* 191 (2013): 337-365.
- Ariño Ortiz, Gaspar. “Partidos políticos y democracia en España. Así no podemos seguir”. *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho* 4 (2009): 58-67.
- Barciela Pérez, José Antonio. “El principio de protección de la confianza legítima en el ámbito tributario: jurisprudencia del TJUE”. *Revista Quincena Fiscal* 22 (2010): 123-148.
- Barrilao González, Pedro Enrique. “¿Es eficaz la Agencia Tributaria?: los derechos pendientes de cobro”. *Revista Quincena Fiscal* 10 (2015): 115-135.
- Bel i Queralt, Germà y Alejandro Estruch Manjón. “Crisis financiera y regulación. Tentación, pecado, penitencia y propósito de enmienda”. *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho* 4 (2009): 50-57.
- Boto Álvarez, Alejandra. “Sobre el principio *non bis in ídem* y la importancia de la técnica legislativa (Al hilo de la STC 188/2005, de 7 de julio)”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 76 (2006): 273-294.
- Bustos Gisbert, Rafael. “La transposición del Derecho Comunitario por el Gobierno”. En *Gobierno y Constitución. Actas del II Congreso de la Asociación de constitucionalistas de España*, dirigido por Pablo Lucas Murillo de la Cueva. 369-398. Valencia: Tirant lo Blanch, 2005.

- Caballero Míguez, Gonzalo. “Comisiones, Grupos Parlamentarios y Diputados en la gobernanza del Congreso de los Diputados”. *Revista de Estudios Políticos* 135 (2007): 67-107.
- Calatayud Prats, Ignacio. “La ejecución normativa del Derecho fiscal comunitario derivado en el Derecho interno”. En *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, t. II, dirigido por Isidoro Martín Dégano; Antonio Vaquera García y Gerardo Menéndez García. 2175-2202. Madrid: Lex Nova, 2005.
- Cano Bueso, Juan. “Cuestiones de técnica jurídica en el procedimiento legislativo del Estado Social”. En *La técnica legislativa a debate*, dirigido por Jesús María Corona Ferrero; José Tudela y Francesc Pau i Vall. 201-222. Madrid: Tecnos, 1994.
- Cano Bueso, Juan. “Problemas constitucionales que condicionan la calidad de las normas”. *Revista española de la función consultiva* 6 (2006): 121-130.
- Carbajo Vasco, Domingo. “Urgencia y necesidad de una reforma global del sistema tributario español”. En *Encuentro de Derecho financiero y tributario (1ª ed.)*. *Desafíos de la Hacienda pública española (3ª parte)*. *La Administración tributaria*, dirigido por Cristina García-Herrera Blanco. 11-20. Madrid: IEF, 2012.
- Casanellas Chuecos, Montserrat; Estela Ferreiro Serret; Joan Pagès i Galtés y José Andrés Rozas Valdés. *Informe: Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado*, dirigido por Luis Manuel Alonso González. Barcelona: Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña, 2014.
- Casas Agudo, Daniel. “Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario”. *Revista Nueva Fiscalidad* (2020): 61-101.
- Castillo Blanco, Federico. *La protección de confianza en el derecho administrativo*. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- Castillo Blanco, Federico. “El principio de seguridad jurídica: especial referencia a la creación del Derecho”. *Revista Documentación Administrativa* 263-264 (2002): 21-72.
- Cazorla Prieto, Luis María. *Las Cortes Generales. ¿Parlamento contemporáneo?* Madrid: Cuadernos Civitas, 1985.
- Cazorla Prieto, Luis María. *El Congreso de los Diputados. (Su significación actual)*. Pamplona: Aranzadi, 1999.
- Cazorla Prieto, Luis María. *Las llamadas Leyes de acompañamiento presupuestario: sus problemas de constitucionalidad*. Madrid: IEF-Marcial Pons, 1999.

- Cazorla Prieto, Luis María. “Seguridad jurídica y legislación tributaria”. En *Memorias de los seminarios de Derecho constitucional tributario 2005-2006*, t. II. 753-782. México: Suprema Corte de la Nación.
- Cazorla Prieto, Luis María. “La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico”. *Civitas, R.E.D.F.* 157 (2013): 73-104.
- Chaves García, José Ramón. “Versiones y perversiones de los criterios de imposición de costas en lo contencioso-administrativo”. *Revista Técnica Tributaria* 115 (2016): 61-92.
- Checa González, Clemente. “La responsabilidad patrimonial por daños ocasionados por incumplimiento del Derecho Europeo”. En *Procedimiento administrativo europeo*, dirigido por José Eugenio Soriano García. 655-709. Madrid: Civitas, 2012.
- Checa González, Clemente. *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*. Madrid: Cuadernos Civitas, Thomson Reuters, 2019.
- Colao Marín, Pedro Ángel. “La asunción de costes tributarios por actos de terceros. Seguridad jurídica, proporcionalidad de la actuación administrativa y confianza legítima”. *Revista Nueva Fiscalidad* 3 (2018): 149-182.
- Corcuera Torres, Amable. “Estabilidad presupuestaria, sostenibilidad financiera y seguridad jurídica: consideraciones críticas”. En *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, dirigido por Francisco Adame Martínez y Jesús Ramos Prieto. 2881-2912. Madrid: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas IEF, 2014.
- Cubero Truyo, Antonio. “Las Leyes de acompañamiento”. *Revista Quincena Fiscal* 9 (1997): 9-18.
- De Barros Carvalho, Paulo. “El supraprincipio de la seguridad jurídica y la revocación de normas tributarias”. *Revista Quincena Fiscal* 7 (2008), <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document>.
- De Carreras Serra, Francesc. “Los partidos en nuestra democracia de partidos”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 70 (2004): 91-126.
- De Juan Casadevall, Jorge. “La responsabilidad patrimonial del estado-legislador en casos de recuperación de ayudas fiscales selectivas”. *Civitas, R.E.D.F.* 168 (2015), <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document>.
- Delgado-Iribarren García-Campero, Manuel. “La función de los Parlamentos nacionales en la arquitectura europea”. *Cuadernos de Derecho Público* 14 (2001): 45-84.

- De Ramón Fors, Ignacio. “Sobre la necesidad de perfeccionar el ordenamiento jurídico”. *Diario La Ley* 7152 (2009), <https://www.aedaf.es/es/base-de-datos/visor-la-ley>.
- Díaz Abad, Nuria. “El principio de seguridad jurídica”. En *Procedimiento administrativo europeo*, dirigido por José Eugenio Soriano García. 123-140. Madrid: Civitas, 2012.
- Díaz García, Elías. “Estado de Derecho y sociedad democrática”. En *Constitución, Estado de las Autonomías y justicia constitucional. (Libro homenaje al profesor Gumersindo Trujillo)*, dirigido por Luis Aguiar de Luque. 85-110. Valencia: Tirant lo Blanch, 2005.
- Díaz Rubio, Patricia. “Fundamento y requisitos del principio de confianza legítima en la Unión Europea: la experiencia italiana”. *Revista Crónica Tributaria* 160 (2016): 65-94.
- Embid Irujo, Antonio. “Norma, Economía y Lenguaje en el derecho de la crisis económica. El control judicial de la actividad administrativa en la economía. Algunas reflexiones”. *Documentación Administrativa. Nueva Época* 1 (2014), <https://revistasonline.inap.es/index.php/DA>.
- Enériz Olaechea, Francisco Javier. “La persistencia del legislador en no respetar los límites materiales de las Leyes Generales de Presupuestos de Estado”. *Revista Aranzadi Doctrinal* 1 (2014), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- Escribano López, Francisco, dir. “Declaración de Granada”. *Civitas R.E.D.F.* 179 (2018), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- Escuín Palop, Catalina. “Sobre las Leyes y sus límites”. *Civitas, R.E.D.A.* 147 (2010), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- Falcón y Tella, Ramón. “Leyes de Presupuestos y Leyes de “acompañamiento”: un posible fraude a la Constitución”. *Revista Quincena Fiscal* 22 (1994).
- Falcón y Tella, Ramón. “Leyes de acompañamiento y técnica legislativa”, *Revista Quincena Fiscal* 1 (1997): 5-8.
- Falcón y Tella, Ramón. “El Guantánamo tributario. Una reflexión crítica sobre algunas medidas recientes y sobre la situación actual del sistema fiscal”. *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho* 2 (2009): 4-15.
- Falcón y Tella, Ramón. “La confianza legítima en el ámbito tributario (I): la vinculación de la AEAT a las contestaciones a consultas y a las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos”. *Revista Quincena Fiscal* 20 (2012), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- Fernández Junquera, Manuela. *El valor de la justicia en el mundo proceloso de las leyes tributarias*. Oviedo: Academia Asturiana de Jurisprudencia, 2014.

- Fernández Rodríguez, Tomás-Ramón. “De la banalidad a la incoherencia y la arbitrariedad. Una crónica sobre el proceso, al parecer imparabile, de degradación de la Ley”. *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho* 0 (2008): 46-55.
- Fernández Sarasola, Ignacio. “La idea de partido político en la España del siglo XX”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 77 (2006): 77-107.
- Ferrajoli, Luigi. *Poderes Salvajes. La crisis de la democracia constitucional*. Madrid: Trotta, 2011.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. “Derecho presupuestario y técnica legislativa”. *Civitas, R.E.D.F.* 87 (1995): 481-502.
- Franzoni, Massimo. “Los viejos y los nuevos derechos en la sociedad cambiante”. *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho* 1 (2009): 70-83.
- Fuertes López, Mercedes. “Once tesis y una premática para restablecer la dignidad de la Ley”. *Revista de Administración Pública* 177 (2008): 119-155.
- Galapero Flores, Rosa. “¿Es viable el arbitraje como mecanismo de resolución de conflictos en materia tributaria? Su compatibilidad con el principio de seguridad jurídica”. *Revista Quincena Fiscal* 1 (2020), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- García de Enterría, Eduardo. “La democracia y el lugar de la Ley”. *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid* 1 (1997): 79-96.
- García de Enterría, Eduardo. *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*. Madrid: Cuadernos Civitas, 2000.
- García de Enterría, Eduardo. *La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el Derecho español*. Pamplona: Thomson, Civitas, 2005.
- García-Escudero Márquez, Piedad. “Parlamento y futuro: los retos de la institución parlamentaria”. *Cuadernos de Derecho Público* 18 (2003): 191-205.
- García Fernández, Javier. “Un diagnóstico nada complaciente del Estado autonómico (A propósito del Informe sobre España de Santiago Muñoz Machado)”. *Revista de Administración Pública* 190 (2013): 349-366.
- García Guerrero, José Luis. “Los embates de la globalización a la democracia”. *Revista de Estudios Políticos* 176 (2017): 113-146.
- DOI: <https://doi.org/10.18042/cepc/rep.176.04>.

- García-Herrera Blanco, Cristina. “El principio de seguridad jurídica como límite a la retroactividad de las normas tributarias (A propósito de la STC de 31 de octubre de 1996)”. *Revista Jurisprudencia Tributaria* 2 (1997).
- García Macho, Ricardo. “Contenido y límites del principio de la confianza legítima: estudio sistemático en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia”. *Civitas, R.E.D.A.* 56, (1987).
- García Morillo, Joaquín. “El Parlamento en la era global”. *Cuadernos de Derecho Público* 1 (1997): 77-100.
- García Novoa, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- García Novoa, César. “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”. *Revista Técnica Tributaria* 124 (2019), <https://www.aedaf.es/es/gabinete-de-estudios/509>.
- Garrido Mayol, Vicente. “Técnica normativa en la elaboración de los proyectos de ley”. *Revista española de la función consultiva* 6 (2006): 131-152.
- Garrorena Morales, Ángel. “Apuntes para una revisión crítica de la teoría de la representación”. En *El Parlamento y sus transformaciones actuales*. Editor por Ángel Garrorena Morales. 27-63. Madrid: Tecnos, 1990.
- Garrorena Morales, Ángel. *Representación política y Constitución democrática*. Madrid: Cuadernos Civitas, 1991.
- Garrorena Morales, Ángel. “Algunas sugerencias para renovar la función de control”. En *Parlamento y control del Gobierno, V Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos*, dirigido por Francesc Pau i Vall. 421-442. Pamplona: Aranzadi, 1998.
- Garzón Herrero, Manuel. “El estado actual de la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes. El Defensor del Contribuyente como instrumento de defensa. La perspectiva del Tribunal Supremo”. En *La justicia tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, dirigido por Fernando Serrano Antón. 139-142. Madrid: Thomson-Civitas, 2007.
- Gascón Abellán, Marina. “Calidad de las normas y técnica normativa. A propósito del «Cuestionario Previo»”. *Revista española de la función consultiva* 6 (2006): 41-96.
- Gil Ibáñez, José Luis. “La confianza legítima como principio rector de las actuaciones administrativas de la Comisión Europea”. En *Procedimiento administrativo europeo*, dirigido por José Eugenio Soriano García. 177-194. Madrid: Civitas, 2012.

- Gómez Corona, Esperanza. "Control parlamentario, minorías y Tribunal Constitucional". En *El Parlamento del siglo XXI*, dirigido por Francesc Pau i Vall. 77-88. Madrid: Tecnos, 2002.
- González Alonso, Augusto. "Los principios del Derecho administrativo comunitario". *Revista Aranzadi Unión Europea* 6 (2011), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- González Botija, Fernando. "Los principios de la jurisprudencia comunitaria y su influencia en la reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre responsabilidad del Estado legislador". *Revista de Derecho Comunitario Europeo* 6 (1999): 347-376.
- González de la Garza, Luis Miguel. "La crisis de la democracia representativa. Nuevas relaciones políticas entre democracia, populismo virtual, poderes privados y tecnocracia en la era de la propaganda electoral cognitiva virtual, el *microtargeting* y el *big data*". *UNED. Revista de Derecho Político* 103 (2018): 257-302.
- González García, Eusebio. "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978". En *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II. 57-103. Madrid: IEF, 1979.
- González García, Eusebio. "El principio de legalidad tributaria en el Reino de España". En *Memorias de los seminarios de Derecho constitucional tributario 2005-2006*, t. I. 623-661. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007.
- Hallivis Pelayo, Manuel. "La legislación y el fisco, dos ejes fundamentales de la seguridad jurídica en materia tributaria". En *Memorias de los seminarios de Derecho constitucional tributario 2005-2006*, t. I. 1561-1604. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007.
- Holgado González, María. "El estatuto jurídico-político del diputado: entre la lealtad al partido y la lealtad a su electorado". *Revista Española de Derecho Constitucional* 111, (2017): 45-65. DOI: <https://doi.org/10.18042/cepc/redc.111.02>.
- Ibáñez García, Isaac. *La reforma del ordenamiento jurídico económico. Políticas de participación y simplificación*. Madrid: Dykinson, 1997.
- Iglesias Caridad, Marcos. "Los costes de la conflictividad para los litigantes tributarios". En *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, dirigido por José María Lago Montero; Rosa María Alfonso Galán y María Ángeles Guervós Maíllo. 63-140. Pamplona: Aranzadi, 2018.
- Jover Gómez-Ferrer, Rafael y Pablo García-Manzano Jiménez de Andrade. "Las garantías del cumplimiento del Derecho de la Unión Europea: prevención frente a los

- incumplimientos y formas de repercusión”. *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho* 26 (2012): 60-71.
- Juan Lozano, Ana María. “La racionalidad de las leyes: una aproximación a los presupuestos de calidad de las normas y paradigmas para el desarrollo de investigaciones centradas en la creación del Derecho”. En *VI Jornada metodológica de Derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. La calidad jurídica de la producción normativa en España*, dirigido por Lilo Piña Garrido. 247-260. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2009.
- Lago Montero, José María. “Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan”. En *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, dirigido por José María Lago Montero: Rosa María Alfonso Galán y María Ángeles Guervós Maíllo. 23-62. Pamplona: Aranzadi, 2018.
- Lago Montero, José María. “Remedios que sería deseable implementar más pronto que tarde”. En *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, dirigido por José María Lago Montero. 163-218. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 2018.
- Laporta San Miguel, Francisco. “Teoría y realidad de la legislación: Una introducción general”. En *La proliferación legislativa: un desafío para el Estado de Derecho*, dirigido por Aurelio Menéndez y Antonio Pau. 29-88. Madrid: Colegio Libre de Eméritos. Thomson-Civitas, 2004.
- Laporta San Miguel, Francisco. “El lenguaje y la ley”. *Revista española de la función consultiva* 6 (2006): 97-110.
- Lavilla Alsina, Landelino. “Técnica —y estética— normativa”. *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas* 1 (2018): 411-424.
- Leibholz, Gerhard. *Problemas fundamentales de la democracia moderna*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1971.
- Leite de Campos, Diogo. “Las tres fases de los principios fundamentales del Derecho tributario”. En *Memorias de los seminarios de Derecho constitucional tributario 2005-2006*, t. II. 1707-1747. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2005-2006.
- Loperena Rota, Demetrio. “Derecho y ley”. *Revista Aranzadi Doctrinal* 1 (2011), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/>.
- López Guerra, Luis. “Organización y funcionamiento del Parlamento del futuro”. En *El Parlamento del siglo XXI*, dirigido por Francesc Pau i Vall. 29-43. Madrid: Tecnos, 2002.
- López Guerra, Luis. “Pluralismo y técnica normativa”. *Cuadernos de Derecho Público*, 29 (2006): 11-18.

- Lorenzo de Membiela, Antonio. “El principio de confianza legítima como criterio ponderativo de la actividad discrecional de la Administración pública”. *Revista de Administración Pública* 171 (2006): 249-263.
- Maier, Peter. *Gobernando el vacío. La banalización de la democracia occidental*. Madrid: Alianza Editorial, 2015.
- Marcilla Córdoba, Gema. *Racionalidad legislativa. Crisis de la ley y nueva ciencia de la legislación*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005.
- Marcos Fernández, Francisco. “Calidad de las normas jurídicas y estudios de impacto normativo”. *Revista de Administración Pública* 179 (2009): 333-365.
- Martín Jiménez, Adolfo. “El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea”. *Civitas R.E.D.F.* 109-110 (2001): 111-161.
- Martín Jiménez, Adolfo. “Legalidad, procedimiento legislativo y calidad de las normas tributarias: aportaciones del Derecho comparado”. *Civitas, R.E.D.F.* 147 (2010): 691-711.
- Martín Moreno, José Luis. “Función consultiva en los procedimientos de creación del Derecho. Pérdida de oportunidad y daño moral”. *Revista española de la función consultiva* 7 (2007): 99-111.
- Martín Queralt, Juan Bautista. “La Ley de Acompañamiento o el sin vivir del Derecho”. *Revista Tribuna Fiscal* 74 (1996).
- Martínez Estay, José Ignacio. “Los conceptos jurídicos indeterminados en el lenguaje constitucional”. *UNED. Revista de Derecho Político* 105 (2019): 161-196.
- Martínez Giner, Luis Alfonso. “La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración tributaria: doctrina de los actos propios y prescripción del fraude ley”. *Revista Quincena Fiscal* 20 (2015): 57-115.
- Martínez Lafuente, Antonio. “El ordenamiento jurídico europeo. Fuentes y principios generales con especial referencia al Derecho Tributario”. *Revista Técnica Tributaria AE-DAF* 112 (2016): 115-151.
- Martínez Lago, Miguel Ángel. “Leyes de presupuestos y leyes «de acompañamiento». (Aspectos constitucionales de los Presupuestos Generales del Estado y abuso de las formas jurídicas por el Gobierno)”. *Civitas R.E.D.F.* 104 (1999): 765-794.
- Martínez Lago, Miguel Ángel. “Los límites de la justicia constitucional: la interpretación constitucional y la técnica jurídica en las «leyes de contenido heterogéneo»”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 106 (2016), <http://dx.doi.org/10.18042/cepc/redc.106.01>.

- Menéndez Menéndez, Aurelio. “Sobre lo jurídico y lo justo”. En *El Derecho, la Ley y el Juez. Dos estudios*. 63-93. Madrid: Civitas, 1997.
- Menéndez Moreno, Alejandro. “La razonable preocupación de las instituciones europeas por la calidad de sus normas”. *Revista Quincena Fiscal* 10 (2020), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- Montoro Chiner, María Jesús. “Técnica normativa y órganos consultivos. Perspectiva europea”. *Revista española de la función consultiva* 2 (2004): 43-73.
- Moreno Fernández, Juan Ignacio. “Del deber constitucional de pagar un tributo a la responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator”. *El cronista del Estado social y democrático de Derecho* 3 (2009): 52-61.
- Moreno Fernández, Juan Ignacio. *La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator en materia tributaria y vías para reclamarla*. Pamplona: Aranzadi Thomson Reuters, 2009.
- Moreno González, Saturnina. *Constitución y Leyes de «Acompañamiento» Presupuestario*. Pamplona: Thomson & Aranzadi, 2004.
- Moreno González, Gabriel. “Más allá de la regla de oro: las otras restricciones constitucionales al poder fiscal y presupuestario”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 115 (2019), DOI: <https://doi.org/10.18042/cepc/re dc.115.07>.
- Muñoz Machado, Santiago. “Los principios generales del procedimiento administrativo comunitario y la reforma de la legislación básica española”, *Civitas, R.E.D.A.* 75 (1992): 329-358.
- Muñoz Machado, Santiago. *Informe sobre España. Repensar el Estado o destruirlo*. Barcelona: Crítica, 2012.
- Muñoz Machado, Santiago. “Regulación y confianza legítima” *Revista de Administración Pública* 200 (2016): 141-172.
- Navarro Sanchís, Francisco José. “La Ley de medidas contra el fraude fiscal y el principio de seguridad jurídica. Especial referencia a las medidas cautelares”. En *La Justicia ¿un valor en decadencia? IX Congreso tributario AEDAF*. Madrid: Francis Lefebvre, 2013.
- Navarro López, Pablo Eugenio y Eurico Marcos Diniz de Santi. “¿Son válidas las normas tributarias imprecisas?”. *Revista Quincena Fiscal* 14 (2007): 11-17.
- Navas Vázquez, Rafael. “Sistema tributario”. *Revista Quincena Fiscal* 6 (2008): 11-14.
- Neumark, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- Nieto Montero, Juan José. “La actividad financiera ante la crisis económica... un paso más en la lenta agonía del artículo 31 de la Constitución española”. En *Estudios sobre el*

- sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, dirigido por Francisco David Adame Martínez y Jesús Ramos Prieto. 3107-3135. Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2014.
- Oñate Rubalcaba, Pablo. “Parlamento y ciudadanía en España: ¿25 años de desencuentros?”. En *Parlamentos democráticos del sur de Europa*, dirigido por Cristina Leston-Bandeira y Pablo Oñate Rubalcaba. 75-101. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2008.
- Orena Domínguez, Aitor. “Hacienda no puede ir contra sus actos propios: confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe”. *Revista Quincena Fiscal* 7 (2015), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- Orón Moratal, Germán. “Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario”. *Civitas, R.E.D.F.* 97 (1998): 53-98.
- Palao Taboada, Carlos. “Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias”. *Civitas R.E.D.F.* 185 (2020), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- Palomar Olmeda, Alberto. “¿Estamos volviendo a los orígenes? El anhelo por la seguridad jurídica”. *Actualidad Jurídica Aranzadi* 965 (2020), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- Pamparacuatro Martín, Javier. “En torno a la crisis del Derecho”. *UNED. Revista de Derecho Político* 92 (2015): 165-193.
- Pérez Ron, José Luis. “La seguridad jurídica en la España actual”. *Revista Quincena Fiscal* 10 (2012), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- Pérez Ron, José Luis. “El nuevo Estado de Derecho”. *Revista Quincena Fiscal*, 4, (2014): 97-140.
- Pérez Ron, José Luis. “¿Adónde ha ido a parar el dinero de nuestros impuestos?”, *Revista Quincena Fiscal* 8 (2016): 115-164.
- Plaza Vázquez, Amancio Luis. “Tributación y seguridad jurídica, ¿qué seguridad?”. *Revista Quincena Fiscal* 19 (2010): 91-93.
- Porfirio Carpio, Leopoldo José. “El mecanismo de «segunda oportunidad» y el principio constitucional de «seguridad jurídica»: primeras reflexiones”. *Revista de Derecho Patrimonial* 40 (2016), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- Porras Nadales, Antonio Joaquín. “La función de gobierno y la dialéctica entre política y Administración”. En *Gobierno y Administración en la Constitución*, vol. II, dirigido

- por José Acosta Sánchez. 1479-1500. Madrid: Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Gobierno y Administración en la Constitución. IEF, 1988.
- Presno Linera, Miguel Ángel. *Los partidos políticos y las distorsiones jurídicas de la democracia*. Barcelona: Ariel, 2000.
- Pufendorf, Samuel. *De los deberes del hombre y del ciudadano*. Madrid: CEP, 2002.
- Pulido Quecedo, Manuel. “La responsabilidad del Estado Legislador por declaración de inconstitucionalidad de una ley”. *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional* 7 (2000), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- Remón Peñalver, Jesús. “La lucha por la seguridad jurídica”. *Diario La Ley* 6642 (2007), <https://laleydigital.laleynext.es/>.
- Requejo Pagés, Juan Luis. “Las relaciones entre el Gobierno y las Cortes Generales”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 70 (2004): 73-90.
- Rico Motos, Carlos. “El estudio de la deliberación en los Parlamentos: aportaciones de un enfoque sistémico”. *Revista de Estudios Políticos* 176 (2017): 333-363. DOI: <https://doi.org/10.18042/cepc/rep.176.11>.
- Rodomonte, Maria Grazia. “¿Populismos y soberanismos versus Unión Europea? Reflexiones sobre la crisis de la democracia y la crisis del proceso de integración europea”. *UNED. Revista de Derecho Político* 106 (2019): 287-318.
- Rodríguez-Arana Muñoz, Jaime. “Principio de seguridad jurídica y técnica normativa”. *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional* 4 (2007), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro. “Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición”. En *Garantías constitucionales del contribuyente*, dirigido por Kirchhof, Paul; José Manuel Cardoso da Costa; Antonio Di Pietro; Jaime García Añoveros y Álvaro Rodríguez Bereijo. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro. “Seguridad judicial y ordenamiento tributario”. En *El asesor fiscal ante el nuevo siglo*, dirigido por Ferreiro Lapatza, José Juan; Ángel Agualló Avilés y Manuela Fernández Junquera. 9-69. Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales, 2000.
- Rosado Iglesias, Gema. “Seguridad jurídica y valor vinculante de la jurisprudencia”. *Cuadernos de Derecho Público* 28 (2006): 83-123.
- Rubio Llorente, Francisco. “El procedimiento legislativo en España”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 16 (1986): 83-114.

- Rubio Llorente, Francisco. “Relaciones del Gobierno y la Administración con las Cortes”. En *Gobierno y Administración en la Constitución*, vol. I., dirigido por José Acosta Sánchez. 144-164. Madrid: Dirección General del Servicio Jurídico del Estado IEF, 1988.
- Rubio Llorente, Francisco. “El papel del Consejo de Estado en el control de la calidad técnica de las normas”. *Revista española de la función consultiva* 6 (2006): 27-40.
- Salvador Martínez, María. “Partidos políticos y «autoridades independientes»”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 104 (2015): 95. DOI: <http://dx.doi.org/10.18042/cepc/redec.104.03>.
- Sánchez Blázquez, Víctor Manuel. “La ley de presupuestos y las leyes de acompañamiento”. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* 242 (1996): 867-892.
- Sánchez Medero, Gema y Juan Carlos Cuevas Lanchares. “La disciplina partidista en el Congreso de los Diputados: el sistema legal español y los estatutos de los partidos políticos”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 111 (2017): 185-219. DOI: <https://doi.org/10.18042/cepc/redec.111.07>.
- Sánchez Patrón, José Manuel. “La reforma de la Constitución española y el proceso de integración europea. Comentario al informe del Consejo de Estado de 16 de febrero de 2006”. *Revista de Derecho Comunitario Europeo* 24 (2006): 571-591.
- Santaella López, Manuel. *Montesquieu: el Legislador y el arte de legislar*. Madrid: Universidad Pontificia de Comillas, 1995.
- Sanz Rubiales, Íñigo. “El principio de confianza legítima, limitador del poder normativo comunitario”. *Revista de Derecho Comunitario Europeo* 7 (2000): 91-122.
- Sesma Sánchez, Begoña. “Sobre la constitucionalidad de la creación de tributos en Leyes de acompañamiento”. En *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, t. I, dirigido por Isidoro Martín Dégano; Antonio Vaquera García y Gerardo Menéndez. 207-238. Madrid: Lex Nova, 2005.
- Eugenio Simón Acosta. “Daños antijurídicos imputables a las leyes tributaria”. *Actualidad Jurídica Aranzadi* 794 (2010), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- Eugenio Simón Acosta. “Impuestos: seguridad jurídica y técnica legislativa”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* 936 (2017), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- Simón Yarza, Fernando. “La protección de la confianza legítima ante el Tribunal Constitucional Federal alemán y otras cuestiones de interés”. *Revista General de Derecho Constitucional* 12 (2011): 10.

- Soriano García, José Eugenio. “Los Decretos-leyes en la jurisprudencia constitucional española”. *Revista de Administración Pública* 1, nº 100-102 (1983): 453-470.
- Soriano García, José Eugenio. “El Derecho Administrativo y los desafíos del siglo XXI”. *Civitas, R.E.D.A.* 150 (2011), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document>.
- Soriano García, José Eugenio. *El Poder, la Administración y los Jueces (A propósito de los nombramientos por el Consejo General del Poder Judicial)*. Madrid: Editorial Iustel, 2012.
- Tejerizo López, José Manuel. “Algunas reflexiones sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria” *Civitas R.E.D.F.* 141 (2009): 5-42.
- Tudela Aranda, José. “La democracia contemporánea. Mitos, velos y (presuntas) realidades”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 111 (2017): 125-152. DOI: <https://doi.org/10.18042/cepc/redc.111.05>.
- Ugartemendía Eceizabarrena, Juan Ignacio. “El concepto y alcance de la seguridad jurídica en el Derecho constitucional español y en el Derecho comunitario europeo: un estudio comparado”. *Cuadernos de Derecho Público* 28 (2006): 17-54.
- Valadés Ríos, Diego. “Problemas constitucionales de los flujos financieros internacionales”. En *Constitución, Estado de las Autonomías y justicia constitucional. (Libro homenaje al profesor Gumersindo Trujillo)*, dirigido por Luis Aguiar de Luque. 419-448. (Valencia: Tirant lo Blanch, 2005).
- Vega Gómez, Juan. “Seguridad jurídica e interpretación constitucional”. En *Interpretación constitucional*, t. II, dirigido por Eduardo Ferrer Mac-Gregor. 377-399. México: Editorial Porrúa, 2005.
- Viandier, Alain. “La crise de la technique législative”. *Droits. Revue Française de théorie juridique* 4 (1986).
- Villar Ezcurra, Marta. “La protección a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima frente a las reformas tributarias retroactivas: consideraciones en torno a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el «gravamen complementario» de las tasas de máquinas de azar”. *Revista Quincena Fiscal* 6 (1997): 35-46.
- Villar Ezcurra, Marta y Juan Ignacio Gorospe Oviedo. “La calidad de las leyes en el Derecho Financiero y Tributario español e italiano”. En *VI Jornada metodológica de Derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. La calidad jurídica de la producción normativa en España*, dirigido por Lilo Piña Garrido. 275-286. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2009.

- Weber, Albrecht. “El principio de Estado de Derecho como principio constitucional común europeo”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 84 (2008): 27-59.
- Zagrebelsky, Gustavo. “La ley, el Derecho y la Constitución”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 72 (2004): 11-24.
- Zapatero, Virgilio. “El Club de los Nomófilos”. *Cuadernos de Derecho Público* 3 (1998): 61-96.

Clemente Juan Checa González
Área de Derecho Financiero y Tributario
Departamento de Derecho Público
Facultad de Derecho
Universidad de Extremadura
ccheca@unex.es
<https://orcid.org/0000-0002-3042-618X>