

UNIVERSITAT JAUME I

Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas



**EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR AL
SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS**

TESIS DOCTORAL

Presentada por:

Lda. Dña. Cristina Pauner Chulvi

Dirigida por:

Dra. Dña. Rosario García Mahamut

Profesora Titular de Derecho Constitucional

Dr. D. Artemi Rallo Lombarte

Profesor Titular de Derecho Constitucional

ÍNDICE SISTEMÁTICO

ÍNDICE DE ABREVIATURAS	VII
CAPÍTULO INTRODUCTORIO. CONSIDERACIONES PRELIMINARES.....	1
CAPÍTULO PRIMERO. LOS DEBERES CONSTITUCIONALES UNA APROXIMACIÓN.....	10
I. EL DESARROLLO DE LA TEORÍA CONSTITUCIONAL SOBRE LOS DEBERES	10
A. La configuración autónoma del deber en el ámbito jurídico. Su distinción de la categoría del deber moral	14
B. La relación existente entre los derechos y los deberes constitucionales: la teoría de la correlatividad.....	17
C. Las nociones constitucionales de deber y obligación	20
D. Notas conclusivas sobre las nociones de deber y obligación.....	27
E. La caracterización constitucional de los deberes ¿existen deberes fundamentales como existen derechos fundamentales?	29
F. La dimensión objetiva y subjetiva de los deberes constitucionales.....	35
1. La dimensión objetiva de los deberes constitucionales como elementos estructurales del Estado social y democrático de Derecho.....	37
2. La dimensión subjetiva de los deberes constitucionales como elementos definidores del status jurídico de los ciudadanos	43
II. NATURALEZA Y EFICACIA JURÍDICA DE LOS DEBERES CONSTITUCIONALES.....	44
A. La eficacia de los deberes constitucionales ¿Los deberes constitucionales como normas programáticas?	45
B. El fundamento constitucional de los deberes constitucionales.....	53
1. El poder sancionador del Estado como fundamento de los deberes constitucionales	53
2. La teoría pactista como fundamento de los deberes constitucionales.....	56
3. Los fines del Estado social y democrático de Derecho como fundamento de los deberes constitucionales.....	57
CAPÍTULO SEGUNDO. EL DEBER DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA. SU ENUNCIADO CONSTITUCIONAL	62
I. LA TESIS DE LA CORRELATIVIDAD EN EL DEBER DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS	66

II. ¿CABE IDENTIFICAR EL DEBER DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS CON LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS?	70
III. EL DEBER DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS Y EL DEBER DE SOMETIMIENTO A LA CONSTITUCIÓN Y AL RESTO DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO	75
IV. EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS COMO UN DEBER DE SOLIDARIDAD.....	79
V. LAS POSICIONES CONSTITUCIONALES DE LOS CIUDADANOS Y LOS PODERES PÚBLICOS ANTE LOS DEBERES TRIBUTARIOS	88
A. Evolución histórica en la posición de los ciudadanos y de los poderes públicos ante los deberes tributarios.....	90
B. Los intereses protegidos en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como límites constitucionales al ejercicio de derechos individuales.....	93
C. La confluencia de intereses públicos y privados en el cumplimiento de los deberes tributarios.....	96
D. El interés estatal en el cumplimiento de los deberes fiscales	99
1. <i>La protección del “interés recaudatorio del Estado” en la jurisprudencia constitucional....</i>	99
2. <i>Los límites constitucionales a la imposición de obligaciones tributarias.....</i>	111
VI. EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS EN EL ESTADO CONTEMPORÁNEO. SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL	117
A. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como instrumento de financiación del Estado.....	118
B. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como instrumento para la consecución de los fines del Estado social y democrático de Derecho.....	123
VII. LA CONFIGURACIÓN CONSTITUCIONAL DEL GASTO PÚBLICO.....	130
A. La contribución fiscal de los ciudadanos y el sostenimiento de los gastos públicos: su vinculación constitucional	130
B. La discrecionalidad política en las decisiones sobre el gasto público.....	134
C. Los límites constitucionales a las decisiones políticas sobre gasto público.....	138
D. Los criterios constitucionales de justicia y eficacia en el gasto público	139
E. El control de la adecuación constitucional del gasto público	149
F. La polémica sobre la eficacia de los derechos sociales y su operatividad en el control constitucional de las decisiones en materia de gasto público	153
G. La declaración de inconstitucionalidad de las previsiones sobre gasto público: la inconstitucionalidad por omisión	160

VII. LA OBJECCIÓN DE CONCIENCIA COMO LÍMITE AL DEBER DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS: LA OBJECCIÓN FISCAL	164
A. La limitación del deber fiscal en un plano general: los derechos sociales	167
B. La limitación del deber fiscal en un plano especial: la objeción de conciencia fiscal	169
C. La jurisprudencia constitucional ante el fenómeno de la objeción fiscal.....	173
D. Razones contrarias al reconocimiento de la objeción de conciencia fiscal: cuestiones conceptuales, cuestiones jurídicas y cuestiones prácticas.....	179
E. Argumentos favorables al reconocimiento jurídico de la objeción de conciencia fiscal. El antecedente de la asignación tributaria a la Iglesia católica y sus implicaciones constitucionales	184
F. La afectación del deber de contribuir al sostenimiento de “determinados” gastos públicos, en concreto, la exclusión de los gastos militares.....	191
CAPÍTULO TERCERO: LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES SOBRE EL DEBER DE TRIBUTAR.....	194
I. NATURALEZA JURÍDICA Y EFICACIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES SOBRE EL PODER FINANCIERO	194
II. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA EN LA CONFIGURACIÓN CONSTITUCIONAL DEL DEBER TRIBUTARIO	209
A. La justicia como valor superior del ordenamiento jurídico.....	209
B. El concepto constitucional de justicia tributaria	214
C. La justicia del sistema tributario como concreción del valor superior justicia proclamado en la Constitución.....	218
D. La función del sistema tributario en la consecución de una justicia real: el art. 9.2 CE.....	221
E. Notas para construir un sistema tributario justo.....	222
III. LOS PRINCIPIOS MATERIALES DEL PODER TRIBUTARIO. EN ESPECIAL, EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD ECONÓMICA.....	224
A. Definición y funcionalidad del principio constitucional de capacidad económica.....	224
B. La transformación contemporánea del principio constitucional de capacidad económica.....	235
1. <i>La finalidad extrafiscal del sistema tributario para la protección de bienes constitucionalmente relevantes</i>	<i>239</i>
2. <i>El mínimo vital exento en el concepto constitucional de capacidad económica.....</i>	<i>242</i>
a. <i>La protección constitucional del mínimo vital individual.....</i>	<i>242</i>

b. La protección constitucional del mínimo vital familiar	248
3. <i>La prohibición constitucional de confiscatoriedad del sistema tributario</i>	254
a. Precisiones en torno al concepto constitucional de no confiscatoriedad	254
b. La prohibición de no confiscatoriedad del sistema tributario en la jurisprudencia constitucional.....	260
c. Alternativas a la fijación del límite constitucional de la no confiscatoriedad	263
C. La concreción del contenido constitucional del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional	268
1. <i>La criticada indeterminación del Tribunal Constitucional en materia tributaria</i>	271
2. <i>La evolución de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica</i>	277
3. <i>La eficacia negativa del principio constitucional de capacidad económica</i>	280
D. La relación del principio constitucional de capacidad económica con el principio de igualdad tributaria	280
1. <i>El principio de igualdad en la Constitución</i>	282
2. <i>La igualdad tributaria y su parámetro: la capacidad económica</i>	285
3. <i>Igualdad material, igualdad formal e igualdad tributaria</i>	287
4. <i>La irreducibilidad de la igualdad tributaria a la igualdad formal</i>	292
E. El juicio de razonabilidad	297
1. <i>El juicio de razonabilidad en el ámbito tributario</i>	300
2. <i>Valoración crítica</i>	302
IV. LOS PRINCIPIOS FORMALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA. EN CONCRETO, EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD	302
A. Introducción	305
B. El principio de legalidad tributaria	309
1. <i>Significado del principio de legalidad. Su distinción de la reserva de ley</i>	312
2. <i>El principio de reserva de ley en su evolución histórica</i>	316
3. <i>El principio de reserva de ley en la actualidad. Sus funciones</i>	316
a. La función de la reserva de ley como mecanismo de defensa de la propiedad....	317
b. La función de la reserva de ley como mecanismo de control político	317
c. La función de la reserva de ley como criterio democrático	317
d. La función de la reserva de ley como criterio de solidaridad	317
e. La función de la reserva de ley como mecanismo de expresión de la justicia impositiva.....	317
f. La función de la reserva de ley como mecanismo uniformador e igualitario.....	317
4. <i>Alcance de la reserva de ley</i>	329
C. El principio de legalidad presupuestaria	334
1. <i>Los aspectos constitucionales de la Ley de Presupuestos</i>	338

a. Sobre el desequilibrio de poderes. El significado político de la Ley de Presupuestos	339
b. Sobre la amplitud de la Ley de Presupuestos	349
2. Los criterios jurisprudenciales que justifican la limitación material de la Ley de Presupuestos	357
a. La función constitucional	357
b. La tramitación parlamentaria de los Presupuestos Generales del Estado.....	361
c. El principio de seguridad jurídica.....	369
3. Alternativas	373
4. La Ley de Acompañamiento	375
a. Origen y contenido de la Ley de Acompañamiento	377
b. Aplicación de los criterios jurisprudenciales de la Ley de Presupuestos a la Ley de Acompañamiento.....	379
c. Posibles soluciones de <i>lege ferenda</i>	386
CAPÍTULO CUARTO: EL DEBER TRIBUTARIO EN EL ESTADO AUTONÓMICO.....	388
I. LA ORGANIZACIÓN TERRITORIAL DEL ESTADO Y LA REGULACIÓN DE LOS DEBERES CONSTITUCIONALES	388
II. LA REGULACIÓN AUTONÓMICA DEL DEBER DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS	407
III. EL DEBER TRIBUTARIO EN LOS ORDENAMIENTOS AUTONÓMICOS: PODER TRIBUTARIO Y SISTEMAS DE FINANCIACIÓN	411
A. La naturaleza del poder financiero de los entes autonómicos y locales	415
B. La incidencia del sistema de financiación autonómica en la configuración de los deberes tributarios en las Comunidades Autónomas.....	421
1. Los regímenes económicos especiales: País Vasco, Navarra y Canarias.....	425
2. Las Comunidades Autónomas de régimen de financiación común	430
IV. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE MODULAN LA HETEROGENEIDAD DE REGULACIONES AUTONÓMICAS SOBRE LOS DEBERES TRIBUTARIOS	436
A. El principio de unidad. Concretamente, el principio de unidad económica.....	438
B. La fórmula del Estado social y democrático de Derecho y la división territorial del poder.....	444
C. El principio de igualdad. Sus proyecciones sobre el deber tributario.....	450
1. El principio de igualdad de las condiciones básicas en el cumplimiento de los deberes constitucionales.....	450
2. La prohibición de discriminación de los ciudadanos por razón de residencia: el art. 139.1 CE	462

3. <i>La incidencia del sistema de financiación autonómico en la configuración de los deberes tributarios en las Comunidades Autónomas</i>	465
a. <i>La foralidad como hecho diferencial</i>	466
b. <i>El papel del IRPF en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y la posición de igualdad de los españoles ante el deber de contribuir</i>	482
D. El ámbito de validez territorial de las normas. El respeto de la territorialidad fiscal	494
1. <i>La interdicción de los actos autonómicos restrictivos de la circulación de las personas o de los bienes</i>	496
2. <i>La articulación del principio de territorialidad fiscal sobre concretos deberes tributarios: la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones</i>	502
3. <i>La incidencia del Derecho comunitario europeo sobre la configuración del deber tributario en el ámbito estatal y autonómico</i>	507
a. <i>Los deberes tributarios autonómicos y la armonización fiscal europea</i>	509
b. <i>Las “vacaciones fiscales” vascas y la Unión Europea: antecedentes</i>	512
c. <i>Grado de homogeneización que la Unión Europea impone a los sistemas tributarios de los países miembros</i>	517
E. El principio de solidaridad. Las vertientes financieras del principio	524
1. <i>El deber de lealtad constitucional</i>	527
2. <i>El principio de coordinación con la Hacienda estatal</i>	530
3. <i>El principio de cooperación en materia financiera</i>	537
4. <i>La asimetría financiera y el principio de solidaridad en el Estado de las Autonomías</i>	539
V. HETEROGENEIDAD ECONÓMICO-FISCAL E IGUALDAD DE LOS DEBERES DE LOS CIUDADANOS: EL FEDERALISMO FISCAL	552
A. La corresponsabilidad fiscal como justificación de las diferencias en los deberes tributarios de los ciudadanos	552
1. <i>El concepto de corresponsabilidad fiscal</i>	553
2. <i>Los inconvenientes de la “Hacienda irresponsable”</i>	558
3. <i>La corresponsabilidad en el sistema de financiación autonómico vigente</i>	561
4. <i>Los verdaderos instrumentos corresponsabilizadores</i>	564
B. El futuro de la financiación de los entes territoriales: autonomía versus solidaridad	567
CONCLUSIONES FINALES	582
BIBLIOGRAFÍA	600
RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA	682

ABREVIATURAS

ACPPF	Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera
art./arts.	Artículo/s
ATC	Auto del Tribunal Constitucional
BNG	Bloque Nacionalista Gallego
BOC	Boletín Oficial de las Cortes
BOCAIB	Boletín Oficial de las Islas Baleares
BOCAs	Boletín Oficial de las Comunidades Autónomas
BOCM	Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid
BOCYL	Boletín Oficial de Castilla y León
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOR	Boletín Oficial de La Rioja
BORM	Boletín Oficial de la Región de Murcia
CA/CCAA	Comunidad(es) Autónoma(s)
CE	Constitución Española de 27 de diciembre de 1978
CEC	Centro de Estudios Constitucionales
CEE	Comunidad Económica Europea
CEPC	Centro de Estudios Políticos y Constitucionales
cfr.	confróntese
cit.	citada
CiU	Convergència i Unió
coord.	coordinador
CPFF	Consejo de Política Fiscal y Financiera
DA	Disposición Adicional
dir.	director
DGSJE	Dirección General del Servicio Jurídico del Estado
DOG	Diario Oficial de Galicia
DOGC	Diari Oficial de la Generalitat Catalana
DOGV	Diario Oficial de la Generalidad Valenciana
EA	Estatuto de Andalucía
EAr	Estatuto de Aragón

EAst	Estatuto de Asturias
EB	Estatuto de Baleares
EC	Estatuto de Cataluña
ECan	Estatuto de Canarias
ECant	Estatuto de Cantabria
ECeuta	Estatuto de Ceuta
ECL	Estatuto de Castilla y León
EC-M	Estatuto de Castilla-La Mancha
ed.	edición
EE	Estatuto de Extremadura
EG	Estatuto de Galicia
EM	Estatuto de Madrid
EMelilla	Estatuto de Melilla
EMur	Estatuto de Murcia
EN	Estatuto de Navarra
EPV	Estatuto del País Vasco
ER	Estatuto de La Rioja
esp.	española
EV	Estatuto de la Comunidad Valenciana
FCI	Fondo de Compensación Interterritorial
fj	fundamento jurídico
Giur. Cost.	Giurisprudenza Costituzionale
IEAL	Instituto de Estudios de la Administración Local
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IEP	Instituto de Estudios Políticos
INAP	Instituto Nacional de Administración Pública
IVAP	Instituto Vasco de Administración Pública
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVAP	Instituto Vasco de Administración Pública

LBRL	Ley de Bases de Régimen Local
LCTE	Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (Ley 30/1983, de 28 de diciembre o Ley 14/1996, de 30 de diciembre)
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LF	Ley Fundamental de Bonn
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LO	Ley Orgánica
LOAPA	Ley Orgánica de Armonización del Proceso Autonómico
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LORAFNA	Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Fuero de Navarra
LOTIC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
LOTRACA	Ley Orgánica de Transferencias a la Comunidad Canaria
LOTRAVA	Ley Orgánica de Transferencias a la Comunidad Valenciana
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
MAP	Ministerio de las Administraciones Públicas
núm.	número
op.	obra
pág.	página
PGE	Presupuestos Generales del Estado
PIB	Producto Interior Bruto
PNB	Producto Nacional Bruto
PNV	Partido Nacionalista Vasco
PP	Partido Popular
PSOE	Partido Socialista Obrero Español
PUF	Presses Universitaires Françaises
RCD	Reglamento del Congreso de los Diputados

RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto-Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
reimpr.	reimpresión
RS	Reglamento del Senado
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (TCEE modificado por TUE)
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
trad.	traducción
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea
TUE	Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992
UCD	Unión de Centro Democrático
UE	Unión Europea
vid.	véase
vol.	volumen
VVAA	varios autores

CAPÍTULO INTRODUCTORIO

CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El trabajo que introducen estas líneas preliminares tiene por objeto el estudio en profundidad del contenido del artículo 31.1 de la Constitución española (CE, en adelante) que establece *el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Aunque el contenido del mencionado precepto constitucional guarda una estrecha relación con la materia financiera, la óptica desde la que se aborda la presente investigación es exclusivamente constitucional.

Existen muchas razones que justificarían nuestra elección puesto que cabe señalar numerosas intersecciones, conexiones y puntos de encuentro entre las áreas de conocimiento constitucional y financiera suscitando cuestiones que deben recibir un tratamiento coordinado.

En primer lugar, se ha acuñado en la doctrina tanto la denominación de *Derecho constitucional financiero* para aludir al heterogéneo conjunto de preceptos constitucionales que regulan algún aspecto del ordenamiento tributario como la denominación de *Derecho financiero constitucional* para referirse a los conceptos e instituciones financieras que han sido elevados a la categoría de Derecho constitucional¹. De hecho, el contenido constitucional en materia tributaria se advierte

¹ Como nos recuerda Di Carli: "Nos encontramos, pues, con que en el seno de las Constituciones contemporáneas, en las que evidentemente hay que encuadrar a la española, la disciplina de los aspectos económicos fundamentales del orden instaurado es una de sus vertientes fundamentales" (P. DI CARLI: *Costituzione e attività economiche*, Cedam, Padova, 1978, págs. 2 y ss en L. M. CAZORLA PRIETO: "Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico", en *La Constitución Española y las*

en *dos aspectos* diferentes. El *primero* de ellos, que pudiera calificarse de orgánico por afectar a la organización de los poderes del Estado, versa sobre la estructura del poder financiero, esto es, sobre la *distribución de competencias en materia tributaria y presupuestaria entre los distintos poderes del Estado* y un segundo aspecto que trata de las normas financieras propiamente dichas de rango constitucional, es decir, los *principios o normas sobre Derecho financiero establecidos en la Constitución* como garantía jurídica de los derechos de los ciudadanos frente al poder del Estado y con el objetivo de dotar de mayor estabilidad y fijeza a esos principios configuradores del sistema tributario².

En general puede afirmarse que, si el objetivo principal del Derecho constitucional lo constituye la garantía de los derechos y libertades públicas de los ciudadanos a través de límites establecidos al ejercicio del poder, la incorporación de la

fuentes del Derecho, vol. I, IEF, Madrid, 1979, pág. 498). Moviéndonos en el terreno terminológico debemos hacer mención de la acuñación del término "Constitución económica" que, parafraseando a nuestro Tribunal Constitucional, podría definirse como el conjunto de "normas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica (...) implicando la existencia de unos principios básicos del orden económico que han de aplicarse con carácter unitario" (STC 1/1982, caso Coeficientes de Cajas de Ahorros, de 28 de enero, fj 1. También las SSTC 37/1981, caso Centros de Contratación de Cargas, de 16 de noviembre, voto particular; 96/1984, caso PETRONOR, de 19 de octubre, fj 3 y 64/1990, caso Subvenciones para el Traslado de Industrias a Galicia, de 5 de abril, fj 3). El concepto de Constitución económica es, por lo tanto, más amplio que el de Constitución financiera. Dentro de este último se incluyen, concretamente, la programación de ingresos y gastos públicos y se excluye "aquella parte de la Constitución que, no obstante referirse a la actividad económica e incluso dentro de ella a la actividad financiera, no lo hace a la actividad financiera pública" (L. SÁNCHEZ SERRANO: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, vol. I, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 100 y 185). Por último, señalar que algún autor emplea indistintamente las denominaciones de "Constitución financiera" o "Constitución fiscal" (A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, pág. 14).

² Sánchez Serrano comparte la queja del constitucionalista Klaus Vogel ante la escasa atención que se ha prestado desde el Derecho Constitucional a la Constitución financiera a la que califica de "tema crucial" en nuestra materia y da la bienvenida a cualesquiera aportaciones al estudio del Derecho financiero constitucional o bien del Derecho constitucional financiero (L. SÁNCHEZ SERRANO: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional...*, págs. 107 a 109).

materia financiera en el seno de las Constituciones, fijando los principios a los que debe someterse este deber y los procedimientos de aprobación del gasto, responde -entre otros- al propósito de garantizar derechos y libertades (como la igualdad o la propiedad) en el Estado de Derecho³ y a la finalidad de plasmar positivamente un determinado ideal de justicia. De modo que, con la más estrecha vinculación del ordenamiento tributario al ordenamiento constitucional, no se pretende tanto una racionalización del Derecho financiero cuanto una finalidad de mayor calado: lograr que el ordenamiento financiero no sea simplemente un mecanismo de recaudación-administración del ingreso-gasto público, sino que se convierta en un ordenamiento de justicia⁴.

En *segundo* lugar, justifica la incursión en el estudio del art. 31.1 CE el hecho de que toda organización política necesite medios económicos para su supervivencia y para el cumplimiento de sus fines⁵. Desde sus orígenes, el Estado ha recaudado dinero de sus súbditos para cubrir sus necesidades y prestar servicios a la colectividad. Las actividades dirigidas a la obtención, gestión y asignación de los recursos económicos - actividades financieras *stricto sensu* - implican la adopción de decisiones de naturaleza

³ A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)"..., págs. 11 y 12 y F. ESCRIBANO LÓPEZ: *Presupuesto del Estado y Constitución*, IEF, Madrid, 1981, pág. 61.

⁴ F. FERNÁNDEZ SEGADO: "Los principios constitucionales tributarios", en *El constitucionalismo en la crisis del Estado social*, M. A. García Herrera (dir.), Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 1997, págs. 211 y 212.

⁵ En efecto, como señalan García Morillo, Pérez Tremps y Zornoza Pérez, "sin recursos financieros no hay capacidad política alguna" (J. GARCÍA MORILLO; P. PÉREZ TREMPs y J. ZORNOZA PÉREZ: *Constitución y financiación autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pág. 17). La relación entre recursos financieros y autonomía política es analizada con detenimiento en el capítulo IV de la presente obra.

política⁶. Si esto resulta cierto para el modelo más primitivo de organización estatal, tanto más para el actual. La fórmula de *Estado social y democrático de Derecho* que consagra nuestro Texto fundamental en el apartado 1 del artículo 1 supone la asunción de un tipo estatal comprometido con la consecución de un orden social más igualitario y más justo. La afirmación de que esto no puede lograrse sin la intervención decisiva de la Hacienda pública constituye lugar común entre la doctrina⁷. Por ello, son innumerables los preceptos constitucionales vinculados con la actividad financiera hasta llegar a la conclusión de que *la actividad financiera total tendrá una función primordial*⁸: *hacer efectivo un enunciado fundamental de la Constitución cual es el art. 9.2* que expresa que "Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad e igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social"⁹. Y esa

⁶ A este respecto Sainz de Bujanda afirma con rotundidad que "La actividad financiera es, en su esencia, política" (F. SAINZ DE BUJANDA: "En torno a la naturaleza de la actividad financiera", en *Hacienda y Derecho*, vol. II, IEP, Madrid, 1962, pág. 22). Más concretamente, el sistema tributario, que por exigencia constitucional tenderá a la justicia, se apoya fundamentalmente en el concepto de capacidad económica y la determinación de qué elementos son representativos de esa capacidad es siempre una decisión en la que late una determinada ideología sociopolítica, es decir, se trata de una decisión que tiene una dimensión política y social en cuya determinación sólo podrá influir la opinión pública por las vías de la representación política (C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: "Artículo 31: El gasto público", en *Comentarios a las Leyes Políticas*, tomo III, dir. O. Alzaga Villaamil, Edersa, Madrid, 1996, pág. 414).

⁷ Entre otros, J. L. CASCAJO CASTRO: "El Estado social en la Constitución española", en *Estudios sobre el Estado social*, G. Cámara Villar y J. Cano Bueso (coords.), Parlamento de Andalucía/Tecnos, Madrid, 1993, pág. 43 y L. LÓPEZ GUERRA: *Introducción al Derecho Constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1994, págs. 161 y 162.

⁸ F. ESCRIBANO LÓPEZ: *Presupuesto del Estado y Constitución...*, pág. 331.

⁹ Junto a este destacado precepto, otros muchos vienen a configurar el marco constitucional en el que se desarrolla y ordena toda la actividad financiera estatal y de los demás entes públicos. Partiendo de los ya comentados artículos 1.1, 9.2 y, obviamente, 31.1 y 2, cabe citar el art. 31.3 y 133.1 (principio de legalidad en materia tributaria); 134 a 136 (principios de ordenación de los Presupuestos del Estado);

igualdad real y justicia social se logra no sólo según el modo en que se reparte la carga tributaria sino, muy especialmente, según el destino de esos ingresos obtenidos a través del sistema fiscal. La evidente conexión que se da entre los ingresos y los gastos públicos es lo que aporta al Derecho financiero y tributario el carácter de *Derecho redistributivo o promocional*. Y toda la problemática que rodea a esta tarea redistributiva “no es una cuestión sólo financiera, sino primordialmente política”¹⁰.

Finalmente, en *tercer* lugar, puede señalarse toda una serie de conexiones entre la *materia tributaria* y el *Parlamento*, órgano constitucional por excelencia. Así, es de todos conocida la relación que existe entre la *aparición histórica del parlamentarismo y los tributos*¹¹. Se afirma que las instituciones financieras han sido el origen de la democracia representativa. Las reuniones públicas de los órganos parlamentarios (Parlamentos, Asambleas, Cortes, Dietas,..) serán convocadas con una finalidad muy concreta: estudiar y, en su caso, aprobar las peticiones económicas hechas por el Monarca con la consiguiente explicación sobre los fines y actividades a cubrir con tales medios financieros.

Las discusiones políticas sobre la organización y el reparto del poder político características durante la gestación de las Constituciones democráticas se originan en torno al “derecho a consentir los impuestos a través de representantes (*no taxation*

40.1 y 131 (función promocional y redistribuidora de los poderes públicos); 39 a 52 (principios rectores de la actividad económica y social) y 128.1 (subordinación de toda la riqueza del país, en sus diversas formas y cualquiera que sea su titularidad, al interés general), todos ellos de la Constitución Española

¹⁰ J. LASARTE ÁLVAREZ: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993, pág. 102.

¹¹ L. LÓPEZ GUERRA y otros: *Derecho Constitucional*, vol. II, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, 3ª ed., pág. 114.

without representation) y el correlativo derecho a aprobar el gasto o destino que se da a los mismos mediante el Presupuesto, esto es, el poder sobre los cordones de la bolsa (*the power of the purse*)”¹². De modo que, históricamente, el parlamentarismo surge íntimamente asociado a las instituciones financieras, a la necesidad de aprobar unos ingresos y unos gastos públicos.

De ahí la afirmación de que el problema de la imposición es un problema de Derecho Constitucional en el sentido de que forma parte del ordenamiento parlamentario en cuyo ámbito se regula la institución del Parlamento que es quien ejercita “el poder de decidir los tributos”¹³. Esta aseveración nos obligará a dedicar una atención especial a la naturaleza de la actividad parlamentaria en la que se concreta esa función o competencia financiera.

¹² O. ALZAGA VILLAAMIL: “Funciones de las Cortes Generales”, en O. Alzaga Villaamil, I. Gutiérrez Gutiérrez y J. Rodríguez Zapata, *Derecho Político Español según la Constitución de 1978. Derechos Fundamentales y órganos del Estado*, vol. II, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998, 2ª ed., pág. 481.

¹³ M. BERTOLISSI: “Articolo 53”, en *Commentario breve alla Costituzione*, dir. V. Crisafulli y L. Paladin, Cedam, Padua, 1990, pág. 348.

Hechas las consideraciones que justifican, desde nuestro punto de vista, el interés que suscita el tema objeto de nuestra investigación, nos parece oportuno exponer una síntesis de su contenido señalando cada uno de los aspectos estudiados.

En las sucesivas páginas se presenta un análisis pormenorizado de los perfiles constitucionales del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE).

En el *primer capítulo* se aborda el estudio de la categoría jurídica del deber constitucional reflexionando acerca de su concepto, naturaleza, eficacia y fundamento.

Tras este primer capítulo, se propone un *segundo capítulo* consagrado al estudio concreto del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El análisis de esta categoría debe comenzar puntualizando la distinción entre deber y obligación, lo que nos obligará a un acercamiento a otras categorías jurídicas como las de derecho subjetivo y poder o potestad. Conectada con estas reflexiones, se aborda la problemática de las posiciones subjetivas que ocupan los ciudadanos y los poderes públicos en el seno de la relación jurídico-tributaria atendiendo a los *intereses que se protegen con la exigencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Resultaba aconsejable el acercamiento a esta cuestión dado que, las crecientes necesidades fiscales para atender los compromisos y funciones sociales que el Estado debe desarrollar, han colocado en primer plano el problema de la escasez de los recursos disponibles y de los límites a la expansión de esas necesidades. Precisamente, el cumplimiento de las funciones y fines que conforman el denominado *entramado jurídico-promocional del Estado social y democrático de Derecho* se erigen en el fundamento constitucional del deber tributario instrumentalizándolo al servicio de esos

finés. Por tanto, *la instrumentalización del deber fiscal lo coloca al servicio de una finalidad concreta: el sostenimiento del gasto público*. La Constitución predica el principio de asignación equitativa de recursos y los criterios de eficiencia y economía del gasto público (art. 31.2) lo que permite juridificar una actividad pública que ha sido tradicionalmente considerada de carácter político. Ante la *exigencia constitucional de la justicia en el gasto público, éste se encuentra sometido a controles jurisdiccionales de adecuación a aquel criterio constitucional de justicia* además de los restantes controles que se establezcan en aplicación del principio constitucional de legalidad de aquél (art. 133.4 CE). Finalmente, el capítulo se cierra con algunas consideraciones sobre el fenómeno de la *objeción de conciencia fiscal* que se configura, en la práctica y para quienes lo ejercen como derecho subsumible en la libertad de conciencia, como un límite al deber tributario. Este tipo de objeción no goza de reconocimiento jurídico en nuestro ordenamiento ni jurisprudencial por lo que se configura como un acto ilegal. Por ello, se plantea un análisis sobre la posibilidad constitucional del reconocimiento de la objeción de conciencia fiscal y su articulación a través de un mecanismo de pago social sustitutorio.

En el *capítulo tercero* nos introduciremos de lleno en el análisis de los principios constitucionales que califican al sistema tributario en nuestra Constitución. El valor de estos principios, la evolución que se ha detectado en su significación y el grado de concreción práctica de aquéllos serán algunas de las cuestiones estudiadas. Los *principios de capacidad económica, igualdad y de legalidad* recibirán una atención especial dada su consideración de pilar básico sobre el que se asienta el edificio del sistema tributario.

Para concluir, el *cuarto* y último *capítulo* de la obra se consagrará al estudio de la *articulación jurídica de los distintos centros territoriales dotados de capacidad para el establecimiento de deberes tributarios*. La observación de nuestra realidad, es decir, la de estar constituidos como un Estado territorialmente descentralizado en lo que se denomina *Estado de las Autonomías* así como la de formar parte integrante de una organización supraestatal como es la *Unión Europea*, ha provocado la existencia de entes públicos entre cuyas competencias se encuentra la de obtención de ingresos propios. Veremos cómo se articula la existencia de poderes tributarios en los diferentes niveles territoriales y los límites a los que se somete el ejercicio de esos poderes. Esto requerirá, en primer lugar, un *análisis de los principios constitucionales consagrados al mantenimiento de una situación mínima de identidad o igualdad en la posición jurídica de los ciudadanos españoles* independientemente del lugar geográfico en el que se encuentren así como *la exigencia de solidaridad y cooperación interregional sancionada constitucionalmente* y, en segundo lugar, el *estudio de la articulación de los diferentes ordenamientos –nacional, autonómico y supranacional- y su incidencia en la regulación y el establecimiento de deberes fiscales a los ciudadanos*.

CAPÍTULO PRIMERO

LOS DEBERES CONSTITUCIONALES. UNA APROXIMACIÓN

I. EL DESARROLLO DE LA TEORÍA CONSTITUCIONAL SOBRE LOS DEBERES

Lo primero que se advierte cuando se aborda el estudio de los deberes constitucionales es la escasa atención que este tema ha suscitado entre la doctrina¹. Las causas de este desinterés pueden ser muy diversas. Hasta cierto punto, el mantenimiento de esta figura jurídica subjetiva “a la sombra” de las investigaciones doctrinales podría justificarse al comprobar que la misma estaba considerada como el reverso del derecho subjetivo, ofreciendo el deber una imagen negativa de la misma realidad². Se añade que el sucinto desarrollo de la teoría de los deberes podría deberse a que, frente a los derechos que necesitan ser afirmados constantemente en la medida en que se encuentran en trance permanente de ser desconocidos o conculcados, los deberes se desprenden del reconocimiento de las potestades públicas de cuyo ejercicio surgen, lo cual hace innecesaria su afirmación específica³.

¹ Esta opinión es compartida en los clásicos estudios sobre el tema de los deberes constitucionales de C. CARBONE: *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, Giuffrè, Milán, 1968, págs. 3 y 42 y G. M. LOMBARDI: *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Giuffrè, Milán, 1967, págs. 3 y 4. Entre nosotros, Díez Picazo señala el deficiente desarrollo de la teoría de los deberes jurídicos frente a la teoría de los derechos subjetivos (L. DÍEZ PICAZO: *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1986, pág. 75).

² SANTI ROMANO: *Frammenti di un dizionario giuridico*, Giuffrè, Milán, 1947, pág. 91.

³ E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, Cívitas, Madrid, 1999, 6ª ed., pág. 33.

En alusión concreta a nuestro ordenamiento jurídico, también se afirma que la Constitución española, como todas en general, no pone mucho énfasis en los deberes constitucionales y se dedica a reconocer derechos más que a imponer deberes, lo cual es lógico no sólo por la génesis de las Declaraciones de Derechos⁴ y el sentido de las mismas⁵, sino también porque todo el resto de la Constitución y del ordenamiento en su conjunto se presenta, ante todo, como "deber" o como sometimiento al derecho por parte de los ciudadanos⁶, a la luz de lo establecido en el artículo 9.1 de la Constitución española.

Matizando todas estas opiniones, hoy sólo cabe aceptar que el concepto de "deber constitucional" es complementario, en gran parte de las Constituciones vigentes, del concepto de "derecho fundamental"⁷. Su aparición en el constitucionalismo es casi tan temprana como la de los derechos fundamentales. La consagración constitucional de los deberes tendrá lugar a partir de la Constitución francesa de 1795 que puso a su frente una *Declaración de Derechos y Deberes del Ciudadano*, ejemplo que se siguió en la mayoría de las Constituciones destacando en ellas una serie de deberes del ciudadano, elevándolos a la categoría de "constitucionales" y, a veces, de "fundamentales".

⁴ Gómez Colomer explica que la mayor extensión de la declaración de derechos frente a la de deberes en nuestra Constitución se justifica "por la impronta democrática que ello implica" (J. L. GÓMEZ COLOMER: "Artículo 6. Derecho y deber de jurado", en *Comentarios a la Ley del Jurado*, coords. J. Montero Aroca y J. L. Gómez Colomer, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 389).

⁵ Como recuerda Pérez Serrano, la declaración de deberes nunca tuvo igual resonancia que la de derechos y "muchas veces se omite; casi nunca se sistematiza; su eficacia es nula y su lectura fastidiosa" (N. PÉREZ SERRANO: *Tratado de Derecho Político*, Cívitas, Madrid, 1984, 2ª ed., pág. 601).

⁶ J. PÉREZ ROYO: *Curso de Derecho Constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 275.

⁷ Complementariedad que no implica correlatividad, aspecto que abordaremos más adelante (J. DE ESTEBAN y P. J. GONZÁLEZ-TREVIJANO: *Curso de Derecho Constitucional Español II*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1993, pág. 306).

Sin embargo, la existencia de deberes a los que se encontraba sometido el hombre se constata desde los mismos orígenes del Estado y su concepto aparece históricamente ligado al orden ético y religioso produciéndose una confusión entre el ámbito moral y jurídico⁸. De hecho, en la Constitución francesa de 1795 se justifica el hecho novedoso de introducir un catálogo de deberes - hasta nueve - calificando este listado como declaración de *principios éticos* (artículo 1) que deben caracterizar al buen ciudadano⁹.

Una de las primeras formulaciones del concepto de deberes fundamentales contribuyó también de forma decisiva a la confusión entre política y moral. Nos referimos a la obra del abad Mably titulada *Derechos y deberes del ciudadano*¹⁰, ampliamente difundida en España a principios del siglo XIX. Su idea principal consiste en señalar que los ciudadanos no sólo poseen derechos que deben ser respetados por el Estado, sino también unos deberes que están obligados a cumplir. El origen religioso de este autor le hace proyectar sus convicciones en el terreno de la política hasta el punto de que, lo mismo que ocurre en el orden religioso o ético, los derechos de los individuos tienden a ser considerados como subordinados a sus obligaciones, en un común

⁸ Peces-Barba sostiene que, como otros muchos conceptos jurídicos, su origen es inseparable de la dimensión religiosa como era en los primeros tiempos de todo el Derecho (G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: "Los deberes fundamentales", *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 4, 1987, pág. 329).

⁹ Casalta afirma que los nueve artículos consagrados a los deberes en la Constitución francesa de 1795 definían al "hombre de bien" (J. CASALTA NABAIS: *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, pág. 43, nota a pie núm. 68).

¹⁰ G. BONNOT DE MABLY: *Des droits et des devoirs du citoyen*, Librairie Marcel Didier, Paris, 1972, 1ª ed.

esfuerzo por lograr el ideal ético a que aspira la religión. Se halla presente, por tanto, un fuerte contenido iusnaturalista en el origen conceptual de los deberes constitucionales¹¹.

El primero en sentar las bases de la doctrina moderna del deber jurídico fue Kant quien, en el capítulo de introducción a su obra jurídica *Los principios metafísicos de la doctrina del Derecho*, formuló de modo clásico la distinción entre los conceptos de legalidad y moralidad¹². Con todo, acabar con la confusión entre deberes morales y deberes jurídicos ha sido, según Kelsen¹³, uno de los méritos de la Ciencia Jurídica moderna¹⁴: la obligación jurídica existe porque hay una norma dentro del Ordenamiento que así lo determina. La norma jurídica va a tener una existencia totalmente objetiva, y su imposición y los criterios por los que se puede ratificar o no esa existencia son también de esa índole, no estando relacionada con el fuero interno de los sujetos. La

¹¹ Sin embargo, aunque se acepta mayoritariamente que el hecho de vivir en comunidad obliga al hombre a aceptar determinados deberes surgidos de esa convivencia, también se niega unánimemente que pueda hablarse de “deberes naturales” del hombre al modo como se habla de los “derechos naturales” (N. PÉREZ SERRANO: *Tratado de Derecho Político...*, págs. 601 y 602). Casalta expresa esta misma idea diciendo que los derechos fundamentales, preexistiendo, se imponen al poder constituyente estatal mientras que los deberes son fundamentalmente una creación del Estado (J. CASALTA NABAIS: *O deber fundamental de pagar impuestos...*, págs. 56 y 62).

¹² I. KANT: *Principios metafísicos del Derecho*, trad. G. Lizarraga, Librería de Victoriano Suárez, Madrid, 1873, págs. 12 a 60. Lo mismo en I. KANT: *Introducción a la Teoría del Derecho*, introd. y trad. de F. González Vicen, Cívitas, Madrid. 1978, pág. 42.

¹³ Kelsen distingue tajantemente el Derecho de la Moral, pero no porque no se influyan, sino más bien porque postula la posibilidad de un estudio del Derecho exclusivamente jurídico. Kelsen afirma que cuando en una regla de derecho expresamos que la consecuencia *debe* seguir a la condición, no adjudicamos a la palabra “debe” ninguna significación moral. La expresión “debe ser” que figura en la regla de derecho indica solamente el sentido específico de la relación establecida por toda ley social entre una condición y su consecuencia (H. KELSEN: *Teoría pura del Derecho*, Eudeba, Buenos Aires, 1999, 4ª ed., pág. 45).

¹⁴ Por contra, Díez Picazo sostiene que sobre la base de las ideas kantianas la doctrina ha ido elaborando un concepto de deber jurídico que nunca ha alcanzado una formulación clara en el terreno estrictamente jurídico debido, sobre todo, a la preeminencia que la ciencia jurídica del siglo XIX ha otorgado al derecho subjetivo configurando al deber jurídico como la cara pasiva del derecho subjetivo de otro (L. DÍEZ PICAZO: *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho...*, pág. 77).

moderna ciencia pretende derivar todos los conceptos jurídicos del Derecho positivo que es la instancia suprema y sus normas valen con independencia de la moral¹⁵.

En nuestros días, el concepto de deber jurídico continúa presentando el problema de su polisemia conceptual y terminológica. El deber puede ser concebido en un sentido amplio o general, como tema eterno de la Filosofía del Derecho o, en el ámbito jurídico, principalmente como correlato de obligaciones contraídas enfrentado a derechos subjetivos particulares en lo que se ha venido a denominar como tesis o teoría de la correlatividad.

A. La configuración autónoma del deber jurídico. Su distinción de la categoría del deber moral

Los deberes fundamentales, para ser entendidos adecuadamente, deben ser analizados como categoría o figura jurídica propia. En este sentido, huelga decir que el objeto de nuestra investigación se centra en el deber como categoría jurídica, dejando a un lado cualquier consideración desde el punto de vista ético o moral¹⁶, puesto que no

¹⁵ L. LEGAZ Y LACAMBRA: "Voz Deber", en *Nueva Enciclopedia Jurídica*, tomo VI, Editorial Francisco Seix, Barcelona, 1985, pág. 248. Esto no es óbice para que reconozcamos con Hart que un sistema jurídico al igual que contiene órdenes respaldadas por sanciones, también contiene elementos estrechamente conectados con la moral compartiendo ambos órdenes, el jurídico y el moral, tanto vocabulario (el caso del término "deber") como valores (el supuesto del valor "justicia") (H. L. A. HART: *El concepto de Derecho*, trad. esp. G. R. Carrió, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, 2ª ed., reimpr., pág. 212).

¹⁶ Sobre este tema, y sin ánimo exhaustivo, remitimos a los clásicos H. KELSEN: *Teoría pura del Derecho...*, págs. 53 a 74; I. KANT: *Introducción a la Teoría del Derecho...*, págs. 54 y 55; H. L. A. HART: *El concepto de Derecho...*, págs. 208 a 228; J. STUART MILL: *Sobre la libertad y otros escritos*, Centro de Publicaciones, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1991, págs. 109 a 126; C. S. NINO: *Introducción al análisis del derecho*, Ariel, Barcelona, 1987, 3ª ed., págs. 190 a 195 y 353 a 437; C. J. FRIEDRICH: *La Filosofía del Derecho*, Fondo de Cultura Económica, México, 1982, 1ª ed., 3ª reimpr., págs. 21 a 57 y G. RADBRUCH: *Introducción a la Filosofía del Derecho*, Fondo de Cultura Económica, México, 1974, 4ª ed., págs. 53 a 56. Entre nosotros destacaremos a N. LÓPEZ CALERA: *Introducción al estudio del Derecho*, Editorial Don Quijote: los libros del Bachiller Sansón Carrasco,

se pretende distinguir entre el Derecho y otros órdenes deontológicos morales o sociales. En este sentido, encontramos alguna reflexión interesante sobre la necesidad de fundamentar autónomamente la noción de deber jurídico frente a otras adjetivaciones del concepto deber. Si bien la argumentación se refiere concretamente al deber tributario, sus conclusiones resultan trasladables a cualquier otro deber jurídico. La claridad del razonamiento justifica la extensión de la cita que reproducimos a continuación:

"Si nos preguntamos las razones que llevan al ciudadano común a pagar sus impuestos a Hacienda, posiblemente nos toparemos con varias maneras de concebir la idea del deber. El ciudadano en cuestión puede ingresar su cuota en el fisco de mala manera y exclusivamente por el temor a las graves consecuencias de una inspección de los agentes tributarios, o por miedo a que sus vecinos y compañeros de profesión conozcan su negligencia, o porque entiende que debe contribuir al gasto público en respuesta a los beneficios que obtiene del Estado. Son tres formas de comportamiento en cuya motivación se ocultan tres maneras de concebir el deber: en la primera hay un deber meramente jurídico; en la segunda, un deber social; y en la tercera, un deber ético.

El ciudadano puede actuar guiado por las tres clases de deberes, por dos o por una de ellas. Es posible que el ciudadano del ejemplo cumpla sus obligaciones tributarias por la coacción de la norma jurídica, porque es una regla de observancia general en la sociedad y porque en conciencia juzga que debe actuar de esa manera. Los

Granada, 1981, págs. 83 a 89; J. M. RODRIGUEZ PANIAGUA: *Derecho y Ética*, Tecnos, Madrid, 1977, págs. 32 a 41; G. DEL VECCHIO: *Los principios generales del Derecho*, Bosch, Barcelona, 1979, 3ª ed., págs. 67 a 71; A. CORTINA: *Ética mínima*, Tecnos, Madrid, 1992, 3ª ed., págs. 141 a 204; E. DÍAZ: *Sociología y Filosofía del Derecho*, Taurus Humanidades, Madrid, 1992, 2ª ed., 7ª reimpr., págs. 17 a 30 y L. LEGAZ Y LACAMBRA: *Filosofía del Derecho*, Bosch, Barcelona, 1979, 5ª ed., págs. 431 a 448.

deberes aparecen, pues, superpuestos, aunque deslindables entre sí, más, si cabe, en la práctica que en la teoría. En la concepción iusnaturalista hay un tipo de superposición de un deber moral general que engloba y fundamenta los deberes jurídicos específicos. Es el deber ético de obediencia al Derecho por los valores que representa y protege. En la concepción positivista hay una sola clase de deber, el deber jurídico, formal y externo, al que sólo interesa la correspondencia entre el sentido de la prescripción normativa y el de la acción del hombre"¹⁷.

Por ello, ciñéndonos al problema expuesto y sin desconocer las implicaciones entre estos órdenes, podemos apuntar brevemente los rasgos caracterizadores del concepto de deber jurídico¹⁸;

1) El deber jurídico existe con independencia de que el deber de que se trate haya tenido previamente o no una dimensión moral (el deber de no injuriar o calumniar y el deber de conducir por la derecha son ambos deberes jurídicos de origen distinto). Sólo el deber jurídico será relevante.

2) El deber jurídico tiene que estar reconocido por una norma perteneciente al Ordenamiento. Eso supone su creación de acuerdo con la norma de identificación de normas que establece los órganos competentes y los procedimientos adecuados para crear normas.

¹⁷ R. SORIANO: *Compendio de Teoría General del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1993, págs. 214 y 215.

¹⁸ G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: "Los deberes fundamentales"..., págs. 335 y 336.

B. La relación existente entre los derechos y los deberes constitucionales: la teoría de la correlatividad

En el ámbito jurídico se ha planteado la posible correlación existente entre los derechos y los deberes dando lugar a un tema complejo y a la acuñación de la denominada *tesis de la correlatividad* entre ambas figuras. En una concepción estricta, esta tesis viene a decirnos que la expresión "tener un derecho" significa que otra u otras personas tienen un deber, es decir, que la noción de *derecho* es reducible a una noción lógicamente más primitiva como es la de *deber*. "No hay derechos sin deberes" suscriben los defensores de esta postura¹⁹. La tesis otorga a los deberes u obligaciones una prioridad respecto a los derechos²⁰. De ella parece deducirse que el fundamento o la génesis de los derechos son las obligaciones que gravitan sobre otro u otros²¹.

¹⁹ Es la teoría kelseniana que sobrevalora la importancia del deber jurídico comparado con el derecho subjetivo. Para Kelsen, el deber jurídico es la función esencial del Derecho ya que ese deber jurídico es el otro polo de la norma jurídico-positiva, correlativo frecuentemente al derecho subjetivo (H. KELSEN: *Teoría pura del Derecho...*, pág. 99). En este sentido y más recientemente, J. OLIVER ARAUJO: *De nuevo sobre la objeción de conciencia*, Cuadernos y Debates, serie minor, núm. 5, CEC, Madrid, 1996, pág. 25.

²⁰ Prioridad desechada por algunos autores (por ejemplo, SANTI ROMANO: *Frammenti di un dizionario giuridico...*, págs. 92 a 94 o M. S. GIANNINI: *Lezioni di Diritto Amministrativo*, vol. I, Giuffrè, Milán, 1950, pág. 270) e incluso calificada de impertinente por otros (F. LAPORTA: "Sobre el concepto de derechos humanos", *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 4, 1987, pág. 25).

²¹ La doctrina ha destacado unas figuras intermedias denominadas "derecho-obligación" que pueden ser definidas con Peces-Barba como aquellos "derechos valorados de una manera tan importante por la comunidad y su ordenamiento jurídico que no se pueden abandonar a la autonomía de la voluntad, sino que el Estado establece deberes para todos, al mismo tiempo que les otorga facultades sobre ellos. No se trata de que frente al derecho del titular otra persona tenga un deber frente a ese derecho, sino que el mismo titular del derecho soporte la exigencia de un deber". Es decir, se trata de situaciones especiales que debido a la importancia de su contenido se establecen como obligatorias (G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: *Derechos Fundamentales*, Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1986, 4ª ed., pág. 104). En contra, Varela Díaz niega la existencia de esta categoría jurídica (S. VARELA DÍAZ: "La idea de deber constitucional", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 4, 1982, pág. 85). Por nuestra parte, nos gustaría recordar que en nuestro ordenamiento se ha creado un derecho-deber de configuración legal – no constitucional- en base al art. 125 CE con la creación de la institución del Jurado. La participación como miembro de un tribunal popular constituye un derecho de los ciudadanos que cumplan con los requisitos previstos en la Ley y un

Desde una posición menos estricta, se entiende que, por regla general, los deberes jurídicos se corresponden con derechos subjetivos de otras personas o con intereses sociales que la comunidad cree dignos de protección, por lo que omitir la ejecución del deber equivale entonces a la violación de algún derecho ajeno o a la frustración de algún objetivo comunitario²².

Sin embargo, lo que entiende nuestro Texto constitucional por *deberes fundamentales* de los ciudadanos no tienen derechos correlativos. Es decir, las cargas u obligaciones positivas que la Constitución impone a los ciudadanos para el cumplimiento de determinados fines considerados como relevantes en la sociedad no llevan aparejado un derecho subjetivo correlativo en otro sujeto distinto que, por tanto, estaría legitimado para exigir el cumplimiento de aquel deber. Sí existen derechos correlativos para,

a) los deberes negativos de los ciudadanos o de los poderes públicos obligados a respetar los derechos fundamentales de otros ciudadanos o grupos en que se integren (por ejemplo, el derecho a la vida o el derecho de reunión)²³;

deber de los mismos cuyo incumplimiento tiene prevista una sanción jurídica (J. L. GÓMEZ COLOMER: “Artículo 6. Derecho y deber de jurado”..., págs. 390 a 392).

²² Añádase a ello que, con frecuencia, los deberes jurídicos son el instrumento técnico para articular el reparto de cargas que genera un sistema de cooperación social. Piénsese por ejemplo en el mismo deber de tributar (M. GASCÓN ABELLÁN: *Obediencia al Derecho y objeción de conciencia*, CEC, Madrid, 1990, pág. 224).

²³ Comparte esta opinión, Alzaga quien reconoce que nuestra Constitución construye una correlación profunda entre derechos y esta clase de deberes, “pues a lo largo de todo su texto se perciben los *derechos negativos* de los ciudadanos y de los poderes públicos a los que se obliga a respetar los derechos fundamentales de los restantes ciudadanos o grupos sociales” (O. ALZAGA VILLAAMIL: “Los Derechos Sociales”, en *Derecho Político Español según la Constitución de 1978. Derechos fundamentales y órganos del Estado*, vol. II, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998, 2ª ed, pág. 217).

b) los deberes positivos de los poderes públicos exigibles por los titulares de derechos de crédito frente a esos poderes públicos (entre otros, el derecho a la sanidad o el derecho a la educación)²⁴.

No hay, pues, correlación necesaria entre los deberes y los derechos establecidos por la Constitución aunque esta autonomía de los deberes fundamentales frente a los derechos fundamentales no significa una total desvinculación de estas figuras ya que los primeros gravitan forzosamente en torno a los segundos porque ambas categorías identifican el estatuto constitucional del individuo en un Estado democrático de Derecho²⁵. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el deber de defensa, el deber de conocer el castellano, el deber de colaborar con la Administración de justicia y otros tantos deberes que la Constitución española exige a los particulares ni son el reflejo de un derecho subjetivo otorgado a otros ciudadanos o categoría de ciudadanos ni generan el nacimiento de una situación de ventaja o un derecho subjetivo en otro sujeto o grupo de sujetos. Lo que hay es una correlación entre los deberes constitucionales y potestades administrativas que actúan en garantía del efectivo cumplimiento de aquellos deberes²⁶.

Las consecuencias que se derivan de esta situación son fácilmente deducibles. En el caso de incumplimiento de un deber constitucional por parte del sujeto obligado a ello, no habrá posibilidad de que otro individuo exija su realización puesto que no se

²⁴ G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: "Los deberes fundamentales"..., págs. 340 y 341.

²⁵ En este sentido, J. CASALTA NABAIS: *O dever fundamental de pagar impostos...*, pág. 37.

²⁶ SANTI ROMANO: *Frammenti di un dizionario giuridico...*, pág. 106 y E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo...*, vol. II, pág. 35.

encuentra legitimado para ello. Ciertamente se producirá la vulneración de todos aquellos bienes jurídicos que se encuentren protegidos por el concreto deber (en el caso del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se lesionaría el interés común que supone que el reparto de las cargas se realice de modo equitativo y general entre todos los ciudadanos; en el caso del deber de defensa se lesionaría el interés común en la protección y conservación del Estado y así sucesivamente). Sólo mediante la coacción y, por tanto, el ejercicio del poder estatal sancionador puede exigirse del sujeto infractor el cumplimiento de sus *deberes constitucionales*.

C. Las nociones constitucionales de deber y obligación

Precisar terminológicamente la noción jurídica "deber" exige todavía una mayor concreción. En este sentido, cuando se habla de *deber* la doctrina se ha apresurado a distinguir este concepto del de *obligación* puesto que el lenguaje jurídico utiliza ambos términos²⁷. Se plantea así el problema de dilucidar si se trata de dos cosas distintas o, simplemente, de dos términos diferentes que designan la misma realidad. Lo cierto es que ni la doctrina ha logrado dar con una solución unánimemente aceptada ni la jurisprudencia ha mantenido una posición clara al respecto aunque se advierte mayor coherencia en los textos constitucionales.

En *primer lugar*, para resolver esta cuestión, se han empleado criterios muy diversos tales como la correlatividad con derechos, la pertenencia al mundo ético o al mundo jurídico, la existencia o inexistencia de sanción o los intereses protegidos por cada categoría.

Se ha señalado el uso más frecuente del término obligación en el lenguaje jurídico, reservándose el empleo de deber para el lenguaje filosófico o moral²⁸. Esta es la opinión de Santi Romano quien añade que el deber nunca tiene como correlato un derecho puesto que no se integra como elemento de una relación jurídica. Al contrario que la obligación que, al nacer en el seno de una relación jurídica concreta, tiene como correlato el derecho de otra persona²⁹. El deber satisface intereses impersonales u objetivos mientras que la obligación satisface un interés individual o subjetivo³⁰. Consecuencia de los distintos intereses que protegen el derecho y la obligación, sostiene que el término deber se emplea en aquellas situaciones en las que es difícil plantear una sanción para casos de no cumplimiento, mientras que su uso de obligación abarca a las que son acompañadas de algún tipo de sanción. Finalmente, afirma que la garantía de cumplimiento de la obligación reside en el derecho que sostiene la otra parte de la

²⁷ La fuente de estos conceptos se halla en el Derecho privado como bien explica Gómez Colomer (J. L. GÓMEZ COLOMER: "Artículo 6. Derecho y deber de jurado"..., pág. 388).

²⁸ El concepto del deber como expresión de un valor frente al concepto de obligación reservado para el ámbito jurídico es defendido por autores como Rawls a quien parece más significativo el término deber como algo equiparable a la justicia mientras que la obligación lleva consigo un significado más de constricción (J. RAWLS: *Teoría de la Justicia*, Fondo de Cultura Económica, México, 1978, págs. 135 y 384). Para Tedeschi, el empleo del término deber implica una connotación ética, mientras que la obligación pertenece al Derecho positivo (P. TEDESCHI: "Les droits et les devoirs de l'homme comme éléments indissociables", *La Revue Administrative*, núm. 254, 1990, pág. 127). Finalmente, también Santi Romano comparte estas opiniones afirmando que el término obligación opera en el lenguaje jurídico mientras que el término deber lo hace en el lenguaje filosófico de la ética (SANTI ROMANO: *Frammenti di un dizionario giuridico*..., pág. 105).

²⁹ SANTI ROMANO: *Frammenti di un dizionario giuridico*..., pág. 96.

³⁰ Distinción mantenida también por Giannini (M. S. GIANNINI, *Lezioni di Diritto Amministrativo*..., vol. I, pág. 270). Peces-Barba matiza que el ejercicio de un deber fundamental no reporta beneficios exclusivamente al titular del derecho subjetivo correlativo, cuando existe, sino que alcanza una dimensión de utilidad general que beneficia al conjunto de ciudadanos y al Estado (G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: "Los deberes fundamentales"..., pág. 336). Asís Roig también distingue entre deberes que no tienen derechos correlativos a los que denomina deberes en sentido estricto y deberes que son correlativos a derechos subjetivos, hallándonos en presencia de obligaciones (R. DE ASÍS ROIG: *Deberes y obligaciones en la Constitución*, CEC, Madrid, 1991, pág. 153).

relación jurídica mientras que la garantía de la observancia del deber es una potestad que constriñe a su cumplimiento³¹.

La distinción entre los conceptos de deber, obligación y sujeción se ha justificado también en atención a los intereses protegidos; así mientras que la obligación es un comportamiento específico necesario para realizar el interés de otro, el deber es un comportamiento inespecífico para realizar el interés de otros. Cuando la titularidad del interés afectado corresponde a otras personas, la norma que impone el deber es una regla ética sancionada jurídicamente. En cambio, cuando la titularidad del interés radica en un órgano público el deber puede tener bien el carácter que tiene en el Derecho privado frente a los derechos absolutos o bien puede constituir una situación preliminar frente a un derecho del poder público, que se transforma en obligación cuando el derecho se ejerce. En el primer caso, se trata del deber general de abstenerse de perturbar la realización del interés de otro; así, el deber general de abstención correlativo al derecho absoluto de los Entes públicos sobre los bienes públicos. En el segundo caso, estamos, por ejemplo, ante el deber de concurrir a los gastos públicos correlativo a la potestad tributaria; en presencia del presupuesto tributario o hecho imponible, el deber cede y surge la obligación o nace el derecho a exigir el pago del tributo³².

³¹ SANTI ROMANO: *Frammenti di un dizionario giuridico...*, pág. 106.

³² M. S. GIANNINI, *Lezioni di Diritto Amministrativo...*, vol. I, págs. 270 a 272.

Se afirma que la categoría *deber* puede ser utilizada sólo en el contexto constitucional mientras que en el plano legislativo esta noción no parece poder clasificarse de forma diferente a la de *obligación*³³.

En *segundo lugar*, por lo que respecta a la labor de los tribunales y como anunciábamos, el recurso a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no arroja demasiada luz a esta problemática terminológica puesto que lo normal es el empleo indistinto de ambas expresiones aunque, en algunos casos, sí ha hecho referencia a la distinción dentro del Derecho entre *deber jurídico* y *obligación jurídica*, dando al deber un concepto amplio puesto que le otorga la categoría de figura genérica y a la obligación la concreción de esa figura. Así, en su sentencia 67/1984, de 7 de junio, refiriéndose al art. 118 CE que establece la obligación de cumplir las sentencias y colaborar con la justicia, afirma: "cuando este *deber* de cumplimiento y colaboración –que constituye una *obligación* en cada caso concreto- se incumple por los poderes públicos, ello constituye un grave atentado al Estado de Derecho..."³⁴. Asimismo, en su sentencia 80/1985, 4 de julio, haciendo alusión al deber de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas, dice: "De este *deber* deriva la *obligación* para las autoridades estatales y autónomas de suministrarse recíprocamente información y proporcionar recíprocamente auxilio"³⁵.

³³ L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milán, 1996, pág. 195.

³⁴ STC 67/1984, caso Miralles v. Audiencia Territorial de Barcelona, de 7 de junio, fj 2.

³⁵ STC 80/1985, caso Campaña contra la Procesionaria del pino, de 4 de julio, fj 2.

Por último, por lo que respecta al *tratamiento constitucional* que recibe esta cuestión en el seno de las Normas fundamentales, el uso del término *obligación* va en contra de la práctica seguida en estos textos ya que utilizan el término *deber* en un intento de justificar o dar mayor fuerza a la exigencia o contenido obligatorio que consagran, relacionándolas con un término de claro componente moral³⁶. De ahí que se niegue la existencia de obligaciones básicas dentro de la Constitución dirigidas a los ciudadanos enfocando este concepto exclusivamente hacia el Estado³⁷.

Parece que la terminología que emplea la Constitución española viene a corroborar nuestra afirmación de que lo que aparece en el Texto fundamental no son obligaciones en sentido estricto. Así, nuestra Norma suprema no emplea en ninguno de los preceptos consagrados a los deberes la expresión de obligación u obligaciones³⁸.

Aunque se ha llegado a relativizar esta discusión manteniendo que deber y obligación son términos intercambiables y que nos hallamos ante un tema de preferencias personales, con un matiz más tradicional del término deber frente a una

³⁶ R. DE ASÍS ROIG: *Deberes y obligaciones en la Constitución...*, pág. 201. Alzaga explica que la Constitución en unas ocasiones emplea el término *obligación*, de preciso contenido en el ámbito del Derecho y, en otros, la expresión *deber*, que más bien pertenece al terreno de la moral y que se suele utilizar para referirse a deberes de la ética social (O. ALZAGA VILLAAMIL: "Los derechos fundamentales en la Constitución", en O. Alzaga Villaamil, I. Gutiérrez Gutiérrez y J. Rodríguez Zapata, *Derecho Político Español según la Constitución de 1978. Derechos fundamentales y órganos del Estado*, vol. II, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998, 2ª ed., pág. 44).

³⁷ S. VARELA DÍAZ: "La idea de deber constitucional"..., págs. 83 y 84.

³⁸ Aunque sí utiliza expresiones del tipo "Es obligado" (art. 118 CE), lo habitual es que, en lo tocante a deberes, encontremos dicciones del tipo: "Todos los españoles tienen el *deber* de conocerla (la lengua castellana)..." (art. 3.1 CE): "Todos los españoles tienen el *deber* de trabajar ..." (art. 35.1 CE): "Los padres *deben* prestar asistencia ..." (art. 39.3 CE). Por lo que respecta a las obligaciones normalmente se regulan diciendo que "La ley fijará las obligaciones militares..." (art. 30.2 CE). Detectamos alguna contradicción en el art. 30 CE cuyo apartado 4 establece que "Mediante ley podrán regularse los *deberes* de los ciudadanos en caso de grave riesgo, catástrofe o calamidad pública": en el art. 32.2 CE donde

mayor modernidad del de obligación³⁹, puede defenderse que *deberes* y *obligaciones* son dos especies de un género común⁴⁰. Ambos se definen como aquellos comportamientos positivos o negativos, que se imponen a un sujeto en consideración a intereses que no son particulares suyos, sino en beneficio de otros sujetos o de intereses generales de la comunidad. Los deberes jurídicos de carácter genérico, son aquellos comportamientos cuya exigibilidad deriva directamente de una norma y que, en cuanto

leemos que "La ley regulará ... los derechos y *deberes* de los cónyuges" y en el art. 43.2 CE donde se afirma que "La ley establecerá los derechos y *deberes* de todos al respecto".

³⁹ R. SORIANO: *Compendio de Teoría General del Derecho...*, pág. 213.

⁴⁰ E. GARCÍA DE ENTERRÍA Y T. R. FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo...*, vol. II, pág. 29; J. PÉREZ ROYO: *Curso de Derecho Constitucional...*, págs. 275 a 278; E. ÁLVAREZ CONDE: *Curso de Derecho Constitucional*, vol. I, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 462; R. DE ASÍS ROIG: *Deberes y obligaciones en la Constitución...*, pág. 158 y C. CARBONE: *I doveri pubblici individuali nella Costituzione...*, pág. 28. En contra, Santamaría Pastor quien señala que el concepto de deber público es enteramente cuestionable y relativiza el criterio de distinción -generalidad del deber y concreción de la obligación- ya que también las obligaciones precisan de una operación de concreción sucesiva (J. A. SANTAMARÍA PASTOR: *Fundamentos de Derecho Administrativo*, vol. I, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1988, págs. 901 y 902). Otras teorías interesantes pero de imposible tratamiento en el presente trabajo son las defendidas por Giannini que sostiene que el deber y la obligación jurídicas se diferencian porque el primero no atiende a un bien determinado y la obligación sí (M. S. GIANNINI: *Lezioni di Diritto Amministrativo...*, vol. I, págs. 270 a 272). En España, Peidró Pastor y Rodríguez-Arias han distinguido entre deber jurídico y obligación jurídica concibiendo al primero como obediencia a instituciones y a la segunda como derivada de situaciones contractuales (I. PEIDRÓ-PASTOR y L. RODRÍGUEZ-ARIAS BUSTAMANTE: "Teoría del deber jurídico y del derecho subjetivo", *Revista General de Legislación y Jurisprudencia. Segunda Época*, tomo XI, núm. 3, 1948, pág. 275). Garrido Falla distingue entre las posiciones de deber y obligación considerando que el deber tiene un carácter abstracto mientras que la obligación se refiere a un bien determinado (F. GARRIDO FALLA: *Tratado de Derecho Administrativo. Parte General*, vol. I, Tecnos, Madrid, 1989, pág. 362). En los estudios de Derecho Internacional también es frecuente la distinción entre deber y obligación entendiendo, por ejemplo, González Campos que el término jurídico apropiado y preciso en el campo del Derecho Internacional sería el de obligación, mientras que deber sería un término derivado de este Derecho y con significado moral, al no poder ser exigido de forma coactiva dentro del Ordenamiento nacional (J. D. GONZÁLEZ CAMPOS: "Comentarios al art. 1.5", en *Comentarios a las reformas del Código Civil. El nuevo Título Preliminar del Código y la Ley de 2 de mayo de 1975*, Tecnos, Madrid, 1975, pág. 120). La diferenciación también se ha recibido en Derecho privado español: para Díez Picazo la obligación constituye un fenómeno mucho más amplio que el puro deber jurídico (L. DÍEZ PICAZO: *Fundamentos de Derecho civil Patrimonial*, vol. II, Cívitas, Madrid, 1996, 5ª ed., pág. 48). En cambio Puig Brutau señala que el deber jurídico es en realidad un concepto más amplio que el de obligación (J. PUIG BRUTAU: *Fundamentos de Derecho civil*, tomo I, vol. II, *Derecho general de obligaciones*, Bosch, Barcelona, 1987, pág. 1). Finalmente, para Castán el deber jurídico es un concepto general, el deber emanado de la norma, mientras que la obligación es un concepto específico, el deber derivado de la relación jurídica y correlativo a un derecho (J. CASTÁN TOBEÑAS: *Situaciones jurídicas subjetivas*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1963, pág. 23).

tales, obligan tan sólo a facilitar el cumplimiento de dicha norma. Las obligaciones, en cambio, comprenderían los comportamientos exigibles en el marco de una relación jurídica en la que existe otro sujeto con capacidad de reclamar su cumplimiento.

Las obligaciones surgen mediante actos jurídicos de naturaleza administrativa - consecuencia del ejercicio de una potestad administrativa- que concretan un deber en una conducta obligada para la persona sometida al mismo. La obligación aparece ya inserta, por consiguiente, en una relación jurídica concreta, y se contrapone a un derecho subjetivo que resulta exigible por otro particular o por la Administración⁴¹.

En otras palabras, al mantenerse la diferenciación entre deber y obligación se afirma que ambas figuras pertenecen al género común de los deberes en sentido amplio. La diferencia entre estas dos categorías reside en que la obligación surge siempre en el seno de una relación jurídica dada en estricta correspondencia con un derecho subjetivo de otro sujeto que es parte en la misma relación mientras que el deber se impone en una dirección genérica sin que se tenga enfrente otro sujeto que sea titular de un derecho correlativo a exigirlo. Este deber en sentido amplio, como situación de sujeción, necesitará de un proceso de concreción, que algún autor califica de "actos de *accertamento*", que ajusta ese deber genérico a las circunstancias concurrentes en cada caso⁴².

⁴¹ L. LÓPEZ GUERRA y otros: *Derecho Constitucional*, vol. I, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, 3ª ed., pág. 182.

⁴² T. R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ: "El medio ambiente en la Constitución Española", *Documentación Administrativa*, núm. 190, 1981, pág. 347. En otra obra propone ejemplos de este tipo: "la liquidación tributaria girada a un sujeto convierte en obligación frente a la Administración el deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que impone el art. 31.1 de la Constitución" (E. GARCÍA DE ENTERRÍA Y T. R. FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo...*, vol. II, pág. 34).

Aplicando estos conceptos a la noción de *deber constitucional*, puede afirmarse que la Constitución impone a los ciudadanos deberes que, con la mediación de la ley, se concretan en *obligaciones específicas*. En efecto, por lo general, la Constitución impone deberes genéricos (el deber de defender a España, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos) y remite a la ley para su plasmación en obligaciones concretas para los ciudadanos (el primero se traduce en la obligación de cumplir el servicio militar o una prestación social sustitutoria y el segundo en la obligación de pagar impuestos). De los deberes constitucionales se deriva un simple sometimiento a la norma constitucional, lo que supone una genérica obligación de no obstaculizar su cumplimiento. A través de las leyes de desarrollo, en cambio, el particular queda obligado a determinados comportamientos jurídicamente exigibles.

Para los poderes públicos, en cambio, de los deberes constitucionales sí se derivan obligaciones concretas puesto que la articulación del contenido y alcance de los deberes exige una cobertura a nivel de Ley formal. Esta exigencia se subraya en cada caso en los mismos preceptos constitucionales (arts. 30.2 y 4; 31.3 CE, por ejemplo) y se deduce además del artículo 53.1 CE como materia reservada que son en cuanto limitación de la libertad. Tras la intervención obligada del legislador, surgen obligaciones exigibles por los demás particulares o por la Administración y cuyo incumplimiento puede dar origen a sanciones.

D. Notas conclusivas sobre las nociones de deber y obligación

Llegados a este punto y resumiendo cuanto hemos venido analizando, podemos concluir lo siguiente,

a) los deberes constitucionales consisten en prestaciones de orden físico o económico que afectan a la esfera individual, constituyendo excepciones al principio general de autonomía de la persona⁴³;

b) la noción de deber implica la prescripción de una conducta sin que la conducta contraria sea la condición de una sanción;

c) no se corresponden con ningún derecho subjetivo correlativo sino que encierran una habilitación al legislador para que concrete ese genérico deber en una carga o prestación concreta, momento en que resultan vinculantes para los ciudadanos y para el resto de los poderes públicos.

De ahí que mantengamos lo siguiente,

a) las obligaciones derivadas de los deberes constitucionales son aquellas situaciones establecidas por el Ordenamiento jurídico y exigidas en normas de rango legal, por las que se restringe la libertad de un individuo imponiéndole la realización de una conducta⁴⁴;

b) el incumplimiento de las obligaciones fundamentales lleva aparejada una sanción en sentido amplio;

c) las obligaciones legales inferidas de la Constitución vinculan a los ciudadanos y son exigibles por la Administración en ejercicio de las potestades otorgadas.

⁴³ J. DE ESTEBAN y P. J. GONZÁLEZ TREVIJANO: *Curso de Derecho Constitucional Español II...*, pág. 312.

E. La caracterización constitucional de los deberes ¿existen deberes fundamentales como existen derechos fundamentales?

La problemática denominación de los deberes como fundamentales encierra algo más que una cuestión terminológica puesto que, paralelamente a lo que ocurre con los derechos fundamentales, cabe mantener con los deberes una *visión positivista* en defensa de un catálogo cerrado de deberes fundamentales limitándolos a los previstos en la Constitución o una *visión iusnaturalista* que pretende un catálogo abierto de deberes fundamentales abarcando también a los deberes “extraconstitucionales” o sin asiento constitucional.

Efectivamente, las posiciones que se mantienen en el terreno de los deberes son una reproducción de las sostenidas en el ámbito de los derechos fundamentales. Por una parte, partiendo de una *posición iusnaturalista*, se acepta la denominación de derechos fundamentales para aquellos atributos naturales del hombre anteriores a toda sociedad política, como verdaderos límites al poder del Estado con independencia de su reconocimiento a nivel constitucional. Desde una *posición positivista*, se entiende que sólo cabe hablar de derechos fundamentales desde el momento en que se consagran en la Norma fundamental.

⁴⁴ R. DE ASÍS ROIG: *Deberes y obligaciones en la Constitución...*, pág. 186.

Sin embargo, a pesar de que el paralelismo es recurrente desde la Constitución francesa de 1795⁴⁵, no puede establecerse una equiparación entre la categoría de los *deberes* y la de *derechos* aunque ambos compartan su calificación como *fundamentales*.

A diferencia de lo que ocurre con los derechos fundamentales, los deberes fundamentales obedecen a la condición de tipicidad o de *numeros clausus*, con lo cual sólo podemos calificar como tales los constitucionales, esto es, los que la Constitución reconoce explícitamente⁴⁶ siendo el resto meros deberes legales. Y ello por las siguientes razones.

En primer lugar, debido a una interpretación positivista en relación con los deberes, es decir, ante la cuestión de si existen deberes fundamentales como existen derechos así calificados, debe comenzarse matizando que, en principio, no existen deberes del hombre en cuanto tal como categoría preexistente al Estado y necesariamente reconocibles por este último⁴⁷.

⁴⁵ “La realidad es que los *derechos fundamentales* no tienen nada que ver con los *deberes fundamentales*” afirma Cruz Villalón (P. CRUZ VILLALÓN: “Los derechos sociales y el Estatuto de Andalucía”, en *Estudios sobre el Estado social*, G. Cámara Villar y J. Cano Bueso (coords.), Parlamento de Andalucía/Tecnos, Madrid, 1993, pág. 100).

⁴⁶ Casalta considera como deberes fundamentales los que la Constitución expresa o *implícitamente* prevé (J. CASALTA NABAIS: *O dever fundamental de pagar impostos...*, pág. 87). Este autor parece estar pensando en el concreto deber de pagar impuestos que no recibe un reconocimiento explícito en la Constitución portuguesa y lo hace derivar de los preceptos que conforman la “Constitución fiscal”. Lo cierto es que, aunque su postura es comprensible, no compartimos la idea de incluir entre los derechos fundamentales a aquéllos que “implícitamente” se deduzcan de la Constitución porque se acaba con la distinción entre los deberes constitucionales y los deberes legales que se funden en algún precepto constitucional como podría ser, en el caso portugués, el deber de colaborar con la Administración de justicia no reflejado en la Constitución portuguesa pero deducible del deber de obediencia de las leyes (art. 161.1 de la Constitución Portuguesa).

⁴⁷ N. PÉREZ SERRANO: *Tratado de Derecho Político...*, págs. 601 y 602.

En segundo término, no se encuentra en la Constitución ninguna disposición que, expresa o implícitamente aluda a la “apertura” del catálogo de deberes, en manifiesto contraste con lo que ocurre con los derechos fundamentales. Para estos últimos existe una doble apertura en los apartados 1 y 2 del artículo 10 CE⁴⁸. Es cierto que, en contra de esta interpretación, puede alegarse que el art. 9.1 CE impone una obligación genérica de obediencia y sometimiento a la Constitución y a las leyes que podría interpretarse como una cláusula de aceptación de la “lista abierta” de deberes fundamentales⁴⁹. Sin embargo, este precepto –al igual que el art. 54 de la Constitución italiana- debe interpretarse como una fórmula meramente descriptiva del *status* general de sujeción de los ciudadanos a los poderes del Estado y no como un verdadero deber fundamental del que se derive una obligación concreta como ocurre en el caso del deber

⁴⁸ El art. 10.1 CE garantiza la dignidad de la persona y los derechos inviolables de la persona sin más límite que “el respeto a la ley y a los derechos de los demás”. El apartado 2 del mismo precepto establece que la interpretación de las normas sobre derechos fundamentales y libertades se hará conforme a los Textos internacionales sobre la materia ratificados por España. Algún autor ha matizado que nuestra Constitución -a diferencia de la portuguesa cuyo art. 16.2 califica a la Declaración Universal de Derechos del Hombre como modelo interpretativo e integrador de derechos- no habla de “reconocimiento” de derechos fundamentales más allá de los previstos por el Texto fundamental sino simplemente de “interpretación” de esos derechos (J. CASALTA NABAIS: *O dever fundamental de pagar impostos...*, pág. 89) con lo que parece difícil alegar el art. 10.2 CE como cláusula de apertura de derechos fundamentales. La posición que se otorga la jurisprudencia constitucional a esta regla no es muy clara. Por un lado, se da a los tratados y convenios un mero carácter interpretativo de las normas constitucionales: pero, por otro lado, este carácter interpretativo llena de contenido a estas normas constitucionales “de modo que en la práctica este contenido se convierte en cierto modo en el contenido constitucionalmente declarado de los derechos y libertades que enuncia el capítulo segundo del título I de nuestra Constitución (...)” (STC 36/1991, caso Legislación sobre Tribunales Tutelares de Menores, de 14 de febrero, f.º 5). En el mismo sentido, véanse también las SSTC 28/1991, caso Elecciones al Parlamento Europeo, de 14 de febrero, f.º 5 y 254/1993, caso Olaverri, de 20 de julio, f.º 1.

⁴⁹ Así lo entiende S. VARELA DÍAZ: “La idea de deber constitucional”..., pág. 72. En contra, J. CASALTA NABAIS: *O dever fundamental de pagar impostos...*, págs. 89 a 92.

militar o del deber fiscal que, una vez desarrollados legislativamente, dan lugar a obligaciones jurídicamente exigibles a los ciudadanos⁵⁰.

Finalmente, nuestro ordenamiento jurídico se fundamenta en la preeminencia del principio de libertad y de los derechos fundamentales⁵¹ frente a los poderes del Estado y demás valores comunitarios que sirven de soporte a los deberes fundamentales, característica que excluye la posibilidad de una lista abierta de deberes.

Estas observaciones precisan de una última matización. De la terminología empleada por nuestra Constitución podría deducirse que existen un grupo de deberes calificados como *fundamentales* por hallarse consagrados en el Título Primero rubricado “De los derechos y deberes fundamentales” y otro que respondería a la calificación de *constitucionales* por aparecer establecidos fuera de ese Título⁵², interpretación que vendría asimismo avalada por la redacción del art. 94.1 CE que se refiere a los requisitos para la prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de “c) Tratados o convenios que afecten a la integridad territorial del Estado o a los derechos y *deberes fundamentales establecidos en el Título I*”. Esta distinción

⁵⁰ J. CASALTA NABAIS: *O deber fundamental de pagar impuestos...*, pág. 92. Sobre la obediencia al Derecho y a la Constitución puede verse, entre otros, E. FERNÁNDEZ: “El punto de vista moral y la obediencia al Derecho”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, núm. 6, 1990, págs. 45 a 55 y VVAA: *La normatividad del Derecho*, A. Aarnio, E. Garzón Valdés y J. Uusitalo (comps.), Gedisa, Barcelona, 1997.

⁵¹ En este sentido, García Torres sostiene que el mantenimiento de la apertura de los derechos es uno de los límites más importantes a la actividad del Tribunal Constitucional en un Estado democrático (J. GARCÍA TORRES: “Reflexiones sobre la eficacia vinculante de los derechos fundamentales”, *Poder Judicial*, núm. 10, 1988, pág. 16).

⁵² El profesor Pérez Royo considera que sólo dos deberes (una prestación pecuniaria que se refería al deber tributario de todos los ciudadanos y una prestación personal, que consistía en la obligación del servicio militar para todos los varones) que encuentran su encaje en la Sección segunda del Capítulo II del Título Primero pueden catalogarse como verdaderos deberes constitucionales, afirmando que el resto de

reproduciría también la que se produce en el ámbito de los derechos de los cuales se predica sólo la cualidad de *fundamentales* a los consagrados en la Sección Primera del Capítulo Segundo del Título Primero denominado “De los derechos fundamentales y de las libertades públicas” mientras que el resto de derechos dispersos en el Texto fundamental se conceptuarían como *constitucionales*. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que realmente, son escasos los deberes de los ciudadanos que quedan fuera de este Título⁵³ ya que sólo encontramos el deber de conocer el castellano (art. 3.1 CE)⁵⁴;

deberes establecidos en la Constitución constituyen "deberes impropios" que no deben ser estudiados como tales (J. PÉREZ ROYO: *Curso de Derecho Constitucional...*, pág. 276).

⁵³ Nuestra Constitución establece los siguientes deberes constitucionales: el deber de conocer el castellano (art. 3.1), el deber de adquirir la enseñanza básica (art. 27.4), el deber de defender a España (art. 30.1), el deber de cumplir las obligaciones militares (art. 30.2), el deber de cumplir la prestación social sustitutoria (art. 30.2), el deber de cumplir el servicio civil para el cumplimiento de fines de interés general (art. 30.3), los deberes en los casos de grave riesgo, catástrofe o calamidad pública (art. 30.4), los deberes tributarios (art. 31.1), los deberes conyugales (art. 32.2), el deber de trabajar (art. 35.1), el deber de los padres de prestar asistencia de todo orden a los hijos habidos dentro o fuera del matrimonio (art. 39.3), los deberes relativos a la protección de la salud pública (art. 43.2), el deber de conservar el medio ambiente (art. 45.1), la obligación de comparecer ante el Congreso y el Senado cuando fueran requeridos a hacerlo (art. 76.1), la obligación de cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los jueces y tribunales (art. 118) y la obligación de prestar la colaboración requerida por los jueces y tribunales (art. 118).

⁵⁴ Sobre el deber de conocer el castellano puede consultarse, J. TOLIVAR ALAS: *Las libertades lingüísticas*, INAP, Madrid, 1989; E. COBREROS MENDANOZA: *El régimen jurídico de la oficialidad del Euskera*, IVAP, Oñati, 1989; A. GUAITA MARTORELL; *Lenguas de España y artículo 3 de la Constitución*, Cívitas, Madrid, 1989; I. AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA; “Reflexiones jurídicas sobre la oficialidad y el deber de conocimiento de las lenguas”, en *Estudios sobre la Constitución española de 1978. Homenaje al prof. Eduardo García de Enterría*, vol. II, Cívitas, Madrid, 1991, págs. 675 a 696; J. VERNET I LLOBET: *Normalització lingüística i accés a la funció pública*, Fundació Jaume Callis, Barcelona, 1992; M. ETXEBARRÍA AROSTEGUI; *El bilingüismo en el Estado español*, FBV, Bilbao, 1995; E. ESPÍN TEMPLADO; “La cuestión lingüística en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Constitución y Derecho Público. Estudio en homenaje a Santiago Varela*, vol. I, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995, págs. 79 a 98 y M. A. PÉREZ APARICIO; “Lengua y modelo de Estado”, *Revista de Derecho Político*, núm. 43, 1997, págs. 29 a 48. En la jurisprudencia del Tribunal Constitucional destacan las sentencias 6/1982, caso Alta Inspección del Estado en materia de enseñanza no universitaria, de 22 de febrero; 76/1983, caso LOAPA, de 5 de agosto; 87/1983, caso Conflicto positivo de competencia en materia de Educación General Básica I, de 27 de octubre; 88/1983, caso Conflicto positivo de competencia en materia de Educación General Básica II, de 27 de octubre; 30/1986, caso Casa de Juntas de Guernica, de 20 de febrero; 82/1986, caso Ley de normalización lingüística vasca, de 26 de junio; 83/1986, caso Ley de normalización lingüística catalana I, de 26 de junio; 84/1986, caso Ley de normalización lingüística gallega, de 26 de junio; 137/1986, caso Ley de creación del Instituto vasco de Ikastolas, de 6 de noviembre; 2/1987, caso Prisión de Basauri I, de 21 de enero; 74/1987, caso Intérprete de vascuence, de 25 de mayo; 190/1987, caso Prisión de Basauri II, de 1 de diciembre;

el deber de comparecer ante las Comisiones de Investigación (art. 76.2 CE)⁵⁵ y el deber de colaborar con la Administración de Justicia (art. 118 CE)⁵⁶. A mayor abundamiento, la problemática relativa a la distinción entre derechos fundamentales y derechos constitucionales se zanja por el grado de protección diferenciado que les dispensa el art. 53 CE en sus tres apartados⁵⁷ y este esquema es imposible trasladarlo al ámbito de los deberes constitucionales dado que el artículo mencionado, clave para interpretar los distintos derechos y libertades e incluso para interpretar la eficacia normativa de la Constitución, no alude a los deberes. En realidad, no se puede derivar ninguna consecuencia en cuanto a la distinta naturaleza jurídica o eficacia de los deberes atendiendo a la diferente ubicación de los preceptos que los consagran⁵⁸.

69/1988, caso Etiquetaje I, de 19 de abril; 80/1988, caso Etiquetaje II, de 28 de abril; 123/1988, caso Ley de normalización lingüística del catalán en las Islas Baleares, de 23 de junio; 74/1989, caso Uso del catalán en las escrituras públicas, de 24 de abril; 195/1989, caso Gastos de transporte y otras cuestiones escolares en Valencia I, de 27 de noviembre; 205/1990, caso Uso de lenguas oficiales en el Senado, de 13 de diciembre y 46/1991, caso Ley catalana sobre la función pública, de 28 de febrero.

⁵⁵ Sobre el deber de las personas de comparecer ante las Comisiones de Investigación a requerimiento de las Cámaras, se recomienda la lectura de R. GARCÍA MAHAMUT: *Las Comisiones Parlamentarias de Investigación en el Derecho Constitucional Español*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, págs. 232 a 236 y bibliografía allí citada.

⁵⁶ Sobre el deber de los ciudadanos de colaborar con la Administración de justicia véase J. L. VILLAR PALASÍ y E. SUÑÉ LLINÁS: "Artículo 118. Cumplimiento de las sentencias y colaboración con la justicia", en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, tomo IX, O. Alzaga Villaamil (dir.), Edersa, Madrid, 1998, págs. 327 a 352 y las SSTC 54/1983, caso Arts. 707.2 y 709 del Código Penal Militar, de 21 de junio y 207/1989, caso Pensión de Invalidez Permanente I, de 14 de diciembre.

⁵⁷ La jurisprudencia del Tribunal Constitucional avala este argumento aunque en ocasiones ha resultado ambigua: de un lado existen pronunciamientos que utilizan indistintamente las expresiones "derechos fundamentales" y "derechos constitucionales" (STC 11/1981, caso Decreto-ley sobre la huelga, de 8 de abril, ffjj 9 y 10) pero, en otras ocasiones, el Tribunal emplea la expresión derechos fundamentales con un alcance más restringido (STC 160/1987, caso Ley 48/84 de Objeción de conciencia I, de 27 de octubre, fj 3).

⁵⁸ Así lo afirma Varela quien señala la inobservancia de ningún criterio de eficacia o de naturaleza jurídica al que pueda responder la ubicación constitucional de los deberes (S. VARELA DÍAZ: "La idea de deber constitucional" ..., pág. 82).

Podemos concluir, por tanto, que nos encontramos ante un catálogo cerrado en relación con los deberes de modo que sólo son tales los consagrados explícitamente en el Texto constitucional y que no les resulta aplicable la distinción acuñada para los derechos entre fundamentales y constitucionales puesto que, a pesar de su diferente ubicación, responden a los mismos criterios de eficacia y naturaleza jurídica.

F. La dimensión objetiva y subjetiva de los deberes constitucionales

El hecho de que no pueda extraerse ninguna consecuencia de calificar a los deberes como constitucionales o fundamentales no implica la inexistencia de otros efectos de tal calificación. El adjetivo *fundamentales* que puede predicarse de los deberes, de forma similar a lo que implica para los derechos, indica la doble dimensión de estas figuras.

Recordemos que doctrinalmente se afirma que los derechos fundamentales constituyen, desde el punto de vista individual, el núcleo básico, ineludible e irrenunciable del *status* jurídico del individuo. Desde un punto de vista objetivo, constituyen asimismo elementos esenciales del orden jurídico-político general⁵⁹.

Esta doble dimensión *subjetiva* y *objetiva* de los derechos fundamentales ha sido señalada también por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional al afirmar, entre otras muchas, en su sentencia 25/1981 que "en primer lugar, los derechos fundamentales

⁵⁹ L. MARTÍN RETORTILLO e I. DE OTTO Y PARDO: *Derechos fundamentales y Constitución*, Cívitas, Madrid, 1988, pág. 56; L. PRIETO SANCHÍS: *Estudios sobre derechos fundamentales*, Debate, Madrid, 1990, págs. 17 y 18; J. J. SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA: "Algunas cuestiones básicas de la teoría de los derechos fundamentales", *Revista de Estudios Políticos*, núm. 71, 1991, pág. 81; A. E. PÉREZ LUÑO: *Los derechos fundamentales*, Tecnos, Madrid, 1991, 3ª ed., págs. 25 y 26 y A. GALLEGO ANABITARTE: *Derechos fundamentales y garantías institucionales: análisis doctrinal y jurisprudencial*, Ediciones de la Universidad Autónoma de Madrid, Cívitas, Madrid, 1994, pág. 40.

son derechos subjetivos, derechos de los ciudadanos no sólo en cuanto derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto garantizan un *status* jurídico o la libertad en un ámbito de la existencia. Pero al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto ésta se configura como marco de una convivencia justa y pacífica, plasmado históricamente en el Estado de derecho y, más tarde, en el Estado social de Derecho o el Estado social y democrático de Derecho, según la fórmula de nuestra Constitución (...) Esta doble naturaleza de los derechos fundamentales (...) se recoge en el art. 10.1 de la CE"⁶⁰.

¿Se advierte esta doble dimensión en los deberes? La respuesta afirmativa se puede deducir si analizamos brevemente la evolución histórica de las formas de Estado y su reflejo en el reconocimiento de los deberes de los ciudadanos. Tras este análisis estaremos en condiciones de defender, *en primer lugar*, que los deberes han venido a garantizar la igualdad entre los ciudadanos erigiéndose, desde el punto de vista subjetivo, en elementos garantizadores de un *status* jurídico⁶¹ y, *en segundo lugar*, que los deberes de los ciudadanos gozan de esa cualidad de elementos esenciales del orden jurídico-político en tanto en cuanto vienen a contribuir a la consecución de algunos de los fines del Estado social y democrático de Derecho⁶².

⁶⁰ STC 25/1981, caso Legislación antiterrorista I, de 14 de julio, fj 5. También pueden verse las SSTC 53/1985, caso Despenalización del aborto, de 11 de abril, fj 4 y 64/1988, caso Centro Técnico de Intendencia de Ceuta, de 12 de abril, fj 1.

⁶¹ En contra, Pérez Royo niega que los deberes afecten al *status* del ciudadano. Concretamente, al hilo de la defensa del Decreto-ley como norma legitimada para regular la materia tributaria, justifica esta legitimidad sobre la afirmación de que el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no forma parte de ese *status* (F. PÉREZ ROYO: "Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional", en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, págs. 32 y 33).

⁶² Pizzorusso ha afirmado tajantemente que la calificación de los deberes fundamentales como "inderogables" en el artículo 2 de la Constitución italiana ha de entenderse en términos análogos a la

1. La dimensión objetiva de los deberes constitucionales como elementos estructurales del Estado social y democrático de Derecho

Todas las Constituciones contemporáneas cuentan entre sus preceptos con un número, no muy elevado ciertamente, de deberes dirigidos a los ciudadanos de ese Estado. El catálogo además de breve es muy similar en prácticamente todo el entorno de países democráticos, habiéndose subrayado la importancia que cobran los deberes en las Constituciones de países socialistas⁶³.

De forma similar a lo que ocurre con los derechos fundamentales, podemos afirmar que existe una relación directa entre el reconocimiento constitucional de distintos tipos de deberes y el modelo estatal vigente en el tiempo de su constitucionalización⁶⁴. El proceso evolutivo estatal implica el reconocimiento de un

adjetivación como "inviolables" de los derechos. Se trata de evidenciar, según este autor, "cómo la previsión de un sistema de derechos y deberes fundamentales constituye el núcleo esencial del ordenamiento constitucional que no podrá ser objeto de alteraciones sustanciales sin provocar con ello una destrucción del régimen político, (...) una violación de los principios supremos de la constitución material que determinaría la desfiguración de la misma ..." (A. PIZZORUSSO: *Lecciones de Derecho Constitucional*, tomo I, CEC, Madrid, 1984, págs. 217 y 218).

⁶³ En la doctrina socialista derechos y deberes se integran en una "unidad esencial" de forma que el ejercicio de los derechos y libertades es algo que debe aplicarse a la tarea de fortalecer el régimen socialista, produciéndose una pretendida identificación entre los poderes públicos y ciudadanos (S. VARELA DÍAZ: "La idea de deber constitucional"..., págs. 73 y 74). También J. DE ESTEBAN y S. VARELA DÍAZ: *La Constitución soviética*, Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1978, págs. 82 y 83.

⁶⁴ Peces-Barba ha criticado la clasificación de los derechos fundamentales tomando en consideración el origen histórico e ideológico de los derechos, de manera que los derechos-autonomía traducirían los postulados del pensamiento liberal y se concretarían en la categoría de los derechos civiles o de seguridad, mientras que los derechos de crédito serían fruto de la aportación socialista y su contenido se reduciría siempre al ámbito económico, social o cultural. Se puede apreciar, añade, que existen derechos civiles y políticos donde se exige al Estado una acción positiva y que suponen, por consiguiente, un auténtico derecho de crédito frente a éste por parte de su titular (p. ej. derecho civil a la asistencia letrada) o también derechos llamados económicos, sociales y culturales que sólo pretenden garantizar a sus titulares el ejercicio de un ámbito de autonomía y libertad (p. ej. derecho de huelga). En realidad -continúa este autor-, debe operarse una clasificación de los derechos fundamentales por razón de la forma de su ejercicio, es decir, adoptando como criterio la estructura de la obligación jurídica, la relación derecho-

estatuto fundamental de los súbditos o ciudadanos de ese Estado y, por tanto, esa evolución tiene su reflejo asimismo en el régimen de los deberes.

El primer modelo de Estado, el *Estado absoluto*, se caracterizó más bien por el reconocimiento de algunos derechos privados de los ciudadanos, no así de deberes. Se ha señalado que en este "Estado de naturaleza en versión lockeana"⁶⁵ sólo cabe hablar de "deberes negativos generales"⁶⁶ en tanto implican la abstención total del cuerpo social en la realización de alguna carga impuesta por el Estado.

La superación de esta etapa es el punto de partida de la justificación del *Estado liberal* caracterizado por un poder mínimo que se abstiene de toda injerencia en el ámbito de libertad de los ciudadanos. Por ello, los *deberes* dirigidos a estos últimos serán prácticamente *inexistentes*⁶⁷. No cabe duda de que entre ellos debe mencionarse el deber de contribuir a los gastos públicos estatales. Junto a él, siempre aparece el imprescindible deber ciudadano de contribuir a la defensa de la Nación y, de forma mucho más genérica, se exige el deber de obediencia a las Leyes.

deber distinguiendo entre derechos de autonomía, derechos de participación, derecho de crédito y derechos-deber (G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: *Derechos Fundamentales...*, págs. 102 a 105).

⁶⁵ Expresión acuñada por E. GARZÓN VALDÉS: "Los deberes positivos generales y su fundamentación", *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 3, 1986, pág. 32.

⁶⁶ Garzón Valdés entiende que son deberes negativos generales aquéllos que imponen la abstención de todo el cuerpo social. Su clasificación se completa con los deberes positivos generales que son aquéllos cuyo contenido es una acción de asistencia al prójimo que requiere un sacrificio trivial y cuya existencia no depende de la identidad del obligado ni de la del (o de los) destinatario/s y tampoco es el resultado de algún tipo de relación contractual previa (E. GARZÓN VALDÉS: "Los deberes positivos generales y su fundamentación"..., pág. 17).

⁶⁷ Según Pérez Serrano, "en la doctrina pura del Estado liberal y burgués de Derecho, del Estado constitucional típico, hay derechos de libertad ilimitados, pero iría contra el espíritu originario de la teoría aceptar deberes fundamentales paralelos" (N. PÉREZ SERRANO: *Tratado de Derecho Político...*, pág. 602).

Desde la consagración en la Constitución francesa de 1795 de algunos deberes, entre los que cabe mencionar los deberes de obediencia, de mantener y respetar las propiedades y de participación en la defensa nacional (arts. 3, 8 y 9 respectivamente)⁶⁸ y contando con el precedente de la *Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789* en la que se concretaban los deberes de obediencia a la Ley y de contribución al gasto público (arts. 7 y 13, respectivamente)⁶⁹, las sucesivas Constituciones incluirán una serie de deberes que sólo son deberes de los ciudadanos pero no de los gobernantes⁷⁰. Ya en el primer artículo del Texto fundamental francés de 1795 se afirma: "La declaración de derechos contiene las obligaciones del legislador; el mantenimiento de la sociedad exige que los que la componen conozcan y cumplan igualmente sus deberes"⁷¹. En estos términos, se comprende que los deberes fundamentales del Estado liberal se reconduzcan a los deberes de defensa de la patria y

⁶⁸ Curiosamente, el deber de contribución a los gastos públicos aparece consagrado en el capítulo dedicado a la Declaración de derechos, concretamente en el artículo 16 que establece que "Toda contribución se establece en interés general: ésta debe repartirse entre los contribuyentes atendiendo a sus posibilidades" (J. GODECHOT: *Les Constitutions de la France depuis 1789*, Flammarion, Paris, 1979, págs. 102 y 103). Precediendo al ejemplo francés, Casalta señala como primer soporte de los deberes clásicos del Estado liberal el art. 10 de la Constitución de Massachusetts de 1780 el cual, apelando a la idea del contrato social, dispone que cada individuo está obligado a contribuir mediante servicios personales o mediante un equivalente en la organización de la protección de la comunidad (J. CASALTA NABAIS: *O deber fundamental de pagar impuestos...*, pág. 44).

⁶⁹ J. GODECHOT: *Les Constitutions de la France depuis 1789...*, págs. 34 y 35.

⁷⁰ G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: "Los deberes fundamentales"..., pág. 330. Blanquer señala que la misma pauta de imponer deberes a los ciudadanos y no a los poderes públicos fue seguida por las Constituciones italianas coetáneas (Constitución de la República Cisalpina de 1797, de la República de Liguria de 1898, de la República de Roma de 1798 y de la República de Nápoles de 1799). Ya en nuestro país, la Constitución de 1812 establece los deberes tradicionales de ser fiel a la Constitución y a las Leyes (art. 7), contribuir a los gastos públicos (art. 8) y defender la Patria (art. 9) e impone además otros de contenido ético, como el de amar a la Patria y el de ser justos y benéficos (art. 6), y apunta tímidamente el deber de la Nación de "conservar y proteger por leyes sabias y justas la libertad civil, la propiedad y los demás derechos legítimos de todos los individuos que la componen" (art. 4) (D. BLANQUER CRIADO: *Ciudadano y Soldado. La Constitución y el servicio militar*, Cívitas, Madrid, 1996, págs. 36 y 37).

⁷¹ J. GODECHOT: *Les Constitutions de la France depuis 1789...*, pág. 103.

de pagar impuestos los cuales constituyen verdaderos presupuestos de la existencia y funcionamiento del Estado y se revelan como la otra cara de la libertad y la propiedad, derechos que, en el fondo, resumen todo el conjunto de derechos fundamentales de la época⁷².

En otro texto constitucional francés, concretamente la Constitución de 1848, se incorporarán también los deberes fundamentales pero planteándose como deberes recíprocos de los ciudadanos respecto a la República (como el amor a la Patria, el servicio y la defensa de la República, la participación en los cargos públicos en proporción a la fortuna, el deber del trabajo y de obediencia a las normas morales y jurídicas) y de la República respecto de los ciudadanos (protección del ciudadano en su persona, su familia, su religión, su propiedad, ofreciendo la educación indispensable a todos los hombres o procurar asistencia por medio del trabajo).

En el siguiente tipo histórico estatal, el *Estado social*, el catálogo de deberes se amplía imponiéndose obligaciones tanto al Estado como a los ciudadanos. Este Estado, que responde a los principios sociales y de solidaridad, tendrá que asumir el cumplimiento de ciertos deberes y la consecución de sus fines. Para ello, junto a deberes que obligan a la práctica totalidad de los integrantes del cuerpo social de manera que contribuyan al logro de esos objetivos sociales y de colectividad⁷³, el Estado social

⁷² En esta primera constitucionalización de los deberes subyace la desconfianza en los derechos, en la libertad y en la soberanía popular, rasgo de desconfianza que se heredaría posteriormente en la organización política de los Estados autoritarios (Italia, Alemania, Portugal y España) que dotan de mayor relevancia a los deberes de los ciudadanos respecto al poder que a sus derechos.

⁷³ Los deberes de los ciudadanos que podemos calificar de “sociales” aparecen incorporados en las Constituciones comparadas. Así, en la Constitución italiana (arts. 2, 4, 30, 34, 48, 52, 53, 54); en la alemana (6.2, 12.a, 33.1); en la portuguesa (parte I) y en la española (arts. 3, 27.4, 30, 31, 32.2, 35.1, 39.3, 118, 139) entre otras.

atribuirá unas funciones positivas al poder público para la satisfacción misma de las necesidades de los ciudadanos⁷⁴.

La última etapa en esta evolución de los deberes fundamentales ha sido su consagración en el *ámbito internacional*. Así, el art. 29.1 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 10 de diciembre de 1948 establece que "Toda persona tiene deberes respecto a la comunidad, puesto que sólo en ella puede desarrollar libre y plenamente su personalidad".

La Convención Europea de Derechos del Hombre de 1950 no menciona explícitamente los deberes del hombre. El Preámbulo común a los dos Pactos Internacionales de 1966 enuncia claramente por su parte: "Los Estados partes en el presente Pacto ... tomarán en consideración el hecho de que el individuo tiene deberes hacia los demás y hacia la colectividad a la cual pertenece y está obligado a promover y respetar los derechos reconocidos en el presente Pacto". La Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre adoptada en Bogotá⁷⁵ el 30 de abril de 1948, ocho meses antes de la Declaración Universal de 10 de diciembre de 1948, dedicó todo su Capítulo II al establecimiento de deberes del hombre (arts. 29 a 38). Seguidamente, la Carta Africana de Derechos del Hombre y de los Pueblos, adoptada en 1981 en el seno de la Organización para la Unidad Africana consagra el segundo capítulo de su primera

⁷⁴ Los textos constitucionales actuales (con precedentes que arrancan de 1848) recogen estos deberes fundamentales de los poderes públicos. Así la Constitución italiana (arts. 2, 3, 9, 30, 31, 32, 34, 35, etc.) o la española (arts. 9.2, 27. 3, 5 y 9, 39, 40, 41, 42.2, 44, etc.).

⁷⁵ El Preámbulo que precedió a la Declaración de Bogotá declara explícitamente que "El cumplimiento de los deberes de cada uno es condición previa para el derecho de todos. Derechos y deberes se completan correlativamente, en todas las actividades sociales y políticas del hombre. Si los derechos exaltan la libertad individual, los deberes expresan la dignidad de esta libertad. Los deberes de orden jurídico

parte a los deberes del hombre. Poco conocida, la Declaración de Deberes fundamentales de los Pueblos y Estados asiáticos, adoptada en 1983 por el Consejo Regional sobre los derechos del hombre en Asia declara los deberes a cargo del Estado y cita también los deberes del hombre fundados en la solidaridad. Finalmente, existe un anteproyecto de Declaración Universal de Deberes del Hombre que incluye deberes hacia sí mismo, hacia la familia, hacia los demás, hacia el medio ambiente natural y cultural, hacia la comunidad nacional e internacional⁷⁶.

Este breve *excursus* en la evolución experimentada en la consagración constitucional de los deberes fundamentales nos ha permitido apreciar la *dimensión objetiva* de estas figuras en cuanto que, en cada etapa histórica han servido para la existencia, subsistencia y funcionamiento de una comunidad organizada en un determinado tipo constitucional de Estado o para la realización de los valores comunitarios asentados en la conciencia jurídica general de la comunidad.

Desde este punto de vista objetivo, la fórmula actual del Estado social y democrático de Derecho supone la consecución de unos fines y el establecimiento de unos instrumentos necesarios para alcanzar estos objetivos. No hay que profundizar demasiado para comprender que estos fines de solidaridad, cooperación y justicia social no podrían alcanzarse de no contar entre esos elementos esenciales con los deberes de los ciudadanos. En palabras de Stuart Mill, "aunque la sociedad no se base en un contrato y aunque de nada sirve inventar uno para deducir de él las obligaciones

presuponen otros, de orden moral, cuyo origen y fundamento son idénticos..." (C. LECLERCQ: *Libertés publiques*, Litec, Paris, 1996, 3ª ed., pág. 68).

⁷⁶ C. LECLERCQ: *Libertés publiques...*, pág. 69.

sociales, todos los que reciben la protección de la sociedad están obligados a devolver algo a cambio de ese beneficio"⁷⁷.

2. *La dimensión subjetiva de los deberes constitucionales como elementos definidores del status jurídico de los ciudadanos*

Pero, junto a la dimensión objetiva de los deberes, también cabe apreciar en ellos una *dimensión subjetiva* puesto que estos deberes están también orientados a definir el *status* del individuo ya que éste se determina, en abstracto y globalmente, tanto por la figura de los derechos como por la de los deberes⁷⁸. Aunque no signifique la aceptación de la teoría de la correlatividad, se puede entender que, en el Estado democrático, los derechos y los deberes son categorías inseparables en el sentido de que no existen derechos sin el cumplimiento de un mínimo de deberes⁷⁹ ni, en el otro extremo, se puede construir ese Estado basándose en un régimen unilateral de deberes.

Estas dos vertientes objetiva y subjetiva caminan unidas de forma que los deberes configuran un modelo de Estado y este Estado determina el estatuto de sus ciudadanos, por eso el establecimiento de diversos tipos de deberes se ha fundamentado en valores o principios que han ido variando a lo largo de los siglos. En general, la

⁷⁷ J. STUART MILL: *Sobre la libertad y otros escritos...*, pág. 109.

⁷⁸ Antonini afirma que “los derechos y los deberes constituyen factores que, de forma complementaria, concurren a definir el complejo cuadro inherente a las condiciones necesarias para promover la dignidad humana” (L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali...*, pág. 159).

⁷⁹ Los deberes fundamentales, no sólo constituyen el presupuesto general de la existencia del Estado sino que, además, se presentan como específicos presupuestos de protección de los derechos fundamentales. Por ejemplo, el derecho a la educación se garantiza gracias a los recursos obtenidos a través del cumplimiento por los ciudadanos del deber de tributar; el derecho a la tutela judicial efectiva se hace posible, en determinados supuestos, con la observancia del deber de ser jurado; el derecho al voto sólo es

exigencia de obligaciones jurídicas desde la aparición del Estado moderno se ha dirigido de forma casi exclusiva a los ciudadanos afectando a pretensiones, intereses o necesidades de las personas o de la comunidad a la que pertenecen. Si los deberes de los ciudadanos bajo la forma del Estado liberal o de Derecho se justificaban sobre la base de la asunción por éstos de la condición de miembro de la comunidad y sobre la base del principio de igualdad formal, las obligaciones relacionadas con el modelo de Estado social y democrático de Derecho cobran sentido por su función en las relaciones sociales promoviendo la igualdad real y la realización de la dignidad humana; protegiendo los desequilibrios en las mismas que afecten al desarrollo de las personas y satisfaciendo los postulados de la solidaridad⁸⁰.

II. NATURALEZA Y EFICACIA JURÍDICA DE LOS DEBERES CONSTITUCIONALES

La problemática acerca de la naturaleza jurídica de los deberes constitucionales ha sido objeto de importantes discusiones doctrinales en las que se debate principalmente *cuál es la eficacia de los preceptos que consagran estos deberes*.

Esta cuestión se ha planteado al observarse, en primer lugar, el diferente grado de obligatoriedad de los deberes constitucionales⁸¹ y, en segundo lugar, al advertirse la

practicable con la realización del deber de participación ciudadana en las mesas electorales; el derecho al medio ambiente se asegura gracias al respeto del deber de conservarlo y así sucesivamente.

⁸⁰ La solidaridad en las relaciones humanas justificará el establecimiento de una serie de obligaciones puesto que "... si los derechos del ciudadano son las obligaciones impuestas al legislador, la conservación de la sociedad exige que sus componentes conozcan y cumplan igualmente sus deberes" (N. PÉREZ SERRANO: *Tratado de Derecho Político...*, pág. 601).

⁸¹ J. OLIVER ARAUJO: "El deber constitucional de defender a España", en *El servicio militar: aspectos jurídicos y socio-económicos*, ed. Francisco Fernández Segado, Dykinson-Fundación Alfredo Brañas, Madrid, 1994, pág. 26. Añádase que el grado de determinación del contenido de los deberes

inexistencia de sanciones específicas frente al incumplimiento de los deberes que la Constitución enuncia⁸² en tanto no se concreten en obligaciones a través de la inevitable ley de desarrollo.

A. La eficacia de los deberes constitucionales: ¿Los deberes constitucionales como normas programáticas?

La aceptación de los deberes como categorías jurídicas *abstractas* en el sentido de que implican situaciones de sujeción pero que no se corresponden con verdaderos derechos subjetivos, como sí ocurre con las obligaciones de ellos derivadas, unido a la necesidad de un paso procedimental de concreción legislativa de esos deberes genéricamente formulados en los Textos constitucionales, ha originado que se hablase en la doctrina de *la irrelevancia de los preceptos de la Norma fundamental* que contenían tales figuras jurídicas. La visión negativa de los deberes constitucionales entendidos como términos para medir el alcance de los derechos y la idea de que incluso faltando las relativas normas constitucionales podrían haberse configurado por ley ordinaria, contribuyen a esta caracterización de *normas "superfluas"*⁸³.

fundamentales es bastante variable ya que unos tienen su contenido prácticamente concretado en los preceptos constitucionales (por ejemplo, el deber de defensa del art. 30 CE o el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE); otros apenas tienen su contenido esencial especificado a nivel constitucional (por ejemplo, el deber de conservar el medio ambiente del art. 45.1 CE) y otros, finalmente, tienen en la Constitución una delimitación bastante nula (por ejemplo, el deber de colaboración con la Administración de Justicia del art. 118 CE). En todo caso, la concreción o determinación de ese contenido se remite a la ley.

⁸² Durante largos períodos históricos se ha sostenido que la sanción es elemento imprescindible para que podamos hablar de norma jurídica. De forma que, cuando encontramos leyes que prescriben una conducta determinada sin que la conducta contraria sea la condición de una sanción, estamos en presencia de lo que Kelsen denominó como "elementos jurídicamente irrelevantes" puesto que implican una simple expresión de deseos del legislador que no tiene alcance jurídico (H. KELSEN: *Teoría pura del Derecho...*, pág. 65).

⁸³ C. CARBONE: *I doveri pubblici individuali nella Costituzione...*, pág. 42. Balladore afirma que, salvo el artículo 54 de la Constitución italiana (consagrado al deber de fidelidad a la República y a la observancia de la Constitución y las leyes), el resto de normas constitucionales sobre deberes públicos

Esta fue la novedosa tesis defendida por Varela⁸⁴ en 1982, negando la posibilidad de hablar de obligaciones dentro de la Constitución y enfocando este concepto exclusivamente hacia el Estado. Desde aquel momento las aportaciones doctrinales acerca de la naturaleza jurídica y el fundamento de los deberes constitucionales han sido más bien escasas y, básicamente, la práctica totalidad de los autores han compartido su razonamiento⁸⁵.

A grandes rasgos, se defiende la idea de que los deberes constitucionales entrañan mandatos dirigidos al legislador más que una vinculación de la conducta a las personas. Es decir, no crean una expectativa de comportamientos privados, sino una expectativa de actuación de los poderes públicos. Varela sostiene que la expresión "deber constitucional" implica que, cuando la Constitución está formulando la exigencia de una conducta privada, no está contemplando al mismo tiempo la existencia de sanciones para la conducta contraria, de manera que no puede decirse que el "deber constitucional" sea un deber en sentido jurídico. Nos encontramos, más bien, ante conductas que se consideran exigibles o que son debidas por razones de orden

tienen escaso o nulo valor jurídico (G. BALLADORE PALLIERI: *Diritto Costituzionale*, Giuffrè, Milán, 1976, 11ª ed., pág. 381).

⁸⁴ S. VARELA DÍAZ: "La idea de deber constitucional"..., págs. 69 a 96.

⁸⁵ No así Moschetti para quien el punto débil de distinguir entre normas programáticas y preceptivas está en admitir que puedan tener destinatarios diversos, unas dirigidas a todos los sujetos (legislador, ciudadanos, órganos administrativos y jurisdiccionales) y otras sólo al legislador futuro. Esto es contrario a la fórmula de promulgación que afirma que la Constitución será observada por todos los ciudadanos y órganos del Estado y es inaceptable porque todas las disposiciones constitucionales una vez que forman parte del ordenamiento estatal tienen un mínimo de concreción suficiente para vincular al legislador presente y futuro y a todos los demás sujetos (F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980, pág. 64). Que las normas que consagran deberes fundamentales no son meramente declarativas fue defendido claramente por G. M. LOMBARDI: *Contributo allo studio dei doveri costituzionali...*, pág. 470.

metajurídico o moral⁸⁶. Será necesaria la intervención del legislador para que, en una norma de rango legal, se imponga una conducta que obligue a los ciudadanos y su correspondiente sanción por incumplimiento, convirtiendo ese *deber constitucional* genérico en una *obligación legal* concreta.

A mayor abundamiento, no todos los deberes constitucionales tienen el mismo carácter pues en tanto unos pueden considerarse deberes de contenido moral pero sancionados jurídicamente (por ejemplo, la obligación de trabajar), otros son fuente - tras su concreción legislativa- de auténticas obligaciones jurídicas, cuyo incumplimiento puede acarrear fuertes sanciones (por ejemplo, los deberes tributarios o las obligaciones militares); sin que falten tampoco deberes que podemos situar a medio camino entre los primeros y los segundos (por ejemplo, el deber de conocer el castellano). Por ello, y a pesar de la afirmación de Varela acerca de la fundamentación metajurídica de los deberes constitucionales, resulta evidente que algunos deberes superan el marco de la obligación moral⁸⁷.

⁸⁶ S. VARELA DÍAZ: "La idea de deber constitucional"..., pág. 87. No son pocos los autores que defienden esta opinión de la pertenencia de los deberes a la moral, en donde hallan su fundamento o causa inmediata. La sanción jurídica se configura como el fundamento próximo e inmediato de estos deberes en I. KANT: *Principios metafísicos del Derecho...*, págs. 56 y 57 y L. LEGAZ Y LACAMBRA: "Voz Deber"..., pág. 250. Peces-Barba, por contra, sostiene que, a diferencia de los derechos fundamentales cuya raíz ética previa es evidente, los deberes fundamentales son, en ocasiones, consecuencia de la convención y del ejercicio del poder soberano. De hecho, resulta difícil encontrar una raíz moral al deber de contribuir con la prestación personal en el ejército por medio de las armas al servicio del país e incluso para las modernas corrientes defensoras de la objeción de conciencia se pueden encontrar argumentos morales contra ese deber (G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: "Los deberes fundamentales"..., págs. 336 y 337).

⁸⁷ Este sería el caso del deber de tributar. Legaz Lacambra matiza esta opinión cuando afirma que la mayor parte de los deberes tienen contacto con deberes morales y enumera entre ellos el de pagar impuestos junto con otros, desde nuestro punto de vista más conectados con el ámbito ético, como el de no robar, no matar, prestar alimentos, etc. En estos últimos ejemplos existe para nosotros una conexión con los mandatos religiosos, conexión que no parece darse en el caso del deber de tributación (L. LEGAZ Y LACAMBRA: *Filosofía del Derecho...*, pág. 419). Curiosamente, la vinculación de los deberes con el mundo de la ética se ha defendido en algún pronunciamiento del Tribunal Constitucional. Por ejemplo, en

La interpretación de este fenómeno de necesidad de desarrollo legal de los deberes fundamentales para hacer posible la imposición de sanciones que reprimen la conducta contraria a la exigida dio lugar a distintas lecturas. Desde Kelsen que concluyó que los deberes que se proclaman en la Constitución resultan ser *elementos jurídicamente irrelevantes*⁸⁸ hasta De Esteban que considera a los deberes constitucionales como normas habilitantes para el legislador que puede desarrollarlos hasta convertirlos en auténticos deberes cuando lo considere oportuno⁸⁹, pasando por la tesis de Varela que definió a estos deberes como normas vinculantes para el legislador implicando necesariamente una concreción o desarrollo legislativo⁹⁰, se puede citar una larga lista de autores que han introducido matizaciones a las aportaciones ya realizadas⁹¹.

Sin embargo, el entendimiento jurídico de los deberes fundamentales no puede cuestionarse por el hecho de que los preceptos constitucionales que los preveen no sean directamente aplicables por los operadores jurídicos⁹² ni tampoco parece adecuado

el ATC 346/1991, de 15 de noviembre, sobre el Referéndum en relación a la OTAN, se afirma que “el deber de votar resulta genéricamente inexcusable en su proyección ética” (fj 3).

⁸⁸ H. KELSEN: *Teoría pura del Derecho...*, pág. 65.

⁸⁹ J. DE ESTEBAN y P. J. GONZÁLEZ-TREVIJANO: *Curso de Derecho Constitucional español II...*, pág. 311.

⁹⁰ S. VARELA DÍAZ: "La idea de deber constitucional"..., pág. 83.

⁹¹ E. ESPÍN TEMPLADO: *Derecho Constitucional*, vol. I, dir. L. López Guerra, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, 3ª ed., pág. 188; L. LEGAZ Y LACAMBRA: *Filosofía del Derecho...*, págs. 410 a 430; E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo...*, vol. II, pág. 35; R. DE ASÍS ROIG: *Deberes y obligaciones en la Constitución...*, págs. 221 a 224 y A. TORRES DEL MORAL: *Principios de Derecho Constitucional Español*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1998, 4ª ed., págs. 267 y 268.

⁹² Esta característica ha llevado a la asimilación de los deberes fundamentales, desde el punto de vista de su estructura interna o contenido, a los derechos sociales aunque, como diferencia significativa entre ambas, se ha señalado que los deberes fundamentales pueden ser concretizados y exigibles más fácilmente

calificar los preceptos constitucionales como “jurídicamente irrelevantes” debido al hoy indiscutido carácter normativo de la Constitución que obliga a considerarla como una norma jurídica, susceptible de aplicación por parte de los poderes públicos encargados de la aplicación del Derecho y no como una serie de principios meramente programáticos que no vinculan a los sujetos y órganos encargados de velar por el cumplimiento del orden jurídico⁹³. Por el contrario, la afirmación de que la Constitución española es una Constitución normativa jurisdiccionalmente garantizada implica, *en primer lugar*, que lo establecido en ella no tiene como destinatarios sólo a los poderes públicos sino también a todos y cada uno de los ciudadanos y, *en segundo lugar*, que lo establecido por la Constitución no es sólo una serie de principios generales, de consideraciones programáticas que indican aspiraciones de futuro sino que lo que contiene son verdaderas normas jurídicas, muchas de ellas aplicables directamente, dotadas de eficacia directa y, por tanto, capaces de fundar por sí solas las pretensiones de los ciudadanos susceptibles de ejercitar ante los tribunales y otras muchas que renuncian a una regulación directa y completa de su contenido y optan por dictar una normativa escueta que se complementa con una remisión a la ley, es decir que aparecen configuradas como un mandato al legislador al que obligan a completar la estructura prevista en la Constitución sin que por ello quepa cuestionar su carácter normativo⁹⁴.

que los derechos sociales ya que estos últimos dependen generalmente de opciones políticas ligadas a limitadas posibilidades económicas y sociales (J. CASALTA NABAIS: *O dever fundamental de pagar impostos...*, pág. 96, nota a pie núm. 228).

⁹³ P. CRUZ VILLALÓN: “Dos años de jurisprudencia constitucional”, *Revista de Derecho Político*, núm. 17, 1983, pág. 30. La misma opinión en E. GARCÍA DE ENTERRÍA: “La Constitución como norma jurídica”, en *La Constitución Española de 1978*, dir. A. Pedrieri y E. García de Enterría, Cívitas, Madrid, 1984, 2ª ed., 2ª reimpr., págs. 118 y 119 y del mismo autor, *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Cívitas, Madrid, 1982, 2ª ed., págs. 63 a 65.

⁹⁴ Esta afirmación es suscrita unánimemente por la doctrina. Valga por todos, J. J. RUÍZ RICO: “La Constitución española en la teoría y en la práctica: algunas consideraciones desde la perspectiva de un

Carácter normativo afirmado de forma explícita en el art. 9.1 y Disposición Derogatoria Tercera de la Constitución de 1978.

Las posiciones que niegan el carácter normativo de los preceptos constitucionales que consagran *deberes fundamentales* pueden explicarse porque, en *primer* lugar, se produce una confusión entre la naturaleza de la norma y su grado de concreción o de eficacia. Es cierto que no todos los preceptos constitucionales ofrecen el mismo grado de concreción pero hoy en día ya no cabe hablar de las Constituciones como meras declaraciones programáticas o de principios: toda la Constitución es una norma jurídica y como tal goza de la cualidad de exigibilidad y coerción para su cumplimiento⁹⁵. En principio, debe significarse que el respaldo normativo de la Constitución es idéntico para todos sus preceptos⁹⁶. Sucede que la Norma suprema contiene preceptos que poseen concretos mandatos normativos, susceptibles de aplicación inmediata – como los que reconocen derechos fundamentales o estructuran los órganos constitucionales- pero también contiene otros preceptos de carácter genérico de muy distinta naturaleza – por ejemplo, los que reconocen principios y valores o enuncian objetivos- que exigen un mayor o menor desarrollo legislativo para lograr su efectiva vigencia material.

juez”, en *Estudios de Derecho Público. Homenaje a Juan José Ruiz Rico*, vol. III, Tecnos, Madrid, 1997, págs. 1804 a 1806.

⁹⁵ En este sentido, véanse las SSTC 81/1982, caso Horas Extraordinarias de ATS I, de 21 de diciembre, fj 2; 39/1983, caso Clasificación para ascenso en la Armada, de 16 de mayo, fj 2; 22/1984, caso Tomás Pravia contra Ayuntamiento de Murcia, de 17 de febrero, fj 3; 40/1988, caso Sala de Fiestas "Scala", de 10 de marzo, fj 2 y 198/1989, caso Nombramiento de Presidencias de las Audiencias Provinciales de Cuenca y Teruel, de 27 de noviembre, fj 5, entre otras. Excepcionalmente, en la STC 80/1982, caso Yébenes Carrillo v. Zurita Ortiz, de 20 de diciembre, el Tribunal afirmó que “el valor de la Constitución como norma debe ser modulado en lo concerniente a los artículos 39 a 52” (fj 1).

⁹⁶ L. PRIETO SANCHÍS: *Estudios sobre derechos fundamentales*, Debate, Madrid, 1990, pág. 100.

Por eso, debe rechazarse la supuesta “irrelevancia” jurídica de las normas que contienen *deberes constitucionales* a causa de la necesidad de desarrollo legal posterior para su concretización. De hecho, lo normal es que las normas constitucionales, todas en general, necesiten ser actuadas para concretarse su exigencia y sancionar su incumplimiento y un mandato al legislador es, simplemente, una previsión de que éste ha de dictar las normas necesarias para completar la estructura prevista en la Constitución⁹⁷. En otras palabras, el que una norma sea o no directamente eficaz para los ciudadanos no condiciona su cualidad jurídica puesto que “la mayor parte de las normas de un ordenamiento jurídico son, por su propia naturaleza, de aplicación relacional, más que directa (...) porque requieren a su vez de un conjunto de preceptos instrumentales que hacen posible el despliegue final de su eficacia, y porque además pueden ser disposiciones o normas que sólo cobran eficacia en conjunción con otras disposiciones y otras normas de contenido material”⁹⁸.

En *segundo* lugar, la lectura de *la teoría de la irrelevancia jurídica de los deberes constitucionales* debe someterse a ciertas *reservas* en el sentido de que, si bien se trata de preceptos cuyo nivel de concreción no les permite dar lugar a exigencias concretas, puede afirmarse que cuando la Constitución impone un deber público individual de forma general sanciona implícitamente una obligación a cargo del legislador ordinario que está obligado a desarrollarla en una esfera de amplia discrecionalidad pero sin influir al punto de modificar la esencia del precepto

⁹⁷ Afirmación suscrita por O. ALZAGA VILLAAMIL: “Características y estructura de la Constitución de 1978”, en O. Alzaga Villaamil, I. Gutiérrez Gutiérrez y J. Rodríguez Zapata; *Derecho Político Español según la Constitución de 1978. Constitución y fuentes*, vol. I, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997, 2ª ed., pág. 207.

constitucional o desoir el mandato constitucional, incumpléndolo o suprimiendo esa obligación. Es decir, por emplear el ejemplo sobre el deber que nos ocupa en el presente trabajo: la ley ordinaria puede discrecionalmente establecer cuáles sean los presupuestos de hecho que dan lugar al deber tributario pero no puede abolir el sistema tributario ni puede imponer los tributos de forma irrespetuosa con el principio de capacidad contributiva ni de igualdad o progresividad.

Todo ello a consecuencia de la lectura conjunta e interpretación armónica que debe hacerse del Texto fundamental al que no cabe concebir como compartimentos estancos, sin relación⁹⁹. La Constitución no consiste en un conjunto de regulaciones inconexas y yuxtapuestas de instituciones u órganos públicos y de derechos de los individuos sino que se trata de un conjunto coherente de principios que responde a unas líneas directrices, valores o principios que han de ordenar la convivencia. A pesar de la vaguedad de ese conjunto de figuras, se derivan de ellas consecuencias jurídicas e imponen límites indisponibles para los poderes públicos –incluido el legislador- cuya inobservancia es sancionada por los Tribunales¹⁰⁰.

En *tercer* lugar, aunque los deberes constitucionales no hayan sido desarrollados todavía son operativos de otra forma: imponiendo límites a la actividad

⁹⁸ F. BALAGUER CALLEJÓN: *Fuentes del Derecho. Ordenamiento general del Estado y ordenamientos autonómicos*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1992, págs. 21 y 22.

⁹⁹ Sobre la “interpretación unitaria” de la Constitución se pronuncian, entre otras, las SSTC 113/1994, caso Cámara Oficial de la Propiedad Urbana de Baleares, de 14 de abril, fj 9 y 179/1994, caso Cámaras de Industria, de 16 de junio, fj 5.

¹⁰⁰ El Tribunal Constitucional ha utilizado las formulaciones constitucionales de principios y valores para interpretar el sentido de los mandatos de la Constitución e incluso para declarar la inconstitucionalidad de las disposiciones legislativas, por ejemplo, en sus sentencias 132/1989, caso Cámaras Agrarias, de 18 de

legislativa ordinaria e influyendo en la determinación del régimen político que, a su vez, condiciona la determinación de la orientación política¹⁰¹.

B. El fundamento constitucional de los deberes de los ciudadanos

Para completar este estudio genérico sobre el deber constitucional nos resta hacer referencia al fundamento al que responde esta categoría jurídica.

Las posiciones doctrinales vienen a agruparse en torno a dos grandes teorías. La *primera* proviene del sector que sostiene que el fundamento del deber constitucional reside en el poder sancionador del Estado de donde deducen una clara confrontación entre sociedad civil y gobernantes. La *segunda* corriente está representada por quienes defienden que el fundamento de los deberes hunde sus raíces en la idea misma del “pacto social” como convención o acuerdo entre los hombres de donde surgen unos límites a sus derechos y libertades y unas cargas derivadas de la vida en común.

1. El poder sancionador del Estado como fundamento de los deberes constitucionales

Lo que se encierra en el concepto de *deber constitucional*, según esta teoría, son una serie de criterios para la organización y orientación del poder sancionador. Esto es, que las normas que configuran dicho deber pueden interpretarse como un conjunto

julio, fj 6; 139/1989, caso Cámara Agraria Local de Benicassim, de 20 de julio, fj 2 y 179/1994, caso Cámaras de Industria, de 16 de junio, fj 8.

¹⁰¹ C. CARBONE: *I doveri pubblici individuali nella Costituzione...*, págs. 19 y 43.

de directivas a los poderes públicos, para que éstos impongan las sanciones que hagan eficaz esa exigencia metajurídica de conductas privadas¹⁰².

Resulta irrelevante que algunas de estas conductas se refieran abiertamente a las relaciones entre el Estado y los individuos, como es el caso de las prestaciones militares o tributarias, mientras que otras, como es el caso de la asistencia a los hijos, parecen corresponder más bien al ámbito de las relaciones privadas o interpersonales. Lo cierto es que todos los supuestos en que la Constitución declara el carácter obligatorio de una conducta coinciden en ofrecer bases de legitimación o justificación a actos del poder sancionador, y que todas estas declaraciones se resumen en la de sujeción general, es decir, en la que legitima o justifica el poder sancionador en su conjunto. De esta manera, tanto el deber de prestar el servicio militar o el de pagar impuestos, como el de asistir a los hijos, pueden concebirse como manifestaciones de una obligación general: la de cumplir las correspondientes normas del poder sancionador, que serán en estos casos las de defensa, las fiscales o las del derecho de familia.

El *deber constitucional*, en esta interpretación, se revela como una justificación del poder. Todo ello confirma que la Constitución es esencialmente una norma relativa al poder público o al orden jurídico, en cuanto fenómenos distantes y separados de las relaciones sociales; que no es posible acordar la identidad entre Estado y sociedad, entre poderes públicos y ciudadanos, entre el hecho de poder y la idea moral de obligación.

¹⁰² S. VARELA DÍAZ: "La idea de deber constitucional"..., pág. 87.

Así sucede que la Constitución, conforme a su naturaleza, se manifiesta incapaz de establecer vínculos eficaces para las conductas privadas¹⁰³.

Por tanto, la idea de *deber constitucional* no tiene otro significado más auténtico que el de encubrir relaciones de poder¹⁰⁴. Lo que se pretende es que la imposición de deberes jurídicos no aparezca, primariamente, como el fruto de tales relaciones. De ahí que el ejercicio del poder sancionador, del que tales deberes derivan,

¹⁰³ El profesor Varela concluye en su estudio que la Constitución es una norma dirigida exclusivamente hacia la autoridad estatal y concibe tanto a los derechos como a los deberes fundamentales vinculantes únicamente frente a los poderes públicos. Ambas categorías jurídicas sólo serán eficaces frente a los particulares si se producen actos normativos integrados en el ordenamiento estatal (S. VARELA DÍAZ: "La idea de deber constitucional"..., pág. 80). En la actualidad, cuando la doctrina se refiere a los derechos fundamentales parte de la premisa de que los mismos vinculan tanto a los poderes públicos como a los particulares pero no pueden aplicarse miméticamente los esquemas de unas relaciones a las otras: en el segundo caso, la eficacia de los derechos fundamentales actúa de forma indirecta, vía legislativa o vía judicial (P. PÉREZ TREMP: *Derecho Constitucional*, vol. I, dir. L. López Guerra, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, 3ª ed., págs. 142 a 144). Sobre el tema, P. DE VEGA: "Dificultades y problemas para la construcción de un constitucionalismo de la igualdad (el caso de la eficacia horizontal de los derechos fundamentales)", en *Estudios de Derecho Constitucional y Ciencia Política. Homenaje al profesor Rodrigo Fernández-Carvajal*, vol. I, Servicio de Publicaciones, Universidad de Murcia, Murcia, 1997, págs. 739 a 741; L. PRIETO SANCHÍS: *Estudios sobre derechos fundamentales...*, págs. 205 a 218; J. GARCÍA TORRES: "Reflexiones sobre la eficacia vinculante de los derechos fundamentales"..., págs. 11 a 33; A. JIMÉNEZ-BLANCO y J. GARCÍA TORRES: *Derechos fundamentales y relaciones entre particulares*, Cívitas, Madrid, 1986, págs. 39 a 46; T. DE LA QUADRA-SALCEDO: *El recurso de amparo y los derechos fundamentales en las relaciones entre particulares*, Cívitas, Madrid, 1981, págs. 48 a 79. El Tribunal Constitucional también ha realizado bastantes pronunciamientos jurisprudenciales en este sentido entre los que destacamos las SSTC 5/1981, caso Estatuto de Centros, de 13 de febrero, ffjj 9 y 11; 21/1981, caso Pitarch, de 15 de junio, fj 15; 25/1981, caso Legislación antiterrorista I, de 14 de julio, fj 5; 88/1985, caso Muncharaz v. Sanatorio Psiquiátrico de Conjo, de 19 de julio, fj 2; 254/1993, caso Olaverri, de 20 de julio, fj 6 y 18/1994, caso Sánchez García v. Resoluciones de Defensa, de 7 de febrero, ffjj 3 y 7.

¹⁰⁴ Peces-Barba, aunque introduciendo un matiz ético, también defiende que los deberes están conectados con la teoría del poder porque, al igual que los derechos que se originan y fundan en la moralidad y desembocan en el Derecho, lo hacen a través del Estado. Sin apoyo del Estado, esos valores morales no se convierten en Derecho positivo y consecuentemente carecen de fuerza para orientar la vida social (G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: *Curso de Derechos Fundamentales. Teoría General*, Universidad Carlos III, Madrid, 1995, pág. 105). Se deduce esta interpretación de los deberes como encubridores de relaciones de poder en Santamaría Pastor que se refiere a los deberes constitucionales como "formulaciones lingüísticas atípicas de atribuciones de potestad a la Administración para imponer obligaciones concretas", señalando que por esta razón, en ocasiones, "la Constitución española utiliza ambas fórmulas, enunciando un deber (por ejemplo, el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, art. 31.1) y la potestad correlativa (la potestad tributaria, art. 133)" (J. A. SANTAMARÍA PASTOR: *Fundamentos de Derecho Administrativo...*, vol. I, pág. 902).

trate de fundamentarse en obligaciones éticas que, supuestamente, corresponden a los individuos. Nos hallamos ante una ética de sublimación. Porque lo que se pone de relieve mediante la introducción en el texto constitucional de conceptos como sujeción, obligación o deber, es el significado ideológico que siempre reviste el uso normativo de tales conceptos, significado que ya ha sido puesto en evidencia en el ámbito de la Teoría General del Derecho¹⁰⁵.

En conclusión, quiere decirse que la vinculación o exigencia jurídica de una conducta siempre implica, en primer término, la mediación de un poder sancionador. Y esta implicación se manifestará singularmente en el ámbito del Derecho constitucional donde la justificación o encubrimiento de esa mediación del poder es, precisamente, lo que explica las referencias normativas a obligaciones o deberes.

2. La teoría pactista como fundamento de los deberes constitucionales

Sin embargo, desde una posición más moderada, los contractualistas clásicos (Puffendorf, Hobbes, Locke, Rousseau, Kant), partiendo de la tesis que sostiene que la

¹⁰⁵ Entre otros, G. RADBRUCH: *Introducción a la Filosofía del Derecho...*, págs. 48 y 49. Legaz añade que todo cumplimiento o incumplimiento de un deber jurídico constituye un problema moral y nos propone un ejemplo: una ley que establece un determinado impuesto no debe reputarse obligatoria en conciencia, el contribuyente puede considerarse exento de la obligación de pagar: basta con que acepte la pena que se le impondrá (L. LEGAZ Y LACAMBRA: *Filosofía del Derecho...*, págs. 423 y 426). Se inicia aquí una rica discusión doctrinal sobre la sucesión temporal entre los derechos y los deberes del hombre: discusión en la que, por motivos de espacio, no podemos entrar. Muy brevemente, sin embargo, podemos presentar algunos representantes de distintas posturas doctrinales. Alf Ross, por ejemplo, ha señalado la función ideológica del concepto de deber como instrumento para promover una actitud espontánea o desinteresada de obediencia al Derecho por lo que ubica al deber antes que al derecho. Por el contrario, para Díez Picazo el concepto primario en el terreno jurídico al que se subordina la idea de deber es el de “poder” o “tener derecho” (L. DÍEZ PICAZO: *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho...*, pág. 83). Postura opuesta a la teoría kelseniana en la que, como vimos, el derecho subjetivo es fundamentalmente deber jurídico y sólo secundariamente facultad (H. KELSEN, *Teoría pura del Derecho...*, pág. 120). Por último, Santi Romano critica tanto las teorías que defienden que el deber sea un momento antecedente al del derecho como las que sostienen que el derecho es un *prius* respecto del deber (SANTI ROMANO: *Frammenti di un dizionario giuridico...*, pág. 94).

raíz de los deberes fundamentales se puede encontrar en el origen del sistema político moderno, han defendido que del pacto social nacen obligaciones tanto de los poderes públicos como de los ciudadanos. En el propio origen de la sociedad política y del Estado los deberes serán de los ciudadanos y de los gobernantes y se explican entrelazando el origen del poder y su función y el papel que los ciudadanos desempeñan.

El poder, el Estado, es aceptado y consentido por la persona para la seguridad de todos, la salvaguardia y desarrollo de la comunidad y la protección de los derechos de la persona¹⁰⁶. Con esa finalidad los hombres se unen en sociedad y se sitúan bajo la protección del Estado¹⁰⁷. Casi todas las obras que se refieren a este tema participan de la idea recalcada por la doctrina en el sentido de que "las ventajas de vivir en sociedad tienen como contrapartida ciertos deberes mínimos"¹⁰⁸.

3. Los fines del Estado social y democrático de Derecho como fundamento de los deberes constitucionales

La imposición de deberes a los ciudadanos ya no se puede fundar únicamente en el poder estatal, requiere de una legitimación superior. Y esta legitimación es la que

¹⁰⁶ G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: "Los deberes fundamentales"..., pág. 337.

¹⁰⁷ "El hombre por su naturaleza social, no puede alcanzar sus fines sino en el seno de la vida social: pero ésta no es posible sin sujetarse a un orden justo, imperativo y externo, es decir, sin sujetarse a un ordenamiento jurídico. Cada comunidad social -capaz de Derecho- crea su propio ordenamiento tendiendo al bien común. De aquí se deriva la necesidad de realizar y cumplir este ordenamiento jurídico positivo por todos y cada uno de los miembros de la comunidad, lo que se traduce para ellos en un deber jurídico condicionante de todo su obrar y su convivir. La noción del deber jurídico se deriva, pues, de un orden general preestablecido en el seno de una comunidad social de naturaleza jurídica. El deber jurídico forma parte del contenido de aquel orden" (I. PEIDRÓ-PASTOR y L. RODRÍGUEZ-ARIAS BUSTAMANTE: "Teoría del deber jurídico y del derecho subjetivo"..., pág. 19).

le concede el fin con el que se establecen: el interés o bien común. En aras de su consecución se reparten las cargas entre los ciudadanos de forma que, solidariamente, contribuyan al fin público.

El fundamento de los deberes consagrados en los Textos constitucionales parte de su positivación: por motivos de convivencia se consagran los deberes fundamentales ya que el ciudadano obtiene del Estado expectativas de derechos. Para pacificar y equilibrar es necesario que los ciudadanos contribuyan con prestaciones que beneficien al conjunto. Pero una vez los deberes se incluyen en la Norma suprema legítimamente aprobada por el pueblo soberano, su aplicación, interpretación y exigencia debe hacerse siempre a la luz de los valores, principios y fines que inspiran ese Texto fundamental.

La construcción del *Estado social y democrático de Derecho* ha supuesto un cambio en la fundamentación de los deberes constitucionales. Se comprobó, en una ocasión anterior, cómo la evolución estatal implicaba la aparición de nuevos deberes que comenzaron exigiéndose a los súbditos y se ampliaron plasmándose en requerimientos dirigidos al Estado.

La introducción de estos deberes respondía a nuevas finalidades u objetivos estatales. Pero así como el reconocimiento constitucional de algunos derechos se produce porque el derecho en cuestión se considera un bien jurídico protegible en sí mismo, los deberes no constituyen un fin en sí mismos sino que tienen un carácter meramente instrumental, es decir, asegurar la protección de bienes que se consideran

¹⁰⁸ M. D. FARREL: "Superogación y deber", *Análisis Filosófico*, vol. IV, núm. 1, SADAFA, Buenos Aires, 1984, pág. 38 citado en R. DE ASÍS ROIG: *Deberes y obligaciones en la Constitución...*, pág. 259.

valiosos¹⁰⁹. Incluso, según Klein, no es necesaria una imposición constitucional expresa de deberes cuando en la Norma fundamental aparece consagrada la fórmula del *Estado social* que se convierte en título habilitador a los poderes públicos para que impongan deberes a los particulares.

Una de las principales características del *Estado social* es que tiene una significación finalista: alcanzar la justicia social por medio de la legislación y de la acción positiva de los poderes públicos¹¹⁰. En esta dirección, se insiste en entender este tipo de Estado como *redistribuidor* en el sentido de que el término social significa no sólo una tercera dimensión de la libertad (los derechos sociales) sino también una nueva dimensión de la igualdad que comprende un principio de redistribución y un principio de compensación por el que se enriquecen los derechos de aquéllos menos dotados y se limitan aquéllos de quienes tienen una superioridad natural, social o económica de forma que, partiendo de que no existe una igualdad natural entre los ciudadanos, se cree artificialmente a través del ordenamiento jurídico¹¹¹.

En esa tarea *redistribuidora* cumplen un papel fundamental los *deberes constitucionales* puesto que con ellos se somete a los individuos a una serie de obligaciones concretas para que contribuyan en la responsabilidad de conformar el

¹⁰⁹ E. GARZÓN VALDÉS: "Los deberes positivos generales y su fundamentación"..., pág. 32.

¹¹⁰ O. ALZAGA VILLAAMIL: "El Estado de Derecho", en O. Alzaga Villaamil, I. Gutiérrez Gutiérrez y J. Rodríguez Zapata, *Derecho Político Español según la Constitución de 1978. Constitución y fuentes del Derecho*, vol. I, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997, 2ª ed., pág. 215. El Tribunal Constitucional ha aceptado el principio de solidaridad en ocasiones como fundamento de las prestaciones estatales, por ejemplo, en materia de protección social (STC 208/1988, caso Montepío de funcionarios, de 10 de noviembre, fj 3) y en materia de seguridad social (STC 134/1987, caso Presupuestos 1984 II, de 21 de julio, fj 4).

orden social¹¹². Todas las regulaciones de los deberes encuentran su fundamento jurídico-constitucional en el amplio principio del Estado social¹¹³.

Con la voz *social*, los derechos y deberes de los individuos y las competencias de los poderes públicos se interpretan desde la perspectiva de la solidaridad y no desde una perspectiva meramente individualista¹¹⁴ porque son referidos al bien de la generalidad¹¹⁵ y se piensa en la conciencia de responsabilidad para con la generalidad de forma que el individuo pueda concurrir como miembro servidor de la comunidad a la vida política, económica y cultura.

La solidaridad es generalmente invocada por el Estado cuando hace recaer cargas sobre los ciudadanos. Y el *Estado social* la invoca porque contiene una apelación ética a todos los ciudadanos a comprometerse de tal forma que sea posible la convivencia. Por eso el Estado está autorizado a regular jurídicamente la obligación de una conducta social a los ciudadanos. El principio de solidaridad legitima una normativa sociopolítica a través de la que se distribuyen justamente las cargas y se

¹¹¹ J. J. SANTAMARÍA IBEAS: *Los valores superiores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Dykinson, Madrid, 1997, pág. 76.

¹¹² I. DE OTTO Y PARDO: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, Ariel, Barcelona, 1988, 2ª ed., pág. 42.

¹¹³ Afirmación defendida por H. P. SCHNEIDER: “La Constitución. Función y estructura”, en *Democracia y Constitución*, CEC, Madrid, 1991, pág. 46.

¹¹⁴ L. LÓPEZ GUERRA: *Introducción al Derecho Constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1994, pág. 165.

¹¹⁵ E. BENDA: “El Estado social de Derecho”, en *Manual de Derecho Constitucional*, E. Benda, W. Maihofer, J. J. Vogel, C. Hesse, W. Heyde, IVAP/Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 524.

suavizan perjuicios de determinados grupos sociales con la consiguiente carga para otros estratos¹¹⁶.

Esta orientación solidaria se advierte también en la configuración de los deberes que nuestra Constitución establece. La imposición de estos deberes se justifica por la naturaleza social que, según el art. 1 CE, define a nuestro Estado y se basan en la solidaridad y en el reconocimiento de que deben primar, en este tipo de Estado, los requerimientos de naturaleza colectiva o social, por encima de los meramente individuales.¹¹⁷ Por ejemplo, el deber de defensa de España establecido en el art. 30.1 CE se consagra como un “deber fundamental de solidaridad social”¹¹⁸ con el que se protege el interés y la seguridad nacional o colectiva¹¹⁹ o el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos contenido en el art. 31.1 CE se configura como un instrumento en manos del Estado para la consecución de sus fines¹²⁰.

Sirvan las palabras del Tribunal Constitucional como cierre a nuestras reflexiones acerca del fundamento actual de los deberes constitucionales: "La configuración del Estado como social y democrático de Derecho viene así a culminar una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida

¹¹⁶ E. BENDA: “El Estado social de Derecho”..., pág. 535.

¹¹⁷ J. DE ESTEBAN y P. J. GONZÁLEZ-TREVIJANO: *Curso de Derecho Constitucional Español II...*, pág. 329.

¹¹⁸ STC 15/1982, caso Prórroga de incorporación al servicio militar, de 23 de abril, fj 7.

¹¹⁹ J. LÓPEZ AGUILAR: “Defensa, interés nacional y seguridad colectiva”, en *Constitución y Derecho. Estudios en Homenaje a Santiago Varela*, Tirant lo Blanch, Valencia 1995, pág. 251.

¹²⁰ A la relación entre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y la solidaridad se refieren las SSTC 18/1984, caso Caja de Ahorros de Asturias, de 7 de febrero, fj 2; 134/1987, caso

por el Estado, sino que se armoniza en una acción mutua Estado-sociedad que difumina la dicotomía derecho público-derecho privado" como reflejo de la "interacción Estado-sociedad y la interpenetración de lo público y lo privado"¹²¹.

Presupuestos 1984 II, de 16 de julio, fj 5 y 135/1992, caso Ley de Intermediarios financieros, de 5 de octubre, fj 7; entre otras.

¹²¹ STC 18/1984, caso Caja de Ahorros de Asturias, de 7 de febrero, fj 3.

CAPÍTULO SEGUNDO

EL DEBER DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS. SU ENUNCIADO CONSTITUCIONAL

El art. 31.1 de la Constitución española de 1978 dice: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Con la proclamación del deber tributario, nuestra Constitución recoge una tradición histórico-constitucional constante¹. Pero, a diferencia de épocas anteriores, la configuración de este deber adquiere una importancia vital en la conformación y realce del *Estado social*.

Ello es así porque nuestra Constitución se inscribe en la línea de textos caracterizados esencialmente por una tarea transformadora de la sociedad. Los preceptos que conforman el denominado *entramado jurídico promocional* como el enunciado en el art. 9.2 CE que establece: "Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas: remover los obstáculos que impidan o

¹ En la historia constitucional española se contemplaba esta obligación en el art. 8 de la Constitución de 19 de marzo de 1812; art. 34 del Estatuto Real de 10 de abril de 1834; art. 6 de la Constitución de 18 de junio de 1837; art. 6 de la Constitución de 1845; art. 7 de la Constitución no promulgada de 1856; art. 28 de la Constitución de 1 de junio de 1869; art. 30 del Proyecto de Constitución Federal de la República Española de 1873; art. 3 de la Constitución de 30 de junio de 1876; art. 44 de la Constitución de 9 de diciembre de 1931. También las Leyes Fundamentales del período franquista se referían a esta obligación en el Principio IX de los Principios del Movimiento Nacional de 17 de mayo de 1958 y art. 9 del Fuero de los Españoles de 17 de julio de 1945.

En el derecho comparado aparece consagrado el mismo deber en el art. 1 de la Constitución de los Estados Unidos de América de 17 de septiembre de 1787; art. 4 del Bill of Rights de 13 de febrero de 1689; art. 53 de la Constitución italiana de 27 de diciembre de 1947; art. 73 de la Ley Fundamental de la

dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social" o el del art. 1.1 CE que dice: "España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político", comprometen la actividad de los poderes públicos². Entre ellos, especialmente, destaca la actuación de la Hacienda pública en el sentido de que se trata de intervenir en el terreno social y económico con fines de tutela, redistribución y equilibrio de la riqueza. La importancia de la actividad de la Hacienda actual es tanta que "puede llevar a su practicidad real los principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico o puede negarlos radicalmente"³. Y toda la actividad que el Estado desarrolla en el terreno financiera parte de la existencia de fondos económicos; fondos que se obtienen principalmente a través de las contribuciones de la generalidad de los ciudadanos al sostenimiento del Estado.

Por eso, el ordenamiento financiero en la actualidad ha adquirido una relevancia indiscutible en el seno del Estado por dos razones principalmente, a saber, la relación de dependencia que mantienen los derechos fundamentales con ese sector del ordenamiento en aras de su efectividad y su incidencia en el sistema constitucional de división territorial del poder.

República Federal Alemana de 23 de mayo de 1949; art. 34 de la Constitución de la República Francesa de 4 de octubre de 1958 y art. 107 de la Constitución de la República Portuguesa de 2 de abril de 1976.

² Junto a estos preceptos comparten su caracterización como promocionales, los siguientes: 16.3; 27.8 y 9; 31.2; 40.1 y 2; 41; 42; 43.2 y 3; 44.1 y 2; 45.2; 46; 47; 48; 49; 50; 51.1 y 2; 119; 124.1; 128.2; 129.2; 130.1 y 2; 131.1 y 158.2 de la Constitución española de 1978.

³ Martínez Lago sostiene que la actividad de la Hacienda pública soporta un "plus" de compromiso en la consecución de ese entramado jurídico promocional porque son sus organismos y entes los que permiten que los restantes desarrollen su cometido (M. A. MARTÍNEZ LAGO: "Una interpretación constitucional

Sobre la *relación de dependencia* que mantienen *los derechos fundamentales con el ordenamiento tributario*, debemos señalar que las necesidades de financiación en el *Estado social* son cada vez mayores porque también el compromiso de los poderes públicos en la consecución y realización de prestaciones públicas ha ido en aumento. La financiación de esas prestaciones, al no poder conseguirse de los productos estatales, debe detraerse por la vía tributaria de forma que, del cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se hace depender la realidad y viabilidad de los derechos sociales. Por eso se afirma que el “Estado social lo es fundamentalmente a través de su función impositiva”⁴ ya que la facultad estatal en materia tributaria le permite desempeñar una parte importante de sus funciones sociales de tal modo que, mediante la recaudación y distribución, corrija el sistema de reparto de riqueza y alcance el cumplimiento de los *derechos sociales o de prestación*.

Más aún: se defiende que hoy en día carece de sentido la distinción entre derechos de libertad (que se actúan con la abstención del Estado) y los derechos sociales (que reclaman la disponibilidad económica del Estado para su satisfacción) porque hasta los más típicos derechos de libertad exigen también de esa disponibilidad económica⁵. En realidad, existe una relación muy estrecha entre la efectividad de cualesquiera derechos y la existencia de recursos. Relación claramente perceptible, por ejemplo, en el derecho a la tutela judicial efectiva dado el coste de la administración de justicia: tecnología avanzada para las investigaciones, gasto carcelario, costes que

de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55, 1987, pág. 393).

⁴ E. FORSTHOFF: “Contenido y esencia del Estado social de Derecho”, en W. Abendroth, W. Forsthoff y K. Doehring, *El Estado Social*, CEC, Madrid, 1986, pág. 104.

provoca la asistencia a los detenidos en espera de juicio, gastos procesales, etc. o en el ejercicio del derecho de sufragio pasivo condicionado de forma muy radical por el financiamiento público de la campaña electoral.

En segundo término, la *relevancia del sistema tributario* en el actual Estado se debe a su conversión en un sector decisivo del sistema constitucional de distribución territorial poder. Esta importancia se explica porque resulta imposible ejecutar eficazmente una competencia si su titular no dispone además de la financiación necesaria para su realización⁶. Se requieren dos competencias en el funcionamiento de cualquier órgano: la de decidir (competencia material) y la de sufragar los gastos que comporte (competencia financiera). Por eso, se suscribe la afirmación de que "La libertad política es irreal si no va acompañada de la libertad de las dependencias económicas..."⁷. Si ambas competencias no residen en el mismo titular será posible realizar el trabajo siempre y cuando medie acuerdo, acuerdo en el que el mayor peso específico corresponde a la competencia financiera. En caso contrario, no podrá hablarse de verdadera autonomía política. Puede señalarse, ejemplificativamente, la existencia de normas constitucionales que ponen en relación el aspecto financiero y el aspecto funcional de nuestro sistema democrático. Así, tenemos normas en el Texto fundamental en las que se conecta esa autonomía territorial con la configuración de poder tributario y un sistema de recursos financieros propios (arts. 133.2; 142 y 157 CE)

⁵ L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milán, 1996, págs. 395 y 396.

⁶ K. VOGEL: "La Hacienda Pública y la Constitución Española", *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, pág. 16.

⁷ M. GARCÍA PELAYO: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Alianza Editorial, Madrid, 1992, 2ª ed., 6ª reimpr., pág. 56.

o normas en las que se aprecia claramente la necesidad de contar con el soporte financiero para el ejercicio efectivo de competencias (arts. 150.2 y 158 CE).

Si todo el juego de la actividad financiera estatal se asienta sobre el *deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* puede concluirse que la contribución ciudadana al sostenimiento de esos gastos explicita un principio estructural del ordenamiento puesto que la realización y funcionamiento del *Estado social y democrático de Derecho* requiere un programa justo de ingresos y una función redistributiva de bienes y rentas. Y la obtención de esos ingresos no puede lograrse sin el concurso de una obligación tributaria impuesta con carácter general a todos los ciudadanos con el fin de contribuir al sostenimiento del Estado y sus funciones.

I. LA TESIS DE LA CORRELATIVIDAD EN EL DEBER DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS

La denominada *tesis de la correlatividad* defiende la correlación existente entre deberes y derechos pero, en el ámbito del Derecho público, sólo a algunos deberes les corresponde un derecho en el otro extremo de la relación⁸.

A semejanza de lo que ocurría en el planteamiento de la correlatividad entre derechos y deberes en general, no puede afirmarse que exista una solución unánime cuando la problemática se concreta en el deber específico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

⁸ Se trata, únicamente, de los deberes negativos de los ciudadanos y los poderes públicos y de los deberes positivos de los poderes públicos.

Descartada la existencia de un hipotético “derecho a no pagar impuestos”⁹, la *tesis de la correlatividad* aplicada al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos admitiría la existencia de un derecho, cuya titularidad ostenta un particular o el poder público, frente al deber del art. 31.1 CE.

Se entiende que la obligación de contribuir al gasto público es una obligación que tiene derechos correlativos en la Administración¹⁰ y en personas individuales, fundados en el interés de la comunidad¹¹. El derecho del Estado se concreta en la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación al ciudadano¹². Si éste no la cumple, el Estado puede sancionarle. Se trataría del deber del ciudadano a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos frente al "derecho de la Administración a cobrar

⁹ Por todos, J. CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, pág. 186.

¹⁰ Ésta es la postura de Asís Roig e implica la aceptación del Estado y, en su caso, de la Administración como titulares de derechos subjetivos. Demuestra la existencia de obligaciones estatales con derechos correlativos y menciona como ejemplos las obligaciones públicas de cumplimiento del servicio militar, de contribución al gasto público o de protección del medio ambiente. Mantiene que el Estado, o la Administración en su nombre, es titular de derechos ya sea en su forma estricta o como poderes. Incluso en el Derecho público se distinguen los derechos subjetivos según sea su titular la Administración o los administrados. Sostiene que, desde la perspectiva de la Constitución española se puede hablar también de esos derechos del Estado que, a veces, coinciden con lo que son sus estrictos poderes soberanos y, en otras ocasiones, se presentan como derechos de un ente que, aunque en principio representa a la sociedad, parece tener intereses propios que no concuerdan con -e incluso contradicen- los intereses sociales mayoritarios (R. DE ASÍS ROIG: *Deberes y obligaciones en la Constitución*, CEC, Madrid, 1991, págs. 176 a 180).

¹¹ R. DE ASÍS ROIG: *Deberes y obligaciones en la Constitución...*, pág. 180.

¹² Sobre la posibilidad de concebir al Estado como titular de derechos, vid. H. KELSEN: *Teoría pura del Derecho*, Eudeba, Buenos Aires, 1986, págs. 92 y 128 a 129; J. M. RODRÍGUEZ DEVESA: *Derecho Penal español. Parte General*, Dykinson, Madrid, 1995, 18ª ed., pág. 58; N. LÓPEZ CALERA: *Derechos individuales y derechos del Estado*, Servicio de Publicaciones, Universidad de Granada, Granada, 1986, pág. 20; F. GARRIDO FALLA: *Tratado de Derecho Administrativo. Parte General*, vol. I, Tecnos, Madrid, 1989, 11ª ed., págs. 303 a 311; así como las SSTC 21/1981, caso Pitarch, de 15 de junio, fj 15; 22/1981, caso Estatuto de los Trabajadores I, de 2 de julio, fj 9; 2/1982, caso Despido de aprendiz, de 29 de enero, fj 5; 19/1983, caso Despido en la Diputación Foral de Navarra, de 14 de marzo, fj 2; 53/1983, caso Banco de Valencia, de 20 de junio, fj 1; 91/1983, caso Reunión del Sindicato Profesional de Policía,

una liquidación tributaria"¹³. En cuanto a los particulares, ese derecho se concretaría bien en la obtención de contraprestaciones públicas ya que el sistema tributario financia los gastos públicos y por ello debe revertir en los mismos contribuyentes, bien en el derecho a un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad¹⁴.

Sin embargo, no parece que pueda establecerse la correlación entre el deber del ciudadano de ingresar una cantidad de dinero en cumplimiento de sus obligaciones tributarias con un supuesto derecho subjetivo de la Administración a exigirselo¹⁵ y

de 7 de noviembre, fj 3; 64/1988, caso Centro Técnico de Intendencia de Ceuta, de 12 de abril, fj 1 y 197/1988, caso Valencia la mar de bè, de 24 de octubre, fj 4.

¹³ J. A. SANTAMARÍA PASTOR: *Fundamentos de Derecho Administrativo*, vol. I, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1991, pág. 894.

¹⁴ Aplicando esta doctrina al caso concreto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se afirma que la naturaleza de la norma configurada en el art. 31.1 CE no ofrece dudas: se trata de un derecho-deber (L. M. CAZORLA PRIETO: "Artículo 31", en *Comentarios a la Constitución*, dir. F. Garrido Falla, Cívitas, Madrid, 1985, pág. 624). Albiñana llega a la misma conclusión atendiendo al emplazamiento del art. 31.1 CE. Nos recuerda que este precepto se encuentra situado en la Sección 2ª ("De los derechos y deberes de los ciudadanos"), Capítulo 2º ("Derechos y libertades") del Título I ("De los derechos y deberes fundamentales") de la Constitución española y de ahí se deduce el *deber* que tienen los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y el *derecho* a un sistema impositivo justo y a una asignación equitativa de los recursos públicos (C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: "Artículo 31: El gasto público", en *Comentarios a las Leyes Políticas*, tomo III, dir. O. Alzaga Villaamil, Edersa, Madrid, 1996, págs. 441 y 442). Postura similar a ésta es la de Casado Ollero quien afirma que, junto al deber de contribuir "o si se prefiere como reverso del mismo, se sitúa el derecho constitucional del ciudadano a no ser gravado con detracciones patrimoniales que no se fundamenten en el ordenamiento constitucional: en definitiva, el derecho del ciudadano-contribuyente a un tributo justo (art. 31.1 CE) y a un tributo legal (art. 31.3 CE)" (G. CASADO OLLERO: "Prólogo", en L. M. Alonso González, *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 9). Por último, Garrido Falla configura la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público empleando la fórmula del derecho "a no pagar más impuestos o realizar más prestaciones personales que las impuestas por ley" (F. GARRIDO FALLA: "Artículo 53", en *Comentarios a la Constitución*, dir. F. Garrido Falla, Cívitas, Madrid, 1985, pág. 885). Aunque suponga avanzar conclusiones, nos parece fácilmente rebatible esta postura si comparamos la naturaleza del deber consagrado en el art. 31.1 CE con el que, desde nuestro punto de vista y en base a su concreta dicción constitucional, sí puede catalogarse como auténtico deber-derecho en nuestro ordenamiento jurídico como es el de defensa (art. 30.1 CE).

¹⁵ E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, Cívitas, Madrid, 1999, 6ª ed., pág. 35.

mucho menos, con el derecho subjetivo de otro/s ciudadano/s a que el obligado cumpla con el pago.

En este sentido, cabe formular alguna objeción respecto al derecho de la Administración de exigir la contribución de los ciudadanos, ya que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos implica una potestad correlativa de los poderes públicos a exigir los tributos pero no así un derecho de los mismos. También, en cuanto al derecho de obtención de prestaciones públicas por parte de los ciudadanos debe aclararse que, en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, no existe una relación de prestación y contraprestación. Ello porque el sistema tributario no se emplea para revertir cuantitativamente las cantidades percibidas de cada ciudadano en servicios o contraprestaciones públicas puesto que esta situación no responde a la finalidad a la que se debe orientar la Hacienda pública, esto es, la redistribución de la renta y la consecución de una igualdad real. La contribución ciudadana no es justa porque guarde armonía con lo que del Estado recibe quien lo paga, sino con el nivel de riqueza que ese sujeto disfruta¹⁶.

Tampoco el derecho a un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad puede configurarse como tal "derecho" sino que, más correctamente, estos principios actúan como límites o garantías que rodean al deber de

¹⁶ E. GONZÁLEZ GARCÍA: "El principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978", en *Seis Estudios sobre el Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, pág. 102.

contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y a las que debe sujetarse el legislador en su actuación¹⁷.

Por tanto, lo que sí se advierte es la existencia de una relación entre deberes constitucionales y potestades administrativas; es decir: en general, los deberes constitucionales no se relacionan con derechos sino con la genérica potestad de la Administración de asegurar su cumplimiento¹⁸.

II. ¿CABE IDENTIFICAR EL DEBER DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS CON LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS?

Esta misma cuestión se ha planteado en relación con el deber de defensa de la Patria consagrado en el art. 30.1 CE en el sentido de si ese deber debe identificarse exclusivamente con el cumplimiento de la obligación del servicio militar y existe un amplio acuerdo doctrinal en negarlo¹⁹. También el deber de contribuir al sostenimiento

¹⁷ Varela defiende esta línea de argumentación y de ella deduce que resulta irrelevante que las normas materiales en las que nuestra Constitución contiene los deberes se hubieran expresado en forma de directivas al poder público o en forma de derechos. Este autor se cuestiona si en lugar de exigirse el deber fiscal en el Texto fundamental “¿No se producirían, acaso, los mismos efectos si se hubiera declarado ... que los españoles tienen derecho a que sus prestaciones tributarias se exijan legalmente y sólo dentro de ciertos límites?” (S. VARELA DÍAZ: “La idea de deber constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 4, 1982, pág. 8).

¹⁸ Varela matiza que la potestad no es el correlato de un deber, sino sólo su garantía (S. VARELA DÍAZ: “La idea de deber constitucional”..., pág. 85).

¹⁹ Véanse en este sentido, las páginas que dedican a esta reflexión R. BLANCO VALDÉS: *La ordenación constitucional de la defensa*, Tecnos, Madrid, 1988, págs. 20 y 21; G. CÁMARA VILLAR: *La objeción de conciencia al servicio militar (Las dimensiones constitucionales del problema)*, Cívitas, Madrid, 1991, págs. 203 a 209; J. OLIVER ARAUJO: “El deber constitucional de defender a España”, en F. Fernández Segado, *El servicio militar. Aspectos jurídicos y socio-económicos*, Dykinson, Madrid, 1993, págs. 31 a 44; del mismo autor: *Libertad de conciencia y servicio militar*, Institut de Ciències Polítiques i Socials, Barcelona, 1996, pág. 35 y J. L. LÓPEZ AGUILAR: “Defensa, interés nacional y seguridad colectiva”, en

de los gastos públicos y las concretas obligaciones tributarias que de él derivan presentan diferencias²⁰.

En primer lugar, y tras reflexionar en páginas anteriores acerca de la distinta naturaleza de los deberes constitucionales y las obligaciones legales en que se concretan se puede defender que, en el ámbito tributario, se aprecia la diferente naturaleza de ambas figuras jurídicas²¹. Mientras que en la obligación tributaria el derecho de crédito puede hacerse valer por parte del acreedor -esto es, por el Estado-, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no atribuye la tutela ejecutiva a la contraparte o, al menos al sujeto interesado en su cumplimiento²².

En segundo término, el deber constitucional de contribuir y la obligación tributaria concreta difieren en cuanto al origen normativo de su imposición: mientras que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos deriva directamente de la Constitución, las obligaciones tributarias concretas tienen su origen en las Leyes.

En un tercer nivel, se diferencian en que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es perenne, rasgo que comparte con todos los deberes y derechos

Constitución y Derecho. Estudios en Homenaje a Santiago Varela, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995, pág. 254.

²⁰ En contra, Lago Montero para quien la disparidad de criterios doctrinales en la distinción entre deber y obligación evidencia la falta de acuerdo pacífico acerca de esta terminología en el Derecho financiero, por lo que prefiere el uso indistinto de ambos o bien el empleo del concepto de prestación (J. M. LAGO MONTERO: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 50).

²¹ A. FANTOZZI: *La solidarietà nel Diritto tributario*, Utet, Turín, 1968, pág. 212.

²² Soler Roch coincide con este planteamiento y defiende que la obligación tributaria contiene verdaderos derechos subjetivos mientras que el deber tributario simplemente implica situación de sujeción (M. T. SOLER ROCH: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al IRPF", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, pág. 12).

constitucionales²³. La obligación tributaria concreta, como el resto de obligaciones legales derivadas de otros deberes constitucionales, se cumple cuando se dan las condiciones necesarias y el sujeto queda liberado. Sin embargo, los deberes permanecen (deber de defensa, deber de tributar, deber de conocer el castellano, etc.).

Por último, podemos distinguir entre el *fundamento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* que es el sostenimiento económico del Estado y el *fundamento de la obligación tributaria concreta o tributo* que se concreta en la capacidad económica de quien realiza un determinado hecho, acto o negocio jurídico²⁴. Las consecuencias de esta conclusión son muy importantes: dado que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se basa en la finalidad pública de mantenimiento del Estado, la constitucionalidad del sistema financiero dependerá de que todos los ingresos detraídos se destinen a ese fin público. Sin embargo, al centrarnos en el análisis de un tributo concreto, la determinación de su constitucionalidad vendrá dada por el hecho de que aquél grave verdaderamente una capacidad económica real.

Una vez señaladas estas diferencias y frente a lo que ocurría con el deber de defensa de la Patria del que no cabe predicar una identificación con la obligación de

²³ Los deberes fundamentales se configuran como posiciones jurídicas duraderas o permanentes (J. CASALTA NABAIS: *O deber fundamental de pagar impuestos...*, pág. 72).

²⁴ Casado Ollero recoge la opinión coincidente de Marsaglia aunque la expresa con una terminología diversa. Según este autor no hay identidad entre el “deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” y el “deber de pagar tributos” -que sería para nosotros la obligación tributaria- ya que el primero es expresión del principio de solidaridad social mientras que el segundo resulta de otros principios constitucionales o de la subdivisión de determinados servicios de interés no colectivo o efectuados a petición del particular (G. CASADO OLLERO: “El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, 1982, pág. 231).

cumplir el servicio militar (puesto que esta afirmación implicaría, entre otras cosas, que los objetores de conciencia que realizan la prestación social sustitutoria no han cumplido con ese deber de defensa), el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos presenta alguna peculiaridad.

Parece que la contribución ciudadana al mantenimiento de los gastos generados por el Estado -el deber de contribuir al sostenimiento de esos gastos- se realiza exclusivamente a través de la aportación económica detráida del patrimonio de los contribuyentes mediante los tributos. Es decir, el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se concreta de forma casi total con el pago del tributo que identifica la obligación tributaria. Es cierto que la obligación de pagar al Estado o a otro ente público una cantidad de dinero a título de tributo no agota todos los vínculos y relaciones establecidos por el ordenamiento jurídico tributario²⁵. Sin embargo, estas obligaciones auxiliares (presentación de la declaración, documentos, retenciones a cuenta, etc.) que acompañan al cumplimiento de la obligación tributaria principal son muy heterogéneas, característica por la que se les ha llegado a negar validez conceptual²⁶ al no ser posible reconducir a un esquema general todas las hipótesis normativas previstas²⁷.

²⁵ La diferencia entre ambos tipos de obligaciones es evidente: mientras que la obligación tributaria se establece para procurar un ingreso al Estado, el resto de obligaciones accesorias son fijadas para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria (J. J. FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1996, 18ª ed., págs. 337 y 338).

²⁶ M. T. SOLER ROCH: “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al IRPF”..., pág. 17.

²⁷ Los arts. 28 y 35.1 LGT se refieren a la obligación tributaria principal. El art. 28 LGT dice que: “El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” y el apartado 1 del art. 35 establece que “La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria.

Esta identificación entre el deber proclamado en el art. 31.1 CE y la obligación de ingresar una cantidad de dinero se produce a nivel normativo en los arts. 35.1 LGT ("La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria ...") y 58.1 de la misma norma ("La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta")²⁸.

En resumen, el contenido de ambos (*deber tributario* y *obligación tributaria*) coincide prácticamente aunque no puede sostenerse la identidad de ambas categorías. En teoría, debemos reconocer que algunas obligaciones tributarias pueden hacerse efectivas por parte del contribuyente con prestaciones patrimoniales²⁹, pero en la práctica, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se realiza casi exclusivamente mediante el cumplimiento de las obligaciones tributarias traducibles en contribuciones económicas, repetimos, de manera casi absoluta³⁰.

Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan a cada tributo". El apartado 2 de este mismo artículo 35 trata de las obligaciones auxiliares: "Están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca: a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible".

²⁸ El profesor Berliri se aparta sustancialmente de esta opinión mayoritaria y defiende que la diferencia entre el deber de tributar y la obligación tributaria tendrá que encontrarse en el carácter de la prestación que constituye el contenido de la relación: si la prestación tiene carácter patrimonial, se estará en presencia de una obligación, mientras que en el caso contrario, se estará en presencia de un deber (A. BERLIRI: *Principios de Derecho Tributario*, vol. II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, pág. 83).

²⁹ Ciertamente es que la legislación local reconoce y regula la posibilidad de prestaciones personales de carácter público en cumplimiento del deber ciudadano de contribución a los gastos públicos. En concreto, arts. 118 a 120 de la Ley 30/1988, de 28 de diciembre, reguladora de Haciendas Locales.

³⁰ No obstante, Albiñana considera como prestación personal a favor de la Administración tributaria las declaraciones-liquidaciones que presentan los contribuyentes (C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: "Artículo 31: el gasto público"..., pág. 446).

III. EL DEBER DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS Y EL DEBER DE SOMETIMIENTO A LA CONSTITUCIÓN Y AL RESTO DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO

La cuestión de si el *deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* responde al mismo fundamento que el *deber genérico de sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico* consagrado en el art. 9.1 del Texto Fundamental³¹ puede recibir distintas respuestas ya que cabe defender esta equivalencia afirmando que el deber tributario de los ciudadanos no es otra cosa que el deber de sujeción a las leyes y al ordenamiento jurídico, o sea, al Derecho³², pero asimismo se aprecian diferencias entre los *deberes constitucionales negativos*, como el de sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, y los *deberes constitucionales positivos*³³, entre ellos los de carácter patrimonial como el consagrado en el art. 31.1 CE³⁴.

Respecto a la primera opinión expuesta, parece obvio que los ciudadanos, en materia tributaria como en las demás, sólo tienen las obligaciones surgidas de la Ley y

³¹ Lombardi recuerda oportunamente que solamente los deberes de observancia de las leyes y de prestación tributaria representan una constante en las prescripciones de los textos constitucionales ya que, a menudo, el deber de fidelidad, el de defensa y el de prestar el servicio militar han sido silenciados (G. M. LOMBARDI: *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Giuffrè, Milán, 1967, pág. 86).

³² J. GARCÍA AÑOVEROS: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, 1996, pág. 220 y L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionale...*, pág. 207.

³³ Se entiende por *deberes constitucionales negativos* aquellos que no imponen ninguna obligación de hacer sino una mera actitud pasiva del sujeto sobre el que recaen mientras que los *deberes constitucionales positivos* contienen un mandato que se traduce en la obligación de hacer o dar, en todo caso, siempre una actividad positiva.

³⁴ E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo...*, vol. II, pág. 35.

del ordenamiento jurídico y en este sentido, las obligaciones concretas tributarias derivarán del cumplimiento y la observancia de los comportamientos exigidos en la misma norma jurídica³⁵.

De hecho, una simple lectura del Texto constitucional pone en evidencia la relación que existe entre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y el deber de observancia de las leyes. La Constitución española exige que las prestaciones personales o de carácter patrimoniales sean establecidas con arreglo a la ley (art. 31.3) y reclama de los ciudadanos y de los poderes públicos el sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1)³⁶.

Pero la relación que existe entre el deber de sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico y los deberes constitucionales concretos que la Norma fundamental consagra no puede convertirlos en equivalentes. En el art. 9.1 CE existe un amplio deber constitucional, en ocasiones enunciado como principio de obediencia, que se traduce en la exigencia de un mero deber de observancia de los ciudadanos, requiriendo una actitud pasiva de éstos³⁷. El resto de preceptos

³⁵ García Añoveros, acertadamente a nuestro entender, deduce de este razonamiento que los contribuyentes se encuentran sometidos a las obligaciones legales concretas excluyéndose cualesquiera otros deberes concretos nacidos de una genérica sumisión a la Administración tributaria que, por su parte, también se halla sometida al ordenamiento jurídico tal y como se establece en el art. 9.1 CE (J. GARCÍA AÑOVEROS: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”..., pág. 220).

³⁶ De esta relación, Manzoni deducirá la coincidencia, desde el punto de vista subjetivo, del ámbito de operatividad del deber tributario con el de observancia de la Constitución y las leyes (I. MANZONI: *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, G. Giappichelli, Torino, 1965, págs. 26 y 27).

³⁷ Casalta entiende que el deber de obedecer a las leyes y respetar las autoridades se pueden considerar deberes en sentido genérico – no deberes en sentido estricto – ya que, a través de ellos, una Constitución no indica una dirección material de comportamiento debido sino que se limita a tener en cuenta las condiciones de validez del ejercicio de poderes públicos formulando en términos de deberes una

constitucionales que consagran deberes siempre suponen la exigencia de una prestación o la realización de un dar, hacer o no hacer. Esto mismo ha entendido el Tribunal Constitucional en su sentencia 101/1983, de 18 de noviembre, donde afirma que "la sujeción a la Constitución es una consecuencia obligada de su carácter de norma suprema que se traduce en un deber de distinto signo para los ciudadanos y los poderes públicos; mientras que los primeros tienen un deber general negativo de abstenerse de cualquier actuación que vulnere la Constitución, *sin perjuicio de los supuestos en que la misma establece deberes positivos (arts. 30 y 31, entre otros), ...*"³⁸.

Nos parece adecuado, por ello, mantener la distinción entre este deber general de sujeción al ordenamiento jurídico del resto de deberes constitucionalmente proclamados³⁹.

En este sentido, en la STC 76/1990, de 26 de abril, el Alto Tribunal sostuvo que el deber de contribuir implica para los ciudadanos una situación de sujeción y de

correspondiente situación de sujeción de los ciudadanos (J. CASALTA NABAIS: *O dever fundamental de pagar impostos...*, pág. 47).

³⁸ STC 101/1983, caso Juramento Esnaola-Solabarría, de 18 de noviembre, fj 3. El subrayado es nuestro.

³⁹ En este sentido, Lombardi afirma que el deber general de sujeción al ordenamiento jurídico se deduce del deber de solidaridad política en sentido lato o extenso, categoría que engloba al resto de deberes que responden, a su vez, a las distintas nociones de solidaridad como la económica o la social (G. M. LOMBARDI: *Contributo allo studio del doveri costituzionali...*, pág. 466). Abundando en esta idea, Laporta dedica unas reflexiones a la búsqueda del precepto más relevante de nuestro Texto fundamental y sostiene que el deber consagrado en el art. 9.1 CE es una previsión innecesaria por superflua, esto es, aunque no apareciese formulada en el Texto constitucional, el deber de sometimiento al ordenamiento jurídico de los ciudadanos y de los poderes públicos se hubiese podido exigir. Resulta evidente que no puede decirse lo mismo del resto de deberes constitucionales sin cuya formulación no es posible proceder a su exigencia (F. LAPORTA: "Norma básica, Constitución y decisión por mayorías", *Revista de las Cortes Generales*, núm. 1, 1984, págs. 42 a 46, concretamente en pág. 43). En contra, Balaguer Callejón que sostiene que a pesar de que el precepto constitucional comentado "no es más que la formalización de algo que ya está implícito en la propia condición jurídica de la Constitución y del ordenamiento (...) no por ello es superfluo, ya que supone la expresión de un mandato del que el propio orden jurídico quiere dejar constancia definiendo su alcance y su significado" (F. BALAGUER CALLEJÓN: *Fuentes del*

colaboración con la Administración tributaria de la que se derivan algunas obligaciones concretas o limitaciones legales al ejercicio de sus derechos individuales, "más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la Norma Fundamental impone"⁴⁰. La interpretación de esta expresión debe ser la de que el deber tributario implica algo más que esa actitud pasiva de observancia del ordenamiento jurídico: no es un mero deber de sujeción sino también un *deber de solidaridad*.

En resumen, partiendo de la afirmación obvia del carácter normativo del deber consagrado en el art. 31.1 CE, y por lo tanto, de su relación directa con la obligación genérica de sometimiento al ordenamiento jurídico de todos los ciudadanos, el deber tributario fundado en la *solidaridad* exige la colaboración ciudadana en el mantenimiento del Estado para permitir que éste cumpla, a su vez, con uno de sus rasgos más preeminentes: el de redistribuidor de renta y riqueza como corresponde a todo Estado social⁴¹.

Derecho. Ordenamiento general del Estado y ordenamientos autonómicos, vol. II, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 20).

⁴⁰ STC 76/1990, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, fj 3.

⁴¹ La proclamación del principio de solidaridad se produce en el art. 2 CE donde se subraya la solidaridad como un hecho con la consiguiente obligación de garantizar su existencia; en el art. 40.1 CE donde se consagra la competencia de los poderes públicos para promover las condiciones favorables "para una distribución de la renta regional y personal más equitativa" y en el art. 138.1 CE donde se enuncia como un deber del Estado la realización de aquel principio a la vez que define la solidaridad como "el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español". Quizás algo forzosamente, algún autor interpreta que en el art. 10.1 CE se contiene, entre otros valores como el de dignidad de la persona y libre desarrollo de la personalidad, el de "solidaridad social" (L. PAREJO ALFONSO: "Constitución y valores del ordenamiento", en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, tomo I, Cívitas, Madrid, 1991, pág. 117).

En esta línea, la doctrina italiana⁴² recuerda que el deber tributario, conectado con la previsión del art. 2 de la Constitución⁴³ es considerado como un *deber de solidaridad*. Razonamiento que resulta trasladable a nuestro ordenamiento jurídico en el que el mismo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, dada la función redistributiva que cumple en la actualidad, debe relacionarse con el contenido del art. 9.2 CE que acoge el principio de igualdad material y que permite que la obligación constitucional del art. 31.1 pase del "ámbito de la individualización de la carga soportada por cada contribuyente, con el pago de sus impuestos, a un marco más amplio, definido por el *deber de solidaridad política, económica y social* que la Constitución garantiza"⁴⁴.

IV. EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS COMO UN DEBER DE SOLIDARIDAD

Sobre la concepción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos siempre ha latido una conciencia social desfavorable en el sentido de que se

⁴² M. BERTOLISSI: "Articolo 53", en *Commentario breve alla Costituzione*, dir. V. Crisafulli y L. Paladin, Cedam, Padua, 1990, pág. 349.

⁴³ Art. 2 de la Constitución italiana de 1947: "La República reconoce y garantiza los derechos inviolables del hombre, ya sea como individuo ya sea en las formaciones sociales donde desenvuelve su personalidad, y exige el cumplimiento de los imprescindibles deberes de solidaridad política, económica y social". El subrayado es nuestro.

⁴⁴ F. FERNÁNDEZ SEGADO: "El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 47 (I), 1997, pág. 101.

percibe como una “carga”⁴⁵ y durante largas épocas se ha sostenido el carácter odioso de las normas de carácter tributario⁴⁶.

También se ha tratado de derivar esta visión odiosa de la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento estatal de la desigualdad que se advierte en el brazo del tributo⁴⁷, considerando al Derecho tributario como una rama del Derecho "contra los que tienen más" en una visión negativa del fenómeno, frente al brazo del gasto público que debe ser un derecho "en favor de los que menos tienen" en una concepción positiva del mismo.

Esta “impresión” se sigue apreciando en nuestros días y mucho tiene que ver en este planteamiento la configuración del deber tributario como un límite a las libertades o derechos de los ciudadanos, concretamente, a su libertad y su derecho de propiedad.

Ciertamente, en épocas anteriores –*absolutista y liberal*- el cumplimiento de este deber se orientaba a la conservación del Estado de modo que no podía encontrarse un fundamento ético o moral a la obligación tributaria sino que éste obligaba únicamente en base a la autoridad soberana que la establecía. Pero con la llegada del

⁴⁵ En realidad, toda norma jurídica que consagre un deber recibe este tratamiento. Así Roig nos recuerda que incluso la interpretación de los deberes jurídicos se ha realizado de manera restrictiva dada su concepción como límites de los derechos (R. DE ASÍS ROIG: *Deberes y obligaciones en la Constitución...*, pág. 227).

⁴⁶ El origen de esta concepción parece hallarse en la Escuela histórica del Derecho para la cual sólo son auténticas normas las enraizadas en la conciencia popular. No era éste el caso de las normas tributarias que obligaban en base únicamente a la autoridad soberana que las establecía (F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Cívitas, Madrid, 1998, 8ª ed., págs. 73 y 74).

Estado social y democrático de Derecho se ha dotado de un contenido *solidario* al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos al emplearlo como instrumento al servicio de la política social y económica del *Estado redistribuidor*.

Este nuevo contenido va a permitir una más amplia aceptación social del deber consagrado en el art. 31.1 CE y, consecuentemente, una mayor efectividad en su cumplimiento. Resulta forzoso reconocer que, como en todas las categorías jurídicas, la aceptación social, la legitimación y el concebir como justo el contenido de la norma son elementos importantísimos a la hora de establecer el grado de vinculatoriedad de los preceptos jurídicos⁴⁸. En este sentido, Hart⁴⁹ decía que para identificar un deber jurídico es preciso que exista una exigencia general en favor de la conformidad, presión social

⁴⁷ A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, pág. 17.

⁴⁸ Kelsen sostiene que "la afirmación de que un orden social es justo significa que ese orden regula la conducta de los hombres en forma satisfactoria para todos ya que justicia es felicidad social y la felicidad que un orden social es capaz de asegurar puede ser únicamente felicidad en sentido colectivo" (H. KELSEN: *Teoría general del Estado y del Derecho*, Universidad Autónoma de Méjico, Méjico, 1979, págs. 6 y 7). Hoy en día, no puede separarse el juicio de legalidad del de legitimidad en ningún ámbito del ordenamiento jurídico ni, aún menos, de las normas jurídico-tributarias. El tributo no puede reducirse a la genérica potestad de imposición del Estado ni a la exigencia de procurar ingresos públicos sino que debe responder a unos principios constitucionales que lo inspiran. De no ser así, llegaríamos a la paradoja de que el jurista se ocupa de las normas pero no de la justicia (M. A. MARTÍNEZ LAGO: "Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero"..., pág. 404). Sobre el tema, P. BARCELONA y G. COTTURI: *El Estado y los juristas*, Fontanella, Barcelona, 1976.

⁴⁹ Junto a esta característica que Hart denominó "presión social seria" otras dos van naturalmente unidas a las obligaciones. Se trata, en primer lugar, de que las reglas que establezcan obligaciones sean reputadas importantes porque se las cree necesarias para la preservación de la vida social o de algún aspecto de ella al que se atribuye gran valor. En segundo término, se reconoce generalmente que la conducta exigida aunque sea beneficiosa para otros, puede hallarse en conflicto con lo que la persona que tiene el deber desea hacer. De ahí que se piense que las obligaciones y deberes implican sacrificio o renuncia y la constante posibilidad de conflicto entre la obligación o deber y el interés es, en todas las sociedades, "uno de los lugares comunes del jurista y del moralista" (H. L. A. HART: *El concepto de Derecho*, trad. esp. de G. R. Carrió, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, 2ª ed., reimpr., págs. 107 y 108).

hacia las conductas derivadas y la consideración de la norma como importante y necesaria para la preservación de la vida social⁵⁰.

La actitud del contribuyente hacia el deber fiscal es determinante tanto para establecer la eficacia de las normas que lo imponen como a la hora de emplear más o menos intensamente los recursos con los que cuenta el Estado para la gestión y recaudación de los tributos⁵¹. Todavía no se puede hablar en nuestro país, como en ningún otro, de la existencia de una aceptación activa del sistema impositivo por la sociedad⁵² ya que las actitudes oscilan desde la indiferencia y el desconocimiento hacia las obligaciones constitucionales tributarias hasta la aceptación de la imposición fiscal como una fatalidad –sobre todo, a la hora de contribuir – o incluso en su no aceptación⁵³. De ahí que, si cualquier norma requiere de la adhesión social para asegurar su eficacia e incluso legitimidad, la visión negativa que califica al ordenamiento

⁵⁰ La supresión del deber de cumplimiento del servicio militar con carácter forzoso como concreción del deber de defensa que consagra el art. 30.1 CE corrobora esta observación. La escasa aceptación social y la presión ejercida por la comunidad han sido las causas de su desaparición.

⁵¹ Sobre actitud fiscal pueden consultarse, entre otros, J. ARIAS VELASCO: “Apuntes sobre la conciencia del deber tributario en la realidad social española”, en *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1965, págs. 302 y ss; E. SERRANO GÚIRADO: “El deber fiscal en el panorama de los deberes cívicos y sociales”, en *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1965, págs. 223 a 302; A. SERRANO GÓMEZ: *Fraude tributario*, Madrid, 1970; M. PONT MESTRES: *El problema de la resistencia fiscal*, Barcelona, 1972; J. M^a. MARTÍN OVIEDO: *Lecturas de psicología fiscal*, Madrid, 1973 y M. PÉREZ LUQUE: *Deberes tributarios y moral*, Edersa, Madrid, 1980.

⁵² I. L. GÓMEZ JIMÉNEZ: “Los nuevos derechos y garantías de los contribuyentes en la Ley 1/1998, de 26 de febrero”, *Crónica Tributaria*, núm. 86, 1998, pág. 51.

⁵³ En todo caso, se aconseja ser realistas a la hora de fijar los objetivos que cabe esperar de los administrados en el ámbito fiscal. Por ello, “la actitud que se debe pretender es que el contribuyente no se sienta profundamente maltratado, que su conciencia fiscal tenga los menos motivos posibles para resistirse al impuesto, ya que esperar una motivación positiva y favorable como generalizada en el cuerpo social es algo realmente utópico” (J. M. ÁLVAREZ DEL MANZANO: “La Hacienda Pública ante el proceso democrático”, en *XXV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1977, págs. 24 y 25).

tributario implica que se requiera un “plus” de aceptación popular⁵⁴ puesto que si el ciudadano cree que el sistema impositivo no es justo, buscará la forma de defraudar⁵⁵.

Este objetivo se ha conseguido orientando el deber constitucional de contribuir a la consecución de un fin de *justicia social* y fundamentando el sostenimiento de los gastos públicos en la *solidaridad*. Es decir, en los momentos actuales, deben olvidarse aquellas primeras concepciones odiosas sobre los deberes tributarios y este deber constitucional debe ser considerado como una institución necesaria, encajada entre los instrumentos del Estado social de Derecho para la consecución de sus fines fundada en una concepción solidaria de las relaciones políticas y económicas de la comunidad⁵⁶.

La conexión entre el *deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* y el *principio de solidaridad* resulta innegable⁵⁷ ya que el cumplimiento o incumplimiento del deber de tributar beneficia o perjudica, respectivamente, a todos

⁵⁴ En este sentido, Berliri nos recuerda la importancia de la adhesión social al impuesto para que éste sea justo (L. V. BERLIRI: *El impuesto justo*, IEF, Madrid, 1986, págs. 52 a 54).

⁵⁵ Abundando en esta reflexión, Pascal afirma que "es peligroso decir al pueblo que las leyes no son justas porque el pueblo no obedece sino porque las cree justas" (PASCAL en A. MANTERO PÉREZ: "Principio constitucional de legalidad y ordenamiento tributario", en *Constitución y normas tributarias*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Aranzadi, Pamplona, 1990, pág. 70).

⁵⁶ F. ESCRIBANO LÓPEZ: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Cívitas, Madrid, 1988, 1ª ed., pág. 211.

⁵⁷ Peces-Barba defiende que “a diferencia de los demás valores que fundamentan directamente derechos, la solidaridad fundamenta indirectamente derechos, es decir, lo hace por intermedio de deberes” (G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: *Curso de Derechos Fundamentales. Teoría General*, BOE, Universidad Carlos III, Madrid, 1995, pág. 280). También D’Amati considera que la solidaridad debe emplearse como elemento legitimador de los impuestos (N. D’AMATI: *Derecho Tributario. Teoría y crítica*, Edersa, Madrid, 1989, págs. 108 y 109). En contra, Carbone dice que el nexo entre un deber y el principio de solidaridad se extrae de que la situación de desventaja se reputa útil para la satisfacción de intereses de la colectividad pero allí donde la utilidad sea inherente sólo para la conservación del Estado, naturaleza a la que -siempre según este autor- responde el deber de tributar, no se puede hablar de solidaridad (C. CARBONE: *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, Giuffrè, Milán, 1968, pág. 95).

dado el carácter público del ente que sostiene pero caben matizaciones en torno al grado de vinculación entre ambos, derecho y principio.

Así, se puede defender que la *solidaridad* inspira el modo de actuar del deber constitucional y, en general, de todo el ordenamiento jurídico porque el *Estado social* “reconoce implícitamente las diferencias entre grupos sociales y su repercusión en la libertad y de otra, empuja al legislador a trabajar para que estas diferencias sean eliminadas estableciendo las condiciones para una transformación de la sociedad de individualista a solidaria”⁵⁸. Puede afirmarse, por tanto, que la solidaridad⁵⁹ actúa como justificación que legitima el establecimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el Estado social y democrático de Derecho⁶⁰.

Pero en la solidaridad como principio se advierten *diferentes vertientes*: la económica, la política o la social y el deber constitucional de tributar puede fundarse en cualquiera de ellos. Estas matizaciones se han introducido principalmente en la doctrina italiana ya que, partiendo del tenor literal del art. 2 de la Constitución italiana que,

⁵⁸ Estas reflexiones vienen referidas al ordenamiento jurídico italiano, cuya Constitución establece en el art. 3.2 que es competencia de la República remover los obstáculos de orden económico y social que limitan la libertad e igualdad de los ciudadanos (“È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l’egualanza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l’effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all’organizzazione politica, economica e sociale del paese”). Se aprecia clarísimamente el paralelismo entre este precepto constitucional y el art. 9.2 CE (C. CARBONE: *I doveri pubblici individuali nella Costituzione...*, pág. 373).

⁵⁹ G. M. LOMBARDI: “Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria”, *Temi Tributaria*, núm. 4, 1964, pág. 28 y F. BASTONINI FERRARA: “Rapporti politici: Articolo 53”, en *Commentario della Costituzione*, tomo II, dir. G. Branca y A. Pizzorusso, Soc. Ed. del Foro italiano, Roma, 1994, pág. 44.

⁶⁰ El Tribunal Constitucional en su sentencia 62/1983, caso Depósito de Fianza, de 11 de julio, reconoció que la *solidaridad e interrelación social* se encuentran reflejados en el mismo concepto del *Estado social y democrático de Derecho* (fj 2.A). Véanse también las SSTC 63/1983, caso Asociación de Aviadores de la República, de 20 de julio, fj 2 y 23/1984, caso Colegio de Abogados de Oviedo, de 20 de febrero, fj 4.

junto a la inviolabilidad de los derechos del hombre, declara la inderogabilidad de los deberes de solidaridad⁶¹, ha diferenciado entre *solidaridad social, económica o política* en relación al deber de tributar.

En primer lugar, aunque la jurisprudencia de la *Corte Costituzionale* ha sido muy dubitativa al respecto⁶², el deber de tributar se relaciona mayoritariamente con la *vertiente económica* del principio de solidaridad⁶³.

En segundo término, la aceptación del principio de *solidaridad política* como fundamento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se justifica desde la perspectiva de que la Constitución ha fundado la *democracia política* en la *democracia económica*, de modo que los avances en participación política (democracia formal) se vean acompañados de la extensión de mejoras económicas (democracia

⁶¹ En ningún texto constitucional (Estados Unidos, Bélgica, Suiza, Francia, Japón, Alemania, Dinamarca, Suecia, Grecia, España) aparece el término “deber de solidaridad”. Aparecen sin embargo, separados y sin ninguna relación, referencias a los deberes o a la solidaridad: en el Preámbulo de la Constitución de la República francesa de 1946 se dice: “todos tienen el deber de trabajar ...” y sólo más tarde “La Nación proclama la solidaridad y la igualdad de todos los franceses frente a los deberes derivados de catástrofes naturales”; en la Constitución francesa de 1956 en su art. 1.2 se explicita: “La Comunidad se funda sobre la igualdad y la solidaridad del pueblo que la compone”; en la Constitución española de 1978 la Sección segunda del Capítulo Primero del Título Primero se titula “Derechos y deberes del ciudadano” y a lo largo de su articulado se hace referencia a distintos deberes mientras que el término de solidaridad se reserva para el aspecto económico en el art. 138.1 (L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali...*, págs. 162 y 163).

⁶² En sentencia núm. 81, de 30 de diciembre de 1958, la *Corte Costituzionale* afirmaba que el artículo 2 de la Constitución italiana concernía a la enunciación de los derechos inviolables y fundamentales del hombre sin ninguna referencia, ni directa ni indirecta, con la materia tributaria (*Giur. Cost.*, 1958, págs. 1000 a 1003); doctrina reiterada en la sentencia núm. 283, de 23 de julio de 1987 (*Giur. Cost.*, 1987, vol. I, págs. 2209 a 2224) donde sostenía que este mismo art. 2 no protege como derecho inviolable el interés del contribuyente a una justa imposición fiscal. Recientemente, esta doctrina ha sido abandonada por sentencia núm. 51, de 18 de febrero de 1992 (*Giur. Cost.*, 1992, vol. I, págs. 285 a 298) donde la misma *Corte Costituzionale* afirma que el deber de tributar se señala entre los deberes inderogables de solidaridad en el sentido del art. 2 de la Constitución italiana.

⁶³ G. M. LOMBARDI: *Contributo allo studio dei doveri costituzionali...*, pág. 351 y L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali...*, págs. 207 y 208.

material)⁶⁴. A esta tarea coadyuva el deber de tributar, ubicado por lo demás en el capítulo constitucional sobre “Relaciones políticas”, por ello no se puede fundamentar exclusivamente en un deber de solidaridad económica sino también política.

Finalmente, la relación del deber de tributar con la vertiente de la *solidaridad social* se funda en el reconocimiento de las profundas diferencias económicas y sociales que la vigente Constitución italiana hace expreso en su art. 3.2 y la propuesta de disolver las primeras a través de la remoción de las segundas⁶⁵.

En nuestro país, algunos pronunciamientos del Tribunal Constitucional aceptan expresamente esa vinculación entre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y el principio de solidaridad⁶⁶. La concepción del deber de contribuir como *deber de solidaridad social* se aprecia en la STC 18/1984 donde leemos que “el reconocimiento de los denominados derechos de carácter económico y social -reflejado en diversos preceptos de la Constitución- conduce a la intervención del Estado para

⁶⁴ A. GIARDINA: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1961, pág. 426 y G. INGROSSO: “Tributi e Costituzione”, *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. XXXV, 1964, parte I, pág. 20.

⁶⁵ V. CRISAFULLI: “La sovranità popolare nella Costituzione italiana”, en *Scritti giuridici in Onore di V.E. Orlando*, vol. I, pág. 447.

⁶⁶ Igualmente la doctrina ha aceptado unánimemente esta vinculación entre el deber constitucional y el principio de solidaridad, entre otros, F. PÉREZ ROYO: “Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 13, 1985, págs. 67 y 68; C. LOZANO SERRANO: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, págs. 47 a 49 y G. ORÓN MORATAL: “Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir”, en *El sistema económico en la Constitución Española*, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Madrid, 1994, pág. 1602. También se defienden algunas matizaciones sobre la vertiente del principio de solidaridad relacionada con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Como concreción de la solidaridad en general es admitida por M. J. FERNÁNDEZ PAVÉS: “Implicaciones del principio constitucional de legalidad tributaria en el ámbito procedimental del tributo”, en *Estudios de Derecho Público. Homenaje al Profesor J. J. Ruiz Rico*, vol. I, Tecnos, Madrid, 1997, pág. 264. Relacionado con la solidaridad social en L. M. CAZORLA PRIETO:

hacerlos efectivos, a la vez que *dota de una especial trascendencia social* al ejercicio de sus derechos por los ciudadanos -especialmente, de los de contenido patrimonial, como el de propiedad- y *al cumplimiento de determinados deberes -como los tributarios*⁶⁷ o en la sentencia 134/1987 donde el Tribunal Constitucional entiende que la solidaridad es un principio que exige “el sacrificio de los intereses de los más favorecidos frente a los más desamparados con independencia de las consecuencias puramente económicas de estos sacrificios” fundamentando en aquel principio el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos⁶⁸. Finalmente, el Tribunal Constitucional en su sentencia 135/1992 ha manifestado que “el contenido más importante (del principio de solidaridad) es el financiero”⁶⁹.

El principio de solidaridad puede erigirse como valor que inspira el modo en el que el deber de contribuir, es decir, la obligación tributaria se ejecuta en relación a y con respeto de los valores que inspiran el Estado social y democrático de Derecho que consagra nuestra Constitución: solidariamente⁷⁰.

“Consideraciones sobre el poder tributario: su estructura en la Ley General de 28 de diciembre de 1963”, en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, IEF, Madrid, 1979, pág. 107.

⁶⁷ STC 18/1984, caso Caja de Ahorros de Asturias, de 7 de febrero, fj 2.

⁶⁸ STC 134/1987, caso Presupuestos 1984 II, de 16 de julio, fj 5. Idéntico razonamiento en las SSTC 110/1984, caso Datos Bancarios e Inspección Fiscal, de 26 de noviembre, fj 3; 19/1987, caso Contribución Territorial Urbana II, de 17 de febrero, fj 4 y 76/1990, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, fj 3.

⁶⁹ STC 135/1992, caso Ley de Intermediarios Financieros, de 5 de octubre, fj 7.

⁷⁰ De Esteban sostiene que la justificación de la eficacia de los deberes constitucionales descansa en el principio de solidaridad que rige en todo sistema democrático (J. DE ESTEBAN y P. J. GONZÁLEZ-TREVIJANO: *Curso de Derecho Constitucional español II*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1993, pág. 312). Pérez Royo añade que este principio de solidaridad está por encima de intereses personales, por tanto, los deberes en él fundados no son discutibles: lo que sí pueden serlo son las condiciones en que se ha de dar cumplimiento a cada deber (J. PÉREZ ROYO: *Curso de Derecho Constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 277).

Por esta razón, la solidaridad en el deber de tributación es un modo de concebir el reparto de la carga: entre todos⁷¹. Como consecuencia, el deber de tributar se configura en los ordenamientos como una manifestación de ese principio porque si bien su establecimiento responde a un interés estrictamente objetivo, esto es, la conservación del Estado, el *Estado social y democrático de Derecho* se configura hoy como garante de la prestación de servicios y redistribuidor de riqueza ya que, como rasgo cualificador de todos los deberes públicos⁷², por la finalidad perseguida el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos grava a los mismos sujetos que pone como centro de imputación. Por eso, “cuando el ordenamiento público proporciona un beneficio a un ciudadano proporciona un beneficio análogo en los demás miembros”⁷³.

Gracias a ello, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se beneficia de una influencia "cuasi-ética" o, mejor, de justicia, *en primer lugar*, en el sentido de que los ciudadanos saben que con sus contribuciones económicas están permitiendo el mantenimiento y la supervivencia de un Estado del que, a su vez, obtienen determinados servicios y, *en segundo lugar*, este sentimiento social de justicia se ve aumentado por la función redistributiva que constitucionalmente se exige del sistema tributario en el art. 31.2 CE, generando un sistema de cooperación social basado en el principio de solidaridad.

V. LAS POSICIONES CONSTITUCIONALES DE LOS CIUDADANOS Y DE LOS PODERES PÚBLICOS ANTE LOS DEBERES TRIBUTARIOS

⁷¹ STC 110/1984, caso Datos Bancarios e Inspección Fiscal, de 26 de noviembre, fj 3.

⁷² C. CARBONE: *I doveri pubblici individuali nella Costituzione...*, pág. 64.

La consagración constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos implica la existencia de una obligación dirigida a los ciudadanos y el reconocimiento de un poder o potestad a los poderes públicos para la exigencia de ese deber, poder que no se ejercerá discrecionalmente sino sujeto a los límites que el art. 31.1 CE señala.

La relación tributaria que surge del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se configura como una *obligación de Derecho público*⁷⁴ en la que los ciudadanos ocupan el lugar de sujetos pasivos y como sujeto activo de la relación se sitúa al Estado y a los demás entes públicos como titulares del poder tributario.

Para los ciudadanos, el mandato constitucional legalmente desarrollado implicará una situación de sujeción y colaboración con el Estado para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El cumplimiento de este deber exigirá la imposición de otros deberes tributarios materiales y formales que incidirán en la esfera de derechos de los ciudadanos restringiéndolos.

Para los poderes públicos, del deber consagrado en el art. 31.1 CE se deducen no sólo facultades otorgadas al Estado, sino un *poder-deber* en tanto en cuanto al mismo le corresponde exigir y asegurar el cumplimiento del deber concreto como

⁷³ L. V. BERLIRI: *El impuesto justo...*, pág. 85.

⁷⁴ Lo cierto es que todas las obligaciones públicas surgen de la ley y en esta característica se ha hecho descansar su distinción con las obligaciones privadas ya que mientras el ciudadano debe someterse a las exigencias derivadas de la ley sin necesidad de un acto voluntario de sujeción, en las obligaciones privadas es el acuerdo de voluntades entre particulares el que hace nacer las cargas de los sujetos implicados en la relación obligatoria. Razonamiento éste que se ha visto reflejado actualmente en la STC 60/1991, caso Artículo 127 del Código Penal Militar, de 14 de marzo, sobre el deber de defensa consagrado en el art. 30 CE y las obligaciones militares de él surgidas. Dirá el Alto Tribunal: "Las

conditio sine qua non para conseguir otra exigencia constitucional plasmada en el mismo precepto: la de un "sistema tributario justo"⁷⁵. El Estado no *puede* sólo aplicar los tributos, sino que *debe* hacerlos efectivos para cumplir una de sus funciones, la financiera⁷⁶, y proporcionar al Estado los medios económicos necesarios para el desarrollo de sus tareas y realización del resto de sus funciones.

La posición constitucional de ambos sujetos se resume en la afirmación de que el sostenimiento económico del Estado es un deber general de todos los ciudadanos cuya imposición surge de un poder también general del Estado que debe exigir el cumplimiento de esas obligaciones fiscales.

A. Evolución histórica en la posición de los ciudadanos y de los poderes públicos ante los deberes tributarios

El deber de contribuir al sostenimiento del Estado ha sido una constante desde la aparición de éste porque sin medios económicos no existe posibilidad de subsistencia. Pero las concepciones en torno a la relación que se establecía entre los individuos obligados al cumplimiento de la obligación y, por tanto, al pago de tributos y el ente público han sufrido una evolución. Desde las primeras teorías que defendían que el cumplimiento del deber fiscal tenía como único fundamento el poder absoluto del soberano impositor⁷⁷ hasta aquellas otras que concebían el deber tributario como una

obligaciones militares, como otras obligaciones públicas, surgen 'ex lege' sin necesidad de un acto voluntario de sujeción o de sometimiento del ciudadano (...)" (fj 6).

⁷⁵ En este sentido, A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)"..., pág. 21. Véase también la STC 76/1990, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, fj 3.

⁷⁶ Ferreiro resume esta idea diciendo que "la función entraña el poder y el deber de realizarla" (J. J. FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero Español...*, pág. 82).

relación de intercambio en la que el Estado presta servicios públicos y el ciudadano paga el tributo en compensación de lo recibido⁷⁸.

En contra de la *concepción autoritaria*, cabe argumentar que con esta concepción se reduce cada relación de derecho a los poderes que aseguran el derecho en cuestión (sanción o coacción). Sólo se ve un aspecto de la norma jurídica, la posibilidad de realización forzosa, mientras que se descuida el contenido mismo de la norma, los intereses en cuya tutela ésta surge y se establece en el ordenamiento. Esto es, la justificación del deber de contribuir al sostenimiento estatal no se agota en el poder del que se vale el ente público para coactivamente exigir el deber de pagar. El significado que actualmente reciben los conceptos básicos de estas teorías (obligación, soberanía, poder y potestad) no permite que estas construcciones doctrinales sean sostenibles por lo que deben someterse a revisión y adaptarse a la configuración actual de la relación jurídica tributaria.

La superación de la *segunda concepción* es obvia y requiere distinguir entre dos tipos de argumentos. El primero se refiere a la afirmación del intercambio de servicios. La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de ningún

⁷⁷ Durante toda la Antigüedad, la satisfacción de los tributos aparece vinculada al poder absoluto del soberano impositor considerada como un índice de esclavitud política (L. V. BERLIRI: *El impuesto justo...*, pág. 40) al constituir la compensación que exigía el vencedor de una guerra a los vencidos por respetar sus vidas y haciendas (J. M. MARTÍN DELGADO: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”, *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, pág. 90. Los representantes de esta concepción enseñan que el Estado reclama tributos en virtud de su poder soberano que ejerce sobre sus súbditos los cuales, por el simple nexo de sujeción que les liga con el Ente público tienen que soportar la imposición independientemente de lo que obtengan de la actividad pública. Entre los más claros exponentes de esta concepción debe citarse a O. MAYER: *Le droit administratif allemand*, Paris, 1914 y P. LABAND: *El Derecho Presupuestario*, introd. A. Rodríguez Bereijo, IEF, Madrid, 1979.

⁷⁸ A. DE VITTI DE MARCO: *Il primi principi dell'economia finanziaria*, Sampaolesi, Roma, 1928, 3ª ed., pág. 99 y B. GRIZIOTTI: *Principi di politica del diritto e scienza delle finanze*, Cedam, Padua, 1929, pág. 126.

modo puede configurarse actualmente como contraprestación por las actividades públicas realizadas en favor de cada contribuyente individualmente considerado. El Estado no establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos de la colectividad como contraprestación directa de los servicios públicos y de la protección social que proporciona a los individuos sino como cumplimiento de un *deber social de solidaridad* al que están sujetos los miembros de la colectividad por el hecho de pertenecer a ella económica, social y políticamente.

Así, se da el caso de “algunos ciudadanos que disfrutan de bienes públicos y pueden no pagar el impuesto mientras que otros lo satisfacen en medida proporcional o progresiva por sí mismos y por los exentos”⁷⁹. La *justicia en la distribución de las cargas* implica, necesariamente, que los ciudadanos que más medios tengan contribuyan más al sostenimiento de los gastos públicos en favor o por aquellos otros ciudadanos que contribuyen en proporción menor aunque la contraprestación no sea equivalente a sus aportaciones.

En la actualidad, la doctrina se ha vuelto a ocupar con intensidad de revisar las posiciones que corresponde ocupar al Ente público y a los ciudadanos en el seno de esta relación. Cuestión de cuya respuesta depende el haz de facultades, poderes, derechos, obligaciones o límites que configurarán el *status* de cada uno de esos sujetos.

El renacido interés por esta cuestión parte de la advertencia de que la desigualdad de posiciones entre ambos sujetos de la relación se ha traducido en situaciones en las que el poder público se ejerce de manera abusiva dando origen a

⁷⁹ F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980, pág. 135.

algunos abusos por parte de la que se ha definido como *potentior personae* de la relación⁸⁰.

B. Los intereses protegidos en los deberes tributarios como límites constitucionales al ejercicio de derechos individuales

Nuestra Constitución impone a todos el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El Estado cuando ejerce la potestad tributaria a través de la Administración coloca a los ciudadanos en una situación de “sujeción y colaboración” frente a la posición de supremacía que él ostenta. Desde esa posición, y amparándose en el interés público de que todos los ciudadanos realicen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos así como en el principio de eficacia que debe presidir toda la actividad administrativa según consagra el art. 103.1 CE y en la consideración de la lucha contra el fraude fiscal como un mandato y un fin constitucionalmente exigido a los poderes públicos, se ha justificado la imposición de limitaciones al ejercicio de los derechos individuales a través de las potestades o instrumentos adecuados que el legislador habilite⁸¹.

⁸⁰ Así ha definido el Tribunal Constitucional la posición que ocupa la Administración tributaria frente al contribuyente en la sentencia 76/1990, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, (ffjj 3 y 9) una de las pocas sentencias en las que reflexiona sobre la naturaleza de la relación jurídica tributaria y a la que se han realizado numerosas críticas (C. LOZANO SERRANO: *Consecuencias de la Jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Cívitas, Madrid, 1990, págs. 112 y 113; J. GARCÍA AÑOVEROS: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”..., págs. 219 a 222; L. SÁNCHEZ SERRANO: “Los españoles ¿súbditos fiscales? (I y II)”, *Impuestos*, núms. 8 y 9, 1992, págs. 236 a 264 y del mismo autor, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, vol. I, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 192 a 194).

⁸¹ El objetivo recaudatorio (STC 141/1988, caso Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, de 12 de julio, fj 7); la efectiva aplicación del sistema tributario: la “disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos” (STC 76/1990, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, fj 9.A); la autotutela con fundamento en el principio de eficacia (SSTC 22/1984, caso Tomás Pravia contra Ayuntamiento de Murcia, de 17 de febrero, fj 4; 148/1993, caso Comisión Sindical de Comisiones Obreras, de 29 de abril, fj 4 y 78/1996, caso Resolución del Director

Se afirma que esta orientación ha sido reflejo de una actitud social que defiende la concepción del tributo como instrumento de justicia social y económica, “instrumento para (...) transferir de ricos a pobres por el mecanismo del gasto, lo que ha llevado a la sacralización del interés recaudatorio público y la denigración política del contribuyente afectado por una presunción de incumplimiento y fraude”⁸². Sin embargo, la realidad es que la combinación de estos dos elementos, interés fiscal más eficacia de la Administración tributaria, son interpretados normalmente por el legislador y la Administración tributarios como títulos legitimadores de normativa y actividades que, en aras de una mayor recaudación y una eficaz lucha contra el fraude fiscal, plantean importantes dudas acerca de su constitucionalidad aunque las sentencias recaídas sobre el tema han mantenido una línea en la que la lucha en favor de la *justicia tributaria* se hace coincidir con la lucha contra el *fraude fiscal*.

El Tribunal Constitucional en sentencia 22/1984, de 17 de febrero, ha afirmado que “existen fines sociales que deben considerarse superiores a algunos derechos individuales pero deben constituir en sí mismos valores constitucionalmente reconocidos”⁸³. En esta misma línea, en la STC 110/1984, de 26 de noviembre, el

del Hospital General de Alicante, de 20 de mayo, fj 3); la demora inercial o institucional de la Hacienda para justificar una menor cuantía de los intereses procesales que ha de satisfacer (STC 206/1993, caso Cuestión de Inconstitucionalidad contra el art. 921.4 LEC, de 22 de junio, fj 4) los intereses en favor de la Hacienda por el impago de tributos (STC 76/1990, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, fj 9) o “la lucha contra el fraude fiscal (como) exigencia inherente a un sistema tributario justo (STC 76/1990, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, fj 3) han justificado la atribución de potestades específicas y la imposición de limitaciones legales a los derechos individuales de los ciudadanos.

⁸² García Añoveros también señala que la actitud social de apoyo hacia la Administración tributaria choca por oposición a la disposición garantista de esa misma sociedad frente a la Administración policial en la que puede haber influido la historia española más reciente, en la que la policía estuvo al servicio de un poder (J. GARCÍA AÑOVEROS: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”..., págs. 216 a 218).

⁸³ STC 22/1984, caso Tomás Pravia contra Ayuntamiento de Murcia, de 17 de febrero, fj 3.

Tribunal Constitucional aclara que, cuando se hace prevalecer el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos frente a un derecho concreto (en este caso, el derecho a la intimidad), se hace sobre la base de que el incumplimiento del deber tiene efectos *erga omnes*⁸⁴.

Las consideraciones de nuestro Tribunal Constitucional "descansan sobre una confusión de bulto (...): la que pretende establecerse entre justicia en la tributación y eficacia recaudatoria"⁸⁵ y que no se trata de dos términos sinónimos es fácilmente comprobable si imaginamos la existencia posible de "una eficaz maquinaria recaudadora y represora del fraude fiscal al servicio de unos tributos injustamente establecidos y distribuidos"⁸⁶.

Estas ideas nos conducen a una reflexión en torno a las cuestiones claves que se cifran en el estudio de los intereses protegidos por el deber fiscal.

⁸⁴ STC 110/1984, caso Datos Bancarios e Inspección Fiscal, de 26 de noviembre, fj 3. En el mismo sentido, la STC 76/1990, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, fj 3. A nivel normativo, se "detecta" alguna alusión a esta equivalencia, por ejemplo, en el ya mencionado Real Decreto 936/1989, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección, en su Exposición de Motivos se declara que "Este Cuerpo normativo debe tener como objetivo primero conciliar la efectividad de los valores constitucionales de *justicia tributaria*, y por lo tanto, *la eficacia en la actuación de la inspección en los tributos*, con las garantías, asimismo, constitucionales de los ciudadanos (...)". El subrayado es nuestro. La doctrina coincide en negar ese valor al interés recaudatorio de la Administración tributaria, entre otros L. SÁNCHEZ SERRANO: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional...*, vol. I, pág. 193 y P. YEBRA MARTUL-ORTEGA: "Artículo 31.1 de la Constitución Española. Veinte años después", *Revista de Hacienda Local*, núm. 84, 1998, pág. 508.

⁸⁵ L. SÁNCHEZ SERRANO: "Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)"..., pág. 241. También Escribano López afirma que se recurre al interés fiscal para imponerlo sobre cualquier derecho o garantía constitucionalmente reconocidos. Se justificará esta situación hablando, jurisprudencialmente, de "interés general" en la recaudación de los tributos susceptible de especial tutela porque posibilita el normal funcionamiento de los servicios estatales cuando, en realidad, ese interés general no será otro que el de evitar la evasión fiscal (F. ESCRIBANO LÓPEZ: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales...*, pág. 205).

⁸⁶ L. SÁNCHEZ SERRANO: "Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)"..., pág. 241.

C. La confluencia de intereses públicos y privados en el cumplimiento de los deberes tributarios

La contraposición de intereses entre el Estado y la sociedad se produce en la *concepción estatal liberal* en la que la imposición del deber tributario era un instrumento de actuación lesivo para los derechos y libertades del ciudadano⁸⁷ pero hoy el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ya no se concibe como un orden imperativo de carácter excepcional contrapuesto a intereses personales del individuo, sino “un instrumento necesario ineliminable del ordenamiento jurídico de la sociedad civil contemporánea”⁸⁸. Superada la visión de la relación tributaria como un marco en el que se enfrentaban dos partes interesadas no es posible seguir hablando hoy en día de intereses públicos e intereses privados como categorías enfrentadas⁸⁹. Se afirma que la función a la que se orienta el deber del art. 31.1 CE es la de protección de intereses colectivos rebasando el interés individual de la Hacienda Pública, que es un

⁸⁷ De esta concepción odiosa del tributo surge la interpretación restrictiva del fenómeno financiero como instrumento de defensa frente a la Administración (L. PASTOR RIDRUEJO: "La interpretación tributaria ante el nuevo Título Preliminar del Código Civil", en *Estudios de Derecho Financiero*, vol. I, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979, pág. 546).

⁸⁸ G. INGROSSO: “Tributi e Costituzione”..., pág. 21.

⁸⁹ C. LOZANO SERRANO: *Consecuencias de la Jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*..., pág. 120. Casado Ollero expone que, superada la visión de la relación tributaria como un marco en el que se enfrentaban dos partes interesadas (Fisco y contribuyente), en la actualidad se añade una tercera parte interesada: la colectividad. Este autor distingue tres partes interesadas en la relación tributaria. En primer lugar, señala el interés fiscal o interés que, atendiendo al regular funcionamiento de los servicios necesarios para la comunidad, condiciona su existencia: el interés del contribuyente que se concreta en la legalidad de la imposición y se manifiesta en el interés de ser gravado conforme a ley y el interés jurídico de la colectividad que, con base en la Constitución, se traduce en el interés de que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas conforme a su capacidad económica (G. CASADO OLLERO: “La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *Hacienda Pública Española*, núm. 68, 1981, pág. 156).

interés meramente recaudatorio, y el interés individual de los contribuyentes que es un interés egoísta de soportar el mínimo sacrificio fiscal posible⁹⁰.

Podemos definir los *finés individuales* como aquéllos que el individuo se propone perseguir para su propia conservación y su propio desarrollo; son *finés colectivos* aquéllos que el Estado persigue para su propia conservación y su propio progreso⁹¹. El reparto entre fines individuales y fines colectivos varía a lo largo del tiempo según la organización estatal y la intensidad de la vida económica. Tanto los fines individuales como los colectivos se dirigen a conseguir el máximo bienestar de la colectividad, entendido este término en su acepción amplia, no sólo como bienestar material sino también moral.

No existe ningún Estado que se conciba de forma distinta a los ciudadanos que lo componen. Los hombres viviendo conjuntamente constituyen el mismo Estado por lo que no existen fines del Estado que sean distintos de aquéllos de los hombres que lo forman. La afirmación de que individuo y Estado actúan conjuntamente cobra toda actualidad en el modelo de Estado social y democrático de Derecho.

Por eso, hoy la relación tributaria no puede ser considerada ya más como un enfrentamiento⁹².

⁹⁰ A. RODRÍGUEZ BEREIJO: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976, pág. 11.

⁹¹ F. A. RÉPACI: “La teoria dell’imposta economica”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. IX, parte I, 1950, pág. 12.

⁹² E. DE MITA: “L’influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. XL, parte I, 1981, pág. 613.

El interés en el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por parte de los ciudadanos es un interés general: es condición de vida para la comunidad porque hace posible el regular funcionamiento de los servicios estatales y dado que la Administración pública no sirve a ningún interés propio, sino al de toda la colectividad se produce coincidencia entre fines estatales y fines individuales⁹³. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado numerosas veces en este sentido afirmando que no existe contradicción entre la defensa del interés personal y los intereses comunes sino que, al contrario “los intereses comunes son aquéllos cuya satisfacción es la forma de satisfacer el interés de todos y cada uno de los que componen la sociedad de forma que cuando un miembro de la sociedad defiende un interés común defiende simultáneamente un interés personal o si se quiere, desde otra perspectiva, la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común”⁹⁴ y que cuando los ciudadanos persiguen un interés suyo están persiguiendo también los de la colectividad⁹⁵.

El Ente público tiene un gran interés en que todos contribuyan con sus aportaciones al sostenimiento de los gastos públicos puesto que estas entradas le permiten continuar con vida, desarrollando sus actividades y cumpliendo sus funciones.

⁹³ El interés general se define, en palabras de Herrera Molina, como “el conjunto de condiciones y de bienes sociales necesarios para el pleno y libre desarrollo de la personalidad” (P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 92).

⁹⁴ STC 62/1983, caso Depósito de Fianza, de 11 de julio, fj 2.A. En el mismo sentido, en la STC 18/1984, caso Caja de Ahorros de Asturias, de 7 de febrero, se sostiene que “la consecución de los fines de interés general no es absorbida únicamente por el Estado en el Estado social y democrático de Derecho sino que se armoniza en una acción mutua Estado-sociedad” (fj 3).

⁹⁵ Entre otras, SSTC 60/1982, caso Cese del Director de Radio Televisión Española, de 11 de octubre, fj 3 y 62/1983, caso Depósito de Fianza, de 11 de julio, fj 2.A. *Cfr.* con las SSTC 76/1990, caso

Pero también los ciudadanos tienen interés en que el Estado pueda cubrir sus finalidades en cuanto que esas finalidades sociales benefician a todos al responder a sus exigencias. Por eso, la actividad impositiva si, por un lado, somete a la colectividad a una privación de la propia riqueza, por otro, permite la potenciación de los derechos cuyo disfrute está subordinado a la existencia de disponibilidad de carácter financiero⁹⁶.

Sin embargo, la realidad muestra algunos supuestos en los que la regla ha sido la prevalencia del interés del Estado frente al interés del contribuyente es la regla general.

D. El interés estatal en el cumplimiento de los deberes fiscales

1. La protección del “interés recaudatorio del Estado” en la jurisprudencia constitucional

En la relación jurídica entre los ciudadanos y los poderes públicos que se deriva de la imposición y el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el Tribunal Constitucional ha identificado el denominado *interés fiscal* del Estado y lo ha definido como un interés particular y diferente de los intereses genéricos de la Administración⁹⁷. Esta diferenciación ha permitido la aprobación de normativa particularmente dirigida a legitimar auténticas

Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril y 110/1984, caso Datos Bancarios e Inspección Fiscal, de 26 de noviembre.

⁹⁶ M. BERTOLISSI: “Artículo 53”..., pág. 348.

⁹⁷ En la STC 76/1990, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, leemos: “... (el) sostenimiento de los gastos públicos cuyo *indiscutible* y *esencial* interés público ...” (fj 3); en la STC 110/1984, caso Datos Bancarios e Inspección Fiscal, de 26 de noviembre, afirma que “(...) en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos

prerrogativas de la Administración tributaria, situándola en una posición de supremacía frente al contribuyente y traducida posteriormente en reducciones y limitaciones a los derechos fundamentales.

Así, distinguimos determinados pronunciamientos del Tribunal constitucional en las que el interés fiscal ha permitido, por ejemplo, la aceptación de una serie de garantías procesales más rígidas para la Hacienda pública respecto a la inembargabilidad de fondos públicos alegando que “no se trata de una tardanza caprichosa o arbitraria sino que hincra su raíz en razones más profundas de los intereses generales a los cuales ha de servir la Administración”⁹⁸; o se ha legitimado la suspensión, inejecución o sustitución en la ejecución y expropiación de sentencias que condenan a la Hacienda pública⁹⁹.

Otros pronunciamientos del mismo Tribunal tienen como denominador común el que, atendidas ciertas condiciones y en presencia de determinadas situaciones de hecho, el legislador persiga el interés fiscal, sacrificando, reduciendo o limitando los derechos de los ciudadanos. Así, el Tribunal Constitucional ha eliminado las dudas de constitucionalidad en cuanto concierne a la derogación de la irretroactividad de las

sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta *especialmente* apremiante” (fj 3). El subrayado es nuestro.

⁹⁸ STC 206/1993, caso Cuestión de Inconstitucionalidad contra art. 921.4 LEC, de 22 de junio, fj 4. Para Sánchez Serrano la inembargabilidad del patrimonio del Estado y de sus rendimientos no tiene apoyo expreso en ningún artículo constitucional (concretamente, no en el 132.2 CE) a pesar de haber sido establecido en el art. 18 LPE ni puede tampoco encontrar su justificación en el interés general o las necesidades colectivas a que se refieren los arts. 128 y 131.1 CE (L. SÁNCHEZ SERRANO: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional...*, vol. I, pág. 488). Sobre este tema puede consultarse, B. ANDRÉS CIURANA: “La embargabilidad de los bienes de la Administración (A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 166/1998, de 15 de julio)”, *Tribunales de Justicia*, núm. 10, 1999, págs. 849 a 874.

⁹⁹ STC 107/1992, caso Gayle v. República de Sudáfrica, de 1 de julio, fj 2.

disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos fundamentales¹⁰⁰; ha aceptado la indeterminación del principio de capacidad económica¹⁰¹; ha negado la existencia del derecho a una rigurosa correspondencia entre la imposición tributaria y la renta efectiva del contribuyente¹⁰²; ha legitimado, a condición de una racional correspondencia entre las situaciones de hecho y con la finalidad de evitar el fenómeno de la evasión fiscal o de simplificar los procedimientos impositivos y prevenir excesivos contenciosos, el recurso a tipificaciones y/o calificaciones legales que - a diferencia de las presunciones - no admiten prueba en contrario; o ha incluido entre las prerrogativas de la Hacienda pública en materia comprobatoria e investigadora potestades de obtener información de la Administración tributaria y los deberes de distintos sujetos, públicos y privados, de proporcionárselos¹⁰³.

Este breve repaso jurisprudencial nos permite plantearnos la cuestión de si es posible en nuestro ordenamiento distinguir entre un interés público genérico y un interés público especial surgido de la configuración constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que sería el interés fiscal, en base al cual se legitimen determinadas actuaciones administrativas limitativas de derechos

¹⁰⁰ La STC 6/1983, caso Contribución Territorial Urbana I, de 4 de febrero, acepta la retroactividad que califica “de grado mínimo” de las disposiciones del Real Decreto-ley 11/1979, de 20 de julio, sobre Haciendas Locales que deroga determinadas exenciones temporales y bonificaciones que afectan a la contribución territorial urbana (fj 2). Existe un voto particular a la sentencia formulado por el magistrado D. Rafael Gómez-Ferrer Morant.

¹⁰¹ STC 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 13.

¹⁰² STC 8/1986, caso Revisión de valores catastrales en Valencia, de 21 de enero, ffjj 6 y 7.

¹⁰³ Art. 32 LGP. La STC 110/1984, caso Datos Bancarios e Inspección Fiscal, de 26 de noviembre, afirma que la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica del contribuyente contando con “el firme apoyo constitucional del art. 31.1 de la Norma fundamental” ya que para el efectivo cumplimiento de este deber es “evidentemente necesaria la inspección fiscal” (ffjj 3 y 8).

fundamentales de los ciudadanos concediéndole unas facultades o poderes diferentes y específicos para lograr la defensa del interés en la recaudación¹⁰⁴.

Esta misma cuestión se ha planteado en países de nuestro entorno como Italia donde la *Corte Costituzionale* ha entendido que “el interés fiscal no se configura como uno de los indistintos intereses que se confían al cuidado de la Administración, sino como un interés particularmente diferenciado, que atiende al regular funcionamiento de los servicios necesarios para la vida de la comunidad condicionando su existencia”¹⁰⁵. También existen pronunciamientos de la misma *Corte Costituzionale* en los que, a semejanza de lo expuesto en nuestro país, este interés fiscal ha legitimado ciertas actuaciones de los poderes públicos que se fundamentan en la posición de supremacía que ocupan en la relación jurídica tributaria y en la pretendida consecución de un fin superior del ordenamiento jurídico italiano cual es el recaudatorio e, implícito en este último, el de lucha contra el fraude fiscal¹⁰⁶.

¹⁰⁴ La doctrina española también ha reconocido la existencia de un interés fiscal como bien jurídico protegido a nivel constitucional, concretando ese interés bien en la necesidad de que se aplique el ordenamiento financiero para recaudar de la forma más justa posible atendiendo a los criterios para contribuir que recoge el art. 31.1. CE, bien en la protección que debe otorgar nuestro ordenamiento a este interés fiscal como una específica concreción del deber de solidaridad (M. J. FERNÁNDEZ PAVÉS: "Implicaciones del principio constitucional de legalidad tributaria en el ámbito procedimental del tributo"..., pág. 264 y F. ESCRIBANO LÓPEZ: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales...*, pág. 357).

¹⁰⁵ Sentencia de la *Corte Costituzionale* núm. 50, de 26 de junio de 1965 (*Giurisprudenza Costituzionale*, 1965, vol. I, págs. 681 a 689).

¹⁰⁶ En sentido parecido a las sentencias del Tribunal Constitucional que hemos agrupado en primer lugar podemos citar las siguientes de la *Corte Costituzionale*: núm. 283, de 23 de julio de 1987 en la que el interés fiscal justifica la creación de un derecho de carácter estatutario, el Derecho tributario, derogante de otras ramas del Derecho (*Giur. Cost.*, 1987, vol. I, págs. 2209 a 2224); núm. 164, de 6 de junio de 1974 (*Giur. Cost.*, 1974, vol. II), sobre la ultraactividad de las disposiciones penales en materia tributaria; núm. 87, de 7 de julio de 1962 (*Giur. Cost.*, 1962, vol. II, págs. 933 a 958) y núm. 67, de 13 de marzo de 1974 (*Giur. Cost.*, 1974, vol. I, págs. 265 a 276) sobre la ejecutoriedad del acto administrativo recaudatorio sobre la base de la fundamental importancia del interés fiscal tutelado como garantía del regular desenvolvimiento de la actividad financiera del Estado: núm. 234, de 23 de julio 1987, que legitima la

Pero, a diferencia de nuestro ordenamiento, en el italiano la categoría de los deberes constitucionales de solidaridad viene acompañada en el art. 2 del Texto fundamental de un adjetivo que los califica como “inderogables”, de forma que allí la problemática se plantea en la distinción entre tres categorías: interés público genérico, interés público específicamente tutelado y deberes inderogables de solidaridad. Sólo los últimos pueden establecerse como “valores públicos limitativos”¹⁰⁷ de los derechos inviolables del hombre¹⁰⁸.

El deber tributario, se afirma, se incluye entre esos deberes inderogables del art. 2 de la Constitución italiana en cuanto se refiere al interés de la comunidad social en el cumplimiento de las obligaciones fiscales válidamente previstas por el legislador. Tal

derogación en materia tributaria del principio civilístico de que las presunciones sean “graves, precisas y concordantes” (*Giur. Cost.*, 1987, vol. I, págs. 2209 a 2224); núms. 63, de 26 de junio de 1962 (*Giur. Cost.*, 1962, vol. I, págs. 674 a 676) y núm. 318, de 13 de julio de 1995 (*Giur. Cost.*, 1995, vol. II, págs. 2463 a 2469) en las que declara constitucional la exclusión del poder del juez de disponer la suspensión cautelar de la exacción fiscal. Responden a las mismas características del segundo grupo de sentencias las siguientes de la *Corte Costituzionale*: núm. 283, de 23 de julio de 1987 (*Giur. Cost.*, 1987, vol. I, págs. 2209 a 2224) en la que declara que el interés fiscal implica la vaguedad e indeterminación de ciertos conceptos tributarios cual el de capacidad contributiva: núm. 109, de 12 de julio de 1967 (*Giur. Cost.*, 1967, vol. II, págs. 1109 a 1206) donde legitima las tipificaciones legales en materia tributaria que no admiten prueba en contra; núm. 107, de 26 de mayo de 1971 (*Giur. Cost.*, 1971, vol. I, págs. 1119 a 1124) sobre el mecanismo presuntivo de la determinación de los intereses detraíbles sobre el impuesto de bienes muebles; núm. 50, de 26 de junio de 1965 (*Giur. Cost.*, 1965, vol. I, págs. 681 a 689) sobre el sistema de pruebas legales previstos en las leyes del impuesto sobre sucesiones (la Corte afirma que la prueba legal en materia fiscal quiere proteger el interés general al cobro del tributo contra cualquier forma de evasión dando al procedimiento la simplicidad que es presupuesto de un cobro rápido) y núm. 173, de 3 de julio de 1975 (*Giur. Cost.*, 1975, vol. I, págs. 1453 a 1462), núm. 103, de 21 de abril de 1983 (*Giur. Cost.*, 1983, vol. I, págs. 429 a 438) y núm. 131, de 26 de marzo de 1991 (*Giur. Cost.*, 1991, vol. II, págs. 1260 a 1265) sobre exclusión del deber de prueba ante determinadas obligaciones tributarias.

¹⁰⁷ L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionale...*, pág. 253.

¹⁰⁸ En alguna ocasión, la postura jurisprudencial ha cambiado y se ha admitido que, en el caso de colisión entre derechos inviolables y deberes inderogables, el legislador debe tener presente que ha de admitir formas de derogación de esos deberes en la medida necesaria para la tutela del contenido esencial de los derechos. Esta conclusión parece derivarse del hecho de que mientras los derechos inviolables vienen reconocidos por la Constitución con una clara referencia a una realidad preestatal, de los deberes inderogables se exige más simplemente su cumplimiento sin ninguna alusión a realidades anteriores [Sentencia de la *Corte Costituzionale* núm. 467, de 19 de diciembre de 1991 (*Giur. Cost.*, 1991, vol. III, págs. 3805 a 3833)].

interés, por expresa previsión constitucional, viene connotado de un valor preeminente (“inderogabilidad”) para poder limitar derechos inviolables y se protege al mismo nivel que cada derecho individual.

La noción de interés fiscal, que se deduce del art. 53 de la Constitución italiana y no relacionado con el art. 2 del mismo texto, atiende más generalmente a las exigencias del interés público que se manifiesta en el momento de la dinámica impositiva por eso se ha definido como un interés general en el cobro del tributo porque es condición de vida para la comunidad al hacer posible el regular funcionamiento de los servicios estatales¹⁰⁹. De ahí que tengamos que diferenciar claramente la protección constitucional que recibe el deber fundamental de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la garantía que puede otorgarse al interés fiscal.

Las conclusiones a las que llegamos en ambos casos, el español y el italiano, son coincidentes¹¹⁰.

El interés fiscal del Estado, aunque venga reconocido en la jurisprudencia constitucional como objeto de una distinta protección constitucional¹¹¹, no parece poder evaluarse como un interés idóneo para igualarlo, es decir, situarlo en posición de

¹⁰⁹ De Mita completa esta definición contraponiendo interés fiscal con fiscalismo entendido como conjunto de institutos irracionales establecidos sólo como privilegios de la Administración (E. DE MITA: "L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario"..., pág. 603).

¹¹⁰ L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionale...*, págs. 252 a 256.

¹¹¹ El Tribunal Constitucional define la lucha contra el fraude fiscal como “un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria” y de ahí habilita “las potestades o instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del debido respeto a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias” (STC 76/1990,

“coesencialidad”, respecto a los derechos inviolables de la persona. Las exigencias de tutela del interés público se manifiestan en el momento en que el legislador debe definir la estructura de los tributos y los procedimientos impositivos de los que nacerán las obligaciones tributarias. *Ni el interés recaudatorio, ni la lucha contra el fraude fiscal* pueden configurarse como categorías limitativas de derechos constitucionales porque no *son valores constitucionales preeminentes*¹¹². El art. 103.1 CE habla de unos intereses generales sin especificar la existencia de intereses específicos en ninguna relación jurídica entre ciudadanos y poderes públicos. No puede hablarse de la existencia de unos poderes reforzados del Estado para lograr la eficacia en la gestión de los tributos¹¹³ porque supondría la quiebra de principios constitucionales y el menoscabo de los derechos y garantías de los ciudadanos¹¹⁴.

caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, fj 3). En ningún momento aparece la lucha contra el fraude fiscal como un bien constitucionalmente protegido.

¹¹² En este sentido, Pont i Clemente denuncia que, sin desconocer la relevancia del deber de contribuir, es forzoso negar su preeminencia que, en nuestro ordenamiento, corresponde sólo a los valores superiores y a los derechos y libertades garantizados por la Constitución (J. PONT I CLEMENTE: *La borrosa configuración de la infracción tributaria en nuestro ordenamiento*, Cívitas, Madrid, 1984, págs. 678 y 679).

¹¹³ Como afirma Soler Roch "la gestión eficaz de los recursos no puede desplazar a la justicia precisamente por la existencia de unos valores propios, la dimensión jurídica de la actividad financiera (...) posee sus propias exigencias de racionalidad (...) anclada en unos criterios de justicia, que no pueden ser sustituidos o ignorados por exigencias de racionalidad económica" (M. T. SOLER ROCH, *Las decisiones presupuestarias en su dimensión jurídica vigente*, Tesis doctoral inédita, Valencia, 1977, pág. 467, citada en G. ORÓN MORATAL: *La configuración constitucional del gasto público*, Tecnos, Madrid, 1995, pág. 19).

¹¹⁴ El Tribunal Constitucional ha hecho prevalecer sin dudar valores-principios (como el de igualdad) frente al principio de eficacia de la Administración. Debe mencionarse, en este sentido, el voto particular formulado por los magistrados Dña. Gloria Begué Cantón, D. Luís Díez-Picazo, D. Francisco Tomás y Valiente, D. Rafael Gómez-Ferrer Morant y D. Antonio Truyol Serra a la STC 75/1983, caso Interventores del Ayuntamiento de Barcelona, de 3 de agosto, en el que se comprueba la existencia de gradación entre principios y valores: el principio o bien constitucional de la eficacia de la Administración del que se parte, se considera de rango inferior al de igualdad que además es un valor superior, frente al que deben ceder otros de rango inferior.

Los poderes públicos y el ciudadano ni pueden ni deben ocupar la misma posición en el ordenamiento tributario pero sin desconocer esta evidencia, el concreto deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos “hoy no es ya una forma excepcional de sujeción a los poderes públicos, sino una forma normal de relación entre los entes públicos territoriales y los ciudadanos”¹¹⁵, “un deber no exorbitante sino incluso de ordinario ejercicio en nuestros días”¹¹⁶ con lo que quedan descartadas potestades públicas asimismo excepcionales y excesivas. En este sentido, dice nuestro Tribunal Constitucional que “una vez perfeccionada la relación jurídica, cualquiera que fuese su naturaleza, pública o privada, y su origen o fuente, la autonomía de la voluntad o la Ley e incluso aunque fuese el reflejo final del ejercicio de una potestad como la tributaria o sancionadora, la Hacienda es ya uno de sus sujetos, activo o pasivo, sin una posición preeminente ni prerrogativa exorbitante alguna (...)”¹¹⁷.

La utilización del interés fiscal por los poderes públicos como legitimador de sus actuaciones puede llevar a situaciones poco respetuosas con los límites de los derechos de los contribuyentes. Y esto es así porque el interés fiscal mientras desde el punto de vista del derecho sustancial - de la estructura del tributo - exige la simplicidad de éste, desde el punto de vista del derecho formal - de la aplicación de los tributos - exige un regular y solícito cobro. El logro de este segundo objetivo queda en manos del

¹¹⁵ J. MARTÍN QUERALT: *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, tomo I, Cívitas, Madrid, 1984, pág. 226.

¹¹⁶ J. MARTÍN QUERALT: *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional...*, pág. 238.

¹¹⁷ STC 69/1996, caso Cuestión de Inconstitucionalidad contra art. 45 LGP, de 18 de abril, fj 5.

Estado cuya actuación puede tratar de "justificarse" con un empleo irracional o arbitrario del susodicho interés fiscal.

Pero, claramente, "el interés fiscal no puede ser ni la comodidad del Fisco ni el arbitrio ni la irracionalidad"¹¹⁸. Tampoco puede el interés recaudatorio justificar una mayor presión fiscal sobre los ciudadanos que cumplen con sus obligaciones tributarias como parece deducirse de la reiterada afirmación del Tribunal Constitucional en el sentido de que "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar"¹¹⁹. El Estado ya cuenta con una gran cantidad de instrumentos jurídicos legalmente establecidos para lograr una eficaz aplicación de los tributos (garantías de los créditos tributarios; intereses especiales de demora; recursos humanos y materiales; presunciones administrativistas; posibilidad de recabar información y colaboración; etc.). Estos instrumentos deben bastar para lograr la eficacia recaudatoria que se busca sin necesidad de mayores limitaciones o recortes en la esfera de los derechos y libertades de los ciudadanos. En cualquier caso, toda la actividad de la Administración debe guiarse por la consecución del interés general. Y este interés general podría definirse como el género respecto del interés fiscal que vendría a constituir la especie. El interés general es un concepto mucho más amplio y su consecución no viene a coincidir siempre con la del interés fiscal¹²⁰. En realidad, en la relación tributaria no puede afirmarse que exista ninguna

¹¹⁸ E. DE MITA: *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Giuffrè, Milán, 1991, 2ª ed., pág. 55.

¹¹⁹ SSTC 110/1984, caso Datos Bancarios e Inspección Fiscal, de 26 de noviembre, fj 3 y 76/1990, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, fj 3.

¹²⁰ Los intereses generales de la colectividad son siempre los que justifican la imposición de deberes al individuo (E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo...*, vol.

*potentior persona*¹²¹ sino que *potentior* son algunos intereses¹²², por regla general, los de la colectividad que pueden no coincidir con los estatales¹²³. Esta no coincidencia se producirá siempre que, para la consecución del interés fiscal, el poder público violente alguno de los derechos y/o libertades de los ciudadanos¹²⁴.

No sería honesto concluir estas reflexiones sin dejar constancia de que la interpretación que limita la posibilidad de comprimir los derechos de la persona a la luz del simple interés derivado del deber de tributar ha tenido acogida en otras sentencias tanto del Tribunal Constitucional¹²⁵ como de la *Corte Costituzionale*¹²⁶. Se trata de

II, pág. 33). Por su parte, Herrera Molina define el interés general como el conjunto de condiciones y de bienes sociales necesarios para el pleno y libre desarrollo de la personalidad (P.M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, pág. 92).

¹²¹ Según parece deducirse de la STC 76/1990, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, fj 3.

¹²² P. YEBRA MARTUL-ORTEGA: "Artículo 31.1 de la Constitución española. Veinte años después"..., pág. 493.

¹²³ El Tribunal Constitucional se ha tenido que pronunciar en varias ocasiones al empleo de técnicas e instrumentos de estímulo y desincentivo - como ocurre en el ámbito tributario con las ayudas o los recargos o simplemente con el empleo de tributos con finalidad extrafiscal, por ejemplo - pero "todos guiados por el logro de un interés que se estima digno de protección" (SSTC 49/1984, caso Salas Especiales, de 5 de abril, fj 4). En el ámbito tributario, véase STC 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, donde se afirma que con la aplicación del Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas, como "tributo con finalidad no predominantemente recaudatoria o extrafiscal" se pretende "*disuadir* a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, *estimular* a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles" (fj 13). El subrayado es nuestro.

¹²⁴ G. CASADO OLLERO: "Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario", en *Estudios de Derecho Tributario. Homenaje a M. C. Bollo Arocena*, Bilbao, 1993, págs. 91 a 108 y C. LOZANO SERRANO: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario...*, págs. 112 y 113.

¹²⁵ SSTC 206/1993, caso Cuestión de Inconstitucionalidad contra art. 921.4 LEC, de 22 de junio, fj 1; 69/1996, caso Cuestión de Inconstitucionalidad contra art. 45 LGP, de 18 de abril, fj 5; 110/1996, caso Cómputo de intereses de demora en ejecución de sentencias, de 24 de junio, ffjj 3 y 4; 113/1996, caso Liquidación de intereses en ejecución de sentencias, de 25 de junio, fj 3; 23/1997, caso Retenciones del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, de 11 de febrero, fj 5.

sentencias que abren camino por la lucha contra los privilegios e inmunidades del poder en materia financiera. En consonancia con esta línea jurisprudencial, la doctrina observa de manera optimista la situación actual de las relaciones surgidas del deber constitucionalizado en el art. 31.1¹²⁷.

El ámbito tributario es un ámbito en el que adquieren especial relevancia todos los principios y garantías, tanto formales como sustantivos o materiales, constitucionalmente establecidos a los que debe sujetarse el ejercicio de las atribuciones estatales cuando se relaciona con los ciudadanos. Es muy frecuente que los poderes públicos se entrometan en la esfera privada de los ciudadanos con motivo del ejercicio del llamado poder tributario.

De ahí surgirá uno de los retos del *Derecho público*: garantizar al máximo el *status* constitucional del ciudadano en lo relativo al disfrute y ejercicio de los derechos y libertades ante el cumplimiento de sus deberes¹²⁸. Precisamente, si en algún momento,

¹²⁶ Sentencias de la *Corte Costituzionale* núm. 48, de 16 de mayo de 1968 (*Giur. Cost.*, 1968, vol. I, págs. 736 a 755); núm. 189, de 26 de junio de 1974 (*Giur. Cost.*, 1974, vol. II, págs. 1652 a 1657); núm. 406, de 23 de noviembre de 1993 (*Giur. Cost.*, 1993, vol. III, págs. 3377 a 3381); núm. 68, de 3 de marzo de 1994 (*Giur. Cost.*, 1994, vol. I, págs. 733 a 740); núm. 358, de 27 de julio de 1994 (*Giur. Cost.*, 1994, vol. II, págs. 2929 a 2936) y núm. 360, de 27 de julio de 1994 (*Giur. Cost.*, 1994, vol. II, págs. 2939 a 2943).

¹²⁷ Casado Ollero sostiene que es posible “constatar cómo la supremacía de la Administración y la situación de sujeción del contribuyente se han ido paulatinamente transformando en unas relaciones de paridad en las que la actuación de ambas partes se halla por igual sometido al imperio de la ley (...). Ello ha supuesto que el anterior *status* del “contribuyente-súbdito” haya ido transformándose en el del “ciudadano-contribuyente” frente al cual el ente impositor sigue conservando las facultades y poderes que el ordenamiento jurídico le reconoce para la actuación de sus intereses en el ejercicio del poder de imposición pero situado en una *par conditio* con el contribuyente en cuanto a la forma y al procedimiento por medio del cual aquel poder se actúa” (G. CASADO OLLERO: “La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”..., pág. 166).

¹²⁸ J. MARTÍN QUERALT; C. LOZANO SERRANO; G. CASADO OLLERO y J. M. TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, 10ª ed., pág. 45. Calvo Ortega también afirma que la gran cuestión del Derecho Financiero y, más específicamente, del Derecho

en un Estado democrático como lo es también el español (art. 1.1 CE), “aparece el ciudadano-contribuyente por así decirlo investido de toda su majestad éste sería precisamente –aparte del de emitir su voto en alguna de las correspondientes elecciones- el de satisfacer los tributos previa y libremente consentidos a través de sus legítimos representantes”¹²⁹. Y por parte de los poderes públicos precisamente es también en el ámbito de las relaciones tributarias donde los derechos, libertades fundamentales y principios rectores de la actuación administrativa que nuestra Constitución proclama deben obtener el más ejemplar y escrupuloso respeto pues “nunca deberá olvidarse que los ciudadanos de un Estado de Derecho satisfacemos precisamente nuestros tributos, entre otros fines, para sostener los gastos que conlleva la propia tutela de los derechos y garantías constitucionales”¹³⁰.

En cualquier caso y en el supuesto específico de que una decisión legislativa sobre la extensión del poder tributario pueda colisionar con un derecho fundamental debería tenerse presente la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional en materia policial -por lo demás, trasladable a la fiscal- en su sentencia 341/1993, de 18 de noviembre, donde se establece que "la interpretación y aplicación legislativa de los conceptos constitucionales definidores de ámbitos de libertad o inmunidad es tarea en extremo delicada, en la que no puede el legislador disminuir o relativizar el vigor de los

tributario es el equilibrio entre privilegios de la Administración y garantías del contribuyente pero matiza que la existencia de privilegios a favor de las Administraciones financieras no es algo por principio y esencialmente negativo y contrario al Estado de Derecho. Realmente, el principio general debe ser la no existencia de privilegios pero se exige un análisis caso por caso para mantener sólo y en una dimensión razonable, aquéllos estrictamente necesarios para el mejor cuidado de los intereses generales (R. CALVO ORTEGA: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte General*, vol. I, Cívitas, Madrid, 1999, 3ª ed., pág. 57).

¹²⁹ L. SÁNCHEZ SERRANO: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional...*, vol. I, pág. 193.

enunciados constitucionales que establecen garantías de los derechos ni crear márgenes de incertidumbre sobre su modo de afectación (...). La eficacia en la persecución del delito cuya legitimidad es incuestionable no puede imponerse, sin embargo, a costa de los derechos y libertades fundamentales"¹³¹.

2. *Los límites constitucionales a la imposición de obligaciones tributarias*

La Hacienda pública en la actualidad tiene ante sí un reto de difícil solución. El progresivo incremento de los gastos públicos ha ido generando un paralelo incremento de la presión fiscal, traducida tanto en el establecimiento de nuevos tributos como en el incremento de las cuantías de los tributos ya existentes¹³². Partiendo de una concepción del Estado cada vez más socializada y que debe hacer frente a mayores cargas financiadas a través de los impuestos, a la Hacienda pública se le plantea una doble tarea¹³³.

¹³⁰ L. SÁNCHEZ SERRANO: "Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)"..., pág. 243.

¹³¹ STC 341/1993, caso Ley de Seguridad Ciudadana, de 18 de noviembre, fj 8.B.

¹³² Rodríguez Bereijo describe esta situación con las siguientes palabras: "(...) el Estado social y democrático de Derecho, asentado sobre una creciente socialización de las necesidades humanas y del modo de satisfacerlas genera un incremento de las demandas, expectativas y compromisos sociales (no siempre compatibles entre sí y posibles de financiar) que en la conciencia de los ciudadanos se han consolidado como una especie de derecho adquirido de la colectividad frente al Estado, que presionan (cuando no se imponen) a los poderes públicos a través del 'mercado político' como compromisos sociales normativos, en cierto modo irreversibles" (A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, pág. 1293).

¹³³ A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional"..., pág. 1294.

Por un lado, la tarea recaudatoria para obtener las cantidades necesarias para financiar ese gasto público; cantidades que, evidentemente, se detraen del patrimonio de los particulares.

Por otro lado, esta tarea de recaudación debe hacerse inspirándose en dos objetivos para conseguir la máxima legitimación del Estado: el primero de ellos, evitar situaciones de conflicto social y buscando al máximo la aceptación del sistema tributario¹³⁴; en segundo lugar, repartir de forma equitativa esa carga entre los ciudadanos.

En este estado de cosas, hoy se encuentra en un primer plano el problema de los límites a la expansión de las necesidades de financiación de las funciones encomendadas al *Estado social y democrático de Derecho*¹³⁵ ante el fenómeno, claramente perceptible, de la creciente resistencia de los ciudadanos al aumento de la presión fiscal. Límites que "son tanto económicos, derivados de la misma capacidad

¹³⁴ Las reacciones contra el aumento de la presión fiscal abocan, incluso, en comportamientos de resistencia ciudadana al pago de determinados impuestos. Lasarte Álvarez enumera algunos casos en nuestro país como, por ejemplo, los recargos en el Impuesto de la Renta permitidos a los Ayuntamientos por la Ley 24/1983 sobre medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas locales, o el aprobado por la Comunidad de Madrid que no llegó a exigirse, así como las negativas consecuencias de la falta de aceptación social de los incrementos de la Contribución Territorial Urbana o el actual rechazo social al Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas (J. LASARTE ÁLVAREZ: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993, págs. 81 y 82).

¹³⁵ Ante la insuficiencia del sistema tributario para atender a los gastos públicos actuales, Lasarte afirma que tales limitaciones deberían traducirse en una disminución de los gastos pero la realidad desmiente esta observación y se observa que la dinámica del gasto público le es del todo ajena (J. LASARTE ÁLVAREZ: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público...*, pág. 71). Recomendamos la lectura del capítulo XI de su obra referido a las teorías sobre la crisis del Estado fiscal, concretamente, págs. 70 a 79.

fiscal del Estado (la denominada "crisis fiscal" o "crisis del Estado fiscal"¹³⁶) y de las leyes de funcionamiento de la economía, como jurídicos, derivados de las normas y principios de la Constitución, que delimitan y encauzan el ejercicio del poder tributario y de gastar"¹³⁷.

El gran problema con el que nos enfrentamos es el volumen alcanzado por los gastos públicos, es decir: el cumplimiento de todas las finalidades sociales y económicas a las que el Estado social se compromete exige una cantidad muy importante de recursos económicos que, principalmente, se obtienen de las economías privadas. De ahí que se haya denunciado que la potestad fiscal del Estado puede alcanzar en principio extraordinarias dimensiones¹³⁸.

En el estado actual, el sistema tributario ha demostrado su incapacidad para cubrir el nivel del gasto público alcanzado. El Tribunal Constitucional, en su sentencia 77/1985, reflexiona claramente sobre esta realidad y concluye que "el legislador se encuentra ante la necesidad de conjugar no sólo diversos valores y mandatos

¹³⁶ Lasarte prefiere esta segunda denominación puesto que la falta de medios económicos (crisis fiscal) impide la viabilidad política de las funciones que se atribuyen a un poder público que intenta atender a su financiación mediante las contribuciones de los particulares (crisis del Estado fiscal) (J. LASARTE ÁLVAREZ: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público...*, págs. 74 y 75).

¹³⁷ A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)"..., pág. 20.

¹³⁸ García Pelayo nos recuerda una reflexión de Forsthoff de su obra *Problemas actuales del Estado social en Alemania* que reproducimos: "Si en la República Federal (alemana) el Estado quisiera sustraer a alguien el 5% de su propiedad, cualquier tribunal fallaría en su contra: pero nada impide al Estado recaudar el 80% o el 90% de la tasa de crecimiento anual por vía de la tributación y destinar lo recaudado a fines de distribución social" (M. GARCÍA PELAYO: *Las transformaciones del Estado contemporáneo...*, pág. 33).

constitucionales, sino también tales mandatos con la insoslayable limitación de los recursos disponibles”¹³⁹.

Pero, aunque el nivel de prestaciones que puede alcanzarse en el Estado social puede llegar a ser elevadísimo, no se halla exento de límites constitucionales.

Con respecto a los límites formales sobre el nivel de prestaciones en el *Estado social* no se plantean excesivas dificultades: la Constitución española contiene abundantes promesas y previsiones de prestaciones públicas que suponen la constitucionalización del nivel ya existente, ya que la reducción del mismo representaría una acción contraria a los objetivos constitucionalmente fijados, e incurriría en vicio de inconstitucionalidad. En el plano de la teoría, la Constitución no se opondría a que el cien por ciento de las necesidades ciudadanas fueran cubiertas por el Estado.

Los límites al respecto son de orden material y se centran en la hipertrofia del sector público y, sobre todo, de los gastos públicos previstos en el presupuesto estatal pues tales gastos provienen básicamente de ingresos tributarios, directos o no, y suponen una detracción de recursos de la *economía libre*. El aumento del tamaño del presupuesto para atender los gastos derivados de estas prestaciones supone una alta presión tributaria que no puede ir más allá de ciertos límites de tolerancia; además tal presión fiscal supone distraer recursos del mercado, dificultando la inversión privada¹⁴⁰.

En este sentido, aunque nuestra Constitución haya sido tachada en numerosas ocasiones de “ambigua” a la luz de ciertos preceptos como el art. 128.2 que reconoce la

¹³⁹ STC 77/1985, caso LODE, de 27 de junio, fj 11.

iniciativa pública en la actividad económica o el art. 129.2 que establece la disposición al acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción, su contenido en materia económica se inscribe en un modelo de “economía mixta” o “dualista” cuyo principio institucional básico es la libertad de empresa y la economía de mercado (sector privado) pero sin excluir el reconocimiento de la actividad del sector público¹⁴¹. Por eso, la consecución de los fines que el Estado social se impone debe realizarse observando el marco económico en el que nuestra Constitución se inscribe, esto es, el de una economía mixta en la que la financiación pública no puede destruir las economías privadas¹⁴².

De ahí que la configuración legal del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe observar el respeto a los derechos relativos a la libertad de iniciativa económica y a la propiedad privada¹⁴³, a las libertades de

¹⁴⁰ L. LÓPEZ GUERRA: “El Estado social de Derecho”, *Sistema*, núms. 38-39, 1980, pág. 188.

¹⁴¹ M. SATRÚSTEGUI: *Derecho Constitucional*, vol. I, dir. L. López Guerra, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, 3ª ed., págs. 403 a 404.

¹⁴² Moschetti dice que la "solidaridad" entre los ciudadanos que implica el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no puede identificarse con la "socialización". La solidaridad contributiva presupone la permanencia de una organización económica privada junto a la organización pública y una distribución distinta de las riquezas en el interior de esa economía privada (F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva...*, pág. 298). La idea que subyace en este argumento es muy sencilla: debe existir una separación entre el Estado y la economía privada no pudiendo el poder público acabar con esa economía porque sería como acabar consigo mismo (J. CASALTA NABAIS: *O dever fundamental de pagar impostos...*, págs. 196 a 199). En el escenario de la “economía mixta” actual en la que actúan los tributos sólo se les podrá considerar como instrumentos eficaces de recaudación si al mismo tiempo que obtienen las sumas necesarias no causan deterioro en la economía privada (J. LASARTE ÁLVAREZ: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público...*, pág. 67).

¹⁴³ Acerca de las consecuencias de la política fiscal sobre el derecho de propiedad, la iniciativa económica y, en general, su incidencia sobre las libertades económicas recomendamos la lectura de A. E. PÉREZ LUÑO: "Comentarios al artículo 33", en *Comentarios a las Leyes Políticas*, tomo III, dir. O. Alzaga Villaamil, Edersa, Madrid, 1983, págs. 381 a 431; J. M. MARTÍNEZ VAL: "Comentarios al artículo 38", en *Comentarios a las Leyes Políticas*, tomo III, dir. O. Alzaga Villaamil, Edersa, Madrid, 1983, págs. 645 a 670; M. BASSOLS COMA: *Constitución y sistema económico*, Tecnos, Madrid, 1985,

elección de profesión y trabajo y las libertades de establecimiento o residencia económica¹⁴⁴.

Llegados a este punto, resulta aconsejable recordar la advertencia formulada por De Otto cuando afirmaba que "la limitación de las libertades a partir de los valores sólo es posible mediante una ponderación de valores en la que cualquier postura puede mantenerse"¹⁴⁵. La protección de las libertades públicas frente al poder financiero plantea no sólo el problema de estas intromisiones directas y activas arriba mencionadas (mandamientos y prohibiciones, privación de libertad, ataques a la propiedad) sino el más novedoso referido a la aplicación de métodos más sutiles como instrumento de influencia sobre los ciudadanos: subvenciones, ventajas o desventajas financieras, etc. que, guardando la apariencia de libertad de los ciudadanos -libertad jurídica, ciertamente-, pueden ocultar una compulsión económica¹⁴⁶. Y, aunque concebir la

págs. 161 a 261; A. M. LÓPEZ Y LÓPEZ: *La disciplina constitucional de la propiedad privada*, Tecnos, Madrid, 1988, págs. 53 a 87; L. Díez Picazo: "Algunas reflexiones sobre el derecho de propiedad en la Constitución española", en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor E. García de Enterría*, tomo II, Cívitas, Madrid, 1991, págs. 1257 a 1270; J. M. GOIG MARTÍNEZ: "Comentarios al artículo 38", en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, tomo III, dir. O. Alzaga Villaamil, Edersa, Madrid, 1996, págs. 729 a 745 y L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali...*, págs. 303 a 323.

¹⁴⁴ En otras palabras, debe permitirse que el individuo pueda tomar estas decisiones económicas con plena libertad y que el Estado limite las detracciones públicas coactivas de modo que no puedan tener un efecto depredador de la económica privada (J. CASALTA NABAIS: *O dever fundamental de pagar impostos...*, págs. 204 y 205). Esta idea es designada en Alemania como "die freiheitliche Zielsetzung" que puede traducirse como "libre fijación de fines".

¹⁴⁵ I. DE OTTO Y PARDO: "La regulación del ejercicio de los derechos y libertades. La garantía de su contenido esencial en el artículo 53.1 de la Constitución", en *Derechos fundamentales y Constitución*, L. Martín Retortillo e I. de Otto, Cívitas, Madrid, 1998, pág. 117.

¹⁴⁶ Vogel razona en estos términos: "Normalmente el Derecho Constitucional sólo ha tomado en consideración la protección de estas libertades frente a las intromisiones directas y activas del Estado – mandamientos y prohibiciones, privación de libertad, lesiones corporales, allanamiento de morada, ataques a la propiedad -, pero hace ya algún tiempo que tanto el legislador como la Administración han aprendido a aplicar, en lugar de estos métodos tan toscos, unos métodos más sutiles a través de los cuales ejercer su influencia sobre los ciudadanos. Si en lugar de mandatos y órdenes se ofrecen ventajas garantizadas o desventajas previstas (como, por ejemplo, el otorgamiento de subvenciones o el

Constitución como límite al ejercicio de los poderes es una visión parcial, se apunta con ello una función capital de la norma constitucional: la de operar como norma de selección; norma que traza la frontera entre lo políticamente posible y lo jurídicamente lícito¹⁴⁷. Frente al ejercicio del poder tributario del Estado y la consecución de algunos intereses como el recaudatorio o fiscal, el sistema de derechos y libertades asegura una esfera *no política ni politizable* en el sentido de no susceptible de quedar sustraída a la libre acción del individuo.

VI. EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS EN EL ESTADO CONTEMPORÁNEO. SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Con la consagración constitucional de la exigencia a todos los ciudadanos de contribuir con sus haberes al sostenimiento de los gastos públicos se ha acuñado un concepto constitucional del tributo. El contenido de esta figura se dibuja en el art. 4 de la Ley General Tributaria. El precepto dice así: “Los tributos además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”. Los tributos se configuran, pues, como instrumentos

establecimiento de tributos sobre determinados negocios o productos) la posición del ciudadano tiene una apariencia de libertad (...). La colaboración e incluso la iniciativa del interesado en obtener la ventaja de la subvención o en disminuir la desventaja del tributo plantea el problema de saber hasta qué punto su actividad puede entenderse como disposición sobre sus propios derechos fundamentales, es decir, como renuncia a la protección que a los citados derechos le corresponde (...). Es posible que el Derecho financiero tenga un “déficit constitucional” en lo que se refiere a la protección de los derechos fundamentales y a las libertades públicas ya que en él las intervenciones de carácter indirecto son más numerosas (...)” (K. VOGEL: “La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional”..., págs. 21 y 22).

¹⁴⁷ I. DE OTTO Y PARDO: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, Ariel, Barcelona, 1988, 2ª ed., págs. 39 y 40.

de financiación estatal y como medios al servicio de los fines del Estado social y democrático de Derecho.

Estos dos son los rasgos sustanciales que van a determinar el carácter tributario de una prestación económica¹⁴⁸. Como instrumentos de financiación pública son establecidos, principalmente, en el art. 31.1 CE (“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos (...)”). Como medios para alcanzar los fines y valores que propugna nuestro Estado deben orientarse por el contenido del art. 1.1 CE (“España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”) y del art. 9.2 CE (“Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”).

A. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como instrumento de financiación del Estado

No es necesario insistir en el hecho, ya comentado, de que toda realidad social y/o política requiere de unos medios económicos para subsistir y alcanzar los fines que se propone. Las imposiciones fiscales acompañan al Estado desde su nacimiento y lo que varían son los fines a que se destinan esos ingresos.

¹⁴⁸ Junto a este concepto sustancial e inmutable que deducimos de la configuración constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, existe un concepto técnico de tributo mutable y obtenido a través de rasgos formales delineados en el ámbito de la legislación ordinaria (F. PÉREZ

En el *Estado liberal*, caracterizado por una Hacienda neutra y por la inactividad de los poderes públicos en el sentido de evitar cualquier injerencia en la esfera de libertad de sus ciudadanos, estos recursos económicos se detraían con la exclusiva finalidad de cubrir las necesidades de supervivencia de la organización estatal¹⁴⁹. La terminología empleada en los mismos Textos fundamentales refleja esta concepción: se decía que los súbditos debían contribuir a las cargas estatales lo que significaba que se tenían que cubrir exclusivamente las necesidades del Estado sin que al sistema tributario se le asignase ninguna otra finalidad.

Sin embargo, el advenimiento del subsiguiente modelo de Estado, el *Estado social*, ha provocado una profunda modificación en el papel del mismo Estado que ha alcanzado de lleno a la finalidad a la que ahora debe servir la Hacienda pública. En el orden político actual, el Estado ha asumido la competencia de dar impulso, de organizar y coordinar la actividad económica y, sobre todo, de distribuir la riqueza según criterios de equidad social, corrigiendo las desigualdades de su formación espontánea. El *Estado consumidor* se ha transformado en un *Estado distribuidor*¹⁵⁰.

ROYO: "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria", *Hacienda Pública Española*, núm. 14, 1972, págs. 219 y 220).

¹⁴⁹ En el Estado liberal las acciones dirigidas a facilitar las necesidades físicas y económicas del individuo, a difundir la educación y la cultura, etc. se concebían no como una prestación en favor de quien se encontraba en situación de necesidad sino como un modo de atenuar las tensiones sociales eliminando de forma preventiva algunos de los casos que podían alterar el orden público y como auxilio de la actividad de policía. Además, la asistencia generalizada se concebía como desfavorable por la doctrina porque era fuente de parasitismo e impedía la selección natural en el seno de la sociedad (V. OTTAVIANO: "Cittadino e amministrazione nella concezione liberale", en *Scritti Giuridici*, vol. I, Giuffrè, Milán, 1992, pág. 38).

¹⁵⁰ F. GAFFURI: *L'attitudine alla contribuzione*, Quaderni di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze, Giuffrè, Milán, 1969, pág. 31, nota a pie núm. 20.

En nuestro caso, como en tantas otras Constituciones contemporáneas, esta nueva orientación estatal se refleja en numerosos aspectos tales como la ampliación del contenido de la Constitución con la aparición del denominado *Derecho constitucional económico*; en la consagración de los derechos sociales; en la aparición de preceptos que regulan la intervención del Estado en el orden social¹⁵¹ y, sobre todo, en aquel o aquellos preceptos que reconocen los fines a los que se encamina el Estado¹⁵². Incluso en el tenor literal del artículo que consagra el deber tributario se ha reflejado esta modificación de las funciones ejercidas por el Estado. En este sentido, advertimos que se han sustituido los términos “súbditos” y “cargas” por el de “ciudadanos” y “gastos públicos”, respectivamente.

La conversión de los *súbditos* en *ciudadanos* implica una nueva concepción en las relaciones que mantienen éstos con el poder público. No son considerados únicamente como personas físicas sometidas al imperio o soberanía absoluta del Estado del que sólo podía esperarse ataques a sus derechos o libertades, especialmente recortes en su libertad personal o en su derecho de propiedad. El ciudadano, que no súbdito, disfruta de un *status* en el que tiene garantizados aquellos mismos derechos de libertad

¹⁵¹ De Cabo afirma que este conjunto de preceptos constatan el hecho de un cambio fundamental en la función del Estado (C. DE CABO MARTÍN: *La crisis del Estado social*, PPU, Barcelona, 1986, pág. 19).

¹⁵² Pérez Luño expresa así esta idea: “Las mutaciones que ha comportado el Estado social son innumerables pero hunden su raíz en la atribución a los poderes públicos de la consecución de la procura existencial: es decir, se responsabiliza a la Administración de la tarea de proporcionar a la generalidad de los ciudadanos las prestaciones necesarias y los servicios públicos adecuados para el pleno desarrollo de su personalidad reconocidos no sólo a través de las libertades tradicionales sino también a partir de la consagración constitucional de los derechos fundamentales de carácter económico, social y cultural. Al propio tiempo el Estado social pretende asumir el cometido de estructurar y equilibrar las rentas mediante el ejercicio de la política fiscal” (A. E. PÉREZ LUÑO: *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*, Tecnos, Madrid, 1995, 5ª ed., pág. 224).

negativa junto con otros derechos de libertad positiva de carácter político y social que implicarán una actividad estatal dirigida a su realización¹⁵³.

Por otra parte, el empleo de la expresión *cargas estatales* implicaba únicamente la cobertura de un cupo de financiación impositiva sin presuponer el equilibrio presupuestario¹⁵⁴ mientras que, por el contrario, la expresión *gastos públicos* indica una orientación colectiva y beneficiosa para toda la sociedad; en otras palabras, “se introduce un concepto conexo a una idea de utilidad social”¹⁵⁵. En resumen, los gastos públicos incluyen no sólo los gastos del ente público (sinónimo de cargas del Estado) sino los gastos que el Estado dirige a la colectividad¹⁵⁶.

¹⁵³ Algún autor ha advertido en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos esta evolución en el tratamiento de los sujetos. Se sostiene que la aceptación de todos los deberes de colaboración con la Administración tributaria, la actividad autoliquidativa de la imposición, etc. implican que el sujeto asume su condición de integrante de la sociedad (E. ESEVERRI MARTÍNEZ: *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, Cívitas, Madrid, 1983, págs. 35 y 36 y del mismo autor, "Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, 1983, pág. 96).

¹⁵⁴ J. A. GARCÍA MARTÍN: “La Constitución Española y los criterios de distribución de los tributos”, en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 374.

¹⁵⁵ F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva...*, pág. 60.

¹⁵⁶ La lectura del precepto constitucional que establece el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe hacerse interpretando que todos están obligados a contribuir a los gastos que les afectan conjuntamente, esto es, que afectan a la colectividad o grupo social en el que están insertos (F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva...*, pág. 125). En este sentido, Sánchez Serrano propugna la sustitución de la expresión “necesidades públicas” que parece referirse a las exigencias mínimas a las que debería limitarse a atender el Estado de policía liberal por la de “necesidades colectivas” con un contenido más amplio en el que entran atenciones primarias propias del Estado social (como el derecho a la educación, a la protección de la familia, a la protección de la salud o de la vivienda o todas las actividades derivadas del reconocimiento de los nuevos derechos de “tercera generación” como el derecho al deporte y utilización del ocio, al acceso a la cultura y a la protección del patrimonio histórico-artístico y cultural, etc.) (L. SÁNCHEZ SERRANO: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional...*, vol. I, págs. 33 y 34).

En cuanto a los fines que orientan al Estado, en algunos de los Textos fundamentales contemporáneos encontramos un precepto similar al art. 9.2 CE¹⁵⁷. Nuestro Estado se compromete a alcanzar la igualdad efectiva - no sólo la formal -, limando diferencias entre sus ciudadanos y garantizándoles una integración política, económica, cultural y social. El instrumento imprescindible en esta tarea redistribuidora es, precisamente, el sistema tributario. De ahí que, en no pocas ocasiones, la doctrina haya calificado a la actividad financiera como *actividad instrumental* respecto a otros fines del Estado¹⁵⁸.

La máxima correspondencia entre la consecución de los fines que corresponden a un Estado social y democrático de Derecho y la formulación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se pone de relieve cuando advertimos que la fórmula política del Estado se ha visto reflejada en el mismo enunciado del art. 31 CE.

De este modo, la fórmula *Estado social* encuentra su plasmación en el apartado 1 del mismo artículo, al configurarse el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como una contribución en beneficio de la colectividad, en interés del conjunto de la sociedad. El sistema financiero en su conjunto asume la tarea de realizar

¹⁵⁷ Art. 3 de la Constitución italiana de 27 de diciembre de 1947 y arts. 9 y 81 de la Constitución Portuguesa de 2 de abril de 1976.

¹⁵⁸ Rodríguez Bereijo califica la actividad financiera como actividad instrumental porque, en primer lugar, maneja un bien instrumental por excelencia que es el dinero y, en segundo término, porque el fin único es procurar al Estado los medios económicos con los que ejerce sus actividades y ejecuta los fines estatales (A. RODRÍGUEZ BEREIJO: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero...*, pág. 50). En contra de esta opinión, Sánchez Serrano quien admite que únicamente la obtención de ingresos – especialmente los tributarios- es la parte de la actividad financiera más instrumental porque sirve para el resto de actividades públicas (L. SÁNCHEZ SERRANO: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional...*, vol. I, págs. 40 a 43).

la justicia distributiva tanto en la vertiente de los ingresos, distribuyendo las cargas de forma que quien más tenga más aporte (art. 31.1 CE), como en la vertiente de los gastos que se repartirán de forma equitativa de acuerdo con criterios de eficiencia y economía (art. 31.2 CE). La fórmula del *Estado democrático de Derecho* se identifica, por su parte, con la enunciación del principio de legalidad consagrado en el apartado 3 del art. 31 CE que debe ponerse en relación con lo establecido en el Preámbulo de la Constitución de 1978 que proclama “la ley como expresión de la voluntad popular”; con el art. 1.2 CE que declara: “la soberanía nacional reside en el pueblo español del que emanan todos los poderes del Estado” y con el art. 66.1 y 2 CE donde se manifiesta que las Cortes Generales representan al pueblo español y ejercen, entre otras, la potestad legislativa.

Entre las dos cuestiones presentadas - la de considerar a los ingresos tributarios como el medio fundamental a través del cual puede el Estado mantenerse con vida y cubrir su fines y la de que estos fines deben ser los que caracterizan a un Estado social y redistribuidor - existe una conexión muy íntima cual es la que se deduce del empleo de la expresión “contribuir al sostenimiento de *los gastos públicos*”, es decir, todo ingreso público y cualquier obligación tributaria fundada en el deber consagrado en el art. 31.1 CE debe, por exigencia constitucional, dedicarse a la cobertura de un gasto público.

B. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como instrumento para la consecución de los fines del Estado social y democrático de Derecho

La fórmula que consagra el art. 1.1 CE definiendo al Estado español como *Estado social y democrático de Derecho* supone la superación de la forma histórica del

Estado liberal que gasta el mínimo indispensable para su propio mantenimiento¹⁵⁹; consecuentemente, en esta forma estatal, el poder público sólo podía detraer recursos de las economías privadas para sostener los gastos necesarios para cubrir las necesidades públicas mientras que, en el *Estado social*, los poderes públicos asumen un papel activo en la dinámica económica y social¹⁶⁰ y la responsabilidad de procurar el disfrute efectivo de los derechos fundamentales¹⁶¹.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional está repleta de sentencias en las que el Alto tribunal ha declarado el carácter vinculante que la fórmula del *Estado social y democrático de Derecho*¹⁶² supone para los órganos estatales y para la determinación o interpretación de ciertos preceptos constitucionales¹⁶³ y la doctrina no deja de referirse

¹⁵⁹ Lozano nos recuerda la máxima de este tipo de Estado “il y a des dépenses, il faut les couvrir” (C. LOZANO SERRANO: *Consecuencias de la Jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario...*, pág. 150).

¹⁶⁰ C. DE CABO MARTÍN: *La crisis del Estado social...*, pág. 19 y G. DE VERGOTTINI: “La Constitución frente al progreso económico y social”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 33, 1992, pág. 134.

¹⁶¹ J. J. ZORNOZA PÉREZ: “El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales”, *Hacienda Pública Española*, núm. 113, 1988, pág. 45.

¹⁶² Un resumen de la doctrina extraída de la jurisprudencia constitucional en torno a la vinculatoriedad de la fórmula “Estado social y democrático de Derecho” en J. R. COSSÍO DÍAZ: *Estado social y derechos de prestación*, CEC, Madrid, 1989, págs. 127 a 130 y M. GARCÍA PELAYO: *Las transformaciones del Estado contemporáneo...*, pág. 96. Sobre el tema consultar también M. A. APARICIO PÉREZ: “El Estado social en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Estudios sobre el Estado social*, coords. G. Cámara Villar y J. Cano Bueso, Tecnos y Parlamento de Andalucía, Madrid, 1993, págs. 47 a 71 y J. PÉREZ ROYO: “La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el Estado social”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 10, 1984, págs. 157 a 181.

¹⁶³ STC 19/1982, caso Jon Carbonell contra INSS, de 5 de mayo, fj 6.

a la “supremacía” o “influencia dominante” del elemento social del Estado frente al democrático y de Derecho¹⁶⁴.

Entre las notas configuradoras de la fórmula del *Estado social y democrático de Derecho* que pueden extraerse de los pronunciamientos jurisprudenciales destacan las siguientes: a) el reconocimiento de los denominados derechos de carácter económico y social –reflejado en diversos de la Constitución- conduce a la intervención del Estado para hacerlos efectivos, a la vez que dota de trascendencia social al ejercicio de sus derechos por los ciudadanos -especialmente los de contenido patrimonial como el de propiedad- y al cumplimiento de determinados deberes -como los tributarios¹⁶⁵; b) la consecución de la *procura existencial* constituye tarea de los poderes públicos, es decir, la acción estatal destinada a crear las condiciones para la satisfacción de aquellas condiciones vitales que no pueden ser satisfechas ni por los individuos ni por los grupos y aunque el Estado social no excluye los conflictos socio-económicos, sí que puede y debe proporcionar los adecuados cauces institucionales para resolverlos¹⁶⁶; c) el *status* de ciudadanía se concibe no sólo como una común participación en valores y derechos políticos sino también en los bienes económicos y constitucionales impidiendo la privación de las conquistas sociales conseguidas¹⁶⁷; d) la especial interacción entre el Estado y sociedad en el sentido de que cuando un miembro de la sociedad defiende un interés común sostiene simultáneamente un interés personal y e) la interacción entre

¹⁶⁴ C. DE CABO MARTÍN: *La crisis del Estado social...*, pág. 13 y J. L. CASCAJO CASTRO: “La configuración del Estado social en la Constitución española”, en *Estudios sobre el Estado social*, coords. G. Cámara Villar y J. Cano Bueso, Tecnos y Parlamento de Andalucía, Madrid, 1993, pág. 41.

¹⁶⁵ STC 18/1984, caso Caja de Ahorros de Asturias, de 7 de febrero, fj 3.

¹⁶⁶ STC 11/1981, caso Decreto-ley sobre la huelga, de 8 de abril, fj 9.

Estado y sociedad no sólo es visible en el mundo de los derechos económicos y sociales que el Estado debe garantizar a los ciudadanos y que éstos deben ejercer en determinados supuestos sometidos al interés social sino que tal norma afecta al campo organizativo, ya que determinadas organizaciones sociales tienen trascendencia pública constitucional sin dejar, por ello, de someterse a un régimen jurídico privado¹⁶⁸.

Junto a la interpretación jurisprudencial de la fórmula del *Estado social y democrático de Derecho*, numerosos preceptos constitucionales constituyen proyecciones normativas de este tipo estatal. *En primer lugar*, la aceptación de la igualdad – es decir, de la corrección de las desigualdades sociales- como uno de los valores superiores llamados a inspirar el ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE) y como principio en sus arts. 14 y 9.2; *en segundo lugar*, los preceptos dedicados a la regulación constitucional del proceso económico y del estatuto de sus principales protagonistas contenidos en la llamada *Constitución económica*, principalmente el Título VII denominado de “Economía y Hacienda” que incluye las referencias básicas a los principios de modernización, planificación, intervencionismo estatal, participación social, política fiscal y política presupuestaria que deben regir el proceso económico dentro del marco de un *Estado social*. Y en determinados artículos de este Título y del Título I se reconoce la posición de los distintos poderes que intervienen en la adopción de decisiones en dicho proceso (arts. 38; 7 y 28, 40, 130, 131, 128.2). *Por último*, fundamental en la calificación *Estado social*, es el reconocimiento a nivel fundamental de determinados derechos y libertades de claro contenido social (los llamados derechos

¹⁶⁷ STC 81/1982, caso Horas Extraordinarias de ATS I, de 21 de diciembre, fj 3.

¹⁶⁸ STC 18/1984, caso Caja de Ahorros de Asturias, de 7 de febrero, fj 3.

económico-sociales) establecidos en un triple frente: en el terreno de las relaciones de producción (arts. 28, 37.1, 37.2, 35, 40.1 CE); en el terreno de la asistencia social (seguridad social, educación, sanidad, medio ambiente, atención a la juventud y tercera edad, etc.) y en el terreno de la limitación en sentido social de los clásicos derechos liberales como el de la propiedad (art. 33.2 CE)¹⁶⁹.

La cláusula *Estado social* posee, por tanto, entidad jurídica aunque debe matizarse que no es posible vincular a la misma consecuencias jurídicas de exigibilidad inmediata amparadas en este solo precepto porque la fórmula en cuestión no realiza referencias normativas individualizables y, por tanto, concretables inmediatamente en un derecho subjetivo jurisdiccionalmente exigible. Pero sería incorrecto deducir que la calificación del Estado como *social* carece de valor *normativo* y que su alcance se reduce al de una mera declaración constitucional de principios o aspiraciones¹⁷⁰. No sólo goza de valor hermenéutico obligando a las autoridades y ciudadanos en la interpretación de la totalidad del ordenamiento jurídico – a las primeras forzándolas a optar, en las alternativas a que se enfrenten, por la solución que comporte un mayor grado de solidaridad social y a los segundos adecuando el disfrute efectivo de los diferentes derechos a las posibilidades reales de cada sector de la sociedad, reforzando su aprovechamiento en referencia a los sectores menos privilegiados y restringiendo el alcance de esos derechos en razón de la posición social de sus titulares - sino que, además, la fórmula *Estado social* puede fundamentar una pretensión jurídica en la

¹⁶⁹ J. F. LÓPEZ AGUILAR: *La justicia y sus problemas en la Constitución*, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 20. Un estudio en profundidad de la fórmula del *Estado social* en A. GARRORENA MORALES: *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho*, Tecnos, Madrid, 1991, 4ª reimpr., especialmente, págs. 48 a 82.

medida que concurra con otros preceptos para determinar su auténtico sentido y alcance. Y, sobre todo, en el ámbito del recurso de inconstitucionalidad de la ley, la calificación del Estado como *social* alcanza su máximo nivel de eficacia, entendida como eficacia accionable o residenciable jurisdiccionalmente porque todo el bloque de la legalidad debe conformarse a esa determinación básica recogida en el art. 1.1 CE.

Con todo, el efecto más importante de esta fórmula sobre la configuración del Estado se produce en el ámbito funcional porque las funciones del Estado calificado como *social* se amplían y se transforman puesto que cumple con una función asistencial que le convierte en el gestor de toda clase de prestaciones, servicios y asistencias destinadas a asegurar las condiciones fundamentales de la existencia humana; una función de intervención y tutela de la economía y una función de remodelación social en base al art. 9.2 CE.

La función redistribuidora siempre ha sido una de las características esenciales del Estado¹⁷¹, pero en el momento histórico actual no se trata de distribuir potestades o derechos sino que se trata de la distribución de bienes y servicios económicos. La importancia cualitativa y cuantitativa que han adquirido todos los recursos y procesos dedicados a hacer efectiva esta distribución ha conducido a la denominación del Estado actual como “Estado manager o redistribuidor”¹⁷². Se matiza que en el Estado

¹⁷⁰ A. GARRORENA MORALES: *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho...*, pág. 100.

¹⁷¹ M. GARCÍA PELAYO: *Las transformaciones del Estado contemporáneo...*, pág. 35.

¹⁷² Una descripción de las funciones que implica esta calificación la encontramos en la STC 110/1984, caso Datos Bancarios e Inspección Fiscal, de 26 de noviembre, fj 3.

contemporáneo existe lucha de clases pero “el enfrentamiento social se desplaza hacia el área del gasto”¹⁷³.

La justa distribución de lo producido debe llevarse a cabo mediante la adecuada utilización de la potestad fiscal porque “el Estado debe ser un Estado fiscal para ser un Estado social”¹⁷⁴. Por eso el art. 31 CE habla de un “sistema tributario justo” y una “asignación equitativa de los recursos públicos”. Y la constitucionalización de los principios de ese sistema tributario permite el uso de instrumentos fiscales para el logro de los fines del Estado social¹⁷⁵. Esos fines se encierran en el denominado *entramado jurídico-promocional*¹⁷⁶ a cuya consecución se orienta la actividad de la Hacienda pública, ofreciéndose *el sistema tributario como un medio de transformación social*. Ahí radica la importancia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos

¹⁷³ L. M. CAZORLA PRIETO: *El poder tributario en el Estado contemporáneo: un estudio*, IEF, Madrid, 1981, págs. 35 y 36.

¹⁷⁴ M. J. FERNÁNDEZ PAVÉS: “Implicaciones del principio constitucional de legalidad tributaria en el ámbito procedimental del tributo”..., pág. 260. Por eso, Forstthoff caracteriza al Estado social como *un régimen de desplazamiento del producto social por medio de los impuestos* (en E. BENDA: “El Estado social de Derecho”, en *Manual de Derecho Constitucional*, E. Benda, W. Maihofer, J. J. Vogel, C. Hesse, W. Heyde, IVAP/Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 550).

¹⁷⁵ En otras palabras, “la política fiscal o el instrumento del gasto público aparecen así como posibles mecanismos racionalizadores del proceso de distribución al servicio de una tarea de nivelación social” (J. L. CASCAJO CASTRO: “La configuración del Estado social en la Constitución española”..., págs. 42 y 43).

¹⁷⁶ Martínez Lago define este entramado jurídico-promocional como “aquel conjunto de preceptos que, establecidos en sede constitucional, y ordenadores de principios y objetivos, representan una trama progresiva para la interpretación y el desarrollo legislativo ordinario, por definir los fines a los que la Constitución aspira y que han de verse confirmados por la actuación administrativa en sus diversas instancias y la práctica judicial, para la promoción de las condiciones de vida de los sujetos económico-sociales más débiles” (M. A. MARTÍNEZ LAGO; “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”..., pág. 391). La concretización y desarrollo de este entramado jurídico-promocional puede verse en R. BLANCO VALDÉS; *Introducción a la Constitución de 1978*, Alianza Editorial, Madrid, 1998, págs. 52 a 57.

porque se configura como un presupuesto irrenunciable del cumplimiento por el Estado del mandato constitucional de establecer un derecho social¹⁷⁷.

VII. LA CONFIGURACIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS GASTOS PÚBLICOS

A. La contribución fiscal de los ciudadanos y el sostenimiento de los gastos públicos: vinculación constitucional

Que la actividad financiera como “ordenación y gestión de ingresos y gastos”¹⁷⁸ interesa al constituyente se puede deducir de un mero análisis cuantitativo del Texto constitucional en cuanto advertimos los numerosos preceptos que la Constitución española de 1978 ha consagrado a su regulación: arts. 31.1 y 2; arts. 133 a 135; 156 y 157. Pero, además, la actividad financiera interesa al constituyente español como sector de la realidad social de carácter básicamente político aunque con otros elementos distintos, sobre todo, el económico.

La contribución tributaria de los ciudadanos, en su origen institucional y mientras duró la concepción del Estado basada en el señorío directo y personal del soberano, se reconoció como “el sello típico e indiscutible de aquel señorío”¹⁷⁹. Las cargas impositivas y las exenciones se establecían irracional y arbitrariamente, las primeras como expresión de ese poder soberano, las segundas como concesión de la

¹⁷⁷ J. J. PAPIER: "Ley Fundamental y orden económico", en *Manual de Derecho Constitucional*, E. Benda, W. Maihofer, J. J. Vogel, C. Hesse, W. Heyde, IVAP/Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 604 y 605.

¹⁷⁸ SSTC 13/1992, caso Leyes de Presupuestos 1988 y 1989, de 6 de febrero, fj 2 y 68/1996, caso Gobierno Balear v. partidas de los PGE para 1988, de 18 de abril, fj 2.

gracia soberana. Es lógico que de aquí derive el carácter odioso que se atribuyó a los tributos, limitativos de libertades individuales y de propiedades de los súbditos.

Pero “tan antipática obligación”¹⁸⁰ ha continuado existiendo en los regímenes políticos a lo largo de su historia y, desde las primeras horas del movimiento constitucionalista, sus dirigentes tuvieron interés en reflejarla en los Textos constitucionales¹⁸¹. Ilustra sobre este extremo el art. 13 de la Declaración Francesa de 1789 según el cual: “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es *indispensable* una contribución común: debe ser repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades”. El término *indispensable* es un exponente de la doctrina liberal conforme a la cual los impuestos son un mal y deben ser reducidos al mínimo posible. Pero en las Asambleas legislativas los representantes de los contribuyentes han sido progresivamente sustituidos por los beneficiarios del gasto público dando lugar a una nueva óptica desde la que analizar el instituto jurídico del deber de contribuir al sostenimiento estatal.

Aunque en esta obligación el tributo goza principalmente de la cualidad de instrumento recaudatorio, dentro del *Estado social y democrático de Derecho* el tributo no es sólo eso. Ahora el sistema tributario no puede tener un comportamiento estrictamente recaudatorio sino que debe tener en cuenta los objetivos económicos

¹⁷⁹ L. V. BERLIRI: *El impuesto justo...*, pág. 40.

¹⁸⁰ Expresión empleada por O. ALZAGA VILLAAMIL: “Los Derechos sociales”, en O. Alzaga Villaamil, I. Gutiérrez Gutiérrez y J. Rodríguez Zapata, *Derecho Político Español según la Constitución de 1978. Derechos Fundamentales y órganos del Estado*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998, 2ª ed., pág. 215.

asignados por la Constitución a los poderes públicos¹⁸². Se recauda para gastar de forma que ingreso y gasto aparecen como partes inescindibles de un todo¹⁸³.

De forma unánime se acepta que el tributo aparece constitucionalmente vinculado al gasto¹⁸⁴ y que tanto el tributo como el gasto público están orientados por los mismos principios materiales que se enuncian en el art. 31 CE. Para el ingreso aparece bajo la denominación de *principio material de justicia en la tributación* y para el gasto se ha llamado *principio de la equidad en la asignación de los recursos públicos*. Por tanto, el Estado puede emplear el sistema financiero para servir a los fines sociales a través de dos mecanismos que actúan conjuntamente¹⁸⁵: bien empleando el

¹⁸¹ Así se observa en el art. 1º Sección 8ª de la Constitución de Estados Unidos de 1787 donde leemos: “El Congreso tendrá facultad: para establecer y recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos”.

¹⁸² J. LASARTE ÁLVAREZ: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público...*, pág. 27.

¹⁸³ J. MARTÍN QUERALT: “La Constitución española y el Derecho financiero”, *Hacienda Pública Española*, núm. 63, 1980, pág. 102.

¹⁸⁴ Sánchez Serrano denuncia que, por muchos intentos doctrinales que se hagan, no es posible advertir en la práctica la instrumentalidad de los ingresos respecto de los gastos porque, a pesar de ser ésta la voluntad del constituyente, “no se ha traducido hasta ahora en la consiguiente evolución y en una adaptación del resto de nuestro ordenamiento jurídico dirigido a plasmar tal instrumentalidad” (L. SÁNCHEZ SERRANO: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional...*, vol. I, pág. 45). De hecho, Brennan y Buchanan, más extremos, afirman que los Estados pueden utilizar los impuestos para financiar los gastos públicos pero el poder impositivo *per se* no lleva consigo obligación alguna en cuanto a emplear los ingresos obtenidos de forma concreta, es decir, el poder fiscal no implica por lógica la naturaleza del gasto de donde deducen que “el poder tributario es sencillamente el poder de expropiación” (en L. SÁNCHEZ SERRANO: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional...*, vol. I, pág. 46).

¹⁸⁵ A pesar de que el tributo y el gasto público se complementen en la realización del ideal de justicia social a través del sistema financiero como consecuencia de la regla de que “el tributo comprime la capacidad económica mientras que el gasto la expande”, debemos tener presente la advertencia de Naveira en el sentido de que no es posible sanear una tributación injusta mediante una consideración del gasto público en favor del contribuyente afectado (G. J. NAVEIRA DE CASANOVA: *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 355).

sistema tributario a través de una adecuada distribución de la carga fiscal o bien mediante el equitativo reparto de los gastos públicos¹⁸⁶.

Fue ésta una de las cuestiones de mayor calado durante el proceso de elaboración del art. 31 CE. De hecho, el apartado 2 del mismo no se incorpora hasta el Dictamen de la Comisión de Constitución en el Senado que lo redactó así: “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación, ejecución y control responderán a los principios de eficiencia y economicidad”¹⁸⁷. La redacción final del precepto se elaboró por la Comisión Mixta Congreso-Senado del siguiente modo: “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”¹⁸⁸.

El tradicional abandono a la política de la materia del gasto público perjudicando la incorporación al máximo rango de principios jurídicos que expresasen los criterios de justicia material en el gasto público era la causa de que el texto aprobado por el Congreso de los Diputados no hiciera referencia alguna a los mencionados criterios.

En la defensa que el senador Fuentes Quintana hizo de su enmienda ante la Comisión de Constitución del Senado argumentó la necesidad de que –por un deber de coherencia y en una obligación de la trascendencia que el gasto público tiene en las

¹⁸⁶ J. J. ZORNOZA PÉREZ: “El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales”..., pág. 50.

¹⁸⁷ BOC núm. 157, de 6 de octubre de 1978.

¹⁸⁸ BOC núm. 170, de 28 de octubre de 1978.

comunidades contemporáneas- el principio de justicia material en el gasto público completase la correspondiente al tributo, redondeando el mismo principio en todo el campo financiero¹⁸⁹.

Con la proclamación del principio de justicia material en los gastos públicos - es decir, la exigencia de que realice una asignación equitativa- la decisión sobre éstos ha de ajustarse a un principio jurídico que, dado su emplazamiento formal (Sección Segunda Capítulo Segundo del Título Primero de la Constitución), goza de cobertura asimismo jurídica procediendo su tutela a través del recurso de inconstitucionalidad regulado en el art. 161.1.a) CE al que nos remite el art. 53.1 CE.

B. La discrecionalidad política en las decisiones sobre el gasto público

Como hemos afirmado, estrechamente vinculado al concepto de tributo aparece el de gastos públicos¹⁹⁰. La doctrina ha comenzado recientemente a preocuparse por la definición exacta de estos gastos en tanto actúan como fundamento legitimador de la

¹⁸⁹ En concreto, el senador señaló que “La Hacienda no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público que completa, como es lógico, la mano de la imposición. Constituye una incoherencia separar estas manos, ya que la Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto. Ingreso y gasto público deberían estar regidos por el mismo principio y de aquí que la enmienda propuesta afirme que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos” (Enmienda núm. 674, *Constitución Española. Trabajos Parlamentarios*, vol. III, Cortes Generales, Madrid, 1980, pág. 3573).

¹⁹⁰ Recordemos que esta expresión vino a sustituir a la primitiva “cargas públicas” que aparecía en el art. 26 del Anteproyecto de la Constitución presentado en el Congreso de los Diputados. El cambio se producirá por una enmienda presentada por la Agrupación Independiente en la Comisión de la Constitución en el Senado al entonces art. 29 del Proyecto de Constitución. El senador Fuentes Quintana en la defensa de la enmienda dijo que la razón de tal alteración no es su anacronismo sino “que simplemente no es usual”. El Grupo de UCD apoyó esta enmienda y el senador Villodres García arguyó en su favor que la expresión “carga fiscal” era erróneamente empleada por el ordenamiento tributario, como por ejemplo en la misma Ley General Tributaria, contribuyendo a aumentar innecesariamente la resistencia fiscal del contribuyente (Enmienda núm. 674, *Constitución Española. Trabajos Parlamentarios*, vol. III, Cortes Generales, Madrid, 1980, págs. 3571 y 3573).

imposición tributaria por parte del Estado. En otras palabras, hoy en día “la exigencia de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos tiene como *conditio sine qua non* que los gastos que hayan de cubrirse tengan la consideración de públicos”¹⁹¹, es decir, que correspondan a una finalidad pública.

El concepto de gasto público plantea una problemática muy actual acerca de la que se ha debatido con detenimiento y todavía se sigue debatiendo entre los especialistas. Nos referimos a la cuestión de dilucidar la naturaleza -política, económica o jurídica- de los criterios para su distribución. De la respuesta que se dé a este interrogante dependerá el planteamiento y resolución de un nuevo problema, a saber, cuáles son los mecanismos de control a los que puede someterse la actividad estatal de gasto público.

Respecto a la primera cuestión, existe un importante acuerdo en calificar esta actividad de gasto público como una actividad de naturaleza política¹⁹². A consecuencia

¹⁹¹ J. MARTÍN QUERALT: “La Constitución española y el Derecho financiero”..., pág. 107. Cfr. D’Amati que admite que la relación entre ingresos y gastos no quiere decir que el ingreso tributario deba ser necesariamente destinado a alimentar gastos públicos ya que queda la posibilidad de que esos gastos públicos se dirijan, no ya a fines generales, sino a fines individuales que para ser admitidos deban considerarse elevados a fines, si no generales, ciertamente meritorios de tutela por parte del Estado (N. D’AMATI: “Schema costituzionale dell’attivita impositiva”, *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. XXXV, parte I, 1964, pág. 463). Podemos añadir que, en nuestro ordenamiento tributario, el art. 27 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria y el art. 23 del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria relativizan esa relación de cobertura al establecer que tal relación debe entenderse genéricamente y no caso por caso (Art. 27 LGT: “El rendimiento de los tributos del Estado se destinará a cubrir sus gastos generales, a menos que a título excepcional y mediante una Ley se establezca una afectación concreta” y art. 23 LGP: “Los recursos de la Hacienda del Estado y de cada uno de sus Organismos autónomos se destinan a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por una Ley se establezca su afectación a fines determinados”).

¹⁹² La doctrina tributarista contemporánea parte, de forma casi unánime, de esta consideración política de la decisión sobre el gasto público pero la supera y evoluciona hacia su configuración jurídica (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO: “Notas sobre el gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 3, 1974, págs. 537 a 538; F. SAINZ

de esta percepción se ha rechazado la posibilidad de controlar en la práctica la vertiente presupuestaria del sistema financiero¹⁹³.

Muy brevemente, se afirma que los criterios de aplicación de los gastos públicos son de naturaleza política porque son los distintos grupos políticos que ejercen sucesivamente el poder quienes establecen qué necesidades públicas cubrirá el Estado¹⁹⁴. De ahí se deduce que los principios a los que cabría someter las decisiones sobre la distribución de los gastos públicos son cambiantes como lo son las preferencias de los grupos en el poder.

En el ámbito jurisprudencial, el Tribunal Constitucional ha admitido la discrecionalidad política en las decisiones sobre el gasto en su sentencia 134/1987, de 21 de julio, que dice: “se trata de objetivos de la acción legislativa, en que no se puede olvidar que las medidas económicas que en cada momento existen para alcanzarlos son

DE BUJANDA: “Organización política y Derecho Financiero”, en *Hacienda y Derecho*, vol. I, IEP, Madrid, 1975, pág. 327; J. J. BAYONA DE PEROGORDO: “Notas para la construcción de un derecho de los gastos públicos”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 2, 1979, págs. 66 y 67; J. MARTÍN QUERALT: “La Constitución española y el Derecho financiero”..., pág. 102; C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: “Técnicas presupuestarias y opciones políticas”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 11, 1981, págs. 10 a 15; F. ESCRIBANO LÓPEZ: *Presupuesto del Estado y Constitución*, IEF, Madrid, 1981, págs. 324 y 329; E. SÁNCHEZ MOTOS: “Sugerencias para mejorar el control de eficacia del gasto público”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 20, 1984, pág. 69; J. J. ZORNOZA PÉREZ: “El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales”..., págs. 53 y 54; A. CAYÓN GALIARDO: *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1988, págs. 150, 249 y 262 y J. MARTÍN QUERALT; C. LOZANO SERRANO; G. CASADO OLLERO y J. M. TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*..., pág. 142.

¹⁹³ Carbone sostiene que la correspondencia entre la detracción de ingresos para la cobertura de gastos públicos es de naturaleza política pero no jurídica (C. CARBONE: *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*..., pág. 191). En el mismo sentido, J. MARTÍN QUERALT: *La primacía del Dret en les relacions entre la Hisenda Pública i els contribuents*, Universitat de València, Servei de Publicacions, Valencia, 1995, pág. 16.

¹⁹⁴ El silogismo, equivocado en palabras de Orón Moratal, que se aplica es el siguiente: si la decisión de gasto público la adopta el órgano soberano o los mandatarios del pueblo y éstos, por su condición, son esencialmente políticos, la decisión del gasto será una decisión política (G. ORÓN MORATAL: *La configuración constitucional del gasto público*..., pág. 16).

limitadas y que *corresponde al legislador determinar su aplicación sin que pueda este Tribunal censurar la acción legislativa* salvo que traspasen los límites que a esa acción establece la Norma suprema”¹⁹⁵. Argumentación que reitera en su sentencia 13/1992, de 6 de febrero, donde leemos: “Las competencias estatales en materia financiera, el manejo y la disponibilidad por el Estado de sus propios recursos y, en definitiva, *la discrecionalidad política del legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera pública (...)*”¹⁹⁶.

Sin embargo, este planteamiento puede matizarse en el sentido de que las decisiones públicas sobre el gasto sí se encuentran sometidas a límites jurídicos admitiendo, por tanto, un control objetivo sobre razones jurídicas –sometidas a reglas de verificación- y no exclusivamente políticas –sometidas al criterio de la oportunidad-¹⁹⁷.

¹⁹⁵ STC 134/1987, caso Presupuestos 1984 II, de 21 de julio, fj 7.

¹⁹⁶ STC 13/1992, caso Leyes de Presupuestos 1988 y 1989, de 6 de febrero, fj 2.

¹⁹⁷ Aragón Reyes enumera las diferencias entre el control político y el control jurídico y las cifra en a) el carácter objetivo del control jurídico frente al subjetivo del político; b) la valoración sobre reglas jurídicas o sobre reglas políticas; c) el carácter necesario del control político frente al voluntario del político y d) los sujetos que realizan el control (órganos judiciales y órganos políticos, respectivamente). (M. ARAGÓN REYES: “La interpretación de la Constitución y el carácter objetivado del control jurisdiccional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 17, 1986, págs. 101 y 102). Comparte estos criterios, M. L. BALAGUER CALLEJÓN: *Interpretación de la Constitución y ordenamiento jurídico*, Tecnos, Madrid, 1997, págs. 40 y 41, nota a pie núm. 62. En contra, De Otto para quien no se puede distinguir la argumentación jurídica de la política en base a una pretendida falta de racionalidad de la segunda frente a la racionalidad del Derecho (I. DE OTTO Y PARDO: *Estudios sobre el Poder Judicial*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1989, pág. 78).

C. Los límites constitucionales a las decisiones políticas sobre gasto público

La actividad estatal de distribución de los gastos públicos y las decisiones de los gobernantes que concreten esa actividad deben inscribirse en el marco constitucional puesto que, como nos recuerda el art. 9.1 CE, los poderes públicos se encuentran vinculados por el ordenamiento jurídico.

En la Constitución se señala un conjunto de valores, intereses y necesidades que la comunidad asume como propios y por cuya consecución debe velar el Estado. Estos criterios que orientan la acción estatal constituyen un valor permanente e invariable. Lo que podrá cambiar son las decisiones particulares y concretas sobre el gasto público pero no los criterios rectores que lo presiden. En otras palabras, "una cosa es la decisión sobre el volumen de recursos que ha de destinarse al cumplimiento de los distintos fines del Estado que será variable en función de la escasez de recursos y de la concepción política del Gobierno. Otra cosa son los criterios últimos que deben orientar la acción del Estado, los fines que poseen un valor estable"¹⁹⁸.

A la vista de estas consideraciones se puede deducir que sí existen principios permanentes de carácter jurídico-material contenidos en el Texto fundamental que actuarán como los primeros parámetros de control de las decisiones estatales sobre el gasto público¹⁹⁹. Se trata de un conjunto de límites formales (principio de legalidad –art. 133.4 CE) y de límites materiales (principios de asignación equitativa de los recursos

¹⁹⁸ J. J. ZORNOZA PÉREZ: "El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales"..., pág. 53.

públicos y de eficiencia y economía en la programación y ejecución de los gastos públicos –art. 31.2 CE). Sin embargo, el control jurídico cuya realización plantea mayores dificultades es el que se refiere a la verificación del destino al que se orientan esos gastos, esto es, que se trate verdaderamente de gastos públicos y el examen sobre la suficiencia o insuficiencia de su cuantía. En resumen, lo que se plantea es saber si existe la posibilidad de que pueda impugnarse la distribución que el poder público hace de los recursos tributarios en relación con el fin a que se asignan y si existe algún precepto constitucional sobre el que fundamentar la demanda de destinar siempre y como mínimo una cuantía de los gastos para la cobertura de determinadas prestaciones sociales.

D. Los criterios constitucionales de justicia y eficacia en el gasto público

La dificultad práctica de controlar la justicia y la eficacia en el gasto público se ha cifrado en la combinación de tres elementos: la escasez de recursos; el necesario cumplimiento de derechos económicos o principios rectores y la naturaleza de las instituciones afectadas en la toma de decisiones.

El primer elemento *-escasez de recursos económicos-* tiene una gran trascendencia en cuanto conduce inevitablemente a que la distribución de los medios financieros de los que puede disponer el Estado se convierta en una cuestión, no ya

¹⁹⁹ En la STC 20/1985, caso Presupuestos de 1983, de 14 de febrero, se afirma la existencia de fines jurídicos a los que se van a destinar los ingresos públicos (fj 3).

política, sino de "ejecución de derechos fundamentales"²⁰⁰ porque, como se afirma en la doctrina, "hablar de derechos públicos subjetivos es hablar de gasto"²⁰¹.

En el *Estado social y democrático de Derecho* la realización efectiva de muchos derechos públicos depende realmente de la existencia de recursos financieros pero, contrariamente a lo ocurrido con la vertiente democrática, la vertiente social de este Estado no ha recibido el mismo grado de atención. En principio, no ha desarrollado una normatividad propia y específica, una "teoría del Derecho del Estado social"²⁰² y no ha producido una estructura institucional garantizadora análoga a la del viejo Estado liberal de Derecho dirigida a proteger y asegurar los nuevos derechos sociales que se corresponden con las nuevas funciones y prestaciones del Estado²⁰³.

²⁰⁰ J. J. ZORNOZA PÉREZ: "El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales"..., pág. 54. También Martín Retortillo afirma que las prestaciones a cubrir por los poderes públicos en un Estado social no son ilimitadas sino que su límite objetivo se halla en las disponibilidades de medios económicos con que cuentan o razonablemente pueden contar (S. MARTÍN RETORTILLO: "Las nuevas perspectivas de la Administración económica", *Revista de Administración Pública*, núm. 116, 1986, pág. 34).

²⁰¹ A. M. GARCÍA MONCÓ: *Los gastos sociales en el Derecho español*, Lex Nova, Valladolid, 1990, pág. 349. De hecho, este mismo autor afirma que los gastos sociales se conciben como gastos de legitimación del sistema, esto es, como gastos "cuya única finalidad es conseguir la armonía social y facilitar la legitimación del sistema capitalista (...) son el precio que el Estado ha de pagar para obtener el consenso político y la legitimación" (A. M. GARCÍA MONCÓ: *Los gastos sociales en el Derecho español*..., pág. 106).

²⁰² L. FERRAJOLI: "Stato sociale e Stato di diritto", *Politica del Diritto*, núm. 1, 1982, pág. 43.

²⁰³ En este sentido se pronuncia Parejo Alfonso que afirma que "tampoco los valores que derivan de esta fórmula del Estado social han sido desarrollados con suficiencia o, al menos, en el mismo grado que estaban cristalizados los principios derivados del Estado de Derecho" (L. PAREJO ALFONSO: "Constitución y valores del ordenamiento"..., págs. 129 y 130). De Cabo va más allá y denuncia que "la escasa operatividad que tiene la formulación de los derechos sociales ha inducido incluso a que se hable de falta de constitucionalización del Estado social" (C. DE CABO MARTÍN: *La crisis del Estado social*..., pág. 25).

Son numerosas las causas se han apuntado sobre la tan denunciada *crisis del Estado social*²⁰⁴ pero entre estas causas no ocupa un lugar menor la denominada “crisis fiscal del Estado”²⁰⁵ en el sentido de la disminución de capacidad recaudatoria del mismo²⁰⁶.

²⁰⁴ Autores como Giannini quien, desde una postura radical, sostiene que la expresión “Estado social” no es más que una fórmula redundante (M. S. GIANNINI: “Stato sociale: una nozione inutile”, en *Scritti in Onore di Costantino Mortati. Aspetti e tendenze del Diritto Costituzionale*, vol. I, Pubblicazione dell'Istituto di Studi Giuridici, Giuffrè, Milán, 1977, págs. 139 a 165, principalmente, pág. 163) o como Benvenuti que denuncia la realidad que se esconde tras la denominación de “Estado social” más equivalente a “Estado de asistencia social” sin una verdadera participación ciudadana (F. BENVENUTI: “In Re: Stato del benessere v. benessere di Stato”, *Diritto e Società*, núm. 1, 1984, pág. 17) la doctrina que se ha ocupado del tema es muy prolija. En nuestro país puede consultarse E. FORSTHOFF: *El Estado social*, CEC, Madrid, 1986; R. GARCÍA COTARELO: *Del Estado del bienestar al estado del malestar. La crisis del Estado social y el problema de legitimidad*, CEC, Madrid, 1986; N. JOHNSON: *El Estado de bienestar en transición. La teoría y práctica del pluralismo de bienestar*, Centro de Publicaciones, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1990; VVAA: *Problemas de legitimación en el Estado social*, E. Olivas (ed.), Trotta, Madrid, 1991; P. MUÑOZ DE BUSTILLO: *Crisis y futuro del Estado de bienestar*, Alianza, Madrid, 1993, 1ª ed., 1ª reimpr.; J. M. GONZÁLEZ PÁRAMO: *Crecimiento económico, política pública y redistribución de la renta*, Servicio de Publicaciones, Universidad Complutense, Madrid, 1994; M. ARAGÓN REYES: *Libertades económicas y Estado social*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, especialmente, págs. 121 a 139; VVAA: *Pros y contras del Estado de bienestar*, R. Casilda Béjar y J. M. Tortosa (eds.), Tecnos, Madrid, 1996; F. J. CONTRERAS PELÁEZ: *Defensa del Estado Social*, Secretariado de Publicaciones, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1996; VVAA: *Crisis del Estado de bienestar y derecho social*, A. Marzal (ed.), Bosch, Barcelona, 1997; VVAA: *El constitucionalismo en la crisis del Estado social*, M. A. García Herrera (dir.), Servicio Editorial, Universidad del País Vasco, 1997; VVAA: *Estado de bienestar y límites*, T. R. Fernández García (ed.), Ediciones de la Universidad de Castilla La Mancha, 1998, 1ª ed.; C. OCHANDO CLARAMUT: “El Estado de bienestar español y su influencia en el grado de igualdad y redistribución de la renta”, *Hacienda Pública Española*, núm. 143, 1997, págs. 55 a 70, especialmente págs. 61 a 67 y E. TARNAWSKI: “El bienestar contra el Estado: premisas y consecuencias de la reforma del Estado de bienestar”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 102, 1998, págs. 95 a 128.

²⁰⁵ A. M. GARCÍA MONCÓ: *Los gastos sociales en el Derecho español...*, pág. 106. Sobre la teoría de la crisis fiscal del Estado, J. O'CONNOR: *La crisis fiscal del Estado*, trad. G. Di Masso, Península, Barcelona, 1981 y R. MUSGRAVE: “Las teorías de las crisis fiscales: un ensayo de sociología fiscal”, *Hacienda Pública Española*, núm. 83, 1983, págs. 437 a 442. Recomendamos la lectura de la bibliografía citada en M. A. MARTÍNEZ LAGO: “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”..., págs. 381 y 382, nota a pie núm. 4.

²⁰⁶ Simón Acosta opina que “cuando se habla del límite de los recursos financieros disponibles del Estado se están utilizando términos figurativos porque lo que limita el Estado no son los recursos disponibles sino la inoportunidad de aumentar el gasto por razones de política económica (en A. M. GARCÍA MONCÓ: *Los gastos sociales en el Derecho español...*, pág. 357).

Por eso, ante la escasez de recursos, se reconoce que existe un límite a los deseos de prestaciones sociales en la capacidad financiera del Estado. Las demandas que corresponden a los deseos de prestaciones sociales están constitucionalmente bajo la reserva de lo posible. En tal contexto no basta con referirse a la obviedad de que cada prestación social da lugar a gasto público. Los límites de la capacidad financiera del Estado tienen relevancia constitucional. El Estado puede invocarlos frente a demandas por otra parte comprensibles²⁰⁷.

En todo caso, a pesar de las serias dificultades que puede plantear para la efectiva realización de las funciones prestacionales del Estado social el enfrentarse a recursos escasos, la solución a este fenómeno de crisis no puede alcanzarse mediante la reducción parcial de la cobertura del Estado social por afectar a la misma esencia democrática²⁰⁸. Un Estado como el nuestro, calificado como *social y democrático de Derecho*, exige una interpretación integral ya que se da una implicación recíproca entre los términos de dicha fórmula²⁰⁹. El *Estado democrático* no puede agotarse en la consecución de una democracia estrictamente “política” entendida como residencia popular de la soberanía y participación de los ciudadanos en los procesos de adopción

²⁰⁷ E. BENDA: “El Estado social de Derecho”..., pág. 551.

²⁰⁸ L. FERRAJOLI: “Stato sociale e Stato di diritto”..., pág. 47; J. LASARTE ÁLVAREZ: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público...*, pág. 100; L. SÁNCHEZ SERRANO: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional...*, vol. I, pág. 33 y J. CASALTA NABAIS: *O deber fundamental de pagar impuestos...*, pág. 219.

²⁰⁹ García Pelayo explica así la vinculación de la vertiente *social* del Estado con la vertiente *democrática* del mismo: “El componente social no podrá desarrollarse ni autoritaria ni arbitrariamente, sino por métodos democráticos y sometido a la disciplina del Derecho. Pero, a su vez, el principio democrático es la garantía de que los intereses sociales sean atendidos por la legislación y las políticas gubernamentales en proporción a su menor o mayor presencia en la sociedad” (M. GARCÍA PELAYO: “Estado social y democrático de Derecho en la Constitución española”, en *Las transformaciones del Estado contemporáneo...*, pág. 103).

de decisiones que les afecten sino que debe prolongarse en la realización de una democracia “social” que extienda a todos las condiciones socio-económicas y culturales adecuadas para el ejercicio efectivo de los derechos democráticos y desarrolle una política destinada a la disminución de las diferencias económicas, culturales, sociales y políticas.

Esto no significa que no sea posible un Estado democrático que no sea Estado social ni a la inversa²¹⁰, pero la complementariedad entre ambos términos provoca que la disminución de las garantías sobre uno de ellos redunde en el otro. Así, la democracia, entendida como un mecanismo de composición de intereses, no garantiza por sí sola una protección adecuada de los más débiles²¹¹ pero el Estado social reposa sobre opciones morales muy definidas: solidaridad (art. 2 CE); igualdad (art. 1.1 CE); dignidad de la persona (art. 10.1 CE), etc. que comprometen a la totalidad del Estado en la consecución de una sociedad más justa y participativa en los derechos políticos, sociales y económicos²¹². Un Estado que, como vimos, ya no se concibe a sí mismo como un simple aparato de poder separado y superpuesto a la sociedad, sino como algo que está en interacción con ella y que debe responder a los intereses de toda la

²¹⁰ Se trataría de concepciones estatales propias de épocas históricas superadas (el Estado democrático liberal) o bien de concepciones paternalistas del Estado (el supuesto de un Estado autoritario en el que se confunde el alcance del término social con técnicas como el culto a la eficacia como valor sustitutorio de la participación; apelación reiterada a soluciones tecnocráticas distanciadas de todo control democrático; gestión social desde la autoridad, etc.) (A. GARRORENA MORALES: *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho...*, pág. 209). Sobre las tensiones entre democracia y Estado social, véase F. J. CONTRERAS PELÁEZ: *Defensa del Estado social...*, págs. 74 a 81.

²¹¹ Marshall explica que “El principio asistencial no puede ser deducido a partir del principio del gobierno de las mayorías, pues su objetivo no es proporcionar lo que *desea* la mayoría, sino lo que *necesitan* las minorías ... La lógica asistencial enfatiza el derecho a recibir; la democracia, el derecho a participar” (T. H. MARSHALL: “Value problems of welfare-capitalism”, en *The right to welfare and other essays*, Heinemann, Londres, 1981, pág. 126).

colectividad planteados y defendidos por todos los grupos de ésta. Por eso, “sin democracia política no hay garantías para una democracia social y sin democracia social, la democracia política carece de verdadera sustentación”²¹³. La dignidad de los ciudadanos (art. 10.1 CE) hace que el principio social sea complementado con el democrático que ofrezca la posibilidad de que las demandas sociales al Estado sean planteadas por los ciudadanos y satisfechas como un derecho y no como un acto de benevolencia.

El segundo elemento *-realización o cumplimiento de derechos económicos o principios rectores-* ha tropezado siempre con la dificultad que plantean los mecanismos jurídicos arbitrados para garantizarlos²¹⁴. La máxima fundamental sobre la eficacia de los derechos en un ordenamiento jurídico es la que afirma que los sistemas que otorgan derechos e imponen obligaciones pueden calificarse como jurídicos sólo si contemplan garantías para su efectividad²¹⁵. De ahí deriva la importancia del art. 53 CE en el conjunto del articulado constitucional.

²¹² E. DÍAZ: *Estado de Derecho y sociedad democrática*, Taurus, Madrid, 1998, 3ª ed., pág. 102.

²¹³ M. GARCÍA PELAYO: “Estado social y democrático de Derecho en la Constitución española”, en *Las transformaciones del Estado contemporáneo...*, pág. 101.

²¹⁴ Sobre el tema puede consultarse, entre otros, J. DE ESTEBAN y L. LÓPEZ GUERRA: *El régimen constitucional español*, vol. I, Labor, Barcelona, 1980, págs. 313 a 352; E. COBREROS MENDANOZA: “Reflexión sobre la eficacia normativa de los principios constitucionales rectores de la política social y económica”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 19, 1987, págs. 27 a 59 y J. R. COSSÍO DÍAZ: *Estado Social y Derechos de prestación...* La jurisprudencia del Tribunal Constitucional también se ha ocupado del tema en sus sentencias 103/1983, caso Ley General de la Seguridad Social I, de 22 de noviembre; 65/1987, caso Presupuestos 1984, de 21 de mayo; 134/1987, caso Presupuestos 1984 II, de 21 de julio; 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero; 184/1990, caso Ley General de la Seguridad Social II, de 15 de noviembre; 37/1994, caso Ley General de la Seguridad social III, de 10 de febrero, entre otras.

²¹⁵ Recomendamos las reflexiones que sobre esta afirmación realiza J. GARCÍA MORILLO: *La protección judicial de los derechos fundamentales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1994, págs. 17 a 26.

Lo primero que destaca en este aspecto es que *los derechos y principios consagrados en el Capítulo III del Título I de la Constitución*, por rigurosa definición constitucional, no pueden ser objeto de recurso de amparo²¹⁶ y se llama la atención acerca de su racionalización en el sentido de que se consagró un modelo en el que se dota de fuerza normativa al capítulo que los reconoce pero se atenúa su sistema de garantías en comparación con los de los restantes derechos constitucionales²¹⁷.

Quedan así excluidos del pronunciamiento protector directo del Tribunal Constitucional tanto los derechos reconocidos en el Capítulo Tercero mencionado como los contenidos en la Sección Segunda del Capítulo Segundo del Título Primero. Los particulares no pueden exigir directamente de la Constitución el cumplimiento por parte de los poderes públicos en las eventuales conductas que de los principios rectores pudieran derivarse sino que dependen para su efectividad de una acción positiva, de un desarrollo legislativo que obligue a los poderes públicos a su positivización, es decir, requieren de concreción legal. No obstante, el Tribunal Constitucional puede llegar, y de hecho llega, a ellos por el resto de las vías de control de constitucionalidad que tiene atribuidas²¹⁸.

El contenido de estos principios rectores de la política social y económica es muy heterogéneo: se encuentran mandatos a los poderes públicos para que hagan

²¹⁶ El art. 53.3 CE establece que informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos, pudiendo ser solamente alegados ante la jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen.

²¹⁷ M. SATRÚSTEGUI: “Derechos de ámbito económico y social”, en L. López Guerra y otros; *Derecho Constitucional*, vol. II, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, 3ª ed., pág. 407.

²¹⁸ M. A. APARICIO PÉREZ: “El Estado social en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”..., pág. 70.

efectivos ciertos derechos de los ciudadanos o adopten un comportamiento tendente a la consecución de los objetivos contemplados. En algunas ocasiones, el objetivo a satisfacer permitirá bien una actuación directa e inmediata de dichos poderes, bien el fomento de sectores privados, de producción o servicios, a través de políticas incentivadoras, para la satisfacción de los objetivos, como acceso a la cultura, vivienda, servicios sociales de la tercera edad, etc. Otros preceptos sólo podrán ser hechos realidad con la actuación de tales poderes pues a ellos se les impone el mandato con un contenido determinado: la protección económica de la familia, régimen público de Seguridad Social, pensiones adecuadas a los ciudadanos de la tercera edad, etc., que implican necesariamente la erogación de recursos públicos por entes de idéntica naturaleza²¹⁹.

En todo caso, las notas más relevantes y generalizables en la configuración de los principios rectores del Capítulo III del Título Primero de la Constitución son las siguientes: a) son normas jurídicas; b) son eficaces pudiendo aplicarse por los distintos poderes públicos sin intermediación de ley; c) postulan fines a perseguir a través de conductas impuestas a los poderes públicos que se resuelven preferentemente en un hacer o dar; d) no conceden derechos correlativos para exigir el cumplimiento de la obligación pública; e) la obligación pública recogida concretamente por cada uno de los principios rectores requiere de ley para hacerse efectiva y f) las obligaciones, en general, buscan elevar las condiciones de vida de individuos y grupos²²⁰.

²¹⁹ G. ORÓN MORATAL: *La configuración constitucional del gasto público...*, págs. 74 y 75.

²²⁰ J. R. COSSÍO DÍAZ: *Estado social y derechos de prestación...*, págs. 283 y 284.

Partiendo de la condición de auténticas normas jurídicas de estos preceptos constitucionales²²¹ la posibilidad de controlar que las decisiones sobre el gasto público se destinen a la cobertura de estos derechos y principios es posible. Si bien no puede impugnarse una ley por contravenir los mencionados principios o exigirse ante la jurisdicción constitucional el establecimiento de los correspondientes servicios; los derechos de crédito que en forma de principios rectores reconoce la Constitución pueden ser alegados, una vez establecidos los correspondientes servicios, en los términos previstos en las leyes que los desarrollan. El lugar de operatividad de estos derechos se encuentra en su propio desarrollo infraconstitucional como resultado de la cristalización de las políticas sociales y de las propias *conquistas sociales*. De ahí vendría que su nivel de constitucionalización se hallaría no tanto en su contenido como en la cláusula implícita en la Constitución, derivada del *Estado social*, sobre la

²²¹ F. GARRIDO FALLA: "El artículo 53 de la Constitución", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 21, 1979, págs. 173 a 188; L. LÓPEZ GUERRA y J. DE ESTEBAN: *El régimen constitucional español...*, vol. I, págs. 342 a 349; L. PAREJO ALFONSO: *Estado social y Administración Pública*, Cívitas, Madrid, 1983, págs. 86 a 91; L. MARTÍN RETORTILLO e I. DE OTTO PARDO: *Derechos Fundamentales y Constitución...*; G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: "Reflexiones sobre los derechos económicos, sociales y culturales", en *Escritos sobre Derechos fundamentales*, Eudema, Madrid, 1988, págs. 195 a 213; L. PRIETO SANCHÍS: *Estudios sobre Derechos Fundamentales*, Debate, Madrid, 1990; I. DE OTTO Y PARDO: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes...*, pág. 48; A. GARRORENA MORALES: *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho...*, págs. 79 y 80; M. GARCÍA PELAYO: *Las transformaciones del Estado contemporáneo...*, pág. 95; J. DE ESTEBAN y P. J. GONZÁLEZ TREVIJANO: *Curso de Derecho Constitucional Español II...*, pág. 298; A. E. PÉREZ LUÑO: *Los derechos fundamentales*, Tecnos, Madrid, 1995, 6ª ed., pág. 187; M. SATRÚSTEGUI: *Derecho Constitucional...*, vol. I, pág. 412 y M. CARRILLO, "La eficacia de los derechos sociales: entre Constitución y ley", *Jueces para la Democracia*, núm. 36, 1999, págs. 67 a 74. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional se ha pronunciado en el mismo sentido, entre otras, en sus sentencias 19/1982, caso Joan Carbonell e INSS, de 5 de mayo; 80/1982, caso Yébenes Carrillo v. Zurita Ortíz, de 20 de diciembre; 103/1983, caso Ley General de la Seguridad Social I, de 22 de noviembre; 49/1984, caso Salas Especiales, de 5 de abril; 83/1984, caso Ley de Bases de la Sanidad Nacional, de 24 de septiembre; 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo; 65/1987, caso Presupuestos 1984, de 21 de mayo; 134/1987, caso Presupuestos 1984 II, de 21 de julio y 184/1990, caso Ley General de la Seguridad Social III, de 15 de noviembre.

irreversibilidad de tales logros y la consecuente inconstitucionalidad de las medidas que supusieran un retroceso en ese campo²²².

El tercer elemento - *la naturaleza de las instituciones afectadas en la toma de decisiones*- plantea la problemática de que el sometimiento a un control de constitucionalidad de las decisiones sobre gasto público puede "subvertir" el esquema de distribución de poderes o competencias entre los órganos que toman esas decisiones²²³ apuntándose dudas, incluso, acerca del papel garantizador que -dada su composición en comparación con la del Parlamento- puede cumplir el Tribunal Constitucional en esta materia²²⁴.

Superados los recelos en torno a la denominada "politización" de este órgano²²⁵, la problemática se centra en el primer aspecto apuntado: es decir, ante la

²²² J. DE ESTEBAN y L. LÓPEZ GUERRA: *El régimen constitucional español...*, vol. I, pág. 347. Hay que indicar que no es eso *exactamente* lo que ha mantenido el Tribunal Constitucional que, en alguna ocasión, advertía que "no se puede privar al trabajador *sin razón suficiente* para ello de las conquistas sociales ya conseguidas" (SSTC 81/1982, caso Horas Extraordinarias ATS I, de 12 de diciembre, fj 3 y 98/1983, caso Horas Extraordinarias ATS II, de 15 de noviembre, fj 2). El *sin razón suficiente* introduce el principio de razonabilidad y, por lo tanto, el principio de reversibilidad justificada.

²²³ J. J. ZORNOZA PÉREZ: "El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales"..., pág. 53.

²²⁴ S. DOMÍNGUEZ MARTÍN: "Análisis crítico sobre la juridicidad del Tribunal Constitucional español", en *El Tribunal Constitucional*, vol. I, IEF, Madrid, 1981, págs. 745 y 746 y M. MARTÍNEZ SOSPEDRA: "El Tribunal Constitucional como órgano político", en *El Tribunal Constitucional*, vol. II, IEF, Madrid, 1981, págs. 1820 y 1821. Como exponente de la crítica del papel de la justicia constitucional y de la consideración de los Tribunales Constitucionales como órganos políticos, puede consultarse C. SCHMITT: *Teoría de la Constitución*, Alianza, Madrid, 1982.

²²⁵ Conforme se ha ido desarrollando y consolidando la actividad del Tribunal Constitucional, se han fortalecido las opiniones favorables al carácter jurídico y jurisdiccional de este órgano aunque es posible hablar del carácter político de la jurisdicción constitucional tanto por la composición del Tribunal como por la materia para cuyo análisis es competente puesto que el texto constitucional no es sino la cristalización en lo jurídico de la opción política realizada por una determinada comunidad en un momento histórico determinado (J. J. SANTAMARÍA IBEAS: *Los valores superiores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (Libertad, justicia, igualdad y pluralismo político)*, Dykinson, Madrid, 1997, pág. 158).

impugnación del proyecto de distribución del gasto público en una Ley de Presupuestos, el Tribunal Constitucional podrá como máximo eliminar el derecho inconstitucional pero no podrá proporcionar las medidas que materialicen la justa y equitativa distribución del gasto. La estructura de la jurisdicción constitucional, tal como hasta hoy la misma viene siendo concebida, aun en sus versiones más avanzadas, no permite pasar desde esa *eficacia negativa o impeditiva* dirigida a anular el derecho inconstitucional a una *eficacia positiva* encaminada a vincular al legislador a producir el derecho que haga reales las expectativas constitucionalmente abiertas.

E. El control de la adecuación constitucional del gasto público

Sobre el gasto público existen controles jurídicos efectivos consagrados a nivel constitucional. Junto a los controles específicos que ha de superar cada gasto concreto, que requiere la firma de la Intervención²²⁶, y de los ejercitables contra determinados actos en vía contencioso administrativa, existe el control de la jurisdicción penal (piénsese especialmente en el delito de malversación de caudales y efectos públicos de los arts. 432 a 434 CP), el gasto público puede ser controlado tanto por el Parlamento²²⁷

²²⁶ Se trata de la Intervención del Estado que tiene por finalidad, según el art. 16 LGP, “controlar todos los actos de la Administración del Estado y de sus organismos autónomos, que den lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y de la recaudación, inversión y aplicación general de los caudales públicos, con el fin de asegurar que la Administración de la Hacienda pública se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso”. Sobre sus funciones, vid. Título III (arts. 92 a 100) y Disposición Adicional Primera LGP.

²²⁷ Como señala Alzaga, el control parlamentario trae causa de la lógica histórica en la que se confrontaba un Gobierno del Rey, proclive a los boatos cortesanos y a entrar en guerra con frecuencia, con un Parlamento representativo de los electores contribuyentes y poco dado a aplaudir los dispendios. En el art. 66.2 CE se reconoce esta función del Parlamento pero dada la disciplina de las mayorías parlamentarias y el apoyo con que el gobierno cuenta en el seno de la Cámara legislativa, se trata en realidad de un control de la mayoría por la minoría. Las limitaciones con que ha de lidiar la oposición para controlar, en sede parlamentaria, el gasto público son de naturaleza análoga a las que sufre el debatir y enmendar los presupuestos, es decir, inferioridad estructural, de equipos y de medios materiales frente a la Administración Pública a la hora de analizar la infinitamente extensa tela de araña que constituye el *gasto*

como por la institución *ad hoc* denominada Tribunal de Cuentas que se encuentra constitucionalizado en el art. 136.1 que se refiere a él como “el supremo órgano fiscalizador de las Cuentas y de la gestión económica del Estado así como del sector público” dependiente de las Cortes Generales por delegación de las cuales ejerce sus funciones²²⁸. Funciones éstas que se refieren a la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público revisando que esta actividad se someta a los principios de legalidad, eficiencia y economía y funciones en el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

Pero el control sobre el que se plantean los más importantes interrogantes es el posible control de constitucionalidad sobre la Ley de Presupuestos en el sentido de exigir la satisfacción de determinados derechos o prestaciones sociales o económicas por parte de los ciudadanos.

público de un Estado como el nuestro. Pero la oposición puede formular amplias baterías de preguntas sobre el grado de cumplimiento de las diversas partidas en que se subdivide el gasto público y, una vez obtenida la información subsiguiente, formular interpelaciones e incluso intentar constituir alguna comisión de encuesta (O. ALZAGA VILLAAMIL: “La Economía y la Hacienda”, en O. Alzaga Villaamil, I. Gutiérrez Gutiérrez y J. Rodríguez Zapata; *Derecho Político Español según la Constitución de 1978. Derechos fundamentales y órganos del Estado*, vol. II, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998, 2ª ed., pág. 646).

²²⁸ Sobre el Tribunal de Cuentas puede consultarse R. BOCANEGRA SIERRA: *El Tribunal de Cuentas en España*, IEF, Madrid, 1982; L. M. CAZORLA PRIETO: *El control de las corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas*, IEAL, Madrid, 1982; C. ARAGÓN SÁNCHEZ: *Presupuestos del Estado, Cuenta General y Tribunal de Cuentas*, IEF, Madrid, 1987; A. FANLO LORAS: *El Tribunal de Cuentas de España*, Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas, Madrid, 1987; P. SALA SÁNCHEZ: *Nuevos aspectos de la jurisdicción contable en el Tribunal de Cuentas de España*, Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas, Madrid, 1987; C. ROSIÑOL VIDAL: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos: análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas*, Cívitas, Madrid, 1994; P. BIGLINO CAMPOS: “Parlamento, Presupuesto y Tribunal de Cuentas”, *Revista de las Cortes Generales*, núm. 37, 1996, págs. 9 a 42 y L. VACAS GARCÍA-ALOS: *El Tribunal de Cuentas. Enjuiciamiento contable y jurisprudencia constitucional*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1998.

El reto al que nos enfrentamos es, por tanto, el de señalar los mecanismos jurídicos o institucionales a los que podrían acudir eventualmente los ciudadanos para reclamar una orientación distinta a la política del Estado en materia de gastos públicos. Con bastante escepticismo se ha llegado a sostener que el concurso de los ciudadanos se refiere a gastos que se dirigen a toda la colectividad en su conjunto pero la expresión *gastos públicos* no hace ninguna referencia al contenido de aquéllos²²⁹. De modo que la terminología constitucional sólo orienta acerca de la dirección que debe darse a esos gastos, dirección que se presume ventajosa para la sociedad, pero no dice nada acerca del contenido de esa actividad por lo que no puede realizarse un control de su “utilidad social”.

De la dificultad de este control puede derivarse una mala administración y la satisfacción de intereses minoritarios y privados, sobre todo de los gobernantes²³⁰, y el peligro de la utilización política de los gastos públicos²³¹ aunque en este último supuesto, siempre que el programa político ofrecido en su día por el gobierno resulte

²²⁹ Moschetti sostiene que el sustantivo *gastos* se refiere al destino de la contribución y el adjetivo *público* especifica que ésta se refiere a la actividad financiera dirigida a la colectividad (F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva...*, pág. 127).

²³⁰ Muy a las claras se denuncia que, en muchos casos, la Administración sacrifica ciertos derechos de la persona individual alegando un “interés superior” que no es otro que el de los equipos gobernantes y el de sus clientelas políticas (G. CASADO OLLERO: “Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y estado actual”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, 1988, pág. 371). En el mismo sentido, J. MARTÍN QUERALT: “La Constitución española y el Derecho financiero”..., pág. 125; F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva...*, pág. 132 y M. CORTES DOMÍNGUEZ: *Ordenamiento tributario español*, Cívitas, Madrid, 1985, 4ª ed., pág. 10.

²³¹ Marongiu explica que el coste de una propuesta de gasto es siempre externa a quien la propone en cuanto la soportan otros. La utilización política del gasto se produce porque la renuncia a proponer nuevos gastos mientras mejora en muy poco la compleja situación en que se encuentran las finanzas públicas coloca al proponente responsable en condiciones de desventaja en la competencia política frente a los políticos menos escrupulosos que no se abstienen de proponer nuevos o mayores gastos a favor de los propios representados (G. MARONGIU: *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridice*, G. Giappichelli Editore, Turín, 1991, pág. 25).

incumplido en materia de gasto público, cabe someterlo al ejercicio de un control por parte de las Cortes Generales o incluso articular un mecanismo de exigencia de responsabilidad política por parte del Congreso.

Las consecuencias que se derivarían de no articularse adecuadamente este control serían muy negativas. En primer lugar, se vería amenazada la esfera patrimonial de los ciudadanos debido a que un aumento de los gastos públicos se traduce generalmente en un aumento de la presión tributaria. En segundo término, peligraría también su esfera jurídico-política porque resultaría más difícil el control sobre el cumplimiento por el Estado de ciertos deberes constitucionales como seguridad social, educación, bienestar de la comunidad o equitativa distribución de la renta nacional²³².

El problema puede adquirir numerosos matices: desde, como ya hemos señalado, el control de un destino privado de los recursos detraídos para realizar el gasto público hasta la posibilidad de rechazar como público un gasto que el Estado ha calificado como tal, por ejemplo, la contribución estatal al mantenimiento de la Iglesia católica cuyos fondos, evidentemente, se detraen de todos los ciudadanos independientemente de su convicción o preferencia religiosa. Para todas estas cuestiones se precisan mecanismos de control jurídico o institucionales y no sólo políticos que son los que la doctrina señala como posibles hoy en día²³³.

²³² Se trata de un peligro cuantitativo, esto es, derivado de la cuantía del gasto y un peligro cualitativo que hace referencia a la idoneidad del medio financiero que se asigna en relación al fin que se trata de lograr (A. CAYÓN GALIARDO: *La unidad funcional de la Hacienda Pública...*, pág. 266). Opinión que comparte G. ORÓN MORATAL: *La configuración constitucional del gasto público...*, págs. 33 y 34.

²³³ Como apunta Papier, "en el debate constitucional más reciente comienza a plantearse la posibilidad de una vinculación jurídico-fundamental del legislador en materia de gasto público, es decir, se pretende en cierta medida adelantar la línea de defensa de los Derechos fundamentales frente a una exorbitante imposición de tributos por el Estado (...). La reducción del superfiscalismo, la contención de la creciente

E. La polémica sobre la eficacia de los derechos sociales y su operatividad en el control constitucional de las decisiones en materia de gasto público

El interés suscitado en torno al concepto y naturaleza de los gastos públicos se ha extendido a la búsqueda de los adecuados y posibles controles a los que someter las decisiones públicas en materia de gasto; decisiones que quedan plasmadas en la Ley de Presupuestos donde se consignan “la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal”, en dicción del art. 134.2 CE.

Esta función de control reviste en todo el sector público una gran significación puesto que remite a las raíces constitucionales y de división de poderes en los Estados contemporáneos²³⁴. Por ello, ya en el momento de elaboración de la Constitución española de 1978, la doctrina echó en falta un recurso para controlar jurídicamente el destino del gasto público calificándola de “laguna que debería ser colmada mediante la formulación explícita del derecho de todos los españoles a una justa y equitativa asignación de los recursos públicos”²³⁵.

Desde un punto de vista constitucional, debemos tener en cuenta, como *primera premisa*, que la vinculación constitucional que se impone a los gastos públicos es cualitativa – en qué o en quién se va a gastar - y no cuantitativa – cuánto se va a

participación del Estado en el producto social como imperativo del Derecho y, en concreto, derivado de los Derechos fundamentales, es algo que pertenece a la *fábrica de los sueños del Derecho Público*” (J. J. PAPIER: “Ley Fundamental y orden económico”..., págs. 609 y 610).

²³⁴ C. LOZANO SERRANO: “Intervencionismo y Derecho Financiero”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55, 1987, pág. 352, nota a pie núm. 79. En la misma nota a pie el autor enumera diversa doctrina que pone de relieve el ligamen entre el control de la Hacienda Pública y la organización constitucional del poder.

gastar - en el sentido de que la Ley que aprueba los Presupuestos del Estado tiene delimitado constitucionalmente su contenido en el art. 134 en sentido positivo (regulación de la totalidad de gastos e ingresos del sector público estatal e importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado como contenido mínimo y, como contenido eventual, otras disposiciones que guarden relación directa con las previsiones de ingresos y habilitaciones de gastos o con los criterios de política económica) y en sentido negativo (prohibición de crear o modificar tributos sin la habilitación de una ley tributaria sustantiva previa) además de otras previsiones constitucionales como lo dispuesto en los arts. 72.1; 65.1; 135.2 o 158²³⁶ pero no lo tiene limitado en sentido cuantitativo puesto que no se obliga a que la Ley de Presupuestos mantenga todas las partidas en su cuantía ni que experimenten un incremento anual determinado²³⁷.

²³⁵ Demanda formulada por A. RODRÍGUEZ BEREIJO: “Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios”, en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, CEC, Madrid, 1978, págs. 348 y 349.

²³⁶ Estos preceptos constitucionales predeterminan el contenido de las Leyes de Presupuestos ya que el art. 72.1 CE dispone que las Cámaras de las Cortes “aprueban autónomamente sus presupuestos”, proyecto que se integra directamente en los Presupuestos Generales del Estado; el art. 65.1 CE establece: “el Rey recibe de los Presupuestos del Estado una cantidad global para el sostenimiento de su Familia y su Casa, y distribuye libremente la misma”; el art. 135.1 CE obliga a prever los créditos para el pago de intereses y capital de la Deuda Pública del Estado sin que puedan “ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la Ley de Emisión” y el art. 158 prescribe: “1. En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español. 2. Con el fin de corregir desequilibrios económicos interregionales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y Provincias, en su caso”.

²³⁷ Así lo sostiene el Tribunal Constitucional en sus sentencias 65/1987, caso Presupuestos 1984, de 21 de mayo, fj 4 y 134/1987, caso Presupuestos 1984 II, de 21 de julio, fj 6. En la doctrina, véase A. MENÉNDEZ MORENO: *La configuración constitucional de la Ley de Presupuestos Generales del Estado*, Lex Nova, Valladolid, 1988, pág. 30.

En *segundo lugar*, la Constitución enumera principios jurídicos a los que debe ajustarse el gasto público, de este modo, penetra el elemento jurídico en el momento de determinación de las necesidades a satisfacer por los poderes públicos permitiendo un control asimismo jurídico sobre esta materia. Se trata, por un lado, de los principios materiales enunciados en el art. 31.2 CE que establece que la programación y ejecución del gasto público “responderán a los criterios de eficiencia y economía”²³⁸ y, por otro lado, del principio formal de legalidad recogido en el art. 133.4 CE.

En cuanto a la identificación de los fines a los que debe servir la acción de gasto de la Hacienda Pública, debemos igualmente acudir al Texto constitucional y, fundamentalmente, recurrir al Capítulo III del propio Título Primero²³⁹. Estos principios rectores de la política social y económica señalan mandatos a los poderes públicos para que hagan efectivos ciertos derechos de los ciudadanos y, si se añade la exigencia

²³⁸ Carretero Pérez explica que eficiencia equivale, en términos contables, a consecución de los objetivos de un programa o de una actuación y el término economía debe interpretarse como economicidad, esto es, como actuación sometida a criterios de racionalidad económica (A. CARRETERO PÉREZ: “Aspectos jurídicos del gasto público”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 230, 1994, págs. 495 y 496). Pérez Royo, por su parte, ha definido el artículo 31.2 CE como la concreción en un campo determinado de la actuación del Estado de la regla o principio fundamental del art. 1 CE que define a España como “Estado social y democrático de Derecho”. Este autor distingue dos partes en la estructura interna del precepto: en primer término, la norma determina el “telos” del gasto público (la asignación equitativa de los recursos públicos) que será la directriz que debe guiar la actuación de los poderes públicos en la materia como verdadero principio de justicia material en el gasto público. A continuación, la norma proclama las exigencias económico-financieras de buena administración que son la eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público (F. PÉREZ ROYO: “La financiación de los servicios públicos: principios constitucionales sobre el gasto público”, en *Gobierno y Administración en la Constitución*, IEF, Madrid, 1988, págs. 132 y 134). Esta misma estructuración del art. 31.2 CE en A. RODRÍGUEZ BEREIJO: “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”..., pág. 1336.

²³⁹ F. PÉREZ ROYO: “La financiación de los servicios públicos: principios constitucionales sobre el gasto público”..., pág. 134.

constitucional de la equitativa asignación de los recursos²⁴⁰, se vislumbra una delimitación constitucional de naturaleza jurídica de la discrecionalidad u opciones políticas libres que puede tomar el legislador. De hecho, el Tribunal Constitucional ya ha elaborado algunas resoluciones en las que, para resolver las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas, recurre a los *principios rectores de la política social y económica* como es el caso de la sentencia 14/1992, de 10 de febrero, en la que, aludiendo al art. 51 CE, afirma: “Este precepto enuncia un *principio rector de la política social y económica*, y no un *derecho fundamental*. Pero de ahí no se sigue que el legislador pueda contrariar el mandato de defender a los consumidores y usuarios, ni que este Tribunal no pueda *contrastar las normas legales*, o su interpretación y aplicación con tales principios. Los cuales, al margen de su mayor o menor generalidad de contenido, *enuncian proposiciones vinculantes* en términos que se desprenden inequívocamente de los arts 9 y 53 de la Constitución (STC 19/1982, fundamento jurídico 6)”²⁴¹.

²⁴⁰ Según García Añoberos, el principio constitucional de equitativa asignación de recursos públicos permite calificar como gastos inconstitucionales “los gastos inicuos, como la financiación de actividades contrarias a los mandamientos constitucionales, tanto si se efectúan de una forma directa como a través de subvenciones (...) y los gastos que promuevan la desigualdad (...) como sucede en materia de subvenciones o con numerosas prestaciones sociales, pensiones, subsidios, etc.” (J. GARCÍA AÑOBEROS: “El Presupuesto y el gasto público en la Constitución”, en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, pág. 1655). Soler Roch rechaza la calificación de la decisión en materia de gasto público como decisión política exenta de control poniéndola en relación con el criterio de la eficacia. Afirma esta autora que “no se puede seguir invocando la decisión política como único criterio legitimador del gasto público: las prioridades de una determinada política, cuando se aplican mediante el empleo de fondos públicos, deben respetar el principio de equidad de estos recursos. Si este recurso está olvidado o su aplicación no encuentra viabilidad, no es ocioso recordarlo, ya que su validez se acentúa precisamente en un momento en que la contención del gasto público obliga a decisiones más selectivas” (M. T. SOLER ROCH: “Los principios implícitos en el régimen jurídico del gasto público”..., págs. 1848 y 1849).

²⁴¹ STC 14/1992, caso Pólizas bancarias, de 10 de febrero, fj 11.

La cuestión a resolver es hasta qué punto el *carácter de Estado social* supone la *concesión a los ciudadanos* de unos *derechos jurídicamente exigibles* inexistentes en el marco del Estado liberal²⁴².

En este sentido, debe quedar claro que está constitucionalmente descartada la posibilidad de interponer un recurso de amparo por parte de los ciudadanos afectados por las decisiones presupuestarias en materia de gasto público por expresa previsión del art. 53 CE siempre que sus reclamaciones se dirijan a la efectividad de algún derecho no contenido en los artículos 14 a 29 y 30.2 CE²⁴³.

Pero es posible reconocer la existencia de un derecho subjetivo de los ciudadanos a una justa distribución del gasto público como beneficiarios del gasto social (art. 31.2 CE)²⁴⁴; justicia que implica la observancia por el Estado de los fines

²⁴² L. LÓPEZ GUERRA: “El Estado social de Derecho”..., pág. 173.

²⁴³ En cuanto al reconocimiento de derechos de contenido social o prestatorio sólo hay uno de exigibilidad directa, un derecho subjetivo en todos sus extremos: el derecho a la educación primaria gratuita (M. A. APARICIO PÉREZ: “El Estado social en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”..., pág. 57). García Moncó matiza que, en este tema, resulta muy diferente hablar, por ejemplo, de gasto social en educación del que cabe predicar la naturaleza de verdadero derecho subjetivo de los particulares exigible a los poderes públicos que hablar de gasto social en materia de desempleo, derecho a la salud, derecho a la vivienda, etc. (A. M. GARCÍA MONCÓ: *Los gastos sociales en el Derecho español...*, págs. 358 a 378). Un estudio del marco constitucional de los gastos sociales en educación, desempleo, protección a la salud, pensiones y otras prestaciones en el mismo autor: “Los gastos sociales en la Constitución Española”, en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, págs. 1754 a 1759.

²⁴⁴ Entre otros, Orón Moratal opina que “un mandato constitucional a los poderes públicos constituye un derecho de los ciudadanos a que sea cumplido, aún cuando goce solamente de la protección que el art. 53 reconoce al Capítulo III” (G. ORÓN MORATAL: *La configuración constitucional del gasto público...*, pág. 78). En contra, Carretero Pérez, por ejemplo, niega que exista un derecho público subjetivo de los ciudadanos que no podrían atacar directamente la Ley de Presupuestos mediante recurso de amparo ni tampoco exigir la eficacia y economía en la gestión de los recursos pero sí podría combatirse la inconstitucionalidad de la Ley basándonos en la equidad (A. CARRETERO PÉREZ: “Aspectos jurídicos del gasto público”..., pág. 495). Comparte esta opinión, F. PÉREZ ROYO: “La financiación de los servicios públicos: principios constitucionales sobre el gasto público”..., pág. 139 y A. RODRÍGUEZ

que su calificación como *social* le impone (art. 1.1 CE), es decir, el cumplimiento de aquellos derechos y principios que responden exactamente a esa configuración social: los derechos sociales y económicos contenidos en el Capítulo III del Título I de la Constitución (arts. 39 a 52).

Las proclamaciones constitucionales en este sentido, suponen no sólo una exhortación o un mandato, sino también un límite a la acción de los poderes públicos. Si la Constitución garantiza o reconoce un derecho a prestaciones determinadas el legislador, si bien podrá adecuar esos mandatos a las necesidades y disponibilidades del momento, no podrá, sin embargo, suprimir o anular los sistemas de prestación o protección ya establecidos²⁴⁵. Recordemos que la cláusula *Estado social* contenida en el art. 1.1 CE que por sí sola no podía fundamentar una pretensión jurídica inmediata, sí puede hacerlo en cambio en la medida que concorra con otros preceptos para determinar su auténtico sentido y alcance. Por ejemplo, todas aquellas pretensiones en las que se apela al art. 9.2 CE cuya relación con los derechos económicos y sociales es evidente. En el específico ámbito del recurso de inconstitucionalidad de la ley, la calificación del Estado como *social* indica que a ella debe conformarse preceptivamente todo el bloque de la legalidad. En este procedimiento, la declaración constitucional del art. 1.1 CE se convierte en derecho directa e inmediatamente alegable ante el juez constitucional; se

BEREJO: “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”..., pág. 1655.

²⁴⁵ L. LÓPEZ GUERRA: *Introducción al Derecho Constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1994, pág. 165. Según Alonso García, una norma claramente contraria a algún artículo del Capítulo III –por ejemplo, la que suprimiese el subsidio o cualquier otra prestación en materia de asistencia social en caso de desempleo (art. 41 CE) o toda ayuda para la construcción o adquisición de vivienda (art. 47 CE) o que estableciese una tasa de acceso a los museos (art. 44.1 CE)- es inconstitucional porque con ella se niega incluso la posibilidad de que se cumpla con la función mínima que el art. 53.3 CE otorga a los preceptos contenidos en aquel título: el de informadores de la legislación (E. ALONSO GARCÍA: *La interpretación de la Constitución*, CEC, Madrid, 1984, pág. 397).

constituye en fundamento de derecho sobre el que soportar suficientemente el enjuiciamiento de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la ley pudiendo impedir la obra del legislador que no se adecue al *compromiso social* adquirido por el Estado en el nuevo texto constitucional²⁴⁶.

Las vías adecuadas para la articulación de este control y plantear la inconstitucionalidad de la ley a aplicar por desconocer tanto la asignación equitativa como la no atención de las necesidades constitucionalmente previstas son el recurso de inconstitucionalidad consagrado en el art. 161.1.a) CE y desarrollado en el art. 32 LOTC y la cuestión de inconstitucionalidad regulada en el art. 163 CE y en su concordante art. 35 LOTC.

El control de constitucionalidad de los gastos públicos partiendo de las implicaciones jurídicas de la fórmula del *Estado social y democrático de Derecho* y de la efectiva realización de los *principios rectores de la política social y económica* puede realmente considerarse como una vía concreta y efectiva en la interpretación armónica e integradora del Texto constitucional que tantas veces ha subrayado el Tribunal Constitucional²⁴⁷. El juicio sobre la disposición impugnada será de inconstitucionalidad

²⁴⁶ A. GARRORENA MORALES: *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho...*, págs. 104 y 105.

²⁴⁷ La STC 19/1982, caso Jon Carbonell contra INSS, de 5 de mayo, asegura que incluso “los principios rectores de la política social y económica” deben ser tenidos presentes “en la interpretación tanto de las restantes normas constitucionales como de las leyes” (fj 6). Para efectuar la interpretación requerida, “hemos de partir del título preliminar de la Constitución que contiene los principios inspiradores de la misma” (STC 101/1983, caso Juramento Esnaola-Solabarría, de 18 de noviembre, fj 3) y si hubiera “incompatibilidad entre preceptos impugnados, los principios plasmados en la Constitución, procederá declararlos inconstitucionales y derogarlos por ser opuestos a la misma” (STC 3/1981, caso PCE m-1, de 2 de febrero, fj 1.b). Sobre la interpretación sistemática o unitaria de la Constitución, véanse las SSTC 8/1981, caso A. B. G., de 30 de marzo, fj 1.a); 5/1983, caso Elecciones Locales I, de 4 de febrero, fj 3; 76/1983, caso LOAPA, de 5 de agosto, fj 42; 67/1984, caso Miralles v. Audiencia Territorial de Barcelona, de 7 de junio, fj 2; 72/1984, caso Ley Orgánica de Incompatibilidades de Diputados y

cuando transgreda ya no sólo ciertos preceptos concretos de la Norma fundamental sino también cuando vulnere los principios esenciales sobre los que se construye y que definen el tipo de Estado de forma que la interpretación de la norma queda vinculada al fin o a los fines a los que se orienta el sistema jurídico beneficiando la uniformación deseable de todo el ordenamiento²⁴⁸.

G. La declaración de inconstitucionalidad de las previsiones sobre gastos públicos: la inconstitucionalidad por omisión

Nos encontramos, pues, ante una delimitación constitucional de la discrecionalidad u opciones políticas libres que puede tomar el legislador. El descuido absoluto de estos mandatos por parte de los poderes públicos implicaría un comportamiento inconstitucional arbitrario por inactividad²⁴⁹. Un mandato constitucional a los poderes públicos constituye un derecho de los ciudadanos a que sea cumplido aun cuando goce solamente de la protección que el art. 53 CE reconoce al capítulo III pues por ello no pierde la condición de norma jurídica. Considerando que se trata verdaderamente de mandatos dirigidos al legislador deben ser puestos en relación con el *principio de asignación equitativa de recursos*, pues esta asignación ha de tener

Senadores, de 14 de junio, fj 3; 85/1986, caso Partido Comunista de Aragón, de 25 de junio, fj 3 y 112/1994, caso D.T. 2ª de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, de 11 de abril, fj 9 *in fine*.

²⁴⁸ En este sentido, R. CANOSA USERA: *Interpretación constitucional y fórmula política*, CEC, Madrid, 1988, pág. 298.

²⁴⁹ F. ESCRIBANO LÓPEZ: *Presupuesto del Estado y Constitución...*, págs. 278 y 279. Comparten esta opinión, A. L. ANTONAYA SUJA: “Criterios rectores de la aplicación del gasto público”, en *Hacienda y Constitución*, VVAA, IEF, Madrid, 1979, págs. 248 y 249 y C. LOZANO SERRANO: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos...*, pág. 29.

en cuenta el catálogo de necesidades que la Constitución llama a los poderes públicos a cubrir²⁵⁰.

La fijación de los gastos públicos y su destino está sujeto a un límite jurídico constitucional y no sólo a condicionamientos de un juicio de valoración política, económica o social. Los derechos constitucionales de los ciudadanos no pueden verse desamparados o vulnerados por un destino del gasto público aprobado por el legislativo en abierta contradicción con ellos. Por ello, el Tribunal Constitucional podrá conocer de la constitucionalidad de las leyes cuando éstas puedan vulnerar el principio de asignación equitativa de recursos en su vertiente de asignación de recursos autorizados para la satisfacción de fines públicos aunque el efectivo control de este Tribunal queda reducido a la eliminación de normas claramente arbitrarias o irracionales. Existiendo vinculación constitucional para atender determinadas finalidades, podrá enjuiciar no sólo el aspecto cuantitativo – que, en su caso, entraría dentro de la asignación equitativa- sino la nula atención que tales fines recibiesen por los poderes encargados de satisfacerlos, lo que supondría una *inconstitucionalidad por omisión*²⁵¹.

Ciertamente, en toda la problemática que plantea el control jurídico del gasto público no resulta un problema menor la dificultad de configurar la declaración de inconstitucionalidad por omisión en nuestro ordenamiento jurídico. Los casos de normativa constitucional que preveen mandatos al legislador plantean el problema en que incurre el legislador que incumple el mandato constitucional ya que ni el Tribunal

²⁵⁰ G. ORÓN MORATAL: *La configuración constitucional del gasto público...*, pág. 80.

²⁵¹ Sobre la inconstitucionalidad por omisión, véase J. R. COSSÍO DÍAZ: *Estado social y derechos de prestación...*, págs. 277 a 279; M. A. AHUMADA RUÍZ: “El control de constitucionalidad de las

Constitucional puede sancionar al legislador moroso ni puede sustituirle en su función legislativa²⁵² sino que su función debe limitarse a la eliminación de aquellos preceptos que introducidos en el ordenamiento jurídico por el legislador resultan ser contrarios al sistema establecido por la Constitución²⁵³.

El mismo Tribunal Constitucional ha reconocido “la naturaleza de los principios rectores de la política social y económica que recoge el Capítulo III del Título I de nuestra Constitución hace improbable que una norma legal cualquiera pueda ser considerada inconstitucional por omisión, esto es, por no atender, aisladamente considerada el mandato a los poderes públicos y en especial al legislador, en el que cada uno de esos principios por lo general se concreta”²⁵⁴ y ha determinado que la inconstitucionalidad por omisión “sólo existe cuando la Constitución impone al legislador la necesidad de dictar normas de desarrollo y el legislador no lo hace”²⁵⁵. Sin embargo, no excluye que la relación entre alguno de estos principios y los derechos fundamentales haga posible un examen de este género. De hecho, el Tribunal Constitucional ya ha aceptado impugnaciones de las Leyes de Presupuestos basándose

omisiones legislativas”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, núm. 8, 1991, págs. 169 a 194 e I. VILLAVARDE MENÉNDEZ: *La inconstitucionalidad por omisión*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

²⁵² En este sentido, O. ALZAGA VILLAAMIL: “Características y estructura de la Constitución de 1978”, en O. Alzaga Villaamil, I. Gutiérrez Gutiérrez y J. Rodríguez Zapata, *Derecho Político Español según la Constitución de 1978. Constitución y fuentes del Derecho*, vol. I, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997, 2ª ed., pág. 207.

²⁵³ Actividad ésta por la que el Tribunal Constitucional ha sido denominado también “legislador negativo” (F. RUBIO LLORENTE: “La jurisdicción constitucional como forma de creación del Derecho”, en *La forma del poder (Estudios sobre la Constitución)*, CEC, Madrid, 1997, 2ª ed., pág. 492).

²⁵⁴ STC 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero, fj 4. En el mismo sentido, las SSTC 1/1982, caso Coeficientes de Cajas de Ahorros, de 28 de enero, fj 1 y 134/1987, caso Presupuestos 1984 II, de 21 de julio, fj 7.

²⁵⁵ STC 24/1982, caso Asistencia religiosa en las Fuerzas Armadas, de 12 de mayo, fj 3.

en vulneraciones de preceptos constitucionales²⁵⁶ lo que no impide que en el futuro se utilicen otros argumentos e incluso que esa igualdad que fundamenta hoy sus resoluciones sea residenciada en la asignación equitativa de recursos del art. 31.2 CE²⁵⁷.

Sin embargo, debe recordarse que la actuación del Tribunal Constitucional en este sentido está muy limitada por la eficacia de sus sentencias en el sentido de que la alegación de la calificación *Estado social* no puede producirse ante el juez constitucional con la pretensión de que la misma se resuelva en una imposición al legislador de las conductas conducentes a cubrir determinadas omisiones en materia de legislación social²⁵⁸. Algunos aspectos del Estado social representan metas de momento inalcanzables pero son puntos de referencia y un estímulo de la propia práctica constitucional.

El Tribunal Constitucional está esforzándose en no dejar en letra muerta el contenido de los preceptos constitucionales sobre el Estado social pero no puede subrogarse en el papel de los poderes públicos, constitucionalmente obligados a posibilitar el conjunto de las prestaciones que los ciudadanos exigen del Estado como

²⁵⁶ Por ejemplo, en su sentencia 20/1985, caso Presupuestos 1983, de 14 de febrero, estimó contrario a la igualdad que el sistema de subvenciones estatales a los sindicatos se reservase en los Presupuestos de 1983 a las centrales sindicales más representativas (fj 3).

²⁵⁷ Efectivamente, desde la primera sentencia del Tribunal Constitucional recaída sobre la materia presupuestaria (STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio) hasta la más reciente (STC 32/2000, caso Presupuestos Generales del Estado para 1991, de 3 de febrero) ninguna de las argumentaciones del Tribunal en sus fundamentos jurídicos acude a la previsión contenida en el art. 31.2 CE para efectuar el contraste constitucional de la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

²⁵⁸ Improcedencia institucional de las *sentencias aditivas* encaminadas a suplir las omisiones del legislador reconocida por el Tribunal Constitucional en su sentencia 63/1983, caso Asociación de Aviadores de la República, de 20 de julio (fj 4) aunque hay otros pronunciamientos menos claros como las SSTC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, 20 de julio, fj 3; 19/1982, caso Carbonell contra INSS, de 5 de mayo, fj 8; 81/1982, caso Horas extraordinarias de ATS I, de 21 de

un derecho y no como un acto de benevolencia²⁵⁹. El Alto Tribunal puede, sin embargo, aproximarse a ciertos efectos de esa eficacia positiva mediante recomendaciones dirigidas a los órganos legislativos como ocurre en Italia²⁶⁰ o, aprovechando un instrumental del Tribunal alemán, censurar la pasividad del legislador; fijarle un plazo o declararle incurso en *violación constitucional*²⁶¹.

VIII. LA OBJECCIÓN DE CONCIENCIA COMO LÍMITE AL DEBER DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS: LA OBJECCIÓN FISCAL

Uno de los rasgos definidores o característicos de los deberes constitucionales es el de consistir en prestaciones físicas o económicas que restringen la esfera de libertad de los ciudadanos constituyendo, por tanto, una excepción al principio general

diciembre, fj 3; 42/1982, caso Expediente de peligrosidad, de 5 de julio, fj 3 y 103/1983, caso Ley General de la Seguridad Social I, de 22 de noviembre, fj 6.

²⁵⁹ J. L. CASCAJO CASTRO: “La configuración del Estado social en la Constitución española”..., pág. 45.

²⁶⁰ Es el caso de las SSTC 76/1983, caso LOAPA, de 5 de agosto, fj 31.d) y 3/1983, caso Pensiones de Invalidez Permanente, de 25 de enero, fj 5.

²⁶¹ Orón Moratal señala además que la declaración de inconstitucionalidad de unas partidas presupuestarias por haberse utilizado fondos en un fin ilegal o inconstitucional o por haberse distribuido inconstitucionalmente ha tropezado con algunas dificultades reconocidas, entre otras, en la STC 75/1989, de 24 de abril y reiterada en la 13/1992, de 6 de febrero, donde se da un espaldarazo definitivo a decisiones de gasto inadecuadas por quedar a salvo al cerrar el ejercicio, al declarar que “la anulación de las órdenes impugnadas podría suponer perjuicios a quienes hubiesen obtenido subvenciones en virtud de las órdenes de los presentes conflictos”. Se trata de los *efectos prospectivos* de las sentencias del Tribunal Constitucional. El reconocimiento de este efecto en las declaraciones sobre las Leyes de Presupuestos tiene como consecuencia que se consoliden situaciones sucesivas cada año ante la indiferencia de una posible declaración de inconstitucionalidad posterior y la esperanza de que no se reiteren previsiones que ya hayan sido declaradas inconstitucionales (G. ORÓN MORATAL: *La configuración constitucional del gasto público...*, pág. 105). Un estudio sobre esta clase de sentencias en E. GARCÍA DE ENTERRÍA: “Un paso importante para el desarrollo de nuestra jurisprudencia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las Leyes inconstitucionales”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 61, 1989, págs. 5 a 17.

de nuestro ordenamiento jurídico *pro libertatis*²⁶². En general, se reputa constitucional la posibilidad de limitar derechos amparándose en la necesidad de preservar otros bienes, valores o derechos constitucionalmente protegidos²⁶³, entre ellos, los intereses que se tutelan tras los deberes constitucionales²⁶⁴.

Pero también en sentido contrario, el mismo ejercicio de los derechos determina unos límites que se imponen a la configuración del poder tributario cuando crea nuevas obligaciones económicas para los ciudadanos²⁶⁵. Centrándonos en esta segunda dirección, los derechos limitan el deber de contribuir en dos planos. En un

²⁶² J. DE ESTEBAN y P. J. GONZÁLEZ TREVIJANO: *Curso de Derecho Constitucional Español II...*, pág. 312.

²⁶³ Esta argumentación constituye doctrina consolidada y reiterada en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional desde sus primeras sentencias, como por ejemplo, en las tempranas SSTC 11/1981, caso Decreto-ley sobre la huelga, de 8 de abril, fj 7 y 2/1982, caso Despido de Aprendiz, de 29 de enero donde leemos: “No existen derechos ilimitados. Todo derecho tiene sus límites, que en relación a los derechos fundamentales, establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras que en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionalmente protegidos” (fj 5).

²⁶⁴ El mismo Tribunal Constitucional ha reconocido que el deber de tributar justifica incluso “la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos fundamentales” (STC 76/1990, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, fj 3). Junto a ésta, son numerosas las sentencias en las que el Tribunal Constitucional ha aceptado la limitación de derechos fundamentales sobre la base de la exigencia y cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por ejemplo, SSTC 110/1984, caso Datos Bancarios e Inspección Fiscal, de 26 de noviembre, fj 8; 209/1988, caso Declaración Tributaria Conjunta I, de 10 de noviembre, fj 6; 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero, fj 4; 195/1994, caso arts. 111.3 y 128.5 LGT, de 28 de junio, fj 2 y 49/1995, caso Impuesto balear sobre las Loterías, de 16 de febrero, fj 4.

²⁶⁵ En el ámbito internacional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha asumido la protección de los derechos humanos en el campo de los procedimientos tributarios. Véase la sentencia de 25 de febrero de 1993, caso Funke. Sin embargo, en los textos internacionales también se erige el poder tributario como límite al ejercicio de otros derechos. Por ejemplo, el art. 1 del Protocolo Adicional al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales reconoce el derecho a la propiedad privada “... sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias (...) para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones ...”, línea en la que se inscribe la decisión de la Comisión Europea de Derechos Humanos de 7 de diciembre de 1982 sobre el caso Hardy-Spirlet. Sobre la búsqueda del equilibrio entre los deberes tributarios y los derechos individuales en la jurisprudencia europea y española, véase M. T. SOLER ROCH: “Deberes tributarios y derechos humanos”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995, págs. 101 a 115.

plano general, los derechos configuran un cuadro garantizador de tutela de un estatuto constitucional del individuo y actúan contra una concretización legal de los deberes fundamentales que no respete ese cuadro constitucional, por ejemplo, la protección de la intimidad frente a la exigencia de datos por parte de la Administración tributaria (art. 18.1 CE)²⁶⁶; el derecho de propiedad frente al hipotético carácter confiscatorio del sistema impositivo (art. 33 CE)²⁶⁷; el derecho a la tutela judicial efectiva o el ejercicio de los derechos sociales.

En un plano especial, y de manera sobresaliente, nos encontramos con un comportamiento ciudadano que niega el cumplimiento del deber fiscal pudiéndose entender como un límite a tal deber. Nos estamos refiriendo a la denominada *objeción de conciencia fiscal* que viene amparándose en la libertad ideológica constitucionalizada en el art. 16 de nuestra Norma Suprema.

Por regla general, en ningún ordenamiento jurídico se reconoce la objeción de conciencia fiscal aunque la Constitución portuguesa de 1976 constituye un caso curioso

²⁶⁶ La doctrina sobre el tema es abundantísima pudiéndose aconsejar F. CLAVIJO HERNÁNDEZ: “Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el ordenamiento financiero español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 15-16, 1977, págs. 859 a 872; L. M. CAZORLA PRIETO: *El secreto bancario*, IEF, Madrid, 1978; R. ECHENIQUE GORDILLO: “El secreto bancario y la Administración tributaria: sus consecuencias jurídicas”, en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. II, IEF, Madrid, 1979, págs. 1221 a 1242; J. A. SANTAMARÍA PASTOR: “Sobre el derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, págs. 159 a 180; N. NOGUEROLAS PEIRÓ: “La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 52, 1986, págs. 559 a 584; J. LÓPEZ MARTÍNEZ; *Los deberes de información tributaria*, IEF/Marcial Pons, Madrid, 1992. En cuanto a la postura jurisprudencial que ha sido bastante “permisiva” con los recortes sobre los derechos del art. 18.1 CE frente a las actuaciones administrativas, puede resumirse en que “no hay derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal” (STC 143/1994, caso Composición y forma del NIF, de 9 de mayo, fj 6.b). En el mismo sentido las anteriores SSTC 110/1984, caso Datos Bancarios e Inspección Fiscal, de 26 de noviembre, fj 8 y 76/1990, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, fj 10.

puesto que en su art. 103 reconoce el derecho de resistencia pasiva contra el pago de impuestos cuyo nacimiento no ha observado los términos constitucionales o cuya liquidación no obedece las formas previstas por la ley. Dice el apartado 3 del mencionado precepto: “Nadie podrá ser obligado a pagar impuestos que no hayan sido instituidos con arreglo a la Constitución y cuya liquidación y cobro no se efectúen en las formas dispuestas por la ley”. Sin embargo y por otra parte, aunque el art. 41.6 garantiza “el derecho a la objeción de conciencia en los términos de la ley”, se consagra en el apartado 2 del mismo precepto una expresa negación constitucional de la objeción a deberes al establecer que: ”Nadie podrá ser perseguido, privado de sus derechos o *eximido de obligaciones o deberes cívicos* por razón de sus convicciones o de sus prácticas religiosas”²⁶⁸.

Sin embargo, y avanzando alguna de las conclusiones a las que llegaremos, esta clase de objeción no encuentra amparo en nuestro ordenamiento.

A. La limitación del deber fiscal en un plano general: los derechos sociales

La primera limitación a la imposición de deberes en el ordenamiento jurídico se deriva del estatuto constitucional que el *Estado social y democrático de Derecho* garantiza al individuo. Y es que el Estado actual configurado bajo la forma de Estado social debe asegurar la libertad del ciudadano entendida como una posibilidad real de desenvolvimiento de la personalidad del individuo en una sociedad garantizada

²⁶⁷ Sobre el derecho de propiedad y la interdicción de confiscatoriedad del sistema tributario, remitimos a las páginas dedicadas a la cuestión en el capítulo sobre el principio de capacidad económica.

²⁶⁸ Sobre la objeción fiscal en Portugal, véase J. CASALTA NABAIS: *O dever fundamental de pagar impostos...*, págs. 571 a 573; sobre el mismo tema en Italia, E. DE MITA: *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali...*, págs. 365 a 369.

jurídicamente. Y para ello, no sólo debe establecer las garantías de libertad a quienes disponen de las condiciones fácticas de la misma, como ocurría en la etapa anterior del Estado liberal, consistente en el respeto a los clásicos derechos y libertades fundamentales a través de la abstención estatal sino que, además, debe garantizar esa libertad a quienes están desprovistos de tales condiciones. Y este objetivo se instrumentaliza por medio de la acción e intervención del Estado a través de prestaciones o derechos sociales. Por eso, el principio del Estado social tiene importantes implicaciones para la tributación y los impuestos porque gracias a ellos se obtienen los medios para la consecución de sus fines.

Pero una vez consagrado el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de esos gastos públicos, los mismos derechos sociales imponen límites al poder tributario estatal. Comenzando por excluir del campo de la incidencia de los impuestos los mínimos existenciales individuales y familiares, ya analizados, se impone como regla la no tributación de aquellas prestaciones afectadas por los contribuyentes para la satisfacción de sus necesidades esenciales, o sea, de los gastos en vivienda, educación, seguridad social, etc. Es decir, de aquellas necesidades que conforman los llamados derechos sociales²⁶⁹.

²⁶⁹ Algún autor ha defendido que el Estado social puede incoarse como soporte de una articulación de un “derecho fiscal” como derecho social, derecho que implicaría el establecimiento de un impuesto negativo sobre el rendimiento, es decir, una técnica de integración de las diversas prestaciones o ayudas sociales del Estado a los extractos de población más desfavorecidos a través de la institución de una ayuda global que se calcularía sobre el rendimiento negativo, o sea, en base a la diferencia entre el mínimo de existencia o del límite de la pobreza previamente establecido y del rendimiento propio del beneficiario. Sin embargo, se reconoce que las objeciones a este tipo de impuesto son muchas (desde fomentar la inactividad o el mercado negro hasta su impracticabilidad e inadecuación para solucionar el problema de la pobreza o erradicación de la miseria) y que, en todo caso, el impuesto negativo sobre el rendimiento no constituye una exigencia constitucional que se derive del principio del Estado social ya que, tratándose de una prestación social a realizar por vía fiscal, se inscribe en el fenómeno más amplio de la utilización

En lo concerniente a la vivienda, se permite la práctica de deducciones en la cuota líquida por las inversiones realizadas en la vivienda habitual, medida que dota de mayor efectividad la exigencia del art. 47 de nuestra Constitución²⁷⁰. También los gastos en educación reciben un tratamiento tributario especial para potenciar el contenido del art. 27 CE²⁷¹. Finalmente, la normativa tributaria declara renta exenta las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social en coherencia con el derecho reconocido por el art. 41 CE²⁷². Un caso especial lo constituye el denominado “impuesto ecológico” cuya exigencia debe relacionarse con la consagración constitucional del derecho al medio ambiente y el deber de conservarlo del art. 45.1 CE.

B. La limitación del deber fiscal en un plano especial: la objeción de conciencia fiscal

El deber fiscal puede verse limitado por el ejercicio de un derecho particular, cual es el derecho a la objeción de conciencia que se hace derivar del reconocimiento constitucional de la libertad religiosa e ideológica. De forma genérica, podemos definir la objeción de conciencia como “un rechazo de la obligación impuesta por la norma

extrafiscal del tributo que las Constituciones ni imponen ni excluyen (J. CASALTA NABAIS: *O deber fundamental de pagar impuestos...*, págs. 588 y 589).

²⁷⁰ Art. 47 CE: “Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación”.

²⁷¹ Art. 27.1 CE: “Todos tienen el derecho a la educación. Se reconoce la libertad de enseñanza”.

²⁷² Art. 41 CE: “Los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres”.

fundamentado en la intimidad de la conciencia individual”²⁷³, de manera que se alega un motivo ideológico para objetar el cumplimiento de los deberes jurídicos²⁷⁴. Como vemos, la finalidad del objetor es que en la confrontación entre el *imperativo legal* y el *imperativo de su conciencia*, triunfe la segunda. Pero, en un sentido estricto, sólo se consideran legales aquellas objeciones reconocidas por el ordenamiento. Por esta razón, la denominada *objeción fiscal* es mayoritariamente rechazada.

Podríamos definir la *objeción de conciencia fiscal* como la negativa al pago de aquella parte de los impuestos cuyo destino final sea contrario a la conciencia personal²⁷⁵. Se trata de una objeción selectiva porque no se puede objetar a todos los gastos ya que la mayor parte de las partidas presupuestarias son neutras en el sentido de que financian una actividad pública que no pueden entrar en conflicto contra la conciencia individual. Normalmente se objetarán los gastos estatales destinados a defensa. Por ello, la objeción de conciencia fiscal se considera muy unida a la objeción de conciencia militar dada su raíz pacifista puesto que, moralmente, el objetor de conciencia fiscal rechaza los impuestos por cuanto suponen una cooperación a la

²⁷³ G. CÁMARA VILLAR: *La objeción de conciencia al servicio militar (Las dimensiones constitucionales del problema)*..., pág. 28.

²⁷⁴ Sobre las objeciones de conciencia a otros deberes puede consultarse, A. RUÍZ MIGUEL: “La objeción de conciencia a deberes cívicos”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 47, 1996, págs. 101 a 124; R. NAVARRO-VALLS y J. MARTÍNEZ-TORRÓN: *Las objeciones de conciencia en el Derecho español y comparado*, McGraw-Hill, Madrid, 1997 y R. PALACIO GONZÁLEZ, P.M. LEÓN LÓPEZ, M. FRIERA ÁLVAREZ y M. RODRÍGUEZ BLANCO: “Otros tipos de objeción: objeción fiscal, objeción al jurado, a juramentos y promesas y en las relaciones laborales”, en *Tolerancia y objeción de conciencia en el Estado democrático*, Servicio de Publicaciones, Universidad de Alcalá, Madrid, 1998, págs. 125 a 138.

²⁷⁵ G. ESCOBAR ROCA: *La objeción de conciencia en la Constitución española*, CEC, Madrid, 1993, pág. 436.

violencia²⁷⁶. En esta primera afirmación debemos, sin embargo, introducir dos matizaciones. En primer lugar, la posibilidad de que se amplíen los supuestos- causa de la objeción de conciencia fiscal, justificándose, por ejemplo, por la negativa a financiar a través de los impuestos las prácticas abortivas en los hospitales estatales o la enseñanza de determinados contenidos educativos en las escuelas públicas. En segundo lugar, el muy diferente tratamiento tanto doctrinal como jurisprudencial que han recibido la objeción de conciencia militar y la objeción de conciencia fiscal y que tiene su origen o justificación, como no podría ser de otra forma, en el hecho de que la primera aparezca reconocida a nivel constitucional y desarrollada a nivel legal mientras que la segunda, cuando ha sido aceptada, se haya tenido que fundamentar en una interpretación amplia de la libertad ideológica²⁷⁷.

²⁷⁶ Parece del todo lógico que un objetor de conciencia militar se niegue también a contribuir con sus impuestos, por ejemplo, a la compra de armamento bélico. La objeción de conciencia fiscal aparece, pues, coherentemente ligada a la objeción de conciencia militar puesto que se equipara la cooperación material a la guerra con la cooperación indirecta-financiera a la misma. Como defendió Muste, uno de los primeros objetores fiscales en los Estados Unidos: “Los dos poderes decisivos del Estado respecto a la guerra son el poder de reclutar hombres y el poder tributario. (...) Un pacifista consecuente está en total desacuerdo con el pago de impuestos que van dirigidos –directamente- a fines bélicos. El mismo razonamiento que le prohíbe a ese pacifista disparar una arma contra un enemigo o que le hace pensar que no está exonerado de culpa si sostiene el arma y la munición de un soldado que dispara contra un hombre, le impide pagar el dinero con que se compra ese arma y esa munición” (R. P. PALOMINO: “El tratamiento jurídico de la objeción de conciencia en los Estados Unidos”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 222, 1992, pág. 1281, nota a pie núm. 19). Sobre los orígenes de la objeción de conciencia fiscal, véase J. C. DALMAU LLISO: *La objeción fiscal a los gastos militares*, Tecnos, Madrid, 1996, págs. 19 a 44.

²⁷⁷ A excepción de los Estados Unidos de América en donde, como nos recuerda Palomino, “la forma de objeción de conciencia militar obtiene su amparo de una exención *ad hoc*, revocable, del Congreso de los Estados Unidos mientras que otras formas de objeción de conciencia (a trabajos en determinados días de la semana, a la aportación a los sindicatos, al jurado, etc.) alcanzan una cota de protección más sólida bajo el *status* de *free exercise exemptions*” (traducido al español estaríamos hablando de la doctrina de las excepciones a la ley en virtud del libre ejercicio de la religión) (R. P. PALOMINO: “El tratamiento jurídico de la objeción de conciencia en los Estados Unidos”..., págs. 1276 a 1278).

La articulación práctica de la objeción fiscal responde a diversas modalidades²⁷⁸ siendo la más común aquella que consiste en la deducción en la cuota líquida del tanto por ciento correspondiente a los gastos del Ministerio de Defensa, adjuntándose certificado de haber ingresado la misma cantidad en el seno de una institución u obra de interés social a juicio del objetor²⁷⁹. Las consecuencias legales - teóricas- de la objeción fiscal son fácilmente imaginables ya que en la legislación española no existe ninguna cláusula de conciencia en materia tributaria. Por tanto, si el descuento se hace en una declaración tributaria en la que el ciudadano resulta obligado a pagar, el sujeto que lo haya hecho se verá sometido a una reclamación por la cantidad descontada, que se acompañará de un recargo de intereses y, en algún caso, de una sanción. En el caso de que se trate de una declaración tributaria con resultado de devolución de ingresos por parte de la Administración al ciudadano, la legislación se cumplirá mediante la simple inactividad de la Administración que no hará la transferencia de la cantidad objetada a la entidad benéfica señalada²⁸⁰.

Nos encontramos ante una figura muy discutida y, aunque no es absolutamente novedosa²⁸¹, plantea numerosas cuestiones debatidas en la actualidad.

²⁷⁸ Por ejemplo, la reducción de la base imponible a cifras inferiores en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; reclamación de una deducción por gastos de guerra en la declaración; hacer figurar esa reclamación como deducción que se realiza respecto de la deuda tributaria y que se deja de pagar: entrega de declaraciones de renta en blanco; impago de impuestos federales sobre el servicio telefónico; elusión del sistema recaudatorio de retenciones en el salario, etc. (J. C. DALMAU LLISO: *La objeción fiscal a los gastos militares...*, págs. 45 a 56).

²⁷⁹ G. ESCOBAR ROCA: *La objeción de conciencia en la Constitución española...*, pág. 42.

²⁸⁰ J. OLIVER ARAUJO: *Política y Derecho*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 283.

²⁸¹ La aparición histórica del fenómeno de la objeción de conciencia fiscal se produce en EEUU país que continúa hoy día contando con el mayor número de objetores fiscales iniciándose este fenómeno en el seno de algunas confesiones religiosas que se negaban a contribuir al sostenimiento de los gastos militares

C. La jurisprudencia constitucional ante el fenómeno de la objeción de conciencia fiscal

Antes de exponer brevemente la evolución experimentada en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la objeción fiscal, no debemos perder de vista que jurídicamente la cuestión planteada ante los tribunales no deja mayor margen de comentario²⁸² - esto es, que la objeción fiscal es un acto ilegal cuya práctica continuará

a través de sus impuestos. Junto a este país, también Italia constituye uno de los lugares donde más fuerza cobra este movimiento. En el primero de estos países existen numerosos pronunciamientos en los que la objeción de conciencia fiscal ha sido alegada por los ciudadanos sobre la base de la Enmienda Primera que consagra la objeción de conciencia por “motivos religiosos”. En la actualidad, la objeción se alega fundada en motivos religiosos o también en razones de otra clase aunque han fracasado todos los intentos de reconocimiento de la objeción fiscal, salvo la pretensión de los Adventistas del Séptimo Día de no abonar, por razones de conciencia, las cuotas debidas a los sindicatos, ofreciéndose a destinar su importe a instituciones de beneficencia. En Italia hubo un proyecto de normas para el ejercicio de la “opción fiscal” en materia de defensa, planteado ante la Cámara de Diputados de la República italiana el 11 de mayo de 1989. Se pretendía que, para la declaración fiscal de la renta de 1991, los contribuyentes italianos pudieran optar entre contribuir a la defensa armada, clásica, o bien destinar parte de su débito fiscal a la defensa civil. Finalmente, se han presentado propuestas de ley para el reconocimiento de la objeción fiscal a los gastos de defensa en otros países como Bélgica, Canadá, Holanda y Reino Unido (R. NAVARRO-VALLS y J. MARTÍNEZ-TORRÓN: *La objeción de conciencia en el Derecho español y comparado...*, pág. 87). Puede consultarse la regulación de la objeción de conciencia en el Derecho comparado en R. SÁNCHEZ SUÁREZ: “La objeción de conciencia”, en *Cuadernos de Documentación*, núm. 20, Instituto Nacional de Prospectiva, Madrid, 1980, págs. 20 a 38; J. MARTÍNEZ TORRÓN: “La objeción de conciencia en la jurisprudencia del Tribunal Supremo norteamericano”, *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. I, 1985, págs. 395 a 458; R. P. PALOMINO: “El tratamiento jurídico de la objeción de conciencia en los Estados Unidos”..., págs. 1271 a 1304 y J. C. DALMAU LLISO: *La objeción fiscal a los gastos militares...*, págs. 60 a 68. En el ámbito de la Comunidad Europea, la Comisión ha sido manifiestamente sensible a los abusos que la objeción de conciencia fiscal pudiera entrañar, rechazando su reconocimiento (I. AYALA; A. CEREZO; I. GONZÁLEZ y D. MARTÍNEZ: “La objeción de conciencia en el Derecho Europeo y Comunitario”, en *Tolerancia y objeción de conciencia en el Estado democrático*, Servicio de Publicaciones, Universidad de Alcalá, Madrid, 1998, pág. 35). En este mismo marco, el 19 de enero de 1994, el Parlamento Europeo aprobó un informe en el que se propugnaba la armonización de las legislaciones de los Estados miembros en materia de objeción de conciencia donde se incluía una petición formal de resolver el tema de la objeción fiscal en los países miembros pero que fue retirada a última hora por el ponente (J. C. DALMAU LLISO: *La objeción fiscal a los gastos militares...*, pág. 71, nota a pie núm. 51).

²⁸² Aunque algún autor matiza que “el rechazo del Tribunal Constitucional al reconocimiento de un derecho a la objeción de conciencia con carácter general no supone una postura restrictiva respecto a los casos que se deberán admitir sino simplemente reconocer que cada clase de desobediencia deberá articularse técnicamente de una forma individualizada y autónoma ya que representa una problemática específica” (J. OLIVER ARAUJO: *Política y Derecho...*, pág. 288).

siéndolo en tanto en cuanto no exista una ley que la autorice - pero ideológicamente, la controversia permanece abierta²⁸³.

Nuestro Tribunal Constitucional no ha mantenido una posición clara respecto al derecho a la objeción de conciencia siendo sus pronunciamientos difícilmente compatibles, cuando no abiertamente contradictorios.

Para sintetizar podemos distinguir dos etapas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Una primera en la que sus pronunciamientos acomodaban los distintos supuestos de objeción de conciencia en el art. 16.1 CE que reconoce la libertad de conciencia, la cual implica, por su parte, el derecho a obrar conforme a los imperativos de la misma²⁸⁴. Pero esta línea jurisprudencial parece experimentar un cambio radical a

²⁸³ Porque como afirma Arrieta “en este tipo de cuestiones nos movemos en un terreno más político que jurídico, esto es, la cuestión se plantea desde el punto de vista de las reivindicaciones que determinados sectores sociales piden como soluciones normativas a una demanda de contribución al gasto público que evite la financiación de gastos militares y de defensa. No nos movemos, por tanto en el terreno jurídico. Y la solución a ello pasa por una decisión del poder político y del legislativo” (J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN: “La objeción de conciencia fiscal: A propósito del Auto del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 1993”, *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, págs. 104 y 105).

²⁸⁴ Esta es la argumentación de la STC 15/1982, caso Prórroga de incorporación al servicio militar, de 23 de abril, donde leemos: “Tanto la doctrina como el derecho comparado afirman la conexión entre la objeción de conciencia y la libertad de conciencia. Para la doctrina, la objeción de conciencia constituye una especificación de la libertad de conciencia, la cual supone no sólo el derecho a formar libremente la propia conciencia, sino también a obrar de modo conforme a los imperativos de la misma... Y, puesto que la libertad de conciencia es una concreción de la libertad ideológica, que nuestra Constitución reconoce en el art. 16, puede afirmarse que la objeción de conciencia es un derecho reconocido explícita e implícitamente en el ordenamiento constitucional español” (fj 6) o la STC 53/1985, caso Despenalización del aborto, de 11 de abril, que afirmó en términos rotundos: “cabe señalar, por lo que se refiere al derecho a la objeción de conciencia, que puede ser ejercido con independencia de que se haya dictado o no tal regulación. La objeción de conciencia forma parte del contenido del derecho fundamental a la libertad ideológica y religiosa reconocido en el art. 16.1 CE y, como ha indicado este Tribunal en diversas ocasiones, la Constitución es directamente aplicable, especialmente en materia de derechos fundamentales” (fj 14). En términos similares, las SSTC 122/1983, caso Juramento de Diputados del Parlamento Gallego, de 16 de diciembre, fj 4.B; 19/1985, caso Vila Costas v. Industrial DIK, de 13 de febrero, fj 2 y ATC 369/1984, de 20 de junio, fj 3.

partir de las sentencias 160 y 161/1987, de 27 de octubre²⁸⁵ que se resumen en la negativa tajante al reconocimiento de un derecho general a la objeción de conciencia²⁸⁶ y, por tanto, al de cualquier hipótesis de objeción distinta a la de los artículos 20.1.d) y 30.2 CE.

En esta línea se inscriben otros pronunciamientos como la Providencia de 28 de junio de 1990 de la Sala Primera, Sección segunda, que inadmitió el recurso de amparo propuesto por un recurrente que pretendía objetar fiscalmente a la cuota atribuible a los gastos militares del Estado. La providencia en cuestión razona que “... no cabe ampararse en la libertad ideológica del art. 16 CE para pretender de este Tribunal ni la excepción al cumplimiento de un deber general, como el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31 CE) ni la adopción de fórmulas alternativas de este deber que, en definitiva, comportarían no sólo la atribución al recurrente de la facultad de autodisponer de una porción de su deuda tributaria, sino también la vulneración de la competencia de las Cortes Generales para la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado (art. 134.1 CE): y, en fin, la quiebra del principio de

²⁸⁵ Se trata de las sentencias relativas al recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 48/1984 y LO 8/1984, sobre objeción de conciencia al servicio militar. En sus aspectos más importantes, esta doctrina es muy discutida incluso dentro del propio Tribunal. Las dos sentencias comentadas contienen importantes votos particulares que marcan otras líneas posibles de interpretación. A la STC 160/87 formulan votos particulares los Sres. De la Vega Benayas, García-Mon y González Regueral y Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer. A la STC 161/87, además de estos mismos, el Sr. Latorre Segarra.

²⁸⁶ En el fundamento jurídico 3º de la STC 160/1987, caso Ley 48/84 de Objeción de Conciencia I, de 27 de octubre, se afirma que el derecho a la libertad ideológica o religiosa por sí mismo no sería suficiente para liberar a los ciudadanos de deberes constitucionales o subconstitucionales por motivos de conciencia, con el riesgo anejo de relativizar los mandatos jurídicos. Por su parte, la STC 161/1987, caso Ley de Objeción de Conciencia II, de 27 de octubre, declara textualmente que: “la objeción de conciencia con carácter general, es decir, el derecho a ser eximido del cumplimiento de los deberes constitucionales o legales por resultar ese cumplimiento contrario a las propias convicciones, no está reconocido ni cabe imaginar que lo estuviera en nuestro Derecho ni en Derecho alguno, pues significaría la negación misma de la idea del Estado. Lo que puede ocurrir es que sea admitida excepcionalmente respecto a un deber concreto” (fj 3).

no afectación proclamado en diferentes preceptos de nuestro vigente ordenamiento jurídico”.

La contradicción de esta línea jurisprudencial parte de la siguiente observación²⁸⁷: lo lógico es que se tome partido por una de estas dos tesis; o bien la objeción de conciencia no forma parte del contenido de la libertad ideológica²⁸⁸ o sí forma parte²⁸⁹ en cuyo caso se pondera en cada supuesto si prevalece el derecho a la objeción o el deber impuesto. Lo que se hace en las sentencias no sigue esta argumentación: se le incluye en la libertad ideológica pero luego no se pondera sino que simplemente se desplaza el derecho a la objeción de conciencia frente a cualquier deber²⁹⁰.

²⁸⁷ G. ESCOBAR ROCA: *La objeción de conciencia en la Constitución española...*, págs. 187 y 188.

²⁸⁸ Entre la doctrina que suscribe esta interpretación podemos citar a L. SÁNCHEZ AGESTA: *Sistema político de la Constitución española de 1978*, Editora Nacional, Madrid, 1983, 3ª ed., pág. 156; V. REINA y A. REINA: *Lecciones de Derecho Eclesiástico español*, PPU, Barcelona, 1983, pág. 426; F. J. PELÁEZ ALBENDEA: *La objeción de conciencia al servicio militar en el Derecho positivo español*, Servicio de Publicaciones, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, pág. 50; F. FERNÁNDEZ SEGADO: *El sistema constitucional español*, Dykinson, Madrid, 1995, 1ª reimpr., págs. 309 y 310 y E. ESPÍN TEMPLADO: *Derecho Constitucional*, dir. L. López Guerra, vol. I, Tirant lo Blanch, Valencia, 1994, 2ª ed., págs. 191 y 192.

²⁸⁹ Como, por ejemplo, A. FERNÁNDEZ MIRANDA: “Estado laico y libertad religiosa”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 6, 1979, págs. 71 a 73; J. A. ALONSO DE ANTONIO: “El derecho a la libertad religiosa en la Constitución española de 1978: Artículo 16”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 12, 1979, pág. 243 y J. DE ESTEBAN y L. LÓPEZ GUERRA: *El régimen constitucional español...*, vol. I, págs. 204 y 205.

²⁹⁰ Sin embargo, la doctrina se ha preocupado por hacer una lectura conciliadora de la jurisprudencia constitucional. Así, según Gascón Abellán, las últimas afirmaciones del Tribunal Constitucional pueden ser interpretadas en el sentido de que lo que no se permite es la objeción de conciencia como derecho absoluto e ilimitado o como objeción de conciencia a todo deber jurídico (M. GASCÓN ABELLÁN: *Objeción al Derecho y objeción de conciencia*, CEC, Madrid, 1990, págs. 301 y 302). Sánchez González entiende que “los dos pasos atrás del Tribunal Constitucional” deben entenderse en la óptica de “una interpretación negativa del derecho a la objeción de conciencia” al darse cuenta de que “reconocer que la objeción de conciencia era una manifestación de la libertad ideológica era demasiado” y aplaude esta interpretación por ser más ajustada al tenor de la Constitución “que se ha limitado a reconocer una concepción muy estrecha de la objeción de conciencia” (S. SÁNCHEZ GONZÁLEZ: “Comentario al

La línea iniciada por el Tribunal Constitucional en 1987 es la que en la actualidad se mantiene en materia de defensa. Pero no ha sido así cuando el panorama se ha ampliado con la aparición de nuevas clases de objeción de conciencia que afectan a tantas otras materias o aspectos de la vida pero que, en última instancia, han venido a incardinarse bajo la cobertura jurídica del art. 16 CE. En todos estos casos (objeción de conciencia del personal sanitario a la práctica del aborto, a recibir determinados tratamientos médicos, a los juramentos promisorios y promesas, al saludo a la bandera, en materia educativa, etc.), el Tribunal Constitucional ha aceptado mayoritariamente la alegación de la objeción de conciencia por parte de los ciudadanos. La disparidad de tratamiento jurisprudencial puede explicarse si atendemos a la existencia de una importante diferencia entre el incumplimiento o la objeción al cumplimiento de un deber constitucional y las objeciones mencionadas. En estos últimos supuestos, el objetor se niega –por motivos de conciencia- a ejercer alguno de sus derechos o a recibir determinadas prestaciones pero no pone en peligro con su actuación la construcción del Estado. Sin embargo, en el caso del objetor fiscal se está atacando uno de los pilares básicos sobre los que se asienta nuestro Estado social cual es la contribución solidaria de sus ciudadanos sin la cual no sólo resultaría imposible la organización o funcionamiento mínimo de los órganos estatales, sino que se haría inviable la garantía de muchos de los derechos del resto de ciudadanos²⁹¹.

artículo 30: Defensa de España”, en *Comentarios a la Constitución española de 1978*, tomo III, dir. O. Alzaga Villaamil, Edersa, Madrid, 1996, pág. 398).

²⁹¹ Como explica Gascón Abellán, la objeción de conciencia fiscal es una clase de objeción que no se resuelve en el estricto ámbito de la interioridad de la conciencia sino que constituye el ejemplo típico en el que omitir la ejecución del deber equivale a la frustración de algún objetivo comunitario y la excepción al reparto de las cargas que genera el sistema de cooperación social (M. GASCÓN ABELLÁN: *Objeción al Derecho y objeción de conciencia...*, pág. 224).

Por ello, los pronunciamientos jurisprudenciales, tanto de los tribunales ordinarios como del propio Tribunal Constitucional, sobre el reconocimiento de la objeción fiscal son siempre negativos²⁹². Los argumentos más importantes de esta jurisprudencia pueden resumirse en los siguientes puntos: a) la objeción de conciencia no es un derecho fundamental sino un derecho constitucional autónomo que se configura como una excepción al cumplimiento de un deber general; b) no cabe extender su contenido a cualquier modalidad de objeción o reparo ideológico; c) la libertad ideológica no cubre la posibilidad de excepcionar el deber general de contribuir porque, de lo contrario, se atribuiría a cada contribuyente la facultad de diseñar o autodisponer de parte de la deuda tributaria según su ideología; d) sin el oportuno reconocimiento legal tal objeción no puede ejercerse, ni siquiera al amparo de la libertad ideológica o de conciencia; e) el problema de la objeción de conciencia fiscal es una cuestión política, cuya resolución corresponde a las Cortes Generales en observancia del principio constitucional de soberanía parlamentaria en la fijación del gasto público (arts. 66.2 y 134.1 CE); f) no cabe tampoco la adopción por los contribuyentes de fórmulas alternativas a su deber impositivo porque quiebra el principio de no afectación de ingresos y gastos (arts. 27 LGT y 23 LGP); y, g) se advierte la incompatibilidad de la objeción fiscal con los principios constitucionales proclamados en el art. 31.1 CE.

²⁹² Véase el Auto del Tribunal Constitucional de 71/1993, de 1 de marzo, o las sentencias de la Audiencia Territorial de Bilbao de 29 de septiembre de 1987; de la Audiencia Territorial de Zaragoza de 9 de enero de 1988; del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 1988; del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 29 de mayo de 1989 y del Tribunal Superior de Galicia de 9 de junio de 1994. Un resumen de estos pronunciamientos sobre objeción fiscal en R. PALACIO GONZÁLEZ; P. M. LEÓN LÓPEZ; M. FRIERA ÁLVAREZ y M. RODRÍGUEZ BLANCO: “Otros tipos de objeción: objeción fiscal, al jurado, a juramentos y promesas y en las relaciones laborales”..., págs. 137 y 138.

D. Razones contrarias al reconocimiento de la objeción de conciencia fiscal: cuestiones conceptuales, cuestiones jurídicas y cuestiones prácticas

Los problemas que rodean a la aceptación jurídica de la objeción de conciencia fiscal se pueden agrupar en tres categorías: problemas conceptuales, de un lado; problemas jurídicos, de otro y, finalmente, problemas de tipo práctico.

1. La *objeción de conciencia fiscal* es, en líneas generales, rechazada por *razones conceptuales*. En primer lugar, la falta de cobertura legal de la objeción de conciencia fiscal ha conllevado que se califique de “desobediencia civil”²⁹³. La *desobediencia civil* serían aquellos casos en los que, por cualquier causa, se pretende un determinado cambio (legislativo o de otro tipo) y para cuya consecución se presiona con el incumplimiento indiscriminado de obligaciones legales²⁹⁴. Ningún ordenamiento jurídico puede reconocer un derecho a la desobediencia civil porque eso equivaldría a negarse a sí mismo. Por el contrario, la objeción de conciencia, en tanto puede estar legalizada no implica necesariamente el incumplimiento de la ley²⁹⁵. Como es

²⁹³ Sobre el concepto y tratamiento jurídico de la desobediencia civil, puede verse J. M. RODRÍGUEZ PANIAGUA: “La desobediencia civil”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 5, 1982, págs. 95 a 114.

²⁹⁴ La mayor parte de la doctrina incluye el cambio legislativo entre los objetivos del desobediente civil (J. M. ALONSO-VEGA ÁLVAREZ: “La objeción de conciencia al servicio militar y la objeción de conciencia fiscal”, *Revista General del Derecho*, núm. 543, 1989, pág. 7860; G. LANDROVE DÍAZ: *Objeción de conciencia, insumisión y Derecho Penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1992, pág. 81 y G. ESCOBAR ROCA: *La objeción de conciencia en la Constitución española...*, pág. 42. De opinión contraria, I. C. IBÁN y L. PRIETO SANCHÍS: *Lecciones de Derecho Eclesiástico*, Tecnos, Madrid, 1990, 2ª ed., pág. 161; D. LLAMAZARES FERNÁNDEZ: *Derecho Eclesiástico del Estado*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1991, pág. 703 y J. M. CONTRERAS MAZARIO: “Libertad de conciencia, objeción de conciencia, insumisión y Derecho”, en *Ley y conciencia: Moral legalizada y moral crítica en la aplicación del Derecho*, BOE y Universidad Carlos III, Madrid, 1993, pág. 44.

²⁹⁵ G. CÁMARA VILLAR: *La objeción de conciencia al servicio militar (Las dimensiones constitucionales del problema)...*, pág. 24.

fácilmente deducible, esta gran diferencia entre desobediencia y objeción desaparece ante la objeción de conciencia fiscal al no hallarse juridificada. Es decir, lo que permite distinguir un acto de desobediencia del ejercicio legítimo de la objeción consiste en que la actividad se encuentre reconocida a nivel constitucional o legal. Éste sería el caso de la objeción de conciencia a la prestación del servicio militar. Sin embargo, la diferencia se difumina cuando comparamos un acto de desobediencia con el ejercicio de un tipo de objeción no reconocido a nivel jurídico: ambos suponen el incumplimiento del ordenamiento jurídico.

En segundo lugar, esta actitud de negativa al pago de impuestos por motivos ideológicos se ha calificado de objeción “indirecta”²⁹⁶ y se considera que no es posible reconocer jurídicamente como objeción una objeción del tipo de la llamada indirecta²⁹⁷.

Finalmente, en esta misma línea, se viene distinguiendo entre objeciones de conciencia a prestaciones personales y objeciones de conciencia a prestaciones reales, distinción que se defiende con el confesado propósito de considerar únicamente las primeras como ejemplos de objeción de conciencia y de excluir conceptualmente de la categoría a los objetores fiscales²⁹⁸.

²⁹⁶ La objeción de conciencia directa es aquella conducta en la que el objetor se dirige directamente contra la norma que desea cambiar (por ejemplo, la objeción de conciencia al servicio militar) mientras que la objeción de conciencia indirecta se dirige contra leyes justas para potenciar el cambio de otra u otras injusta (J. C. DALMAU LLISO: *La objeción fiscal a los gastos militares...*, pág. 89).

²⁹⁷ Entre otros, I. C. IBÁN y L. PRIETO SANCHÍS: *Lecciones de Derecho Eclesiástico...*, pág. 161; G. CÁMARA VILLAR: *La objeción de conciencia al servicio militar (Las dimensiones constitucionales del problema)...*, pág. 29 y D. LLAMAZARES FERNÁNDEZ: *Derecho Eclesiástico del Estado...*, pág. 706.

²⁹⁸ L. PRIETO SANCHÍS: “La objeción de conciencia como forma de desobediencia al Derecho”, *Sistema*, núm. 59, 1984, pág. 50. Gascón Abellán explica que para excluir la objeción fiscal se aducen tres motivos. En primer lugar, que la objeción fiscal no puede discriminar la actividad o política que se considera inmoral, ya que con los tributos se financian todas ellas, las buenas y las malas. Segundo, que la

2. Sobre los *problemas jurídicos*, el principal es, evidentemente, el de negar la posibilidad de incluir la *objeción de conciencia fiscal* bajo la cobertura de la *libertad ideológica* garantizada en el art. 16.1 CE dado que se sustenta en una razón política y no de verdadera conciencia o moral. Se dice que la razón principal por la que mayoritariamente se produce el rechazo entre la doctrina de la objeción fiscal es porque también constituye una forma evidente de presión política²⁹⁹ ya que la reclamación que fundamenta este tipo de objeción implica cuestiones relativas al modo de proceder del Gobierno en la consecución de la Defensa común y del bienestar general del país, materias que la Constitución confía a los poderes ejecutivo y legislativo. Es el Estado y no el objetor fiscal quien determina los impuestos y el gasto público para el bien de la comunidad³⁰⁰. Este primer problema enlaza directamente con la afirmación de que el reconocimiento de la objeción fiscal vulneraría el *principio de soberanía parlamentaria* en la fijación del gasto público reconocido en los arts. 66.2 y 134.1 CE. Parece difícil el establecer un equilibrio entre el principio de soberanía parlamentaria en la fijación del gasto público y la libertad de conciencia porque la competencia del Parlamento a la hora

negativa al pago de impuestos constituye una forma de presión política. Tercero, que desde un punto de vista moral, existe una diferencia cualitativa entre la cooperación abstracta con una política injusta mediante el pago de impuestos y la cooperación concreta y personal con esa misma política (M. GASCÓN ABELLÁN: *Objeción al Derecho y objeción de conciencia...*, pág. 83).

²⁹⁹ Escobar distingue entre desobediencia civil y objeción de conciencia en base al criterio de la motivación. Precisamente, la desobediencia se fundamenta en motivos políticos - aunque añade que reconducibles a morales - y se dirige normalmente contra una institución, mientras que la objeción de conciencia encontramos motivos morales en su justificación y dirigida contra un deber (G. ESCOBAR ROCA: *La objeción de conciencia en la Constitución española...*, págs. 58 y 436). Palomino distingue entre un momento político que se refiere a las reivindicaciones de determinados sectores sociales que piden soluciones normativas a una demanda de contribución al gasto público que evite la financiación de gastos militares y de defensa y un momento jurídico en el que se produce el choque entre la conciencia individual y la norma jurídica (R. P. PALOMINO: “El tratamiento jurídico de la objeción de conciencia en los Estados Unidos”..., pág. 1272).

³⁰⁰ D. LLAMAZARES FERNÁNDEZ: *Derecho Eclesiástico del Estado...*, pág. 706.

de determinar el gasto público es una competencia de “carácter absoluto, pues de lo contrario perdería su razón de ser”³⁰¹.

También el *principio de no afectación de ingresos a gastos* que rige en nuestro ordenamiento jurídico tributario imposibilita la decisión sobre el destino de determinados ingresos, es decir, que cada contribuyente decida dónde irá a parar su dinero³⁰² y además la misma configuración técnica del sistema presupuestario impide la flexibilización que exige la solución legislativa consistente en destinar automáticamente las cantidades objetadas a los gastos originados por la defensa civil o no violenta³⁰³. Esta observación se completa con otro problema que plantea la objeción fiscal como es el que a determinados bienes públicos no les resulte aplicable el principio de exclusión, es decir, el que no paga el precio no se encuentra excluido del consumo del bien público³⁰⁴.

Finalmente, en contra de la práctica de la objeción fiscal se alega la violación de otros artículos constitucionales, principalmente, los principios reconocidos en el art.

³⁰¹ G. ESCOBAR ROCA: *La objeción de conciencia en la Constitución española...*, pág. 442.

³⁰² I. C. IBÁN y L. PRIETO SANCHÍS: *Lecciones de Derecho Eclesiástico...*, pág. 220.

³⁰³ Alonso-Vega apunta otros problemas prácticos derivados del principio de no afectación: “A mayor abundamiento, es difícil calcular la cantidad destinada a gastos militares porque, en primer lugar, es el presupuesto para el Ministerio de Defensa más otros gastos como ayuda a empresas de armamentos, investigación de armas. En segundo lugar, ¿cómo se calcula el tanto por ciento? ¿Considerando únicamente como fuente de ingresos el IRPF o calculando todos los ingresos del Estado? Es decir, sabemos que el Estado no sólo se nutre del IRPF sino de otros ingresos. El tanto por ciento deducible en concepto de objeción fiscal variará mucho si el gasto militar lo aplicamos sólo sobre lo recaudado con el IRPF o sobre todas las entradas del Estado” (J. M. ALONSO-VEGA ÁLVAREZ: “La objeción de conciencia al servicio militar y la objeción de conciencia fiscal”..., págs. 7874 y 7875).

³⁰⁴ A pesar de ello, Dalmau Lliso opina que el gasto en defensa es indivisible y aunque resulta imposible encontrar un mecanismo adecuado de atribución de beneficios en el gasto en defensa nacional ello no implica que tengamos que conformarnos con soluciones o fórmulas incorrectas por lo que apunta algunas medidas posibles (J. C. DALMAU LLISO: *La objeción fiscal a los gastos militares...*, págs. 138 a 177).

31 puesto quien realiza este tipo de objeción no contribuye de la misma manera que el resto de españoles al sostenimiento de los gastos públicos; infracción del art. 14 ya que ciudadanos con la misma capacidad económica dan lugar a distinta contribución; y, por último, conculcación del art. 30 CE que consagra deber de defensa ya que las cantidades objetadas deben destinarse también a defensa.

3. Por *motivaciones* de carácter *práctico*, las legislaciones no admiten la objeción de conciencia en ningún supuesto o sólo en alguna materia muy concreta. Es decir, esta ausencia de reconocimiento, o en el mejor de los casos de reconocimiento restrictivo, tiene su causa en el miedo o desconfianza del legislador frente a las consecuencias que se derivarían de aceptar ampliamente la objeción de conciencia ya que podría ponerse en juego la propia supervivencia del Estado. El hecho que, teóricamente, puedan aparecer tantas clases de objeción de conciencia como conciencias se puedan sentir violentadas por los deberes que impone el ordenamiento jurídico dificulta extremadamente la posibilidad de proporcionar un estatuto jurídico determinado³⁰⁵. Si todos los ciudadanos decidieran negarse a pagar sus impuestos por el

³⁰⁵ Aquí es donde más claramente se produce el enfrentamiento entre las dos líneas doctrinales: de un lado, aquellos autores que abogan por el reconocimiento general del derecho a la objeción de conciencia y, de otro, quienes lo niegan rotundamente. Como exponente de los primeros podemos considerar a Gascón Abellán que afirma que “todo deber jurídico puede ser considerado en hipótesis como un límite a la libertad de conciencia, seguramente muchos deberes no suscitarán nunca a nadie ningún escrúpulo moral pero la conciencia humana ha dado lugar históricamente a tantos y tan variados imperativos que no merece la pena circunscribir el círculo de posibles deberes objetables” (M. GASCÓN ABELLÁN: *Objeción al Derecho y objeción de conciencia...*, pág. 279). Comparte esta postura R. SORIANO: “La objeción de conciencia: significado, fundamentos jurídicos y positivización en el ordenamiento jurídico español”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 58, 1987, pág. 85. Para ejemplificar la posición del segundo sector doctrinal, más numeroso, sirvan de las palabras de Ruíz Miguel “En mi opinión, frente a la tentación de afirmar que las leyes deben respetar siempre los dictados de la conciencia de los individuos, es fácil mostrar la posibilidad de criterios subjetivamente morales, fanáticos o intolerantes que sería enormemente dañino e inmoral aceptar por parte del Estado: sin ir más lejos, piénsese en las sectas que provocan “suicidios” colectivos que en realidad suelen ser asesinatos masivos con suicidio final de los responsables o en la eventual negativa de un testigo de Jehová a que su hijo menor de edad reciba una transfusión de sangre necesaria para su salud (...) Ahora bien, salvados tales tipos de casos y otros

desacuerdo con el gasto que realiza el Estado basándose en creencias religiosas, la capacidad del Estado para su normal funcionamiento se debilitaría fuertemente o incluso desaparecería.

E. Argumentos favorables al reconocimiento jurídico de la objeción de conciencia fiscal. El antecedente de la asignación tributaria a la Iglesia católica y sus implicaciones constitucionales

Lo cierto es que las condiciones que caracterizan a la objeción de conciencia se adecuan mejor a las *obligaciones personales* que a las *reales* pero no hasta el punto de excluir por principio la objeción fiscal porque es discutible que exista una diferencia cualitativa entre participar en una guerra y financiarla³⁰⁶. A mayor abundamiento, tanto realizar una actividad personal contraria a nuestra conciencia como contribuir económicamente a que se realice esa actividad lesionan por igual el bien jurídico protegido por el art. 16 CE que no las distingue como tampoco distinguió el Tribunal Constitucional en su sentencia 15/1982, de 23 de abril, cuando sostuvo que “la libertad

similares, en los que los daños de un ejercicio ilimitado de la libertad de conciencia son claramente graves y desproporcionados, también parece claramente indeseable que las leyes impongan deberes que violentan directamente la conciencia de los ciudadanos. Es cierto, sin embargo, que lo deseable no siempre es realizable y que, si bien teóricamente razonable, puede ser pragmáticamente inconveniente o técnicamente inviable para el legislador descartar sin más ciertos deberes o establecer expresamente para ellos una excepción por razones de conciencia” (A. RUÍZ MIGUEL: “La objeción de conciencia a deberes cívicos”..., págs. 102 y 103). De esta misma opinión, A. MILLÁN GARRIDO: “La objeción de conciencia al servicio militar, la prestación social sustitutoria y su régimen penal”, *Actualidad Penal*, núm. 15, 1991, pág. 219; J. OLIVER ARAUJO: *Política y Derecho*..., págs. 285 a 288 y S. SÁNCHEZ GONZÁLEZ: “Comentario al artículo 30: Defensa de España”..., pág. 398. Recordemos, a estos efectos, la STC 161/1987, caso Ley de Objeción de Conciencia II, de 27 de octubre, fj 3.

³⁰⁶ Ruíz Miguel afirma que “Entrando en las razones de fondo, la diferencia de gravedad entre participar personalmente en una guerra y sufrarla mediante impuestos no parece que justifique una separación conceptual, al menos a efectos morales, entre los dos supuestos. De un objetor que se negara a luchar en una guerra, pero que no tuviera inconveniente en apoyarla económicamente, diríamos que es moralmente incoherente o hipócrita” (A. RUÍZ MIGUEL: “Sobre la fundamentación de la objeción de conciencia”, *Anuario de Derechos Humanos*, núm. 4, 1986-1987, pág. 408). De la misma opinión, M. GASCÓN

de conciencia no sólo supone el derecho a formarla libremente sino también a actuar conforme a ella³⁰⁷. Esta indiferenciación consigue, como se apunta en la Exposición de Motivos de la Ley 22/1998, de 6 de julio, reguladora de la objeción de conciencia y de la prestación social sustitutoria, “evitar discriminaciones entre los ciudadanos en razón de sus creencias e ideologías”.

Respecto a la distinción entre *objeción de conciencia directa e indirecta*, asimilando esta última al supuesto de desobediencia civil, parece que la objeción fiscal tiene una particularidad que la hace incomparable a un caso de desobediencia. Se trata de su mecanismo de articulación que está cuidadosamente dirigido a detraer de los impuestos solamente la cantidad dedicada a sufragar la actividad contra la que, en realidad, se reacciona³⁰⁸. Es decir, el ciudadano “contribuye” al sostenimiento de los gastos públicos, no incumple sus obligaciones tributarias con lo que no cabe equipararlo al desobediente ni al insumiso fiscal³⁰⁹, lo que ocurre es que realiza un cumplimiento incorrecto de las mismas.

La cuestión más problemática es la consideración de la conexión entre el deber objetado y los motivos morales, esto es, la existencia de un *auténtico conflicto de conciencia* de donde se deriva el problema de la inclusión o no del derecho a la objeción

ABELLÁN: *Objeción al Derecho y objeción de conciencia...*, pág. 84 y R. P. PALOMINO: *Las objeciones de conciencia*, Montecorvo, Madrid, 1994, pág. 132.

³⁰⁷ STC 15/1982, caso Prórroga de incorporación al servicio militar, de 23 de abril, fj 6.

³⁰⁸ Otra cosa sería, como bien señala Alonso-Vega, que se dejaran de pagar todos los impuestos para oponerse a determinado gasto lo que no constituiría un ejemplo de objeción de conciencia (J. M. ALONSO-VEGA ÁLVAREZ: “La objeción de conciencia al servicio militar y la objeción de conciencia fiscal”..., pág. 7857).

³⁰⁹ J. C. DALMAU LLISO: *La objeción fiscal a los gastos militares...*, pág. 93. En contra, G. LANDROVE DÍAZ: *Objeción de conciencia, insumisión y Derecho penal...*, pág. 81.

de conciencia en el ámbito del art. 16.1 CE³¹⁰. En este sentido, sorprende el acentuado consenso en la elaboración parlamentaria del mencionado precepto si bien se propuso la adición de un nuevo apartado que reconociese “el derecho a la objeción de conciencia”³¹¹; propuesta que no prosperó. Se acepte o no el reconocimiento de una clase determinada de objeción lo cierto es que la objeción de conciencia encuentra su fundamento en el art. 16 CE con lo que cabría que se especificasen los gastos correspondientes a una determinada cuestión de conciencia y que los individuos decidiesen dedicar o no la parte que les corresponda a dicho fin³¹².

³¹⁰ Una doctrina muy minoritaria incluye el derecho a la objeción de conciencia fiscal en el tenor del art. 30.2 CE que reconoce la objeción de conciencia al servicio militar. Se defiende esta postura alegando que el contribuir a los gastos de esta índole forma parte del deber de defender a España (J. M. ALONSO-VEGA ÁLVAREZ: “La objeción de conciencia al servicio militar y la objeción de conciencia fiscal”..., pág. 7871). En contra, S. SÁNCHEZ GONZÁLEZ: “Comentario al artículo 30: Defensa de España”..., pág. 400.

³¹¹ El Senador Xirinacs Damian propuso en la sesión del Pleno del Senado de 26 de septiembre de 1978 el nuevo apartado por entender que sin tal alusión expresa, el derecho no sería garantizado por el art. 16.1. En su intervención defendió que “Aquí no se dice la objeción de conciencia al servicio militar, al servicio de las armas, sino que se habla de la objeción de conciencia a secas. Hay muchas personas que entienden la objeción de conciencia sólo en este sentido, pensando que no puede haber objeción de conciencia en otros muchos sentidos. Por ejemplo, un profesional puede tener una objeción de conciencia a declarar determinadas cosas. La objeción de conciencia tiene un sentido amplísimo y me parecería un colofón precioso puesto al final de este artículo tan interesante sobre la libertad de creencias, de religión, de ideología, etc. pues el respeto a la libertad de conciencia es fundamental” (*Constitución Española. Trabajos parlamentarios*, vol. IV, Cortes Generales, Madrid, 1989, 2ª ed., págs. 4592 y 4593). Pero triunfará la interpretación restrictiva del contenido de la libertad ideológica y religiosa realizada por el senador Casals Parral (UCD): “No puede confundirse la libertad de conciencia con la objeción de conciencia y no puede entenderse incluida ésta en aquella libertad. Objeción es precisamente objeción a algo y ese algo es necesario que sea concreto, por lo que no podemos aceptar que tiene un sentido general. Objeción, en sentido general, es objeción por principio al orden establecido, es la contestación generalizada del Estado de Derecho. Es, en definitiva, una conducta antisocial y anticonstitucional, porque sería una conducta que atentaría a lo que disponen los arts. 1 y 10 que hemos aprobado de esta Constitución. Una objeción a todo sería siempre, en definitiva, una anarquía” (*Constitución Española. Trabajos parlamentarios*, vol. IV, Cortes Generales, Madrid, 1989, 2ª ed., pág. 4599).

³¹² Para Alonso-Vega la objeción de conciencia fiscal es equiparable al impuesto religioso: los contribuyentes no tienen porqué financiar una confesión con la que no están de acuerdo por lo que tampoco tienen que financiar una actividad que consideran inmoral cual es la defensa armada. Para este autor ni siquiera resultaría problemático que un contribuyente objetase parte de su IRPF por no estar de acuerdo con el aborto, otra parte con la educación sexual en la escuela pública, etc. (J. M. ALONSO-VEGA ÁLVAREZ: “La objeción de conciencia al servicio militar y la objeción de conciencia fiscal”..., pág. 7870).

Por eso, resulta bastante lógico incluir entre las justificaciones de la objeción de conciencia no sólo las jurídicas y morales, sino también las políticas³¹³. Se afirma que, en principio y por lo general, la objeción de conciencia basada en convicciones exclusivamente políticas parece alejarse de lo que en rigor puede entenderse como motivos de conciencia; pero de “un estudio atento de las circunstancias en que la objeción selectiva se produce cabe deducir no sólo que la total identificación con la objeción política resulta artificial sino también que los motivos morales suelen encontrarse presentes de uno u otro modo en este tipo de objeción”³¹⁴.

En contra del razonamiento que excluye la objeción fiscal por atacar directamente al *principio de soberanía parlamentaria* en la fijación del gasto público, la solución podría venir de la mano de la creación de un fondo especial destinado a los gastos de defensa civil al que irían a parar las cantidades objetadas cuyo porcentaje se

³¹³ J. RAWLS: *Teoría de la Justicia*, Fondo de Cultura Económica, México, 1985, 1ª ed., 1ª reimpr., pág. 411; R. SORIANO: “La objeción de conciencia: significado, fundamentos jurídicos y positivización en el ordenamiento jurídico español”..., pág. 101; M. GASCÓN ABELLÁN: *Objeción al Derecho y objeción de conciencia...*, págs. 222 y 223; G. CÁMARA VILLAR, *La objeción de conciencia al servicio militar (Las dimensiones constitucionales del problema)*..., pág. 160; D. LLAMAZARES FERNÁNDEZ: *Derecho Eclesiástico del Estado...*, pág. 712; A. MILLÁN GARRIDO: “La objeción de conciencia al servicio militar, la prestación social sustitutoria y su régimen penal”, *Actualidad Penal*, núm. 15, 1991, pág. 219 y J. OLIVER ARAUJO: *Política y Derecho...*, pág. 267. Ya durante la discusión de la ley reguladora de la objeción de conciencia de 1984, se debatió acerca de la posibilidad de enumerar junto a los motivos que podían justificar la objeción de conciencia al servicio militar (y que son razones de orden religioso, ético, moral, humanitario, filosófico u otros de la misma naturaleza) los políticos. Y lo cierto es que no se enunciaron dichas motivaciones políticas porque en una acepción amplia puede considerarse que aparecen incluidas en el término filosófico (Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, núm. 143, 24 de marzo de 1984, pág. 4649). La realidad es que el preámbulo de la Ley 22/1998, de 6 de julio, reguladora de la objeción de conciencia y de la prestación social sustitutoria, establece que la justificación de la exención del servicio militar es la incompatibilidad entre las actividades militares y las convicciones del ciudadano y no la naturaleza de dichas convicciones.

³¹⁴ G. ESCOBAR ROCA: *La objeción de conciencia en la Constitución española...*, pág. 303.

fijaría anualmente en la Ley de Presupuestos (como el impuesto religioso) salvaguardándose de este modo el mencionado principio³¹⁵.

El argumento que alega el *principio de no afectación de ingresos a gastos* como causa de la negativa a reconocer la objeción de conciencia fiscal puede ser interpretado de forma diferente: los ingresos que el Estado obtiene gracias al sistema tributario son destinados al “sostenimiento de los gastos públicos” y no a otro fin. Pues bien, es precisamente esta conexión entre ingresos y gastos lo que permite pensar en la posibilidad de que se produzca un conflicto de conciencia en aquellas personas que, estando obligadas al pago de determinados tributos, consideran moralmente reprobable no ya el mismo pago o procedimiento de exacción, sino el uso final al que son destinados los ingresos obtenidos mediante dichos tributos. Pero principalmente se puede rebatir esta argumentación porque el principio de no afectación conoce ya algunas excepciones en nuestro ordenamiento jurídico³¹⁶, siendo la más conocida la que

³¹⁵ Escobar añade que el reconocimiento de la objeción fiscal colaboraría en la ruptura de la rigidez de la democracia representativa puesto que se entendería ese reconocimiento como un elemento participativo al considerarlo, de una parte, como cláusula general de favorecimiento ambiental de los derechos fundamentales y, de otra, como institución de democracia directa (G. ESCOBAR ROCA: *La objeción de conciencia en la Constitución española...*, págs. 445 y 446). En el mismo sentido, J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE, *Derecho Eclesiástico Español*, Servicio de Publicaciones, Universidad de Oviedo, Oviedo, 1995, pág. 343. En contra, Oliver Araujo sostiene que “la democracia representativa tiene sus defectos y limitaciones pero continua siendo – pese a todo – el mejor de los sistemas posibles: y una forma de destruirla sería ‘apelando constantemente a la desobediencia civil, que convertiría la relativa estabilidad y representación de las ideologías sociales que comporta la democracia representativa en una especie de disolución de la decisión política y la instauración de la anarquía social’ ” (J. OLIVER ARAUJO: *Política y Derecho...*, págs. 286 y 287).

³¹⁶ Por ejemplo, los arts. 23, 64 y 66 LGP que reconocen, respectivamente, la asignación de los recursos recaudados por la Hacienda estatal y de cada uno de sus Organismos autónomos a la satisfacción de sus obligaciones salvo que una Ley los afecte a fines determinados: la concesión de créditos extraordinarios para satisfacer un gasto urgente y la ampliación de créditos afectos a determinados gastos. Además de estas excepciones y con carácter general, las tasas y contribuciones especiales constituyen ingresos tributarios afectados a gastos concretos.

deriva del reconocimiento del llamado “impuesto religioso”³¹⁷. Consiste este sistema en que “los ciudadanos, a la hora de realizar la declaración de la renta, expresan su voluntad de que un porcentaje de sus impuestos – el 0.52%³¹⁸ - se asigne a la Iglesia Católica o a otros fines de interés social”³¹⁹.

Respecto a las vulneraciones de los arts. 14, 30 y 31 CE también se han defendido lecturas legitimadoras de la objeción fiscal. Así, en relación a la violación del *principio de igualdad por* los objetores de conciencia fiscal se dice que la discriminación se produciría frente a quienes se oponen a lo militar de no aceptarse su objeción; en cuanto a la infracción del *deber de defensa* cabría sostener que la defensa de la Nación también es posible desde la óptica civil, no sólo militar, y aquella primera

³¹⁷ J. L. PÉREZ DE AYALA: “Asignación tributaria a la Iglesia Católica”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 15, monográfico “Diez años de desarrollo constitucional. Estudios en homenaje al profesor D. Luis Sánchez Agesta”, 1989, págs. 640 y 641 y R. RODRÍGUEZ CHACÓN: *El factor religioso ante el Tribunal Constitucional*, Servicio de Publicaciones, Universidad Complutense, Madrid, 1992, pág. 116. Aunque la denominación coincide no podemos establecer una equivalencia entre este modelo de financiación de la Iglesia con el que se aplica en Alemania bajo el nombre de “impuesto religioso” ya que se trata de un tributo establecido por la Iglesia católica, y recaudado a través de los medios que le ofrece el Estado, a todos los miembros pertenecientes a ella, tratándose no de una opción del contribuyente sino de una auténtica obligación fiscal como explica A. PANIZO Y POMO DE ARCE: “Sistema tributario e impuesto religioso en Alemania”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 252, 1999, págs. 409 a 446. El mismo autor considera que no es aconsejable “importar” la experiencia alemana del impuesto religioso porque “incrementaría, en extremo, la presión fiscal existente, sería difícilmente articulable conforme a los principios constitucionales de libertad religiosa, neutralidad y cooperación del art. 16 de nuestra Ley fundamental, y especialmente en lo que respecta a la prohibición de obligar a declarar al sujeto pasivo sobre su ideología” (A. PANIZO Y POMO DE ARCE: “Sistema tributario e impuesto religioso en Alemania”..., pág. 445).

³¹⁸ Sobre el porqué de esa cantidad y el método para su cálculo puede verse I. C. IBÁN; L. PRIETO SANCHÍS y A. MOTILLA DE LA CALLE: *Derecho Eclesiástico*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 132.

³¹⁹ J. GARCÍA MORILLO: *La democracia en España*, Alianza Editorial, Madrid, 1996, pág. 298. Este autor critica que el impuesto religioso vulnera el principio de igualdad y discrimina a los ciudadanos por razones religiosas, ya que quienes destinan su porcentaje de impuestos a otros fines de interés social aportan más para la satisfacción de estos fines de interés general que quienes destinan su porcentaje a la Iglesia de su elección y, por tanto, a un fin particular. Esta objeción no es, sin embargo, trasladable a la objeción fiscal en gastos de defensa militar porque la cantidad objetada se destina a otro fin de interés general cual es la defensa civil.

se sufragaría con las cantidades objetadas; finalmente, por lo que respecta al ataque al *principio de generalidad* del sistema tributario basta con recordar que el contribuyente que objeta a los gastos militares no incumple su deber por el mero hecho de objetar porque ni quiere defraudar ni evadir³²⁰ sino no contribuir a determinados gastos que considera inmorales en conciencia. De esta forma, la carga fiscal es idéntica para todos los ciudadanos con igual capacidad económica, lo que les distingue es el destino de sus aportaciones. Es decir, en todo caso, tanto el gasto en defensa armada como en defensa civil cubren intereses generales de la sociedad. De este modo, en última instancia, la suma de dinero que sale anualmente de su bolsillo es la misma que si no hubiera practicado la objeción³²¹.

En consecuencia, el obstáculo insalvable que se alza frente al reconocimiento jurídico de la objeción fiscal es de carácter eminentemente *práctico*. Es decir, se

³²⁰ Se ha defendido, incluso, que con la objeción fiscal no nos hallamos ante un problema conceptuable ni como infracción tributaria ni como delito fiscal porque no se dan las características señaladas en los arts. 78 a 79 LGT ni 305 CP que regulan, respectivamente, ambos supuestos ya que en el objetor fiscal no se encuentra una intención defraudatoria con clara voluntad de incumplimiento, no se dan las notas ni de antijuridicidad, ni de tipicidad ni de culpabilidad, ni existe en él lucro personal porque no está en contra del pago de tributos sino de la utilización que se da a una parte de éstos, ni, por último, se observa en el sujeto la ocultación de datos sino que la realidad de lo acontecido se pone en conocimiento de la propia Administración (R. PALACIO GONZÁLEZ; P. M. LEÓN LÓPEZ; M. FRIERA ÁLVAREZ y M. RODRÍGUEZ BLANCO: “Otros tipos de objeción: objeción fiscal, al jurado, a juramentos y promesas y en las relaciones laborales”..., pág. 131).

³²¹ Por relatar exhaustivamente los problemas detectados en torno a la objeción fiscal añadiremos que se ha alegado la cuestión numérica para descartar el reconocimiento del pretendido derecho a la objeción de conciencia. Si se pretexto que son muy pocos los objetores de conciencia nos parece que este argumento, además de no responder a la realidad, es insuficiente porque incluso dándose un solo caso de objeción, ésta no dejaría por ello de ser un derecho tal como defiende Escobar quien añade que “no puede olvidarse que una de las funciones características del Derecho es la protección de las minorías” (G. ESCOBAR ROCA: *La objeción de conciencia en la Constitución española...*, pág. 278). Si por el contrario, se rechaza una solución para los objetores fiscales basándose en el temor a la expansión de la objeción de conciencia fiscal, se puede objetar que no se han admitido este tipo de conjeturas en otros campos de objeción de conciencia. Para evitar que cunda el pánico respecto a la ampliación de objetores fiscales algún autor ha apuntado que debe buscarse la nota de “vitalidad”, es decir, la trascendencia de la actividad objetada en la vida estatal. Así, no es lo mismo objetar a los gastos militares, por ejemplo, que a los gastos

trataría, *en primer lugar*, de superar la difícil articulación de una prestación sustitutoria y *en segundo término*, aceptar la objeción de conciencia por motivos religiosos trae consigo el de definir el concepto de religión que debe emplearse en la aplicación de la ley.

F. La afectación del deber de contribuir al sostenimiento de “determinados” gastos públicos, en concreto, la exclusión de los gastos militares

En última instancia, el tratamiento jurídico de la objeción de conciencia se reduce a un problema de equilibrio: cuándo y en qué condiciones la actuación estatal puede imponerse legítimamente sobre los dictados de la conciencia individual y cuándo, por el contrario, debe ceder ante éstos, admitiéndolos como excepción legítima a un principio o deber general³²².

La única razón que cabría oponer al reconocimiento de la objeción fiscal es el de que no afecte a bienes esenciales para el Estado o la comunidad ni a derechos fundamentales del propio objetor o de terceros³²³.

Lo aconsejable en esta cuestión es adoptar una posición moderada. El punto de partida debe ser la consideración de la objeción de conciencia como la oposición al cumplimiento de un deber jurídico concreto descartándose la objeción general a todo el

de Seguridad social (R. P. PALOMINO: “El tratamiento jurídico de la objeción fiscal en Estados Unidos”..., pág. 1272).

³²² J. M. CONTRERAS MAZARIO: “Libertad de conciencia, objeción de conciencia, insumisión y Derecho”..., pág. 41.

³²³ G. CÁMARA VILLAR: *La objeción de conciencia al servicio militar (Las dimensiones constitucionales del problema)*..., pág. 31. La naturaleza del deber jurídico objetado ha sido el criterio a observar para admitir o no la objeción de conciencia. Una detallada exposición de estas soluciones en M.

ordenamiento jurídico. Pero la solución debe pasar necesariamente por el reconocimiento normativo de la objeción de conciencia fiscal³²⁴.

De esta forma, se conjugaría la libertad de conciencia con el principio de soberanía parlamentaria en la fijación del gasto público, ya que esta excepción al principio de no afectación habría sido acordada por el Parlamento³²⁵; se evitaría el traslado de la problemática del campo jurídico al político puesto que, actualmente, la jurisprudencia no puede resolver esta cuestión debiendo ser el legislativo quien determine cómo tratar el problema³²⁶ y su reconocimiento implicaría solucionar los

GASCÓN ABELLÁN: *Objeción al Derecho y objeción de conciencia...*, págs. 226 a 230 y G. ESCOBAR ROCA: *La objeción de conciencia en la Constitución española...*, págs. 82 y 83 y 223 y 224.

³²⁴ Algunos autores postulan que no debe considerarse únicamente como objeción de conciencia la juridificada, sino también la no juridificada analizando la cuestión desde un punto de vista social, sobre todo cuando exista una norma de rango superior que legitime la actitud del objetor frente a la norma legal vulnerada (G. ESCOBAR ROCA: *La objeción de conciencia en la Constitución española...*, pág. 56) y, en tanto llega la normativización de la objeción en cuestión, se aboga por una posición jurisprudencial más activista (J. MARTÍNEZ TORRÓN: “La objeción de conciencia en la jurisprudencia del Tribunal Supremo norteamericano”..., págs. 395 a 458). Nos parece que esta posición es incompatible con el principio de seguridad jurídica que se exige de todo ordenamiento (art. 9.3 CE) por ello consideramos más acertada la posición doctrinal que aboga por una modificación normativa a favor del reconocimiento de la objeción de conciencia fiscal (J. M. CONTRERAS MAZARIO: “Libertad de conciencia, objeción de conciencia, insumisión y Derecho”..., pág. 54).

³²⁵ G. ESCOBAR ROCA: *La objeción de conciencia en la Constitución española...*, pág. 441.

³²⁶ Algún autor denuncia que el problema que parece haberse planteado con la objeción fiscal es que el juez primero mira el caso y luego la ley para intentar amoldar ésta al supuesto según un juicio que previamente se ha formado sobre cuál ha de ser la solución. En estos casos, el juez “ve” que la reclamación se plantea adecuadamente en términos argumentativos pero prefiere no entrar a su juego, o no hacerlo completamente al tener su pensamiento en las consecuencias financieras adversas que para el Estado conllevaría el reconocimiento de la objeción fiscal (R. P. PALOMINO: “El tratamiento jurídico de la objeción fiscal en Estados Unidos”..., págs. 1303 a 1304). Esta es, por otra parte, la explicación que Cámara Villar encuentra al espectacular cambio de rumbo que sobre la construcción dogmática del derecho a la objeción de conciencia ha realizado el Tribunal Constitucional ya que ha resuelto bajo el condicionamiento de una excesiva preocupación por los efectos prácticos que para las instituciones castrenses pudieran tener sus pronunciamientos (G. CÁMARA VILLAR: *La objeción de conciencia al servicio militar (Las dimensiones constitucionales del problema)*..., pág. 202)

conflictos que se producen entre mayoría y minoría³²⁷. Teniendo en cuenta que el respeto de esas minorías es el objetivo de un ordenamiento respetuoso con el pluralismo, que la respuesta a los interrogantes jurídicos en democracia debe tener en cuenta los principios morales y la importancia de la aceptación social de un sistema tributario³²⁸, parece que la articulación de alternativas que deshagan la incompatibilidad inicial entre la decisión de la mayoría (y, por tanto, el orden jurídico) y el fuero de la conciencia personal sería la vía idónea para dar salida a los conflictos de conciencia ante el cumplimiento de un deber jurídico.

El reconocimiento de la objeción de conciencia fiscal, es decir, la creación de un fondo especial destinado a los gastos de defensa civil al que irían a parar las cantidades libremente objetadas y cuyo porcentaje se fijaría anualmente en la Ley de Presupuestos sería no sólo constitucionalmente legítima sino incluso este pago social

³²⁷ Cámara lo argumenta como sigue: “...en la mayor parte de los casos de objeción de conciencia, el incumplimiento de la obligación jurídica en que se concreta la decisión de la mayoría no tiene efectos importantes respecto de terceros. Lo cual significa que, aunque el objetante esté equivocado en su juicio sobre la norma jurídica que le impone algo, si ésta se mantiene pese a no estar justificada en la necesidad de la preservación de la autonomía de terceros, viola con ello el principio de autonomía de la persona. Es decir, se impondrían injustificadamente desde una perspectiva democrática, que exige el respeto a las minorías y a la libertad de conciencia de las personas, pautas morales incompatibles para regir la vida de quien objeta. Tal imposición estatal sería justificable, impidiendo legalmente la objeción, sólo si el incumplimiento de la decisión de la mayoría tiene efectos importantes sobre terceros, afectando o hipotecando de manera relevante su autonomía” (G. CÁMARA VILLAR: *La objeción de conciencia al servicio militar (Las dimensiones constitucionales del problema)*..., pág. 25).

³²⁸ Como nos recuerda Sánchez Serrano un sistema tributario “sólo puede tener vigencia real si descansa sobre elevados niveles de aceptación social, de participación y de colaboración ciudadanas, de confianza en el Estado y sus instituciones y en definitiva de moralidad fiscal y cívica. Y que esos altos niveles de efectiva aplicación de los tributos difícilmente serán alcanzables con normas reguladoras de los mismos acerca de las que existan, se siembren, o se dé pábulo a dudas más o menos fundadas sobre su justicia material ...” (L. SÁNCHEZ SERRANO: “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)”..., pág. 238).

sustitutorio podría considerarse la solución más acorde para conciliar intereses privados y públicos³²⁹.

³²⁹ En este sentido, se afirma que no hay ninguna razón para oponerse a una objeción de conciencia fiscal siempre que ésta se limite a la parte de impuestos dedicada a la actividad considerada contraria a la conciencia y que no se deje de pagar dicha parte sino que se exija la afectación de la misma a otros fines (J .M. ALONSO-VEGA ÁLVAREZ: “La objeción de conciencia al servicio militar y la objeción de conciencia fiscal”..., págs. 7872 y 7873).

CAPÍTULO TERCERO

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES SOBRE EL DEBER DE TRIBUTAR

I. NATURALEZA JURÍDICA Y EFICACIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES SOBRE EL PODER FINANCIERO

Cuando se hace mención de los *principios constitucionales que configuran el deber tributario*¹, la atención se centra en aquellos principios que se enumeran de manera taxativa en el art. 31.1 CE. Evidentemente, son éstos los principios básicos y fundamentales sobre los que se construye el sistema tributario en nuestro ordenamiento constitucional a partir de cuya inobservancia se puede articular una declaración de inconstitucionalidad del tributo o institución creada².

¹ La proclamación de principios en el seno de la Constitución española de 1978 provoca una dualidad en la enunciación de éstos en nuestro ordenamiento. Junto a los principios generales del Derecho cuyo régimen se establece en el Código Civil aparecen, pues, los principios constitucionales en los que podemos, a su vez, distinguir entre principios aplicables a todo el ordenamiento jurídico en su conjunto, como por ejemplo el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE, y aquéllos predicables o que afectan a un sector de ese ordenamiento, como es el caso de los principios tributarios proclamados en el art. 31.1 CE.

² Se consideran como antecedentes históricos de estos principios constitucionales tributarios los arts. 13 ("Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la Administración es indispensable una contribución común: debe ser repartida entre todos los ciudadanos en razón a sus posibilidades") y 14 ("Todos los ciudadanos tienen derecho de verificar por sí mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo, de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración") de la *Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789* (G. INGROSSO: "Tributi e Costituzione", *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. XXXV, parte I, 1964, pág. 21). En el ámbito del derecho comparado, se consagran ciertos principios tributarios en el art. 31.4 de la Constitución mexicana de 1917 ("Son obligaciones de los mexicanos: 4.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"); en el art. 53 de la Constitución italiana de 1947 ("Todos están obligados a concurrir a los gastos públicos con arreglo a su capacidad económica. El sistema tributario se inspira en criterios progresivos"); la Constitución portuguesa de 1976 dedica dos preceptos a los

Sin embargo, con carácter previo a aquellos principios, consideramos que el *valor o principio constitucional base*³ y al que queda supeditada toda la estructura del

principios en cuestión: se trata del art. 106.1 ("El sistema fiscal será articulado por la ley con vistas a la distribución igualitaria de la riqueza y de las rentas y a la satisfacción de las necesidades hacendísticas del Estado") y, sobre todo, del art. 107 (1. El impuesto sobre la renta personal tenderá a la disminución de las desigualdades (...); 2. La imposición de las empresas incidirá fundamentalmente sobre su beneficio real; 3. El impuesto de sucesiones y donaciones será progresivo, de forma tal que contribuya a la igualdad entre los ciudadanos (...) y 4. La imposición sobre el consumo irá encaminada a adaptar la estructura del consumo a las necesidades de socialización de la economía, eximiendo de aquélla los bienes necesarios para la existencia de los más débiles económicamente y sus familias y gravando los consumos de lujo"). La Constitución alemana de 1949 a pesar de contar con un Título dedicado al régimen financiero (Título X) al que consagra 12 artículos (del 104 al 115), no menciona los principios que deben inspirar las exacciones tributarias. En nuestro ordenamiento jurídico, los textos constitucionales que precedieron a la Constitución vigente no reflejaban en los preceptos que consagraban el deber fiscal de contribuir ningún principio financiero a excepción del de capacidad económica normalmente expresado bajo la fórmula de "contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado" (Art. 8 de la Constitución de 19 de marzo de 1812; art. 6 de la Constitución de 18 de junio de 1837; art. 6 de la Constitución de 23 de mayo de 1845; art. 28 de la Constitución de 1 de julio de 1869; art. 3 de la Constitución de 30 de junio de 1876; art. 44 de la Constitución de 9 de diciembre de 1931. El art. 9 inciso primero del Fuero de los Españoles supondrá una novedad respecto a las formulaciones del deber de tributar anteriores puesto que sustituye las expresiones "haberes" por "capacidad económica" y "gastos del Estado" por "cargas públicas". Literalmente establece este artículo que "los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica". Finalmente, descendiendo en la escala de la jerarquía normativa y antes de la aprobación de la Constitución de 1978, contábamos con el precedente del art. 3 LGT donde se establece que "La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria".

³ La diferenciación entre valores superiores y principios constitucionales no resulta pacífica en la doctrina (véase M. BELADÍEZ ROJO: *Los principios jurídicos*, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 142) aunque se coincide mayoritariamente en reconocer un grado de concreción superior de los principios frente a la mayor abstracción y generalidad de los valores (L. DÍEZ PICAZO: "Constitución y fuentes del Derecho", en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, vol. I, IEF, Madrid, 1979, pág. 654; E. GARCÍA DE ENTERRÍA: "La Constitución como norma jurídica", en *La Constitución de 1978. Estudio sistemático*, dir. E. de Enterría y A. Pedrieri, Cívitas, Madrid, 1984, 2ª ed., 2ª reimpr., págs. 144 a 148; A. PEDRIERI: "El sistema de fuentes del Derecho", en *La Constitución de 1978. Estudio sistemático*, dir. E. García de Enterría y A. Pedrieri, Cívitas, Madrid, 1984, 2ª ed., 2ª reimpr., págs. 231 a 235; G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: *Los valores superiores*, Tecnos, Madrid, 1984, págs. 97 y 98; J. LEGUINA VILLA: "Principios generales del Derecho y Constitución", *Revista de Administración Pública*, núm. 114, 1987, págs. 13 a 15; J. DE LA CRUZ FERRER: "Reflexiones sobre el principio de constitucionalidad y el sistema de fuentes", *Poder Judicial*, núm. 6, 1987, págs. 165 a 173; M. ARAGÓN REYES: "La eficacia jurídica del principio democrático", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 24, 1988, pág. 236; A. GORDILLO CAÑAS: "Ley, principios generales y Constitución: apuntes para una relectura desde la Constitución de la teoría de las fuentes del Derecho", *Anuario de Derecho Civil*, núm. 61, 1988, págs. 493 a 504; L. PAREJO ALFONSO: "Los valores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en *Libro Homenaje al profesor J. L. Villar Palasí*, Cívitas, Madrid, 1989, pág. 957 y del mismo autor, "Constitución y valores del ordenamiento", en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor E. García de Enterría*, tomo I, Cívitas, Madrid, 1991, pág. 122; F. BALAGUER CALLEJÓN: *Fuentes del Derecho. Principios del ordenamiento constitucional*, vol. I,

ordenamiento tributario es el proclamado en el art. 1.1 CE, esto es, se encuentra en la cláusula del *Estado social y democrático de Derecho* con cuya declaración el Estado asume una función social de redistribución de la renta y de la riqueza y cuyas consecuencias se reflejan en la configuración del sistema tributario. Para el Tribunal Constitucional, el art. 1.1 CE está afirmando un principio característico de nuestra época de forma que la *concepción del Estado como social* “dota de una trascendencia social al ejercicio de sus derechos por los ciudadanos -especialmente los de carácter patrimonial como el de propiedad- y al cumplimiento de determinados deberes -como los tributarios”⁴.

Se trata de un *principio constitucional de inmediata y directa aplicación* y también de un *principio estructural del orden jurídico y criterio hermenéutico fundamental del orden político y social* establecido en la Constitución⁵. Precisamente, esa posición preeminente especifica la funcionalidad y eficacia de las notas

Tecnos, Madrid, 1992, pág. 27; A. E. PÉREZ LUÑO: *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*, Tecnos, Madrid, 1995, 5ª ed., págs. 292 a 295; T. FREIXES SAN JUAN y J. C. REMOTTI CARBONELL: "Los valores y principios en la interpretación constitucional", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 35, 1992, pág. 105; F. RUBIO LLORENTE: "La Constitución como fuente del Derecho", en *La forma del poder (Estudios sobre la Constitución)*, CEC, Madrid, 1997, 2ª ed., págs. 60 y 61; A. M. ABELLÁN: "En torno a la comparación y diferencia entre valores, principios y normas constitucionales", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 48, 1997, pág. 254 y A. RUGGIERI, "Giurisprudenza costituzionale e valori", *Diritto Pubblico*, núm. 1, 1998, págs. 3 a 7).

⁴ STC 18/1984, caso Caja de Ahorros de Asturias, de 7 de febrero, fj 3. Véanse también las SSTC 19/1982, caso Jon Carbonell contra INSS, de 5 de mayo, fj 6; 62/1983, caso Depósito de Fianza, de 11 de julio, fj 2.A; 63/1983, caso Asociación de Aviadores de la República, de 20 de julio, fj 2 y 23/1984, caso Colegio de Abogados de Oviedo, de 20 de febrero, fj 4, entre otras.

⁵ A. GARRORENA MORALES: *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho*, Tecnos, Madrid, 1991, 4ª reimpr., págs. 201 a 216.

determinantes del tipo de Estado y de los valores superiores⁶. El Tribunal Constitucional ha concretado esa eficacia y funcionalidad en varias notas entre las que destacamos, en primer lugar, la de indicar el *sentido en que deben interpretarse tanto los derechos fundamentales y libertades públicas como los principios constitucionales*⁷ y, en segundo término, esas notas y valores expresan *mandatos positivos a los poderes públicos* y especialmente al legislador⁸.

Estas reflexiones sobre el principio del Estado social aplicadas al ámbito tributario se traducen en *la imposición del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como concreción de la solidaridad social y económica entre los ciudadanos* y en el empleo del sistema tributario como instrumento *al servicio de la tarea redistribuidora* que asume el Estado. Es decir, toda la actividad de la Hacienda pública se orienta hacia la consecución del *entramado jurídico-promocional* consagrado en nuestra Constitución⁹, ofreciéndose el sistema financiero como un medio de transformación social

⁶ L. PAREJO ALFONSO: "Los valores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional"..., págs. 963 a 965.

⁷ SSTC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 10; 34/1981, caso Ley de Derechos Pasivos de Funcionarios de la Administración Civil del Estado, de 10 de noviembre, fj 3; 12/1982, caso Antena 2, S.A., de 31 de marzo, fj 3; 19/1982, caso Jon Carbonell contra INSS, de 5 de mayo, fj 6; 41/1982, caso A.B.C. Prisión preventiva, de 2 de julio, fj 2; 62/1983, caso Depósito de Fianza, de 11 de julio, fj 2.A y 75/1983, caso Interventores del Ayuntamiento de Barcelona, de 3 de agosto, fj 3.

⁸ SSTC 42/1982, caso Expediente de Peligrosidad, de 5 de julio, fj 2; 81/1982, caso Horas Extraordinarias de ATS I, de 21 de diciembre, fj 3 y 83/1984, caso Ley de Bases de la Sanidad Nacional, de 24 de julio, fj 3.

⁹ Martínez Lago define este entramado jurídico-promocional como "aquel conjunto de preceptos que, establecidos en sede constitucional, y ordenadores de principios y objetivos, representan una trama progresiva para la interpretación y el desarrollo legislativo ordinario, por definir los fines a los que la Constitución aspira y que han de verse confirmados por la actuación administrativa en sus diversas

Los principios constitucionales, genéricamente, configuran una categoría jurídica que ha planteado y sigue planteando algunas cuestiones relacionadas con su naturaleza jurídica, su contenido y eficacia.

En cuanto a su *naturaleza jurídica* debemos afirmar radicalmente que nos hallamos ante *auténticas normas jurídicas*¹⁰. De hecho, cualquier alusión a la importancia de los principios constitucionales comienza siempre subrayando el radical cambio que supuso la aprobación de la Constitución española de 1978 al consolidarse con ella, tras una experiencia histórica que concebía a la Constitución como una norma programática¹¹, un sistema sustancialmente distinto en cuanto a la naturaleza de

instancias y la práctica judicial, para la promoción de las condiciones de vida de los sujetos económico-sociales más débiles" (M. A. MARTÍNEZ LAGO: "Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55, 1987, pág. 391). La concretización y desarrollo de este entramado jurídico-promocional puede verse en R. BLANCO VALDÉS: *Introducción a la Constitución de 1978*, Alianza Editorial, Madrid, 1998, págs. 52 a 57.

¹⁰ La mayoría de la doctrina se ha pronunciado en este sentido. Entre otros, F. BALAGUER CALLEJÓN: *Fuentes del Derecho. Principios del ordenamiento constitucional...*, vol. I, pág. 93; I. GORDILLO CAÑAS: *Ley, Principios Generales y Constitución: apuntes para una relectura de la Constitución, de la teoría de las fuentes del Derecho*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1990, pág. 53; A. LLAMAS GASCÓN: "El fundamento del vigor jurídico de los principios. Dworkin frente a Esser", *Anuario de Filosofía del Derecho*, tomo IX, 1992, pág. 271; J. SUAY RINCÓN: "La doctrina de los principios generales del Derecho", en *La protección jurídica del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional). Homenaje al profesor J. González Pérez*, vol. I, Cívitas, Madrid, 1993, pág. 381 y M. BELADÍEZ ROJO: *Los principios jurídicos...*, págs. 75 y 76.

¹¹ R. BLANCO VALDÉS: *El valor de la Constitución (Separación de poderes, supremacía de la ley y control de constitucionalidad en los orígenes del Estado liberal)*, Alianza Editorial, Madrid, 1994, pág. 31. Tras el siglo XIX, época en la que la Constitución era entendida como un mero marco político, ideológico y programático que ofrecía unas simples pautas de comportamiento a los poderes del Estado y en modo alguno como una norma jurídica vinculante para dichos poderes, se comienza en la dogmática alemana una elaboración jurídica del Derecho público que fructificará en la *juridificación* de las Constituciones democráticas del primer tercio de este siglo. La total efectividad normativa de los Textos fundamentales se alcanzará tras la II Guerra Mundial cuando los mecanismos de garantía se prevean para la totalidad del contenido constitucional, esto es, se extiendan tanto a la parte dogmática como a la parte orgánica. Por eso, afirmar que la Constitución tiene carácter normativo no significa otra cosa que considerarla una norma susceptible de aplicación por los poderes públicos encargados de la aplicación del Derecho y, señaladamente, por parte de los Tribunales (L. LÓPEZ GUERRA y otros: *Derecho Constitucional*, vol. I, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, 3ª ed., pág. 41).

susodicho texto: de nuestra actual Norma fundamental se predicará *su valor inmediato y directo* en el sentido que enuncia el art. 9.1 CE donde se establece que "Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico"¹² y *su caracterización como norma jurisdiccionalizada* que se advierte en "su capacidad de proveer parámetros jurídicos de resolución de disputas a jueces y magistrados en su función más estricta – la jurisdiccional – al tiempo que se proyecta en clave jurisdiccional sobre la integración aplicativa de la totalidad del ordenamiento jurídico"¹³.

Este *valor normativo* de que disfruta la Constitución alcanza de lleno a los *principios establecidos en el art. 31.1 CE*¹⁴. El hecho de que, por una parte, la Constitución los haya incorporado a su texto y les haya dotado de fuerza normativa y, por otra parte, el hecho de que se haya previsto la existencia de una instancia jurisdiccional - el Tribunal Constitucional - competente para juzgar acerca de la adecuación o no a tales principios por parte del legislador ordinario confieren un renovado interés por estos aspectos. La jurisprudencia constitucional resultará el

¹² En este sentido, las SSTC 3/1981, caso PCE m-1, de 2 de febrero, fj 1; 18/1981, caso Blanco contra Gobierno Civil de Barcelona, de 8 de junio, fj 4; 16/1982, caso Constitución de Fianza, de 28 de abril, fj 1 y 80/1982, caso Yébenes Carrillo v. Zurita Ortíz, de 20 de diciembre, fj 1. En la doctrina, véase por todos, E. GARCÍA DE ENTERRÍA: "La Constitución como norma jurídica"..., págs. 117 a 141.

¹³ J. F. LÓPEZ AGUILAR: *La Justicia y sus problemas en la Constitución*, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 25.

¹⁴ Junto a estos principios, el art. 31.2 CE incorpora otros nuevos establecidos en la ordenación material del gasto público como son los de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto.

elemento idóneo para decantar el contenido y la eficacia real de los principios recogidos en la propia Constitución¹⁵.

La virtualidad de estos principios, a pesar de que no son normalmente aplicables de forma directa, radica en que disfrutan de una mayor permanencia frente a la temporalidad de las normas e inspirarán la producción y aplicación de esas normas¹⁶. De ahí que se haya otorgado a estos principios "el papel de cimientos del ordenamiento jurídico financiero"¹⁷.

Asimismo, la constitucionalización de los principios constitucionales del sistema tributario aparta definitivamente la llamada *concepción autoritaria* del impuesto que calificaba a los principios inspiradores de este sector del ordenamiento como *meros criterios orientadores* carentes de eficacia jurídica. Los principios consagrados en el art. 31.1 CE implican la instauración de un *sistema de límites* que afectan al poder normativo financiero y formulan *criterios materiales de justicia* cuya contravención produce la nulidad de aquellas disposiciones o actos que los

¹⁵ Dirá Beladiez Rojo "La supervivencia de los principios depende de los operadores jurídicos, fundamentalmente la jurisprudencia y la doctrina" (M. BELADÍEZ ROJO: *Los principios jurídicos...*, pág. 74).

¹⁶ Beladiez Rojo defiende genéricamente que "los principios (...) permiten la constante actualización del ordenamiento haciendo real la interrelación entre Derecho y sociedad que justifica su propia existencia" (M. BELADÍEZ ROJO: *Los principios jurídicos...*, pág. 39). En el ámbito tributario, ésta es también la opinión de Calvo Ortega que ejemplifica comparando el principio de capacidad económica y la Ley del IRPF o el principio de equidad en el gasto público con las Leyes de Presupuestos, llegando inmediatamente a la conclusión de la mayor permanencia y el carácter inspirador de los principios (R. CALVO ORTEGA: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte General*, vol. I, Cívitas, Madrid, 1999, 3ª ed., pág. 47).

¹⁷ R. CALVO ORTEGA: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte General...*, vol. I, pág. 47.

conculquen¹⁸. Estos principios delimitan el margen de maniobrabilidad del legislador ya que le comprometen a no producir normativa alguna que vaya en contra del contenido esencial de tales principios de forma que la ilegitimidad constitucional de las leyes tributarias podría derivarse tanto de la promoción de fines distintos y contradictorios con los constitucionalmente proclamados como de la obstaculización de estos mismos fines con una conducta pasiva o neutral.

Sin embargo, la eficacia de los principios constitucionales sobre el deber de tributar se ve empañada en un doble sentido.

En primer lugar, los principios a que hacemos referencia - por la ubicación del precepto en que se reconocen - no están protegidos por los *procedimientos de defensa reforzada de los derechos fundamentales* contemplados en el art. 53.2 CE, esto es, por el *procedimiento preferente y sumario* ante la jurisdicción ordinaria y por el *recurso de amparo* ante el Tribunal Constitucional aunque sí pueden sustentar un recurso abstracto de inconstitucionalidad.

A este *déficit constitucional* en lo que respecta a la protección de los derechos fundamentales y las libertades públicas en materia tributaria se refería Vogel cuando hablaba de una "cierta zona gris" del Derecho constitucional porque "una intervención de los jueces para dar protección contra acciones financieras que afecten a los derechos

¹⁸ Arts. 53.1: 161.1.a) y 163 CE.

y libertades de los ciudadanos tiene una base mucho menos segura que la protección contra limitaciones directas de la libertad o incluso contra la privación de libertad"¹⁹.

De la ubicación del art. 31.1 CE en una *zona intermedia* entre los *derechos fundamentales y libertades públicas* de un lado, y los *principios rectores de la política social y económica*, de otro, se pueden derivar dos consecuencias. La primera sería su pertenencia más a la órbita de estos últimos dada la tutela jurídica que le otorga la Constitución, excluyéndolos del recurso de amparo. La segunda consecuencia se concretaría en la prevalencia de los derechos fundamentales y libertades públicas sobre lo dispuesto en el art. 31.1 CE en caso de conflicto, del mismo modo que los principios señalados en este precepto prevalecen sobre los principios rectores de la política social y económica.

La dificultad de concretar la eficacia de los principios constitucionales en materia tributaria se achaca, *en segundo lugar*, a la problemática definición del contenido de cada uno de ellos, característica que es compartida de forma genérica por todos los principios constitucionales cuyo concepto es difícilmente delimitable²⁰.

De forma general, se señala la escasa vigencia actual de los principios proclamados en materia tributaria y se compara la situación que vivimos con la del

¹⁹ K. VOGEL: "La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional", *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, pág. 22.

²⁰ Escribano López asegura que los principios pueden determinarse a través de dos vías. En primer lugar, por medio de la legislación entendida como desarrollo permanente de la Constitución y, en segundo lugar, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional como "labor creadora de un específico grado de determinación en relación con el objeto que se somete a su decisión, fijación de límites materiales concretos de aplicación de los principios o del ámbito del principio en cuyo desarrollo se emana el objeto

Estado liberal en el que la coherencia entre los principios constitucionales y el sistema tributario era casi total²¹. Así, en primer lugar, el *principio de progresividad* se predica de todo el sistema tributario en su conjunto con lo que su vigencia ha sido relativizada mientras que en la época liberal la eficacia del *principio de proporcionalidad* se refería tanto al conjunto del sistema como a las instituciones tributarias aisladas que lo componían; en segundo término, se crean en la Hacienda pública moderna numerosas instituciones fiscales que nacen o se desarrollan al margen del *principio de capacidad económica*, situación impensable en la época anterior en la que los haberes del ciudadano conformaban la fórmula base sobre la que se fundamentaba el deber tributario; por último, el establecimiento, en ocasiones, de obligaciones tributarias que concretan el deber tributario no se orientan a la procura de ingresos sino a la consecución de *finés extrafiscales* que resultaban del todo ajenos al modelo de Estado anterior.

Sin embargo, todas estas diferencias se justifican en la esencia misma del nuevo modelo de Estado: *de la justicia conmutativa del Estado tradicional pasamos a la justicia distributiva en la que se sustenta el Estado social*; de la caracterización del *Estado como legislador* nos encontramos ahora con un *Estado gestor*; de la consecución de la *justicia formal legal* en el primero se tiende en el segundo a la *justicia legal material*; y, finalmente, la *consecución de valores*, que en el Estado

sometido a control constitucional" (F. ESCRIBANO LÓPEZ: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Cívitas, Madrid, 1988, 1ª ed., pág. 216).

²¹ Por todos, F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980, pág. 23.

burgués se preservaban de toda acción estatal, hoy sólo se conciben *a través de la acción del Estado*²².

Los principios constitucionales sobre el deber tributario "son acreedores de aplicación e interpretación"²³ y esta tarea implica un grado de complejidad muy alto por cuanto "se encierra en ellos toda la enorme carga de ideales e ideologías que se traslucen en los preceptos que componen la llamada *Constitución económica y financiera*; de contraposición de valores e intereses en juego que lleva consigo la lucha de la sociedad por una justa distribución de la carga fiscal y del gasto público o, lo que es lo mismo, por un Derecho financiero y tributario justo"²⁴.

Contando de partida con esta dificultad de concreción de los principios constitucionales en materia tributaria, la esperada actividad jurisprudencial del Tribunal Constitucional en la tarea de delimitación de los principios constitucionales sobre el deber tributario no ha respondido totalmente a las expectativas creadas²⁵.

²² En suma, "allí se trataba de proteger la sociedad del Estado, aquí de proteger a la sociedad por la acción del Estado" (F. DÍEZ MORENO: "La potestad reglamentaria y la Ley General Tributaria", en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, IEF, Madrid, 1979, pág. 261).

²³ L. M. CAZORLA PRIETO: "Artículo 31", en *Comentarios a la Constitución*, dir. F. Garrido Falla, Cívitas, Madrid, 1985, pág. 654.

²⁴ A. RODRÍGUEZ BERIJO: "El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, pág. 24.

²⁵ Lasarte, por ejemplo, denuncia una triple carencia. En primer lugar, cierta timidez del Tribunal Constitucional a la hora de valorar la posible inconstitucionalidad de los preceptos por causa de violación de los principios constitucional-tributarios; en segundo término, las dificultades de la doctrina científica para traducir a conclusiones operativas el discurso sobre los principios tributarios y, por último, la incontinencia del legislador fiscal que introduce continuamente modificaciones normativas (J. LASARTE ÁLVAREZ: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993, págs. 16 y 17). García Berro y García García critican en estos términos la indefinición del Tribunal Constitucional a la hora de concretar el contenido

Esta indefinición jurisprudencial a la hora de señalar los límites y concretar el alcance de estos principios ha limitado las posibilidades de control ya que parecen admitir simplemente un control constitucional *negativo*, es decir, sobre las violaciones más evidentes contra su contenido pero no un *control positivo* siendo también escasas las posibilidades de *control por parte de los ciudadanos* del desenvolvimiento en *justicia de la actividad financiera*²⁶.

En cualquier caso, todos *estos principios* constituyen un *bloque normativo* más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto *se condicionan mutuamente* en orden a la consecución de un sistema justo conforme a los valores constitucionales y su interpretación, además de hacerse de acuerdo con un criterio hermenéutico que los armonice, puede y debe hacerse complementándose con otros principios enunciados también en la Constitución. Por ejemplo, no podemos negar la relación que existe entre los *principios de capacidad económica y progresividad* del art. 31.1 CE con los fines enunciados en el art. 40.1 CE sobre el *principio de distribución de la renta regional y personal más equitativa* y del art. 131.1 CE de la *más justa distribución de la renta y la riqueza*. Complementariedad que se advierte asimismo entre el *principio de igualdad* del art. 31.1 CE con las formulaciones constitucionales

de los principios constitucional-financieros: "Echamos en falta el empleo de un mayor rigor a la hora de dibujar el alcance de los principios constitucionales en juego, tarea respecto de la cual el Tribunal se inhibe en más de una ocasión, utilizando argumentos insuficientes, cuando no forzados, para justificar sus conclusiones" (F. GARCÍA BERRO y C. GARCÍA GARCÍA: "Legalidad constitucional de algunos aspectos del IRPF (Comentario a la STC 214/1994, de 14 de julio)", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 85, 1995, pág. 109). En el mismo sentido, J. MARTÍN QUERALT: *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, tomo I, Cívitas, Madrid, 1984, pág. 101 y L. SÁNCHEZ SERRANO: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, vol. I, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 562 a 567, especialmente, págs. 565 a 567.

²⁶ F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva...*, págs. 34 y 35.

del *valor, principio o derecho a la igualdad* reconocidos en los arts. 1.1; 9.2; 14; 138.2; 139.1 y 149.1.1 CE y su relación con el reconocimiento del *derecho a la autonomía* formulado en los arts. 2; 137; 140; 141.1 y 2 y 143.1 CE. Finalmente, cualquier interpretación del *principio de no confiscatoriedad* en materia tributaria se realiza a la luz del art. 33.1 CE que reconoce el *derecho a la propiedad privada y a la herencia*.

Una última observación al respecto: todos los principios formulados en el art. 31.1 CE se subordinan a uno único: la *justicia, fundamento básico y valor superior* de nuestro ordenamiento. El respeto de los principios tributarios enunciados en el art. 31.1 será una condición de justicia debido a la posición fundamental que la Constitución otorga a los *valores superiores* sobre las demás normas constitucionales. Precisamente, el Tribunal Constitucional ha defendido esta *posición de supremacía de los valores superiores* del ordenamiento al otorgarles la categoría de bases materiales axiológicas, legitimadoras, informativas e interpretadoras de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico²⁷. De ahí que la consecución del valor justicia al que apunta el sistema tributario actual legitime determinadas actuaciones normativas que desconocen otros principios constitucionales del deber tributario supeditados a aquel otro fin superior.

²⁷ Véanse las SSTC 5/1981, caso Estatuto de Centros, de 13 de febrero, fj 7; 8/1983, caso Despido en Telefónica, de 18 de febrero, fj 3; 63/1983, caso Asociación de Aviadores de la República, de 20 de julio, fj 2; 75/1983, caso Interventores del Ayuntamiento de Barcelona, de 3 de agosto, fj 3; 6/1984, caso Art. 56.4 del Estatuto de Trabajadores, de 24 de enero, fj 5.D; 32/1985, caso Ayuntamiento de La Guardia, de 6 de marzo, fj 2 y 75/1985, caso Barrera del 5% provincial, de 21 de junio, fj 5. Una exposición de las diversas posturas mantenidas por la doctrina española sobre los valores superiores en G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: *Los valores superiores*, Tecnos, Madrid, 1984, págs. 74 a 88.

De hecho, algunas veces se ha señalado que, para lograr un sistema tributario justo, resulta necesario violar o desconocer abiertamente otro u otros principios financieros²⁸. En principio, una forma de resolver el conflicto sería acudiendo a la distinta naturaleza jurídica de las instituciones en conflicto: principios constitucionales específicos de una rama del ordenamiento jurídico, los unos y valor superior del ordenamiento, el otro²⁹.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional que ha recaído sobre la *relación entre valores y principios* se inscribe en la línea de dar prevalencia a los primeros sobre los segundos³⁰. El Alto Tribunal señala que, tratándose en ambos casos de normas constitucionales, los principios suponen una especie de concretización de los valores,

²⁸ Esta situación, obviamente, no es exclusiva del ámbito financiero. Un ejemplo de colisión entre dos principios del ordenamiento jurídico nos lo ofrece la STC 63/1982, caso Estación de Servicio de Cabanillas, de 20 de octubre, en la que leemos: "Dos principios contrapuestos llevan a dar a esta cuestión respuesta rigurosamente excluyente. De una parte, el principio de seguridad que consagra el art. 9.3 CE y que lleva a maximalizar la intangibilidad de la cosa juzgada y a mantener la ejecutoriedad de las sentencias firmes: de la otra, el principio de justicia (art. 1.1 CE) y, por extensión, el de la fuerza vinculante de los derechos fundamentales (art. 53.1 CE) que lleva a extremar la preocupación por la justicia del caso concreto y declarar la invalidez de todos los actos de los poderes públicos que los desconozcan o que sean resultado, como en el presente caso, de un procedimiento en el curso del cual hayan sido ignorados. Una solución inspirada exclusivamente en el primer principio llevaría claramente a la desestimación pura y simple del presente recurso, en tanto que llevaría a estimarlo a que sólo tomara en consideración el segundo" (fj 3). En sentido parecido, las SSTC 58/1985, caso Disposición Adicional V del Estatuto de los Trabajadores, de 30 de abril, fj 6 y 77/1985, caso LODE, de 27 de junio, fj 11.

²⁹ A. M. ABELLÁN: "En torno a la comparación y diferencia entre valores, principios y normas constitucionales"..., págs. 259 a 261. En esta línea de pensamiento el autor citado menciona a G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: *Los valores superiores...*, págs. 36 y 37; L. PAREJO ALFONSO: *Estado social y Administración Pública (Los postulados constitucionales de la reforma administrativa)*, Cívitas, Madrid, 1983, 1ª ed., págs. 60 a 68; E. GARCÍA DE ENTERRÍA: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Tecnos, Madrid, 1986, 1ª ed., 1ª reimpr., pág. 98 y A. E. PÉREZ LUÑO: *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución...*, pág. 292.

³⁰ Tras una primera etapa de indiferenciación jurisprudencial entre valores y principios, el Tribunal Constitucional deduce la diferencia entre ambos basándose en la mayor abstracción de los primeros frente a los segundos. En esta última línea, véanse las SSTC 132/1989, caso Cámaras Agrarias, de 18 de julio, fj 6; 216/1991, caso Mujeres Aviadoras, de 14 de noviembre, fj 5 y 337/1994, caso Ley de normalización lingüística catalana II, de 23 de diciembre, fj 12.

presentando una naturaleza jurídica y un contenido menos abstracto, siendo aquéllos la perspectiva teleológica de los principios³¹ y existiendo una especie de relación de instrumentalidad entre los principios y valores porque cada uno de aquéllos tiene sentido "en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho"³².

No obstante esta observación, debe recordarse que para dotar de verdadera efectividad a todas las fórmulas contenidas en nuestra Constitución, se exige una interpretación armónica de todos sus preceptos³³.

La cuestión de la supremacía del *valor justicia* no puede resolverse de manera simple. El Tribunal Constitucional, en una manifestación más de su prudente actitud sobre la cuestión del manejo jurídico de los valores, dirá que "la justicia no es un valor ajeno y contrario al ordenamiento positivo sino uno de los valores superiores del mismo (art. 1.1 CE). No es lícito sacrificar el cumplimiento de una norma constitucional en

³¹ STC 46/1990, caso Ley estatal de Aguas, de 15 de marzo, fj 4.

³² SSTC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 10 y 20/1987, caso Delitos de Tortura y Malos Tratos, de 19 de febrero, fj 4.

³³ Entre otras muchas, defienden esta interpretación finalista de la Constitución y de todo el ordenamiento jurídico para conseguir la preservación de los valores consagrados en el Texto fundamental las SSTC 18/1981, caso Blanco contra Gobierno Civil de Barcelona, de 8 de junio, fj 2; 26/1981, caso Servicios Esenciales en RENFE, de 17 de julio, fj 10; 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 10; 27/1982, caso Uso de Título Nobiliario, de 24 de mayo, fj 3; 36/1982, caso Sindicato de Trabajadores de la Enseñanza, de 16 de junio, fj 6; 4/1983, caso Representantes en Convenio Textil de Navarra, de 28 de enero, fj 3; 16/1984, caso Nombramiento del Presidente de la Diputación Foral de Navarra, de 6 de febrero, fj 6; 18/1984, caso Caja de Ahorros de Asturias, de 7 de febrero, fj 3; 53/1985, caso Despenalización del Aborto, de 11 de abril, fj 4; 67/1985, caso Federación Fútbol Sala, de 24 de mayo, fj 3.b y 75/1985, caso Barrera del 5% provincial, de 21 de junio, fj 5.

aras de una *justicia material* que, entendida como algo contrapuesto a la Constitución, sería un concepto metajurídico inadmisibile para el juzgador"³⁴.

En definitiva, los principios constitucionales, de carácter general para todo el ordenamiento jurídico (ejemplo del principio de seguridad jurídica) o de carácter específico y propio de un sólo sector de ese mismo ordenamiento (caso del principio de capacidad económica), no tienen un perfil acabado que permita su aplicación en cualquier caso y circunstancia sino que aquélla requiere una ponderación adecuada en el sistema constitucional para determinar su alcance y contenido en el caso concreto³⁵.

II. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA EN LA CONFIGURACIÓN CONSTITUCIONAL DEL DEBER TRIBUTARIO

A. La justicia como valor superior del ordenamiento jurídico

En principio, cualquier aproximación al tema de la justicia se produce desde la óptica de la ética o de la filosofía por cuanto “la aspiración a la justicia o, al menos, a la búsqueda de un principio que permita determinar criterios de justicia es innata y propia de la naturaleza humana”³⁶. Sin desconocer esta vertiente *humanista* del principio y,

³⁴ STC 20/1987, caso Delitos de Tortura y Malos Tratos, de 19 de febrero, fj 4. Beladiez Rojo hace una observación interesante al respecto cuando afirma que la indeterminación y abstracción de los valores superiores -mayor que la de los principios- plantea importantes problemas prácticos puesto que resultará más difícil su aplicación. Justifica su razonamiento con el siguiente ejemplo: "encontrar un acto que vulnere la justicia abstractamente considerada, va a ser mucho más difícil que encontrar un acto que infrinja, por ejemplo, la seguridad jurídica o la buena fe, la proporcionalidad, etc." (M. BELADÍEZ ROJO: *Los principios jurídicos...*, págs. 102 y 103, nota a pie núm. 8).

³⁵ Sobre la ponderación de principios y valores constitucionales remitimos a las páginas de L. PAREJO ALFONSO: "Los valores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional"..., págs. 949 a 958.

³⁶ M. ASCOLI: *La giustizia*, Cedam, Padua, 1930, pág. 28.

quizás en un alarde de optimismo -calificado por algunos de ingenuidad- algunas Constituciones proclaman la justicia entre sus valores fundamentales revistiéndola de carácter normativo como corresponde al texto en el que se insertan.

El sistema tributario será justo según la dicción literal del art. 31.1 CE³⁷. Esta *justicia tributaria* integra junto a la *justicia distributiva en el gasto* el concepto más amplio de *justicia financiera*: la primera lo hace en la vertiente de los ingresos y la segunda en la vertiente de los gastos. Ya pusimos de relieve, y reiteramos ahora, la imposibilidad de separar tajantemente ambas vertientes del actual sistema financiero de forma que *no podrá hablarse de un sistema financiero justo si alguna de sus dos ramas no cumple con esta finalidad*.

Sin embargo, mientras que el principio de justicia en la vertiente de los gastos ha tardado mucho tiempo en ser reconocido no sólo a nivel doctrinal sino incluso legislativo, los criterios de justicia material en la vertiente tributaria siempre han acompañado a la consagración del deber fiscal³⁸. De manera que se afirma que la idea

³⁷ El texto constitucional ha acudido a la justicia del sistema tributario en lugar de la equidad como hace el artículo 2 LGT cuando exige que la distribución de los impuestos sea equitativa. Consideramos positivo el cambio en la medida en que la justicia aparece consagrada como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico, calidad de la que no goza la equidad aunque no ha faltado en la doctrina quien anuncie un retorno a la equidad como principio estrictamente jurídico para poner freno al desmantelamiento del Derecho por parte de los poderes administrativos (J. MARTÍN QUERALT: *La primacía del Dret en les relacions entre la Hisenda Pública i els contribuents*, Servei de Publicacions, Universitat de València, Valencia, 1995, pág. 23). También el art. 2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los Derechos y Garantías de los contribuyentes enumera entre los principios generales de la ordenación de los tributos el de justicia, junto a los de generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

³⁸ El control de la representación popular se afianzó mucho antes sobre los ingresos que sobre los gastos gracias precisamente a la consagración de principios jurídico-materiales de justicia en la rama fiscal frente a la consagración de meros principios jurídico-formales en la rama del gasto (A. L. ANTONAYA

de justicia en el reparto o "el latir de lo justo en el reparto del coste de producción de la actividad pública ha acompañado, en todas las épocas, al propio fenómeno tributario, lo que no significa, por supuesto, que haya tenido siempre práctico reflejo y real aplicación"³⁹.

Una vez consagrada la justicia en ambas ramas financieras, no ha faltado quien ha defendido⁴⁰ -creemos que con razón- que resulta mucho más fácil la realización de la *justicia fiscal a través de los gastos* (por ejemplo, eliminando injustas desigualdades sociales; realizando política de pleno empleo y seguridad social; tutelando la libertad económica de los ciudadanos, etc.) que *a través de la imposición tributaria* ya que resulta difícil imaginar una reducción de éstos con el objetivo de aproximarse al ideal de justicia del sistema tributario.

Resulta patente que el sistema tributario en la actualidad cumple con una función que desborda su cometido clásico cual era el de suministrar los medios financieros para la subsistencia del Estado: el llamado *fin recaudatorio o fiscal*. Por exigencia del mismo precepto constitucional que consagra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, este sistema tributario aspirará a la justicia. Sin embargo, en el supuesto de no existir esta explícita exigencia constitucional en el art.

SUJA: "Criterios rectores de aplicación del gasto público", en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 252).

³⁹ M. PONT MESTRES: "La justicia tributaria y su formulación constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 31, 1981, pág. 367.

⁴⁰ L. V. BERLIRI: *El impuesto justo*, IEF, Madrid, 1986, pág. 54. También Ferreiro denuncia la desigual fuerza de los principios de justicia en la distribución de los caudales públicos frente a la consagración firme de la justicia en la vertiente tributaria (J. J. FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1996, 18ª ed., pág. 327).

31.1 se podrían derivar las mismas consecuencias de un examen coherente del Texto fundamental.

El sistema tributario al hallarse inmerso en el modelo de *Estado social*, participa en la consecución de los fines que este Estado persigue, entre ellos el de justicia (art. 1.1 CE). Es en el campo de la actividad financiera del Estado donde se hace especialmente evidente la *necesaria interconexión entre las instituciones jurídicas y los presupuestos ideológicos* que la Constitución establece: no es pensable que la Norma fundamental asigne unos objetivos al Estado en el campo económico y social y que las instituciones jurídicas, especialmente las que tienen una proyección económica, queden reducidas a su ámbito específico, desconectadas entre sí y desconectadas de los presupuestos generales o básicos del ordenamiento jurídico entre los que se pueden enumerar la consecución de la igualdad o, en atención a lo que ahora nos ocupa, la justicia.

Por ello el principio constitucional de justicia tiene una importante derivación en el campo de las obligaciones tributarias⁴¹ ya que *la contribución ciudadana al sostenimiento de los gastos públicos persigue una finalidad de justicia: las*

⁴¹ Hart señala que existe un importante punto de enlace entre las ideas de justicia y bienestar social. Afirma que, por regla general, muy pocos cambios sociales o normas jurídicas resultan satisfactorios para todos los individuos por igual o promueven el bienestar de todos por igual. Sólo las normas que proveen a las necesidades más elementales para la sociedad se aproximan a este ideal de satisfacción pero la forma de conseguirlo es satisfacer a unos con lo que se ha privado a otros. La elección que se hace en este terreno siempre se defiende diciendo que está guiada por el bien público o el interés común (H. L. A. HART: *El Concepto de Derecho*, trad. G. R. Carrió, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, 2ª ed., reimpr., pág. 207). Rawls también puso de relieve la estrecha relación que existe entre la justicia y el sistema fiscal al sostener que la justicia consiste en una estructura básica regulada por una Constitución justa que asegure las libertades de una ciudadanía igual: garantizada por la libertad política y una justa igualdad de oportunidades, así como un mínimo social por prestaciones sociales o "más sistemáticamente por medios

aportaciones económicas de los ciudadanos constituyen el instrumento necesario para sustentar financieramente el funcionamiento del Estado y el cumplimiento de sus finalidades garantizadas por la Constitución, entre ellas, la de consecución de la igualdad real, la corrección de desigualdades, el principio de solidaridad, la ejecución de un nivel mínimo de prestaciones sociales, etc.

Si nos cuestionamos acerca del orden de prelación entre estos dos fines - recaudatorios o fiscales y sociales o de justicia- no cabe duda que la justicia es, por excelencia, el primero de ellos.

Las dificultades aparecen cuando se trata de definir qué es justicia. En primer lugar, por tratarse de un concepto que debe calificarse como variable en el tiempo ya que, si bien existe acuerdo respecto a que el sistema impositivo debe ser justo y equitativo, el acuerdo es menor respecto a cómo interpretar este requisito. En segundo término, por no poder ser concretado en un sólo principio o valor, es decir, no es posible construir una definición autónoma de justicia tributaria o, cuanto menos, fijarla en un valor concreto de cuya observancia en el tributo se derive automáticamente la justicia en la exacción⁴².

tales como un impuesto negativo sobre la renta" (J. RAWLS: *Teoría de la Justicia*, Fondo de Cultura Económica, México, 1985, 1ª ed., 1ª reimpr., pág. 313).

⁴² En la suma de todos los principios constitucionales financieros se cifra la justicia tributaria. Calvo Ortega resume así esta idea: "Generalidad más capacidad económica más progresividad garantizan una cierta justicia entendida como interdicción de desigualdades intersubjetivas e igualdad de carga tributaria dentro de cada tributo" (R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte general...*, vol. I, pág. 82). En el mismo sentido, J. LASARTE ÁLVAREZ: "Los principios de justicia tributaria según la jurisprudencia constitucional", en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, J. Lasarte, S. Ramírez y A. Aguallo, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 103.

B. El concepto constitucional de justicia tributaria

Definir qué se entiende por justicia es una tarea titánica ya que cada colectividad construye esta idea de una forma distinta siendo imposible determinar su contenido con carácter unívoco⁴³. Se trata de un valor que se origina en la conciencia social misma, en el pueblo, y la Constitución y el Derecho se ordenan a su consecución⁴⁴.

La justicia se utiliza frecuentemente como parámetro en la crítica de las estructuras jurídicas y de ahí que, como nos recuerda Hart, "los términos que los juristas usan con más frecuencia para ensalzar o censurar el derecho o su administración, son las palabras 'justo e injusto'"⁴⁵. La frecuencia en su uso, sin embargo, no implica claridad en el concepto puesto que resulta patente la complejidad en la definición de la

⁴³ J. F. LÓPEZ AGUILAR: *La Justicia y sus problemas en la Constitución...*, págs. 22 y 23.

⁴⁴ E. GARCÍA DE ENTERRÍA: "Principio de legalidad, Estado material de Derecho y facultades interpretativas y constructoras de la jurisprudencia en la Constitución española", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 10, 1984, pág. 18. Sobre la idea de justicia como valor existe numerosa doctrina filosófica a la que remitimos y entre cuyos clásicos podemos citar a ARISTÓTELES: *Ética a Nicómano*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1959; A. ROSS: *Sobre el Derecho y la justicia*, Eudeba, Buenos Aires, 1963; CH. PERELMAN: *De la justicia*, UNAM, México, 1964; J. J. ROUSSEAU: *El contrato social*, Aguilar, Madrid, 1969; I. KANT: *Crítica de la razón práctica*, Espasa Calpe, Madrid, 1973; F. NIETZSCHE: *Así habló Zaratustra. Un libro para todos y para nadie*, Alianza Editorial, Madrid, 1973; G. W. F. HEGEL: *Principios de Filosofía del Derecho*, Sudamericana, Buenos Aires, 1978; J. RAWLS: *Teoría de la justicia*, Fondo de Cultura Económica, Madrid, 1979; C. S. NINO: *Introducción al análisis del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1980; M. VILLEY: *Compendio de filosofía del Derecho*, Eunsa, Pamplona, 1981; H. KELSEN: *Qué es justicia*, Ariel, Barcelona, 1982; K. MARX: *En defensa de la libertad. Los artículos de la Gaceta Renana*, Fernando Torres, Valencia, 1983; A. E. PÉREZ LUÑO: *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución...*; J. M. RODRÍGUEZ PANIAGUA: *Historia del pensamiento jurídico*, Universidad Complutense, Madrid, 1984, 5ª ed.; G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: *Derechos Fundamentales*, Universidad Complutense, Madrid, 1986, 4ª ed. y H. L. A. HART: *El concepto de Derecho...*

⁴⁵ H. L. A. HART: *El Concepto de Derecho...*, pág. 196.

idea de justicia⁴⁶ sobre todo, porque se trata de un concepto que se ha identificado con numerosos contenidos⁴⁷.

Incluso el Tribunal Constitucional ha llegado a afirmar: “(...) una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos (...)”⁴⁸. Pero la necesidad de que el reparto interindividual de los tributos responda a esta cualidad es indiscutible ya que “ningún sistema tributario sea el que sea puede establecerse y puede regir en un país si los ciudadanos no aceptan la justicia de la distribución. De ahí que este criterio sea el que sirva como piedra angular para edificar el conjunto de los impuestos”⁴⁹.

La idea constante de la justicia en el reparto de la carga tributaria ha provocado que su plasmación, con mayor o menor reflejo en la práctica, se realice al máximo

⁴⁶ Ni siquiera la clásica definición aristotélica de la justicia que consiste en "dar a cada quien lo suyo" resuelve la cuestión porque no se sabe si "lo suyo", lo que pertenece a un individuo es finalmente justo (L. CARBALLO BALVANERA: "El principio constitucional de justicia fiscal", en *Principios Tributarios Constitucionales*, coed. Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domecq, México y Salamanca, 1992, pág. 110).

⁴⁷ Sobre los contenidos asignados a este valor por la jurisprudencia constitucional y por la doctrina, recomendamos la lectura de J. J. SANTAMARÍA IBEAS: *Los valores superiores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (libertad, igualdad, justicia y pluralismo político)*, Dykinson, Madrid, 1997, págs. 256 a 261 y 274 a 282.

⁴⁸ STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 4. Entre otras sentencias del Alto Tribunal en las que se ha pronunciado sobre la justicia tributaria material pueden citarse las SSTC 110/1984, caso Datos Bancarios e Inspección Fiscal, de 26 de noviembre, ffjj 3 y 8; 8/1986, caso Revisión de Valores Catastrales en Valencia, de 21 de enero; 19/1987, caso Contribución Territorial Urbana II, de 17 de febrero, fj 4; 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 13; 126/1987, caso Ley 5/1983 de Medidas Urgentes en materia Presupuestaria, Tributaria y Financiera, de 16 de julio, fj 13 y AATC 301/1985, de 8 de mayo, fj 2 y 182/1986, de 26 de febrero, fj 1.

⁴⁹ Fuentes Quintana en J. A. GARCÍA MARTÍN: "La Constitución y los criterios de distribución de los tributos", en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 371. En el mismo sentido, F. SAINZ DE BUJANDA: *Hacienda y Derecho*, vol. III, IEP, Madrid, 1963, pág. 437.

rango normativo - a nivel constitucional⁵⁰- limitando los tributos con un doble carácter: formal, a través del principio de legalidad, y material, a través de los criterios de justicia fiscal. Serán los principios materiales en los que se inspira el tributo, y no sus características formales, las que calificarán a este instituto en la actualidad dotándolo de una *ratio unitaria*⁵¹.

Nuestra Constitución recoge esa distinción y cifra la *justicia tributaria material* en el conjunto de principios financieros que enumera en el art. 31.1 como son *capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad* y la *justicia tributaria formal* en el *principio de legalidad* que consagra en el apartado 3 del mismo precepto. Estos principios constitucionales de justicia tributaria son recogidos y reiterados a nivel de legislación ordinaria por el art. 3 LGT según el cual "la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria".

El problema añadido que plantea el concepto de justicia se refiere a la dificultad de concretar este valor o principio en alguno o algunos de los principios del

⁵⁰ Los principios constitucionales de justicia tributaria también son referidos en los textos de Derecho comparado. El art. 53 de la Constitución italiana de 1947 proclama que "todos están obligados a participar en los gastos públicos en razón de su respectiva capacidad económica". La Constitución Francesa de 1958 preceptúa en el art. 13 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano que lleva anexa que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la Administración es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades". El art. 28 de la Constitución portuguesa de 1976 establece que "todos los ciudadanos están obligados a prestar al Estado y a las autoridades locales cooperación y servicios en armonía con las leyes y a contribuir conforme con sus posibilidades, a las cargas fiscales" y en el art. 16 del mismo texto a "no pagar impuestos que no hayan sido establecidos en armonía con la Constitución".

deber tributario que se enuncian en el art. 31.1 CE. Cualquier principio proclamado en el mencionado precepto constitucional – por importante que resulte en la configuración del deber tributario – resulta insuficiente por sí mismo para lograr el objetivo de justicia tributaria⁵². Por ello, *esa justicia tributaria se logra mediante la adición de todos los principios enumerados en el art. 31.1 CE*, esto es, aquellos principios constitucionales inspiradores del sistema tributario: igualdad, capacidad económica y progresividad sin que ninguno de ellos por separado baste para lograr ese ideal abstracto de la justicia fiscal⁵³. La tramitación parlamentaria del artículo mencionado corrobora esta afirmación puesto que la ordenación que en él se hace del sistema tributario “se realiza en torno al fin prioritario de la imposición y el fin prioritario se considera que es asegurar la justicia”⁵⁴.

⁵¹ G. CASADO OLLERO: “Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, 1988, pág. 385.

⁵² La capacidad económica será presupuesto de la imposición legítima y gracias a él es posible “establecer jurídicamente los requisitos para apreciar la justicia del tributo objetiva y subjetivamente cuando la imposición tenga por objeto una manifestación económica real, efectiva, cierta y actual que ponga de relieve, en un preciso sujeto, una idónea aptitud a contribuir” (F. ESCRIBANO LÓPEZ: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales...*, págs. 198 y 199). También, K. TIPKE: “Límites a la integración en el Derecho tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, 1982, págs. 182 y 183.

⁵³ J. A. GARCÍA MARTÍN: “La Constitución y los criterios de distribución de los tributos”..., págs. 378 y 379 y J. LASARTE ÁLVAREZ: “Los principios de justicia tributaria según la jurisprudencia constitucional”..., pág. 89. Escribano López afirma que la exigencia de justicia del sistema tributario que contempla el art. 31.1 CE constituye una redundancia en tanto que ese sistema tributario resultará justo si se atiende en su establecimiento a los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica pero no podrá exigirse un sistema tributario justo inspirado, *además*, en los principios mencionados como si la justicia del sistema fuese independiente de esos principios (F. ESCRIBANO LÓPEZ: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales...*, pág. 261).

⁵⁴ La cita se corresponde a la defensa que hizo el profesor Fuentes Quintana en el debate en la Comisión del Senado de la enmienda por él presentada en representación de la Agrupación Independiente al artículo 29 del entonces proyecto de Constitución. Tras afirmar que el fin prioritario en torno al cual se trata de articular el precepto constitucional era el de justicia, el profesor Quintana concreta el contenido de esa justicia en el conjunto de principios que se enumeran en el mismo artículo, a saber, generalidad, igualdad

El Tribunal Constitucional también ha dejado constancia en numerosas sentencias recaídas sobre materia tributaria de esta interacción entre los principios⁵⁵. En la STC 27/1981, de 20 de julio, afirma la insuficiencia del principio de capacidad económica para calificar como justo al sistema tributario⁵⁶; hace lo propio respecto del principio de progresividad en la sentencia 45/1989, de 20 de febrero⁵⁷ y, finalmente, sobre el principio de igualdad en el Auto 230/1984, de 11 de abril⁵⁸.

C. La justicia del sistema tributario como concreción del valor superior justicia proclamado en la Constitución

La idea de justicia fiscal no puede aislarse de la idea total de justicia. Los principios del art. 31.1 CE deben interpretarse en coherencia con el resto de mandatos constitucionales produciéndose también este fenómeno en sentido contrario: los

y progresividad (Enmienda núm. 674, *Constitución Española. Trabajos Parlamentarios*, vol. III, Cortes Generales, Madrid, 1980, págs. 3571 y 3572).

⁵⁵ En la STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, se sostiene: "el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad" (fj 4).

⁵⁶ En esta sentencia leemos: "A diferencia de otras constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de capacidad contributiva y, además, lo hace sin acotar en ella -como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva" (STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 4).

⁵⁷ Concretamente: "Esta idea de neutralidad es también la que, de acuerdo con el principio de igualdad, debe inspirar el régimen tributario de los sujetos integrados en una unidad familiar" (STC 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero, fj 7). En el mismo sentido, la mencionada sentencia 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, ffjj 4 y 5.

⁵⁸ El Tribunal Constitucional establece un significado especial del principio de igualdad del art. 31.1 y argumenta: "no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de su renta, al origen de éstas o cualesquiera otra condición social que considere relevante para atender al bien justicia" (ATC 230/1984, de 11 de abril, fj 1).

principios de justicia financiera sirven de guía para otros sectores del ordenamiento⁵⁹. Por eso, se recuerda que el art. 31 no se integra en el Título VIII de la Constitución dedicado a "Economía y Hacienda" sino en el Capítulo Segundo del Título Primero destinado a regular los "Derechos y libertades" de los ciudadanos⁶⁰. Y que de esa ubicación constitucional cabe deducir la intención del legislador de establecer en el ordenamiento financiero unos *principios materiales* aplicables a otras normas y criterios rectores de su aplicación.

Esto significa que la *justicia tributaria* no forma sino *parte del concepto más global de justicia* consagrado a nivel constitucional en el art. 1.1 como fundamento básico y valor superior de todo nuestro ordenamiento⁶¹. La norma jurídico-financiera no puede escapar a las exigencias de justicia de todo el ordenamiento y el legislador debe reflejar en ella aquel valor refiriéndolo al concreto campo de la actividad financiera. En

⁵⁹ Lozano Serrano concreta esta afirmación con el ejemplo que ofrece la LODE donde se contempla la capacidad económica como uno de los criterios para la adscripción de puestos escolares al igual que se observan los principios del gasto público en la concesión de subvenciones a centros docentes (C. LOZANO SERRANO: *Consecuencias de la Jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Cívitas, Madrid, 1990, pág. 122). Existe, en este mismo sentido, algún pronunciamiento del Tribunal Constitucional. Por ejemplo, en la sentencia 86/1985, caso Subvenciones a Centros docentes privados, de 10 de julio, afirma el Tribunal que en el caso del desarrollo del art. 27.9 CE no sólo deben tenerse en cuenta los derechos y libertades educativos previstos en el propio precepto y el principio de igualdad sino también "las pautas constitucionales orientadoras del gasto público, porque la acción prestacional de los poderes públicos ha de encaminarse a la procuración de los objetivos de igualdad y efectividad en el disfrute de los derechos que ha consagrado nuestra Constitución (arts. 1.1; 9.2 y 31.2 principalmente)" por ello, "no puede reputarse inconstitucional que el legislador, del modo que considere más oportuno en uso de su libertad de configuración, atienda, entre otras posibles circunstancias, a las condiciones sociales y económicas de los destinatarios finales de la educación" (fj 3).

⁶⁰ A. M. GARCÍA MONCÓ: *Los gastos sociales en el Derecho español*, Lex Nova, Valladolid, 1990, pág. 160.

⁶¹ Sobre la concepción del valor *justicia* en la doctrina del Tribunal Constitucional pueden consultarse las sentencias 124/1984, caso Martínez Maza v. Fiscalía General del Estado, de 18 de diciembre, fj 2; 65/1986, caso Malversación de Caudales Públicos, de 22 de mayo, fj 2; 20/1987, caso de Delitos de

realidad, a este principio/valor constitucional se supedita toda la estructura del ordenamiento jurídico y, dentro de él, el ordenamiento tributario, superándose con este principio básico de justicia constitucional una no deseable situación de compartimentos estancos de *justicias*. La claridad con la que algún autor ha expuesto esta idea justifica la reproducción textual de sus palabras: "La justicia tributaria no puede juzgarse hoy a la luz de los principios tributarios *stricto sensu*. La justicia tributaria no es -como tampoco es el tributo- algo encerrado en sí mismo que se agota en la contemplación de éste como instrumento de cobertura del gasto público. Es más, puede decirse que la justicia tributaria nunca será tal si se la aísla del resto de los objetivos de justicia que con carácter general persigue la Constitución. La institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera las concretas instituciones jurídicas que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales"⁶².

Tortura y Malos Tratos, de 19 de febrero, fj 4; 94/1989, caso Sáez Torres v. Audiencia Provincial de Tarragona, de 22 de mayo, fj 3 y 67/1990, caso Pensiones de Jubilación, de 5 de abril, fj 6.

⁶² E. LEJEUNE VALCÁRCEL: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, págs. 179 y 180.

**D. La función del sistema tributario en la consecución de una justicia real:
el art. 9.2 CE**

En todo caso, la justicia posee en el ámbito tributario -como el resto de valores constitucionales- una triple dimensión⁶³: *fundamentadora* del conjunto de disposiciones e instituciones del ordenamiento tributario; *orientadora* del sistema tributario hacia unas metas o fines predeterminados y *crítica* al servir como parámetro de valoración para justipreciar hechos o conductas y anular aquéllas que la contraríen.

La justicia unitaria demandada por la Constitución y todos los demás valores que la definen no pueden alcanzarse sin que a ello ayude la política fiscal⁶⁴. El *Estado social*, gracias a los recursos económicos que le suministra el sistema tributario, potenciará la libertad de sus ciudadanos porque la asegurará con unas condiciones existenciales mínimas que harán posible su ejercicio real (art. 9.2 CE); acompañará a la seguridad formal de una seguridad material porque para hacer frente a la necesidad económica empleará instituciones como el salario mínimo (art. 35 CE) o la atención médica estatal (art. 43 CE). Brevemente, creará unas condiciones vitales mínimas corrigiendo desigualdades económicas o sociales (art. 9.2 CE) que se podrán traducir en una mayor dignidad humana (art. 10.1 CE)⁶⁵ gracias a las aportaciones que los

⁶³ A. E. PÉREZ LUÑO: *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución...*, págs. 288 y 289.

⁶⁴ C. LOZANO SERRANO: *Consecuencias de la Jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario...*, pág. 32.

⁶⁵ Pont Mestre afirma que la justicia tributaria entronca con la justicia social y ésta a su vez con la dignidad humana de la siguiente forma: “La justicia tributaria, decididamente uncida y hasta subsumida en lo social ha de plasmarse en realidades congruentes con el principio que la informa, marginando cualquier contacto con el egoísmo, con la discriminación artificiosa, con la desigualdad, con los

ciudadanos realicen en cumplimiento del deber solidario de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

E. Notas para construir un sistema tributario justo

Resulta difícil, por no decir imposible, construir una buena estructura del sistema tributario⁶⁶ sustentada sobre requisitos óptimos pero existen algunas condiciones mínimas que deben darse en la configuración del deber tributario para acercarse o tender a la exigencia de justicia que de él predica la Constitución.

Obviamente, el deber tributario debe partir de la *observancia de los principios materiales y formales del art. 31.1 CE* cuya violación puede sustentar una declaración de inconstitucionalidad.

Además, en segundo lugar, *la justicia del deber tributario debe ponerse en relación con la justicia en la vertiente del gasto*. La recaudación a través del cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos esta

favoritismos y con cualquier manifestación que atente a la dignidad de la persona y, por el contrario, ha de acentuar su orientación hacia la superación y eliminación de situaciones personales vejatorias como lo serían a la altura de nuestro tiempo, aquéllas que impidiesen la realización del ser humano como ser social, esto es, como persona por falta de medios económicos y materiales necesarios en contraste con la abundancia y el exceso de recursos pertenecientes a otros” (M. PONT MESTRES: “Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario”, en *Constitución y normas tributarias*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Aranzadi, Pamplona, 1990, pág. 165). Esta misma reflexión en Bartholini quien sostiene la relación directa que los impuestos mantienen con la dignidad del hombre ya que el principio de la autoimposición en la tributación se basa en una instancia ética. El tributo grava la posesión de bienes o riquezas, entre ellos, la propiedad. Y esa propiedad es condición de la libertad humana al permitir la autonomía: poder satisfacer los propios intereses asegura a la persona humana dignidad sustrayéndola de la necesidad que es fuente de no pocas abyecciones (S. BARTHOLINI: *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Cedam, Padua, 1957, pág. 52).

⁶⁶ Musgrave se atreve, desde el punto de vista economicista, a aventurar los siguientes requisitos del "buen sistema fiscal": suficiencia; equidad; observancia de la incidencia impositiva; neutralidad; facilidad en la función de asignación; sencillez y claridad y eficacia en la Administración (R. A. MUSGRAVE y P. B. MUSGRAVE: *Hacienda Pública. Teórica y aplicada*, McGraw-Hill, Madrid, 1991, 5ª ed., pág. 262).

constitucionalmente destinada a la satisfacción de un fin: la cobertura de esos gastos públicos. Esta cobertura se realizará, por imperativo constitucional, mediante una asignación equitativa de los recursos (art. 31.2 CE). Una distribución del gasto público que no observe este límite también puede ser objeto de impugnación a través de cualquier mecanismo de control de inconstitucionalidad previsto al efecto en los arts. 53, 161.1.a) y 163 CE.

Por último, la justicia demanda que se tomen en cuenta al formular las contribuciones, a la par, al mismo tiempo y con equiparable trascendencia, *los fines públicos y las garantías fundamentales de los ciudadanos*; es decir que los programas públicos de gobierno, por una parte, y de la otra las economías privadas sean elementos de equilibrada significación⁶⁷ de forma que se observe el límite cuantitativo que impone el modelo de economía mixta diseñado en la Constitución española a través de la protección del derecho a la propiedad privada (art. 33.1 CE) y la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado (art. 38 CE) y que encuentra su reflejo en el principio de no confiscatoriedad del sistema tributario⁶⁸.

⁶⁷ M. VALDÉS VILLARREAL: "La justicia en las contribuciones", en *Principios Tributarios Constitucionales*, coed. Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domecq, México y Salamanca, 1992, págs. 25 y 26.

⁶⁸ En este sentido, se afirma que si bien de un análisis del Título VII CE podría extraerse la conclusión de que prevalece un modelo de economía intervencionista (por ejemplo, a través de la lectura del art. 128.1 que subordina la riqueza del país al interés general o del art. 131 que declara la posibilidad de que el Estado planifique la actividad económica general), el contraste con los derechos y libertades reconocidos en el Título I CE (entre otros, el derecho de propiedad del art. 33 o la libertad de empresa del art. 38) permite una interpretación acorde con el auténtico modelo económico que se define en nuestra Constitución (T. DE LA QUADRA-SALCEDO: "La Constitución económica de España. Comentario introductorio al Título VII", en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, tomo X, dir. O. Alzaga Villaamil, Edersa, Madrid, 1998, pág. 31).

III. LOS PRINCIPIOS MATERIALES DEL PODER TRIBUTARIO. EN ESPECIAL, EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD ECONÓMICA⁶⁹

A. Definición y funcionalidad del principio constitucional de capacidad económica

El primer principio que destaca de entre todos los que se predicán del sistema tributario en el art. 31.1 CE es el de capacidad económica. Una vez establecido el deber de contribuir es necesario determinar el *qué* y el *cuánto* de la contribución. Y es aquí donde aparecen las *teorías sobre el reparto justo de la carga tributaria*: la llamada *teoría del beneficio* - también denominada teoría de las contraprestaciones o de la equivalencia - y la *teoría del sacrificio* principalmente⁷⁰. La *teoría de la capacidad*

⁶⁹ Iniciamos el estudio del principio de capacidad económica con una serie de advertencias que consideramos necesarias para una mejor comprensión de nuestra exposición. Así, recordaremos que, siguiendo el espíritu general de toda la investigación, se trata de un estudio sobre el sistema fiscal y sobre sus principios realizado desde la atalaya del Derecho Constitucional. Con esta aclaración estamos tratando de justificar el hecho de que no se encuentre en las páginas que siguen un examen exhaustivo y profundo sobre todas las aportaciones -muy numerosas, por otra parte- que la doctrina, principalmente financiera y tributarista, ha ido elaborando a lo largo del tiempo sobre el principio de capacidad económica. Partiendo de esta premisa, nos interesamos fundamentalmente por aquellos aspectos que inciden o afectan en el desarrollo de derechos y deberes fundamentales y a otros principios consagrados en la Constitución, tales como el derecho de propiedad, los deberes de solidaridad o el principio de igualdad material.

⁷⁰ Sucintamente, la teoría del beneficio trata de medir la cuantía del impuesto de acuerdo con el beneficio reportado por los servicios públicos que presta el Estado. La teoría del sacrificio desvincula el gasto público del fundamento del ingreso público y atiende exclusivamente al aspecto personal, esto es, al grado de sacrificio individual que supone la carga del impuesto para cada contribuyente (R. CABALLERO SÁNCHEZ y M. GARCÍA DE CASTRO: "La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 206, 1990, págs. 344 y 345). Sobre el momento de elaboración de cada una de estas teorías, véase R. A. MUSGRAVE y P. B. MUSGRAVE: *Hacienda Pública. Teórica y aplicada*, McGraw-Hill, Madrid, 1991, 5ª ed., págs. 266 a 271.

económica, recogiendo las aportaciones de estas doctrinas anteriores⁷¹ pero basándose asimismo en consideraciones de otro tipo además de en la razón económica (razones éticas, políticas, sociológicas, etc.), vino a constituirse en guía o criterio material de justicia en el reparto de las cargas públicas⁷².

⁷¹ Berliri realiza una crítica importante a la teoría de la capacidad contributiva porque, sin carecer de utilidad, debe ser completada con las anteriores. Dirá este autor: "Quien tenga más que pague más es necesario completarlo más o menos explícitamente con un porqué. Quien tiene más debe pagar más porque teniendo más participa en mayor medida de las ventajas de la organización colectiva o bien quien tiene más debe pagar más porque, al tener más, puede pagar más con menos sacrificio". En el primer caso se vuelve a la teoría de las contraprestaciones y en el segundo a la de sacrificio (L. V. BERLIRI: *El impuesto justo...*, págs. 42 y 43, nota a pie núm. 2). En el mismo sentido, Bartholini quien rechazó el criterio de la utilidad por la indivisibilidad de los servicios recibidos por el individuo y el criterio de proporcionalidad del sacrificio por la arbitrariedad inevitable de su empleo y precisó que la teoría de la capacidad contributiva estaba tan infundada como las otras de las que sólo se distinguía porque expresaba mejor el ideal de la equidad tributaria (S. BARTHOLINI: *Il principio di legalità in materia di imposte...*, pág. 99).

⁷² La bibliografía sobre el principio de capacidad económica es muy abundante por lo que indicaremos algunas de las más importantes aportaciones asumiendo que la nuestra será una selección que no puede agotar las posibles recomendaciones. Comenzamos sugiriendo la lectura de la ya clásica doctrina italiana que realizó los primeros esfuerzos por aproximarse al criterio sobre el que basar el reparto equitativo de la carga tributaria: B. GRIZIOTTI: "Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. VIII, parte I, 1949, págs. 15 a 33; A. D. GIANNINI: *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Turín, 1956; E. GIARDINA: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1962; V. CRISAFULLI: "In tema di capacità contributiva", *Giurisprudenza Costituzionale*, 1965, págs. 855 a 863; I. MANZONI: *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Turín, 1965; F. GAFFURI: *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milán, 1969; F. MAFFEZZONI: *Il principio di capacità contributiva nell' Diritto tributario*, Utet, Turín, 1970; F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva...*; G. MARONGIU: "Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale", *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LVI, parte I, 1985, págs. 6 a 28. Las investigaciones sobre el principio de capacidad económica en nuestro país también han sido muy numerosas siendo éstos algunos de los autores más destacados: M. CORTÉS DOMÍNGUEZ: "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 60, 1965, págs. 975 a 1053; C. PALAO TABOADA: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, pág. 388; G. CASADO OLLERO: "El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta (I)", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, 1981, págs. 541 a 574 y del mismo autor: "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición directa (II). El contenido constitucional de la capacidad económica", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, 1982, págs. 185 a 235; M. PONT MESTRES: "Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario"..., págs. 1087 a 1142; R. CABALLERO SÁNCHEZ y M. GARCÍA DE CASTRO: "La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas"..., págs. 339 a 366 y P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

A pesar de que la funcionalidad que se ha otorgado al principio de capacidad económica ha sido muy diversa, este criterio forma parte de la estructura lógico-objetiva del sistema tributario, lo que se identificaría con la "naturaleza de las cosas"⁷³, de forma que, de no haberse proclamado entre los principios inspiradores del sistema tributario, la capacidad económica se deduciría del principio de igualdad y de la estructura objetiva de la realidad fiscal puesto que integra necesariamente el concepto de ese sistema, constituyendo su *núcleo duro*⁷⁴.

Con todo, la expresión ha estado siempre acompañada de una intensa polémica doctrinal acerca de su alcance y contenido haciéndose hincapié en la afirmación de que "la capacidad económica es un concepto indeterminado que el art. 31.1 de la Constitución enuncia pero no define"⁷⁵ y "del que no puede deducirse mecánicamente ningún concreto sistema tributario"⁷⁶.

⁷³ C. PALAO TABOADA: "Apogeo y crisis del principio de capacidad económica"..., pág. 423 y L. M. CAZORLA PRIETO: "Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico", en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, vol. I, IEF, Madrid, 1979, pág. 531.

⁷⁴ Pont Mestres comparte este punto de vista y se apoya en la afirmación de De los Mozos según quien "los principios son Derecho no formulado que por su propia naturaleza y carácter se resisten a su formulación y ni siquiera es preciso que sean formulados para que puedan ser reconocidos por la doctrina y la jurisprudencia". Además, recoge la opinión de Vogel quien, en similar sentido, escribe que "principios que se han ido formando a lo largo del tiempo ni necesitan ser incluidos en ella (se refiere a la Constitución) ni precisan tampoco de especial garantía para mantener su validez" (M. PONT MESTRES: "Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario"..., pág. 1090).

⁷⁵ J. L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ GARCÍA: *Curso de Derecho Tributario*, tomo I, Edersa, Madrid, 1978, 2ª ed., pág. 177.

⁷⁶ P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal*..., pág. 104.

Formularemos en este momento una *definición del principio de capacidad económica* no sin antes advertir del uso indiscriminado que, en las páginas que siguen haremos de la expresión *capacidad económica y capacidad contributiva*⁷⁷.

Se entiende por *capacidad económica* la aptitud que poseen los ciudadanos para concurrir a las cargas públicas manifestada en la posesión de riqueza económica⁷⁸. De esta definición se derivan dos *consecuencias* evidentes. La primera es que si la tributación consiste en la aportación de cantidades económicas para el sostenimiento de

⁷⁷ Es conocida la intensa discusión doctrinal a que dio origen la utilización de una u otra expresión en Italia en el sentido de si con cada una de ellas se estaba haciendo alusión a un contenido diferenciado. Nuestra Constitución, en una traducción más bien literal del art. 53 de la Constitución italiana, ha venido a consagrar la expresión *capacidad económica*. A nivel legal, se hace referencia al principio de capacidad económica en el art. 3 LGT y arts. 7 y 8 de la Ley 8/1989, de 3 de abril, de Tasas y Precios Públicos mientras que el principio de capacidad contributiva es aludido en el art. 26.1c) LGT. Nuestra doctrina, en general, asume la analogía entre ambas expresiones. Véase, entre otros, F. SAINZ DE BUJANDA: "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español", en *Hacienda y Derecho*, vol. III, IEF, Madrid, 1961, pág. 189; M. PONT MESTRES: "La justicia tributaria y su formulación constitucional"..., págs. 381 y 382; M. CORTÉS DOMÍNGUEZ: *Ordenamiento Tributario Español*, vol. I, Cívitas, Madrid, 1985, 4ª ed., pág. 75; C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992, 2ª ed., pág. 56 y L. SÁNCHEZ SERRANO: "Principios de justicia tributaria", en *Manual General de Derecho Financiero*, tomos I y II, Comares, Granada, 1999, págs. 300 y 301. En cualquier caso, la doctrina que introduce matices diferenciadores entre ambas expresiones concibe la capacidad contributiva como "capacidad económica gravable" (J. L. PÉREZ DE AYALA: *Las ficciones del Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970, pág. 106) o como aquélla capacidad económica superior al mínimo vital considerada idónea para concurrir a la luz de los valores constitucionales (P. ALGUACIL MARÍ: "Principios materiales del ordenamiento tributario", Memoria para la Oposición a Titular, manuscrito cedido por la autora, Universidad de Valencia, 1996, pág. 96, nota a pie núm. 132) o entiende que el concepto de capacidad económica hace referencia exclusivamente a un contenido económico sin tomar en consideración elementos políticos, éticos, sociológicos, filosóficos o circunstancias individuales y familiares del contribuyente que sí integran la noción de capacidad contributiva (M. CORTÉS DOMÍNGUEZ: *Ordenamiento Tributario Español*..., vol. I, pág. 75 y P. YEBRA MARTUL-ORTEGA: "Artículo 31.1 de la Constitución Española. Veinte años después", *Revista de Hacienda Local*, núm. 84, 1998, pág. 479). Algún autor ha hilado más fino y ha establecido una sutil diferenciación entre capacidad económica, capacidad contributiva y capacidad de pago (A. RODRÍGUEZ SAINZ: "Hacia una financiación del gasto público más ajustada al principio constitucional de capacidad económica", en *Gobierno y Administración en la Constitución*, vol. II, IEF, Madrid, 1988, pág. 1547).

⁷⁸ F. FERNÁNDEZ SEGADO: "El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 47 (I), 1997, pág. 98 y M. PONT MESTRES: "La justicia tributaria y su formulación constitucional"..., pág. 382.

los gastos públicos, resulta absolutamente *imprescindible que exista ese sustrato económico o esa riqueza* a detraer. La segunda se deduce de una lectura en negativo de nuestra definición: la formulación constitucional del principio de capacidad económica obliga a *excluir cualquier otro criterio de ordenación del sistema tributario* distinto al mencionado principio⁷⁹.

Por lo que respecta a la *funcionalidad o funciones que cumple el principio de capacidad económica*, ésta se erige como el *primer principio constitucionalizado relativo a la materia tributaria*, sin recibir tal denominación de principio pero atribuyéndosele un papel central para regularla y para explicar el funcionamiento del resto de principios aplicables a esta misma materia. *Su proyección*, a diferencia de otros principios, como el de generalidad o igualdad, *es exclusiva del ámbito tributario*.

Lo cierto es que este principio ha aparecido incorporado con fórmulas casi idénticas en los Textos constitucionales históricos en nuestro país⁸⁰. Aunque respecto de

⁷⁹ Por ello se defiende que las desviaciones del principio de capacidad económica que se produzcan en el sistema tributario sólo podrán serlo en sentido positivo: que quien tenga capacidad pague menos de lo que corresponda a esa capacidad. No cabe desviaciones en sentido contrario, ni siquiera por razones constitucionalmente protegidas: de este modo, no puede someterse a imposición a quien no tenga capacidad ni puede gravarse a nadie por encima de su capacidad (J. M. MARTÍN DELGADO: "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978", *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, págs. 69 y 70 y J. GARCÍA AÑOVEROS; J. CALERO GALLEGO; F. ESCRIBANO LÓPEZ; R. NAVAS VÁZQUEZ; I. PÉREZ ROYO; S. RAMÍREZ GÓMEZ y A. VÁZQUEZ DE LA TORRE: *Manual del sistema tributario español*, Cívitas, Madrid, 1998, 6ª ed., pág. 53).

⁸⁰ Formulaciones tales como las que establecen la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos "en proporción a los haberes" o "de acuerdo con la capacidad de los llamados a contribuir" son habituales en nuestra historia constitucional (art. 8 de la Constitución de 1812; art. 6 de la Constitución de 1837; art. 6 de la Constitución de 1845; art. 28 de la Constitución de 1869 o art. 3 de la Constitución de 1876). Sobre la evolución histórica de la formulación del principio de capacidad económica en los Textos constitucionales españoles así como un análisis sistemático del art. 31 de la Constitución española de 1978 puede verse J. M. CALERO GALLEGO y R. NAVAS VÁZQUEZ: "Estudio Preliminar", en *El principio de capacidad contributiva*, F. Moschetti, IEF, Madrid, 1980, págs. 20 a 35.

la constitucionalización de los principios se advierte que, a menudo, se produce un proceso histórico por el que pasan primero a la ley ordinaria y después a la Constitución⁸¹, y esto es lo que ocurre concretamente en el caso del principio tributario de capacidad económica ya normativizado en la Ley General Tributaria de 1963 con anterioridad a la aprobación de la Constitución de 1978.

En segundo lugar, la importancia del principio de capacidad económica en la configuración del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es obvia porque se conforma como *criterio material de justicia en la tributación*, es decir, la capacidad económica debe existir necesariamente para que la imposición tributaria sea justa. La principal problemática que plantea este principio es que todavía no se ha enunciado de manera definitiva y concreta cuál es su *contenido*.

Al igual que ocurre con el *valor justicia* del que no se puede construir una definición concluyente e inmutable en el tiempo, la capacidad económica puede rellenarse de múltiples contenidos. Por tanto, "si el principio de capacidad va a servir realmente a la justicia no podemos pretender fijar para siempre su contenido; habrá que dejar que sea el sentido colectivo, la apreciación de lo que se siente con generalidad como justo o injusto lo que vaya conformando los límites siempre cambiantes de este elástico principio"⁸². Si hoy se considera que la renta percibida por el ciudadano es un índice de capacidad económica, mañana puede que el indicador sea el gasto o consumo

⁸¹ A. PEDRIERI: "El sistema de fuentes del Derecho", en *La Constitución Española de 1978. Estudio sistemático*, dir. A. Pedrieri y E. García de Enterría, Cívitas, Madrid, 1984, 2ª ed., 2ª reimpr., págs. 236 y 237.

⁸² J. A. GARCÍA MARTÍN: "La Constitución y los criterios de distribución de los tributos"..., pág. 398.

de cada sujeto. Como quiera que el concepto de la capacidad económica opera al servicio de la justicia tributaria y debe impregnarse de lo que en cada época se sienta como justo, "lo que pudo ser acorde con la norma constitucional treinta años atrás, podría no serlo ahora sin haber variado la proclama constitucional ni el ordenamiento positivo ordinario"⁸³.

Aunque se afirme que la existencia de capacidad económica es *conditio sine qua non* para la configuración de un sistema tributario justo debe matizarse cuál es el *alcance* de este principio como criterio de justicia. Si, como hemos repetido hasta la saciedad, el sistema tributario actual no se considera únicamente como medio para allegar financiación al Estado sino como instrumento para alcanzar las finalidades y realizar los valores constitucionalmente consagrados, resulta obvio que el principio base de este sistema tributario - *la capacidad económica* - deba predicarse *tanto de la vertiente tributaria como de la vertiente del gasto*. En ambos casos se aspira a una justa distribución: en la primera vertiente se pretende distribuir equitativamente la contribución al sostenimiento de los gastos públicos; en la segunda vertiente se desea redistribuir equitativamente la renta⁸⁴.

⁸³ M. PONT MESTRES: "La justicia tributaria y su formulación constitucional"..., pág. 385.

⁸⁴ "La capacidad contributiva no sólo debe constituir una garantía individual frente al Fisco sino configurar un nexo de estimación de la actividad del gasto" (F. ESCRIBANO LÓPEZ: *La configuración constitucional del deber de contribuir. Perfiles constitucionales...*, pág. 227), por ello "el gasto público ha de distribuirse con arreglo a criterios de necesidad que -en cierta medida- pueden constituir un trasunto del principio de capacidad económica" (P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, pág. 153). Se advierte, sin embargo, que este principio no puede utilizarse para cubrir todo el gasto público puesto que los tributos "sólo" sostienen una parte de ese gasto (P. YEBRA MARTUL-ORTEGA: "Artículo 31.1 de la Constitución Española. Veinte años después"..., págs. 477 y 493).

Por ello, *la capacidad económica como idea rectora del reparto justo de las cargas tributarias ha de estar además al servicio de una justa distribución de la riqueza*, es decir, al servicio de la justicia en todas las vertientes de la actividad financiera.

En primer lugar y por lo que se refiere a la vertiente del gasto, el principio de capacidad económica se relaciona con el principio de justicia⁸⁵ porque se convierte, desde la perspectiva del gasto, en la medida para que el *Estado social* cumpla su función redistributiva puesto que no sólo se constituye en el medio de contribución al sostenimiento de los gastos públicos sino también en el criterio para proceder a su reasignación⁸⁶.

El reparto de esos bienes deberá realizarlo el poder público con relación a la capacidad económica de sus ciudadanos⁸⁷. Cuanta menor disponibilidad económica

⁸⁵ Sobre la justicia en el gasto puede verse J. J. BAYONA DE PEROGORDO: "Notas para la construcción de un derecho de los gastos públicos", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 2, 1979, págs. 65 a 80 y del mismo autor: *El derecho de los gastos públicos*, IEF, Madrid, 1991, págs. 156 a 192, especialmente págs. 186 a 192; A. L. ANTONAYA SUJA: "Criterios rectores de aplicación del gasto público"..., págs. 243 a 276; F. PÉREZ ROYO: "La financiación de los servicios públicos. Principios constitucionales sobre el gasto público", en *Gobierno y Administración en la Constitución*, VVAA, vol. I, IEF, Madrid, 1988, págs. 127 a 141 y A. CARRETERO PÉREZ: "Aspectos jurídicos del gasto público", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 230, 1994, págs. 491 a 509.

⁸⁶ La doctrina ha indicado la necesidad de construir principios equivalentes al de capacidad de pago en la fase del gasto público y los ha encontrado implícitamente en los llamados "tributos negativos". Un impuesto negativo sobre la renta sería, por ejemplo, una subvención o pago de transferencia de la Hacienda pública a personas marginadas económicamente. La fórmula de impuesto serviría para distribuir con justicia el gasto de asistencia social en razón del índice de pobreza (A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución", en *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, CEC, Madrid, 1978, págs. 354 y 355). Sobre los tributos negativos puede verse, C. COSCIANI: *Ciencia de la Hacienda*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980.

⁸⁷ Esta visión contrasta con la superada "teoría causal de los ingresos tributarios" defendida por Griziotti que, configurando a los tributos como instrumentos de financiación de los servicios públicos individuales, la participación en los beneficios que se derivan de los mismos podía medirse en términos de capacidad

tengan los sujetos, mayor debe ser su participación en los beneficios sociales que el Estado distribuye y mayor cantidad de necesidades les corresponderán y deberán ser cubiertas por la actividad prestacional del Estado. Por ello se afirma que "cierto volumen de gasto no puede redistribuirse de manera contraria o discrecional, según criterios meramente políticos, sino que ha de hacerse en razón de la *incapacidad económica* de los destinatarios de dicho gasto"⁸⁸.

En segundo lugar, en relación con la vertiente del ingreso, *la capacidad económica se relaciona con otros institutos y principios* para lograr esa justicia a la que aspira el sistema financiero. Respecto a los institutos se relaciona, principalmente, con *la determinación del mínimo exento*. La dimensión de este mínimo dependerá de las prestaciones públicas realizadas a los ciudadanos a través del gasto público. Cuantas más actividades aparezcan cubiertas por el Estado, menos sentido tendrá la exención del mínimo de existencia. Por el contrario, en un *Estado liberal* que deje al libre juego del mercado de las economías individuales la cobertura de las necesidades vitales resultará coherente el establecimiento de ese límite a la capacidad contributiva por debajo del cual no nace la obligación tributaria porque los ciudadanos necesitarán emplear esas cantidades para la satisfacción de necesidades que un *Estado social* cubriría. Por ello, el Estado que cubra de forma generosa las necesidades vitales de sus ciudadanos, como

económica llegándose a la paradójica conclusión de que a mayor riqueza, mayor goce de los servicios y mayor tributación (B. GRIZIOTTI: *Principi di politica del diritto e Scienza delle Finanze*, Cedam, Padua, 1929, pág. 50). En la actualidad se sabe con certeza que los máximos beneficiarios de las prestaciones públicas son los ciudadanos con menor capacidad económica y que los sectores sociales económicamente más fuertes acuden al sector privado y pagan por aquellas prestaciones (educación, sanidad, etc.).

⁸⁸ A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución"..., pág. 354.

defensa, sanidad, educación, comunicaciones, justicia, etc., podrá exigir mayores sacrificios fiscales que otro Estado que no las cubra⁸⁹.

Respecto a los principios con que se conecta el principio de capacidad económica destaca el de progresividad⁹⁰. A su vez, la *progresividad tributaria* guarda una estrecha relación con otros principios constitucionales en los que se apoya: en el principio de igualdad material (art. 9.2 CE); en el de capacidad económica e igualdad tributaria (art. 31.1 CE) o en los de distribución justa y equitativa de la renta y la riqueza (art. 40.1 y 131.1 CE).

A través de la inspiración del sistema tributario en este principio, la justicia social halla viabilidad y encauzamiento⁹¹. En el *principio de progresividad del sistema*

⁸⁹ E. CENCERRADO MILLÁN: *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 41.

⁹⁰ Originariamente, la capacidad económica se entendió en términos de proporcionalidad pero a medida que se produjo un avance en la justicia social, es decir, en alcanzar una mayor igualdad entre los ciudadanos, se fue adoptando el criterio progresivo (J. M. MARTÍNEZ DELGADO: "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978"..., pág. 72). El principio de progresividad exige que la proporción que guarda la renta o riqueza detrída en concepto de tributo respecto de la renta o riqueza sometida a gravamen no sea constante, sino que se incremente a medida que sea mayor la renta o riqueza gravada. Este principio tiene su fundamento técnico en las teorías económicas de la utilidad marginal decreciente pero desde el punto de vista jurídico se configura como principio constitucional y debe determinarse en función de la base imponible o expresiones de renta quedando excluida, por el juego del principio de igualdad, su determinación en razón de otras peculiaridades o diferencias entre los contribuyentes (J. DE ESTEBAN y P. J. GONZÁLEZ-TREVIJANO: *Curso de Derecho Constitucional Español II*, Servicio de Publicaciones, Universidad Complutense, Madrid, 1993, pág. 333).

⁹¹ En la doctrina italiana, Maffezzoni es quien ha puesto de relieve la conexión entre la progresividad, la capacidad económica y la justicia en el sistema tributario. Leemos: "La progresividad de un sistema tributario respecto de la capacidad económica de cada sujeto pasivo no puede ser enjuiciada prescindiendo de los efectos del gasto público, ya que si la detracción tributaria comprime la capacidad económica, el gasto público la amplía: por tanto, un sistema tributario regresivo respecto de la capacidad económica de los sujetos, como tal considerada, podría devenir progresivo respecto a la capacidad económica misma, si se supone que el gasto público amplía la capacidad económica misma, en medida mayor que la reducción efectuada con la detracción tributaria" (F. MAFFEZZONI: *Il principio de capacità contributiva nel Diritto Finanziario*, Utet, Turín, 1970, págs. 9 y 10).

tributario se concreta una cierta *desigualdad cualitativa* necesaria para lograr la igualdad material exigida por la Constitución en su art. 9.²⁹². Por eso, se afirma que *el grado de progresividad del sistema tributario dependerá de la concepción que se tenga del principio de igualdad* en todo el ordenamiento⁹³: cuanto más se tienda a la consecución de esa igualdad material, mayor será la progresividad.

La progresividad no debe predicarse de cada tributo en concreto -de hecho existen muchos impuestos cuya estructura difícilmente puede adaptarse a un gravamen progresivo- sino de todo el sistema en su conjunto⁹⁴ y su articulación no responde a la finalidad recaudatoria sino que la trasciende, es decir, la progresividad es el medio técnico por el que se logran otros fines distintos, como la mencionada distribución de la

⁹² SSTC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 4 y 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero, fj 4.

⁹³ J. M. MARTÍNEZ DELGADO: "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978"..., pág. 73.

⁹⁴ STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 1. El principio de progresividad constituye el primer brote de justicia tributaria porque implica una forma de hacer efectivo un reparto más justo de la riqueza. Por ello, "no debe entenderse solamente como un simple resultado técnico de adaptación de la carga a la capacidad económica de cada contribuyente o como mecanismo sencillo de lograr una mayor recaudación" (J. LASARTE ÁLVAREZ: "El Presupuesto de gastos fiscales", en *Estudios de Derecho Bancario y Bursátil. Homenaje a Evelio Verdura y Tuells*, tomo II, Cívitas, Madrid, 1994, pág. 1455). En el mismo sentido, García Martín relaciona los conceptos de redistribución y progresividad, constituyendo el primero el objetivo y el segundo uno de los medios utilizables para alcanzarlos. La progresividad viene a ser una forma atenuada de enunciar el principio de redistribución (J. A. GARCÍA MARTÍN: "La Constitución y los criterios de distribución de los tributos"..., págs. 398 a 402). Sin embargo, la exigencia constitucional de progresividad ha sido muy relativizada tanto por la doctrina que acepta incluso la existencia de tributos regresivos con tal de que no perjudiquen la progresividad del sistema tributario en su conjunto (J. M. TEJERIZO LÓPEZ: "Competencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria", en *El Tribunal Constitucional*, vol. III, IEF, Madrid, 1981, pág. 2648) como por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (SSTC 209/1988, caso Declaración Tributaria Conjunta I, de 10 de noviembre, ffj 9 y 10 y 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero, ffj 5 y 6, entre otras).

renta u otros fijados en el Texto Fundamental como la promoción de las condiciones favorables para una distribución de la renta más equitativa (art. 40.1 CE)⁹⁵.

En resumen: el *principio constitucional de capacidad económica* implica, desde el punto de vista del *sistema tributario*, que se adapte a la situación económica real de los ciudadanos, tanto cualitativamente aplicando, por ejemplo, los límites de exención del mínimo vital y de no confiscatoriedad) como cuantitativamente apoyándose en la regla de la progresividad y, *desde el punto de los gastos*, que se redistribuya la renta y las riquezas en proporción inversa y progresiva a esa capacidad (a menor capacidad, mayor redistribución)⁹⁶. A mayor abundamiento, este principio debe ahora orientar todas las decisiones que los poderes públicos adopten sobre medidas que afecten de manera decisiva a las economías individuales, entre ellas, las políticas de subvención o salariales; becas y subsidios; ordenación de la vivienda, etc.⁹⁷.

B. La transformación contemporánea del principio constitucional de capacidad económica

La configuración constitucional del principio de capacidad económica permite que se hable en la actualidad *de una transformación de su concepto y funciones*, en el sentido de que su interpretación debe hacerse desde la perspectiva de la solidaridad

⁹⁵ Sobre este precepto se pronuncian las SSTC 22/1981, caso Estatuto de los Trabajadores I, de 2 de julio, ffjj 8, 9 y 10 y 134/1987, caso Presupuestos 1984 II, de 21 de julio, fj 5.

⁹⁶ Moschetti cualifica aún más esa redistribución exigida por el deber de solidaridad porque exige no sólo que se asegure el mínimo de existencia sino que además se disminuya las distancias en la distribución de riquezas y patrimonio entre los ciudadanos (F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva...*, pág. 280).

puesto que califica al deber de tributar; deber cuyo fundamento radicaba en el principio de solidaridad interpersonal e interterritorial que define al Estado social y democrático de Derecho que consagra nuestra Constitución. Hoy *la principal función encomendada a este principio está directamente relacionada con las posibilidades reformadoras del sistema tributario y la función redistributiva que a la Hacienda pública moderna le corresponde actuar.*

Con esta nueva dimensión, se superan las *anteriores concepciones sobre el principio de capacidad económica* que lo configuraban únicamente *como fundamento del sistema tributario*⁹⁸ o bien *como límite negativo a la actividad del legislador*⁹⁹. Estas dos acepciones de la capacidad económica, aún manteniéndose en la actualidad, se ven superadas por la función que en la configuración del sistema tributario en un Estado social y democrático de Derecho le corresponde jugar al mencionado principio¹⁰⁰.

⁹⁷ M. A. MARTÍNEZ LAGO: "Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero"..., pág. 422.

⁹⁸ En la configuración del principio de capacidad económica como fundamento del tributo, cabe afirmar que se trata del presupuesto de la imposición propiamente dicha. Se debe porque se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario. Pero, además, el principio de capacidad económica determina la medida o la proporción de cada contribución individual. Se debe según la capacidad que se tiene.

⁹⁹ La acepción del principio de capacidad económica como límite del sistema tributario obliga al legislador a estructurar ese sistema de modo que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos se realice de acuerdo con su capacidad económica, concebida como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes. De esta forma, el legislador no puede establecer tributos que no tengan como presupuesto circunstancias reveladoras de capacidad económica.

¹⁰⁰ Además, el principio de solidaridad supera las concepciones tradicionales del de capacidad económica (teorías del sacrificio y del beneficio) porque exige una colaboración al interés general en función de la riqueza de que se disponga, con independencia del sacrificio subjetivo que esto suponga y de la utilidad que se perciba de los servicios públicos (P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, pág. 94).

La capacidad contributiva desde el punto de vista solidario se podría definir como la capacidad económica cualificada por fines sociales, por un *deber de solidaridad*¹⁰¹, es decir, por un deber orientado y caracterizado por un prevalente interés colectivo¹⁰².

Las consecuencias de la *perspectiva solidaria del principio de capacidad económica* son dos.

En primer lugar, esta concepción solidaria de la capacidad económica es la que *impide que se considere la riqueza del individuo desconectada de las exigencias colectivas y la que admite la utilización del impuesto con fines económicos, sociales y*

¹⁰¹ Ha sido sobre todo la doctrina italiana la que ha llamado la atención sobre el carácter solidario del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y, en este mismo sentido, el principio de capacidad económica puede constituir una especificación de la naturaleza solidaria de aquel deber. En primer lugar, debemos mencionar a B. GRIZIOTTI: *Principi di politica del Diritto e Scienza delle Finanze*, Cedam, Padua, 1929 cuya doctrina encontramos muy bien resumida en E. DE MIGUEL CANUTO: "Aproximación a la solidaridad financiera como criterio regulador de la Hacienda Pública en Benvenuto Griziotti", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 78, 1993, págs. 181 a 192. Posteriormente será Lombardi quien afirme que "la capacidad económica opera como un criterio de solidaridad no únicamente económica, sino en sentido más amplio, social e implica también que el Estado remueva los obstáculos de orden económico y social y redistribuya los bienes" (G. M. LOMBARDI: *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Giuffrè, Milán, 1967, pág. 379). En la actualidad, remitimos a L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milán, 1996, pág. 347. El principio solidarista postula una más amplia tutela y garantía de las posiciones de las clases económicamente más débiles. En el ámbito normativo, este principio se traduce - entre otros mecanismos - en la utilización del sistema tributario de forma que estas clases reciban en mayor medida que aquéllos económicamente más dotados y que, además, sean estos últimos quienes carguen con una especie de "coste de solidaridad" (expresión acuñada por G. M. LOMBARDI: "Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria", *Temi tributaria*, núm. 4, 1964, pág. 28). por la aplicación del principio de progresividad en los tributos. Quizás en el ordenamiento italiano resulte más fácil establecer ese carácter solidario del principio de capacidad económica puesto que el deber de contribuir, consagrado en el art. 53 de la Constitución italiana, se incluye entre los deberes de solidaridad proclamados en el art. 2 del mismo texto.

¹⁰² Esta opinión es sustentada por diversos autores, entre ellos, F. PÉREZ ROYO: "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 13, 1985, pág. 56; F. ESCRIBANO LÓPEZ: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales...*, pág. 358 y P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, págs. 150 a 156.

redistributivos. En otras palabras, "no se puede decir que exista capacidad contributiva cuando existe formalmente capacidad económica pero su sometimiento a gravamen no es idóneo para realizar el interés colectivo; esto es, cuando la capacidad económica no puede ser cualificada en sentido solidario"¹⁰³. En esta consideración de la capacidad económica permitirá la reinterpretación de la figura del *impuesto con finalidad extrafiscal* y que entren en juego conceptos como el *mínimo vital*.

En segundo término, el Estado empleará el principio para fijar la *medida individual* por la que deben gozar los sujetos *de los servicios ofrecidos de naturaleza pública* y el criterio de contribución a su sostenimiento. La capacidad económica sería la medida con la que se operaría la función redistributiva de la Hacienda pública: en función de la capacidad real de los ciudadanos, los poderes públicos promoverán las condiciones para que la libertad e igualdad sean reales y efectivas, removiendo los obstáculos y facilitando su participación en la vida política, económica, cultural y social; brevemente, asignarán los gastos sociales en función de ésta.

En resumen, se contempla al principio de capacidad económica como un instrumento en manos del legislador para alcanzar el objetivo que establece el art. 9.2 CE de redistribución de la renta o de realización de la igualdad material¹⁰⁴. La financiación de los gastos públicos de carácter indivisible obliga al legislador a construir el sistema tributario basándose en una representación objetiva de renta: la

¹⁰³ F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva...*, pág. 289.

¹⁰⁴ F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Cívitas, Madrid, 1998, 8ª ed., pág. 37.

capacidad económica, que puede identificarse con el bienestar económico, con el nivel de vida o con el poder económico del contribuyente¹⁰⁵.

1. La finalidad extrafiscal del sistema tributario para la protección de bienes constitucionalmente relevantes

La nueva perspectiva del principio de capacidad económica permite el empleo del sistema tributario con *finalidad extrafiscal*¹⁰⁶, es decir, que la imposición de deberes tributarios a los ciudadanos no se oriente exclusivamente a la obtención de ingresos para financiar los gastos públicos sino que a través de ellos se protejan otros bienes constitucionalmente relevantes¹⁰⁷. El caso más evidente sería, de existir, el impuesto

¹⁰⁵ C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: "Artículo 31: El gasto público", en *Comentarios a las Leyes Políticas*, tomo III, dir. O. Alzaga Villaamil, Edersa, Madrid, 1996, pág. 312.

¹⁰⁶ Con la expresión "extrafiscalidad", a pesar de su vaguedad, se trata de designar todo aquello que se aleje del fin recaudatorio o fiscal propio de la imposición. Carece de realismo plantear el establecimiento de tributos que respondan exclusivamente a una finalidad fiscal en cuanto que la aplicación o el simple anuncio del tributo desencadena consecuencias no fiscales (E. LEJEUNE VALCÁRCEL: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria"..., pág. 171 y G. CASADO OLLERO: "Los fines no fiscales de los tributos (Artículo 4º)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro Homenaje al profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, IEF, Madrid, 1991, pág. 103). La doctrina clásica se mostró muy dividida ante la aparición del fenómeno de la extrafiscalidad. Algunos autores criticaron la utilización del impuesto con funciones no recaudatorias argumentando que el impuesto es un medio, no un fin, y como tal medio debe conservar su naturaleza: la de proveer recursos económicos para que el Estado cumpla con sus fines fundamentales. Es la que se ha conocido con el nombre de teoría del tributo neutro o fiscal. Esta teoría de la "neutralidad impositiva" viene a significar que la existencia de impuestos no debe modificar las decisiones que los individuos habrían tomado en ese mercado en ausencia de tales tributos (F. A. RÉPACI: "La teoria dell'imposta economica", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1950, vol. IX, parte I, pág. 11). En el extremo opuesto se ha defendido que el impuesto con finalidad extrafiscal está plenamente legitimado. Así, autores que afirman que constituye una ilusión tanto jurídica como económica la existencia de tributos que respondan exclusivamente a una concepción recaudatoria (G. A. MICHELI: "Profili critici in tema di potestà d'imposizione", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. XXIII, 1964, pág. 28 y F. GAFFURI: *L'attitudine alla contribuzione...*, págs. 25 a 27).

¹⁰⁷ Ciertamente, el reconocimiento de esta clase de tributos en nuestro ordenamiento no cuenta con una versión constitucional y sí a nivel ordinario: la propia Ley General Tributaria se hace eco de esta consideración del impuesto como instrumento idóneo de política económica. Su art. 4 establece que "los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la

ecológico que, en relación con lo dispuesto en el art. 45.2 CE, respondería a la finalidad de proteger el medio ambiente.

El Tribunal Constitucional ha reconocido la legitimidad de emplear el sistema tributario con fines no estrictamente recaudatorios. Si bien en la STC 27/1981 el Alto Tribunal aceptó la posibilidad de esa utilización *extrafiscal* del sistema tributario¹⁰⁸, es la sentencia 37/1987 la que representa un hito fundamental en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en esta materia¹⁰⁹.

Brevemente, en estos pronunciamientos se admite la preterición del principio de capacidad económica en la configuración del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos para dar cobertura a otras finalidades entre ellas la construcción de

política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional". El art. 3 LGP reconoce también otros fines adicionales de la actividad financiera pública al añadir a los de cumplir "las obligaciones económicas del Estado y de sus Organismos autónomos" los de promover "el más adecuado funcionamiento de los sistemas financiero y monetario, según las medidas de política económica que se establezcan". Pero, en este sentido, su legitimidad puede deducirse de la consideración de que los tributos no pueden permanecer al margen de las finalidades que la Constitución declara en su seno y se someten al condicionamiento de ser utilizados como instrumentos comprometidos en el logro de la estabilidad económica, el pleno empleo y todos los fines propios del Estado social desbordándose de esta forma su función meramente recaudatoria.

¹⁰⁸ STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 4.

¹⁰⁹ STC 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 13. El reconocimiento jurisprudencial de los fines extrafiscales también se reflejó en las SSTC 49/1984, caso Salas especiales, de 5 de abril, fj 4; 29/1986, caso ZUR, de 20 de febrero, fj 5; 19/1987, caso Contribución Territorial Urbana II, de 17 de febrero, fj 4; 87/1987, caso Clasificación de películas cinematográficas, de 2 de junio, fj 3. En el terreno normativo, el reconocimiento del "principio de instrumentalidad fiscal" era constatable en las Leyes Fundamentales (el Principio IX de los del Movimiento Nacional establecía que "Todos los españoles tienen derecho a una equitativa distribución de la renta nacional y de las cargas fiscales") así como en la vigente Ley General Tributaria (art. 4: "Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y de las cargas fiscales").

un Estado social junto al mantenimiento de una economía mixta y el cumplimiento de fines sociales¹¹⁰.

Sin embargo, para que el deber tributario que se impone al ciudadano con *finalidad extrafiscal* sea legítimo debe observar dos límites.

En primer lugar, el hecho de que esta imposición debe encontrar *amparo en otros objetivos o criterios constitucionales* para gozar de legitimidad, esto es, que el legislador se proponga conseguir mediante él no el fin de la financiación sino fines sociales diversos, sancionados también por la Constitución o la salvaguarda de un bien o derecho constitucionalmente reconocidos como la protección de la familia (art. 39.1 CE), el derecho al medio ambiente (art. 45 CE); la garantía del patrimonio histórico, cultural y artístico (art. 46 CE) o el derecho a la vivienda (art. 47 CE), entre otros¹¹¹.

¹¹⁰ A pesar de que el empleo *extrafiscal* del sistema tributario cuenta con el reconocimiento normativo y jurisprudencial, sigue suscitando polémica doctrinal en el sentido de que su utilización no responde a la configuración constitucional del sistema tributario. El art. 31.1 CE construye este sistema con la finalidad de que, a través de él, la generalidad de los ciudadanos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos”. Cuando el deber tributario surge orientado por otra finalidad (por ejemplo, proteger el medio ambiente) se produce un empleo fraudulento del sistema tributario. Cuando se obliga a pagar a un ciudadano por contaminar, lo que se quiere realmente imponer es una sanción. El problema de configurar esta obligación como un deber tributario es que se le deben aplicar los principios constitucionales que lo califican de modo que, ante el supuesto planteado, sólo pagaría el ciudadano que tuviera capacidad económica. La finalidad de la imposición se vería así debilitada: la protección del medio ambiente surtiría efectos ante quienes posean esa capacidad económica y no ante quienes no la tengan. Si, por el contrario, se impone una sanción –que, obviamente, no debe responder a los principios constitucionales del art. 31.1 CE- están obligados a pagarlos todos cuantos violen la norma con independencia de su capacidad económica. Son muchos los autores que han advertido acerca de estas “intervenciones sólo formalmente fiscales encaminadas sustancialmente a perseguir objetivos dirigísticos pero no a conseguir un crédito” (L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali...*, págs. 263 a 265), entre otros M. PONT MESTRES: “La justicia tributaria y su formulación constitucional”..., págs. 378 y 379; G. CASADO OLLERO: “Los fines no fiscales de los tributos (Artículo 4º)”..., pág. 128; J. LASARTE ÁLVAREZ: “Los principios de justicia tributaria según la jurisprudencia constitucional”..., págs. 102 y 103 y P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, pág. 156.

¹¹¹ Para compatibilizar tributos y fines extrafiscales, nos dice Pérez Royo, se exige que a) el presupuesto del tributo incorpore siempre un índice de capacidad económica aunque el tributo sirva además a otras

En segundo lugar, los *objetivos extrafiscales* así legitimados no podrán atentar contra el *núcleo mínimo de la capacidad económica*, es decir, el deber tributario deberá observar los límites constituidos por el *mínimo vital* indispensable para la vida individual y familiar y por la *prohibición de confiscatoriedad* del sistema tributario.

2. *El mínimo vital exento en el concepto constitucional de capacidad económica*

a. La protección constitucional del mínimo vital individual

La capacidad económica es, como hemos podido apreciar, un concepto bastante elástico de forma que consiente que el legislador ordinario disponga de un margen de discrecionalidad al concretar el deber constitucional en obligaciones tributarias¹¹² pero encuentra en la Constitución una limitación: la existencia de unos ingresos mínimos que cubran las necesidades de subsistencia para mantener al ciudadano y a su familia¹¹³.

En el caso del *mínimo exento*, la exención responde a la *prohibición constitucional* de considerar como expresión de capacidad contributiva aquellos

finalidades: b) que los fines extrafiscales del tributo sean compatibles con la finalidad contributiva y respondan a una exigencia o criterio razonable amparado por el sistema de valores propio de la Constitución (F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General...*, págs. 36 y 37). En el mismo sentido, F. MAFFEZONI: *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Giuffrè, Milán, 1969, pág. 24.

¹¹² Libertad de elección que dentro de unos límites insalvables, como muy bien advierte Moschetti, no puede confundirse con la ilimitación de las opciones. Es decir, las múltiples posibilidades de actuación de una norma no excluyen su carácter vinculante (F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva...*, pág. 134).

*ingresos que son apenas suficientes para necesidades elementales de la vida*¹¹⁴ y responde además al *principio de justicia*¹¹⁵; por ello parece lícito deducir que la no imposición sobre el mínimo vital asume un carácter constitucional obligatorio¹¹⁶.

El Estado ha asumido la tarea de remover los obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona¹¹⁷ y la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país, y

¹¹³ C. CARBONE: *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, Giuffrè, Milán, 1968, pág. 205 y D. MARÍN-BARNUEVO FABO: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Colex, Madrid, 1996, pág. 13.

¹¹⁴ L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali...*, pág. 389. Efectivamente, la diferencia entre ambas excepciones a la tributación se aprecia claramente en dos pronunciamientos de la *Corte Costituzionale*. En el primero de ellos, la Corte precisa que el legislador se ve obligado a exentar la renta mínima porque "de otro modo, impondría una obligación tributaria también allí donde la capacidad contributiva es inexistente" (Sentencia de 10 de julio de 1968, núm. 97, *Giur. Cost.*, 1968, vol. II, págs. 1538 a 1554). Sin embargo, la noción de beneficio fiscal "presupone la capacidad contributiva" (Sentencia de 23 de mayo de 1985, núm. 159, *Giur. Cost.*, 1985, vol. II, págs. 1136 a 1160).

¹¹⁵ Martín Delgado remonta los orígenes de la exención del mínimo vital a la Edad Media plasmados en el axioma "*primum vivere, deinde tributum solvere*" que significa que ese derecho al mínimo vital representa una exigencia que debe anteponerse al interés estatal en la obtención de ingresos (J. M. MARTÍN DELGADO: "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978"..., págs. 70 y 71). Poniendo en relación los principios de capacidad económica y justicia tributaria, Cencerrado Millán define el mínimo exento como "el requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza" (E. CENCERRADO MILLÁN: *El mínimo exento en el sistema tributario español...*, pág. 63).

¹¹⁶ El mínimo exento, que constituye una exigencia derivada del principio de capacidad contributiva, puede además fundarse en los arts. 1, 9.2 y 50, además del 31.1, es decir, el Estado debe dejar exenta la renta del contribuyente que le asegure una existencia digna como mandato derivado del principio del Estado social (D. MARÍN-BARNUEVO FABO: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF...*, págs. 13 y 14 y E. CENCERRADO MILLÁN: *El mínimo exento en el sistema tributario español...*, págs. 53 a 58).

¹¹⁷ En este sentido, el sistema tributario puede considerarse claramente uno de los "obstáculos" que a los poderes públicos compete remover. Piénsese en la ilógica de recaudar impuestos de aquellos sujetos a los que, al mismo tiempo, tiene que serles garantizada una ayuda social con el fin de asegurarles el mínimo de existencia.

sería cuanto menos contradictorio que el Estado destruyese con el instrumento fiscal aquellas situaciones económicas que está comprometido a garantizar y potenciar.

En la jurisprudencia alemana se ha consolidado el denominado *principio de subsidiariedad estatal*¹¹⁸ para garantizar ese mínimo existencial. El Tribunal Constitucional alemán defiende que, en relación con el mantenimiento del individuo y su familia, el empleo de medios económicos autónomamente adquiridos representa algo "cualitativamente"¹¹⁹ diverso a la financiación estatal que sigue a una sustracción de medios a través de la imposición ya que el automantenimiento goza de prioridad frente a la asistencia social, según la máxima de que "el ahorro fiscal viene antes que la asistencia social"¹²⁰. Se trataría de hacer realidad la necesidad de "economizar la solidaridad"¹²¹, es decir, la necesidad de asumir como criterio guía de la intervención pública en el campo social, siempre que sea posible y justo, el de permitir a los ciudadanos de bastarse a sí mismos, disminuyendo la intervención estatal.

¹¹⁸ Este principio prohíbe que el Estado pueda, a causa de la intervención fiscal, transformar un contribuyente en un caso social para después asegurarle el mínimo de existencia a través de los procedimientos típicos del Estado social en cuanto, precisamente, la necesidad del Estado social no puede ser creada por el Derecho tributario (Sentencias del Tribunal Constitucional alemán de 29 de mayo de 1990 y 25 de septiembre de 1992).

¹¹⁹ Se entiende que lo recibido por el Estado no comunica el mismo grado de libertad individual que los recursos autónomamente ganados. Se trataría, en última instancia, de una cuestión ligada a la dignidad de la persona.

¹²⁰ L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali...*, pág. 373. Herrera Molina añade que el Tribunal Constitucional alemán reitera en su jurisprudencia que las necesidades presupuestarias no pueden primar sobre preceptos constitucionales de modo que no se admite que un mínimo exento insuficiente se compense mediante prestaciones sociales (P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, pág. 66).

¹²¹ D. H. ROBERTSON: "What does economist economize?", en *Economic Commentaries*, Londres, 1956, pág. 154.

Se trata de una distinción cualitativa entre la *garantía de la procura existencial* que el Estado debe facilitar a sus ciudadanos y el *respeto a una esfera patrimonial intocable* que el individuo puede controlar para asegurarse su subsistencia.

El problema que plantea la configuración del mínimo exento en nuestro ordenamiento se deriva de la afirmación que nuestro Tribunal Constitucional ha hecho sobre la intangibilidad del mínimo vital pero descartando la posibilidad de señalar su medida¹²². En este sentido, si bien no son muchos los pronunciamientos del Tribunal en el que se haga referencia al mínimo vital exento, en ellos se concibe esta exención como derivación lógica del principio de capacidad económica¹²³. En la sentencia 214/1994, de 14 de julio, el Alto Tribunal se pronunció sobre las ayudas y subsidios familiares. Tras calificarlos como renta sometida a tributación, añadió que esta tributación no podrá realizarse al margen de las exigencias que se derivan del principio de capacidad económica y que, asimismo, "los perceptores de ayudas o subsidios familiares pueden beneficiarse del mínimo exento y de las deducciones de carácter personal o familiar que

¹²² Esta posición es idéntica a la adoptada por la *Corte Costituzionale* italiana que niega la posibilidad de juzgar la medida del mínimo imponible sosteniendo que la determinación de tal medida se deduce de una completa evaluación de las condiciones económicas y políticas del país (Sentencia de 10 de julio de 1968, núm. 97, *Giur. Cost.*, 1968, vol. II, págs. 1538 a 1554). Posturas, las del Tribunal Constitucional español e italiano, que contrastan con la dogmática elaborada por el Tribunal Constitucional alemán que ha permitido garantizar una protección real de las situaciones económicas más débiles en cuanto ha facultado para establecer la distinción entre gastos privados inevitables y gastos privados no reconducibles a exigencias vitales (L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali...*, pág. 363).

¹²³ Precisamente, la interpretación actualizada de los principios de justicia tributaria exige una revisión moderna del concepto de capacidad económica. Es decir, en una perspectiva moderna el principio de capacidad económica debe definirse atendiendo a la relación que existe entre los recursos y las necesidades a cubrir por el contribuyente. Es la noción de poder "económico discrecional o no vital" acuñado por el Informe Carter y del que se ha hecho eco nuestra legislación. Según el Informe Carter, sólo deben tomarse como índice de capacidad económica de contribuir los recursos superfluos, es decir, aquéllos sobre cuyo empleo cabe una discrecionalidad o poder de decisión por parte del contribuyente, al

puedan serles aplicables"¹²⁴. Igualmente, el Alto Tribunal ha utilizado en varias ocasiones la idea del mínimo vital como argumento para resolver cuestiones ajenas al Derecho tributario; por ejemplo, la protección de las necesidades vitales del individuo y de la familia han servido de límite infranqueable a la potestad de embargabilidad concedida al acreedor¹²⁵ o el respeto al mínimo de subsistencia ha servido de argumento constitucional para justificar la justicia gratuita¹²⁶.

Ciertamente, en relación con el deber de tributar, el que todos no contribuyan materialmente al sostenimiento de las cargas públicas no conduce directamente a la vulneración del principio de justicia tributaria, sino todo lo contrario. Es justamente el

no ser precisos o necesarios para cubrir sus necesidades (*Informe Carter. Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad*, vol. II, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975, págs. 3 a 42).

¹²⁴ STC 214/1994, caso Ley 18/1991 del IRPF, de 14 de julio, fj 7. La argumentación del Tribunal Constitucional responde a la idea de que la protección del mínimo existencial tiene dos facetas distintas, la del gasto público y la del ingreso. A través de la faceta del gasto, el legislador puede proteger el mínimo existencial mediante la atribución de recursos o la realización de otras prestaciones sociales, facilitando así la cobertura de las necesidades que permiten una vida digna de las personas. Desde la perspectiva del ingreso, el legislador debe abstenerse de gravar aquellos ingresos percibidos por los ciudadanos, y que resultan imprescindibles para atender las necesidades básicas del perceptor y de su familia.

¹²⁵ En la STC 113/1989, caso Embargo de las prestaciones de la Seguridad Social, de 22 de junio, el Tribunal ha afirmado que “los valores constitucionales, que conceden legitimidad al límite que la inembargabilidad impone al derecho del acreedor a que se cumpla la sentencia firme que le reconoce el crédito, se encuentran en el respeto a la dignidad humana, configurado como el primero de los fundamentos del orden político y de la paz social en el art. 10.1 de la Constitución, al cual repugna, según aduce el Abogado del Estado, que la efectividad de derechos patrimoniales se lleve al extremo de *sacrificar el mínimo vital del deudor, privándole de los medios indispensable para la realización de sus fines personales así como en la protección de la familia, el mantenimiento de la salud y el uso de una vivienda digna y adecuada*” (fj 3). El subrayado es nuestro.

¹²⁶ En la STC 16/1994, caso Arts. 14 y 15 LEC, de 20 de enero, el Tribunal Constitucional interpreta: “la fórmula constitucional, ‘en todo caso, respecto de quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar’, encierra un núcleo indisponible que, sin necesidad de definirlo de forma exhaustiva, supone, sin duda, que la justicia gratuita debe reconocerse a quienes no puedan hacer frente a los gastos originados por el proceso (...), sin dejar de atender a sus necesidades vitales y a las de su familia, al objeto de que nadie quede privado del acceso a la justicia por falta de recursos económicos. Dicho en otras palabras, *deben sufragarse los gastos procesales a quienes, de exigirse ese pago, se verían en la alternativa de litigar o poner en peligro el nivel mínimo de subsistencia personal o familiar*” (fj 3). El subrayado es nuestro.

principio de capacidad contributiva lo que lleva a que deban soportar cargas sólo aquéllos que disponen de medios económicos suficientes¹²⁷.

Respecto a la dificultad de fijar la concreta cuantía de ese mínimo exento debe señalarse que constituye una valoración jurídica que queda dentro del ámbito de la discrecionalidad del legislador, que no cabe confundir con arbitrariedad, puesto que, por un lado, existen determinados criterios que deben inspirar esa valoración como las necesidades financieras del Estado o el nivel de servicios ofrecidos a los ciudadanos¹²⁸ y, por otro, la cuantificación del mínimo exento queda sometido en última instancia a la revisión del Tribunal Constitucional cuando la medida sea claramente insuficiente.

En esta dirección apuntan las sentencias del Tribunal Constitucional que han fijado la cuantía del mínimo de subsistencia en función del salario mínimo interprofesional¹²⁹ – jurisprudencia que conecta esta exigencia de justicia tributaria con

¹²⁷ Realmente, la no imposición sobre el mínimo vital asume un carácter constitucionalmente obligatorio bajo pena de violación del principio de capacidad económica puesto que gravarlo supone someter a tributación una capacidad que no existe (recordemos que la noción de capacidad contributiva es equivalente a renta discrecional y en ésta no se incluye la cuantía necesaria para subsistir). De esta observación se deriva la definición de una escala de prioridades que la Constitución exige observar en la consecución del interés fiscal. Así, en el caso de que las exigencias financieras del Estado aumentasen, el legislador no podría indistintamente elegir entre disponer una *reformatio in peius* del mínimo exento o, por ejemplo, del régimen de beneficios fiscales (L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionale...*, pág. 389).

¹²⁸ E. CENCERRADO MILLÁN: *El mínimo exento en el sistema tributario español...*, pág. 71.

¹²⁹ En la STC 158/1993, caso Pensiones de ex-combatientes, de 6 de mayo, el Tribunal señala la amplia discrecionalidad de la que goza el legislador en la fijación de la cuantía del mínimo vital indicando que “así lo ha hecho, con carácter general, en los arts. 1449 y 1451 de la LEC. El primero de tales preceptos dispone, en su párrafo segundo, que es ‘inembargable el salario, jornal, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional’ (fj 3). O en la mencionada STC 16/1994, caso Arts. 14 y 15 LEC, de 20 de enero, donde afirma: “el legislador español recurre con frecuencia al salario mínimo interprofesional como dato objetivo a partir del cual mide la capacidad económica para acceder a determinados beneficios o ayudas públicas (becas de estudio, beneficios fiscales, ayudas para el acceso a determinadas viviendas). También lo utiliza como criterio

el derecho del trabajador a percibir una remuneración suficiente para atender sus necesidades y las de su familia, reconocido en el art. 35.1 CE – y que constituyen un claro ejemplo de cómo ese Tribunal, planteada la cuestión, puede pronunciarse sobre la insuficiencia de la cuantía que el legislador ha determinado como correspondiente a la figura del mínimo exento¹³⁰.

b. La protección constitucional del mínimo vital familiar

Una configuración del *mínimo vital exento* ajustada a las instituciones protegidas en nuestro Texto fundamental exige que esta figura se defina y delimite teniendo en cuenta la institución familiar. Esto es, las exigencias derivadas del mínimo vital no se cumplimentan con la visión a nivel individual ya que, en la determinación del mínimo de subsistencia, el límite no ha de establecerse atendiendo exclusivamente a las necesidades de la persona, sino asegurando la existencia digna del círculo de sujetos más allegados a ella (art. 35.1 *in fine* CE)¹³¹.

Se trata de una exigencia normativa consagrada en todos los ordenamientos de nuestro entorno jurídico. La Constitución alemana de 1949 coloca la protección de la familia bajo el orden estatal (art. 6.1) y de esta previsión puede fácilmente deducirse que, si se desea una protección integral, debe incluirse la suficiencia económica. Tanto

para fijar el nivel económico mínimo de subsistencia, cuya garantía viene exigida por el principio del respeto a la dignidad humana, que actúa, junto con otros elementos, para determinar, por ejemplo, la cuantía de recursos inembargables” (fj 4).

¹³⁰ E. CENCERRADO MILLÁN: *El mínimo exento en el sistema tributario español...*, pág. 73.

¹³¹ Art. 35.1 CE: "Todos los españoles tienen el deber de trabajar y el derecho al trabajo, a la libre elección de profesión u oficio, a la promoción a través del trabajo y a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia, sin que en ningún caso pueda hacerse discriminación por razón de sexo".

es así que en la jurisprudencia alemana se ha integrado el *mantenimiento de la familia en el mínimo vital* e incluso se ha llegado a cuantificar ese mínimo.

La Corte alemana dice: "el sustento necesario para la existencia constituye, por razones constitucionales, el límite inferior para la imposición sobre la renta (...). La determinación de esa cuantía de mínimo vital exento depende de las condiciones económicas generales y de las necesidades mínimas reconocidas por la comunidad jurídica. Su valoración corresponde al legislador"¹³². De haberse quedado aquí, su pronunciamiento de poco hubiera válido a la hora de cuantificar ese mínimo familiar sustrayendo del tan temido terreno de la discrecionalidad legislativa esta materia. Pero dando casi la vuelta a su razonamiento la Corte identifica en concreto el parámetro al cual debe atenerse el legislador: "Sin embargo, el legislador debe dejar al contribuyente al menos aquella parte de sus ingresos que el mismo legislador pone a disposición de las necesidades para la satisfacción del mínimo vital..."¹³³. A esta afirmación, el Tribunal alemán hace seguir un cálculo detallado en el que vienen considerados analíticamente los costes por alojamiento, alimentación, y las contribuciones para el sustento¹³⁴.

¹³² Sentencia de 25 de septiembre de 1992.

¹³³ Sentencia de 25 de septiembre de 1992. En el mismo sentido, las Sentencias de 18 de junio de 1975; 29 de mayo de 1990 y 14 de junio de 1994 comentadas en D. MARÍN-BARNUEVO FABO: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF...*, págs. 31 a 49 y R. FALCÓN Y TELLA: "Editorial: El nuevo IRPF y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas", *Quincena Fiscal*, núm. 1, 1999, págs. 6 y 7.

¹³⁴ Como afirma González García, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán siempre se ha caracterizado por estar mucho más preocupada por determinar la cantidad y calidad del mínimo vital garantizado y la proporción en la que se debe gravar por encima de ese mínimo (E. GONZÁLEZ GARCÍA: "La tributación de las rentas familiares en los derechos alemán e italiano", *Hacienda Pública Española*, núm. 64, 1985, págs. 372 y 373). En su sentencia de 22 de junio de 1995, el Tribunal

En Italia, por el contrario, la situación respecto a la determinación del mínimo vital familiar exento es algo más confusa¹³⁵. La jurisprudencia de la *Corte Costituzionale* es, en este sentido, mucho menos convincente que la de la Corte alemana porque desde su primera sentencia relativa a la relación entre imposición fiscal y mínimo exento¹³⁶ se fijó la doctrina, en primer término, de reconducir el límite intangible del mínimo exento al ámbito de la discrecionalidad del legislador y, en segundo lugar, de excluir la posibilidad de un juicio de constitucionalidad sobre la congruencia de la medida aunque ésta resultase una cifra manifiestamente irrisoria.

Y, en realidad, esto es lo que ha ocurrido¹³⁷: la orientación de la Corte italiana negando la posibilidad de controlar la medida del mínimo vital y de verificar si las

Constitucional alemán contabilizó el mínimo familiar exento en el Impuesto sobre el Patrimonio al menos en una cantidad equivalente al valor de una vivienda familiar media y añade que ese mismo impuesto ha de respetar también la protección del matrimonio y de la familia de modo que cada cónyuge “pueda disfrutar de la totalidad del mínimo exento equivalente al valor de una vivienda familiar media, o de una cifra superior en el caso de que tengan hijos a su cargo” (P. M. HERRERA MOLINA: “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos”, *Impuestos (II)*, 1996, pág. 1036). Un nuevo examen cuantitativo de los gastos por educación de los hijos, de la exención familiar y de la exención por hijo en la sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 10 de noviembre de 1998, ampliamente comentada en D. GONZÁLEZ ORTÍZ: “Constitución, cargas familiares e imposición personal sobre la renta (A propósito de los recientes pronunciamientos de 10 de noviembre de 1998 del Tribunal Constitucional alemán)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 105, 2000, págs. 53 a 77.

¹³⁵ Así lo sostiene E. GONZÁLEZ GARCÍA: “La tributación de las rentas familiares en los derechos alemán e italiano”..., pág. 373.

¹³⁶ Sentencia de 10 de julio de 1968, núm. 97 (*Giur. Cost.*, 1968, vol. I, págs. 1538 a 1554).

¹³⁷ Entre otras sentencias más recientes que se pronuncian sobre el mínimo vital, manteniendo la misma línea argumentativa, citaremos las sentencias de 14 de julio de 1982, núm. 134 (*Giur. Cost.*, 1982, vol. I, págs. 1172 a 1176); de 27 de julio de 1982, núm. 143 (*Giur. Cost.*, 1982, vol. I, págs. 1256 a 1270); de 17 de noviembre, núm. 186 (*Giur. Cost.*, 1982, vol. I, págs. 2027 a 2034) y de 15 de noviembre de 1985, núm. 285 (*Giur. Cost.*, 1985, vol. I, págs. 657 a 661). Mención específica requiere la sentencia de 15 de julio de 1976, núm. 76 (*Giur. Cost.*, 1976, vol. VI a VIII: págs. 1095 a 1121) que, paralelamente a nuestra STC 45/1989, declaró la inconstitucionalidad del cúmulo de ingresos de los cónyuges. En la sentencia comentada se declaró que la disparidad de tratamiento entre las familias con una sola fuente de ingresos y las que perciben rentas de ambos integrantes se resuelve en un tratamiento fiscal penalizador para las primeras. Más recientemente, la sentencia de 24 de julio de 1995, núm. 358 (*Giur. Cost.*, 1995, vol. IV,

cuotas previstas en tal mínimo comprendían los gastos inevitables para el sostenimiento personal y familiar, ha consentido que el legislador establezca cifras ridículas y no idóneas para garantizar una efectiva tutela de las situaciones económicas más necesitadas.

En nuestro ordenamiento jurídico, la Constitución determina que sean los poderes públicos quienes aseguren "la protección social, económica y jurídica de la familia" (art. 39.1 CE). Este mandato constitucional ha recibido atención legislativa y recibe un tratamiento fiscal específico dirigido a otorgar esa garantía.

También los pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre el tratamiento fiscal de la familia han sido siempre favorecedores a la misma. En la sentencia 45/1989, de 20 de febrero, hace una interesante observación al respecto al ocuparse de la unidad familiar. Advierte la posibilidad de tener en cuenta el art. 39.1 CE para dispensar a la familia un trato fiscal más favorable que el de los sujetos pasivos en general y rechaza dos preceptos de la ley enjuiciada porque no sólo no protegían a la unidad familiar, "sino que directamente se la perjudica"¹³⁸.

Desde el punto de vista constitucional, la configuración de la protección de la familia entre los principios rectores de la política social y económica (art. 39.1 CE) plantea, sin embargo, el problema de la articulación de su defensa ante el Tribunal Constitucional. El alcance de los pronunciamientos del Tribunal se ve limitado en este

págs. 2645 a 2650) se pronuncia en el mismo sentido. Una crítica a la primera de las sentencias en F. GALLO: "El régimen fiscal de la familia y el principio de capacidad contributiva", *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, págs. 462 a 468.

¹³⁸ STC 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero, fj 7.

supuesto porque, como recuerda en esta misma sentencia, el carácter de los principios constitucionales relativos a la política social y económica, si bien permite emplearlos como criterio para enjuiciar una norma particular, "hace improbable que una norma legal cualquiera pueda ser considerada inconstitucional por omisión, esto es, por no atender, aisladamente considerada, el mandato a los poderes públicos y en especial al legislador, en el que cada uno de esos principios por lo general se concreta"¹³⁹. De ello puede deducirse que el amparo fiscal a la unidad familiar será reconocido cuando se trate de evitarle un perjuicio y no se considerará adecuado para fundamentar la demanda de ventajas tributarias¹⁴⁰.

Como ocurre con las cuestiones más sensibles del ámbito tributario, esto es, aquéllas que inciden en aspectos relacionados con los derechos de los ciudadanos, el problema que plantea el *mínimo familiar exento* es el de su cuantificación¹⁴¹. Precisamente, respecto al trato fiscal favorable que debe otorgarse a la familia, el Tribunal Constitucional no se ha pronunciado sobre el mecanismo que podría asumir el legislador aunque sugiere que se apliquen algunos de los sistemas conocidos para disminuir la carga tributaria del matrimonio y, en todo caso, recuerda la necesidad ineludible de tener en cuenta la pluralidad de sujetos de la unidad familiar¹⁴².

¹³⁹ STC 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero, fj 4.

¹⁴⁰ En este sentido, J. LASARTE ÁLVAREZ: "El régimen de la familia ante el Tribunal Constitucional", en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*..., pág. 157.

¹⁴¹ Como obra básica sobre el tratamiento fiscal de la familia en el Impuesto sobre la Renta, véase C. PÉREZ DE AYALA: *La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta*, Tecnos, Madrid, 1986.

¹⁴² STC 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero, fj 7.

En cualquier caso, puede resultar útil conocer dos aspectos básicos que se tuvieron en cuenta a la hora de determinar el tratamiento que la unidad familiar iba a recibir ante la reforma de la Ley del IRPF¹⁴³. El Informe de la Comisión para el estudio y propuestas para la reforma de este impuesto se centró en dos cuestiones a la hora de determinar el *mínimo de exención familiar*¹⁴⁴.

En primer lugar, la Comisión tuvo en cuenta la *estructura del gasto familiar total* incluyendo entre las partidas de gasto aquéllas en concepto de alimentación, vestido y calzado, alquiler de primera vivienda, mobiliario, salud, transporte, cultura y educación o segunda vivienda, entre otros¹⁴⁵.

En segundo término, el concepto que la Comisión considera es, según queda reflejado en el mismo Informe, distinto y superior a la cantidad que una persona

¹⁴³ Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁴⁴ La Comisión que elaboró el Informe fue creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 17 de febrero de 1997. El plazo para la elaboración del informe y la elevación de las conclusiones sobre la reforma del IRPF finalizó en enero de 1998. La Comisión hace notar que "entre las tendencias que pueden observarse en la evolución del IRPF en los últimos veinte años, el modo de tratar a las familias es quizás uno de los que ha sufrido mayores modificaciones, pues desde principios de los años setenta la tendencia se orientó hacia el abandono gradual de la tributación conjunta obligatoria de la unidad familiar, influida por decisiones jurisprudenciales las más de las veces, pasándose así a la tributación de cada persona física de forma individual". Pero, prosigue anunciando un abandono de esta vía, sin excluirla, para favorecer al grupo familiar, más aún a la vista de las pautas sociológicas de envejecimiento de la población (baja natalidad y alargamiento de la vida) en los países con sociedades desarrolladas lo que induce al IRPF a la beligerancia para tratar de favorecer la natalidad (Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 13 de febrero de 1998).

¹⁴⁵ Resulta interesante la propuesta que se plantea en la doctrina italiana para establecer un criterio o parámetro al que puede acudir el legislador en el momento de decidir si debe considerar o no determinado gasto entre los conceptos que integren el mínimo vital exento. Antonini se muestra partidario de que determinados gastos estrechamente relacionados con derechos o valores fundamentales constitucionales se consideren en el cálculo del mínimo exento más que ser evaluados en términos de beneficios fiscales. Se refiere, concretamente, a los gastos por enfermedad que guardan estrecha relación con el derecho a la

necesitaría para mantenerse con vida, que es el concepto tradicional. Por el contrario, el mínimo personal o familiar comprende no sólo esa cantidad vital sino también las necesarias para que el individuo se sienta partícipe y miembro de la sociedad en condiciones normales. Porque la insuficiencia económica para cubrir las necesidades vitales es un obstáculo que los poderes públicos están obligados constitucionalmente a remover ya que impide la participación del individuo en la vida política, económica, cultural y social (art. 9.2 CE) además de constituir una violación del contenido esencial de la dignidad de la persona y del derecho al libre desarrollo de la personalidad (art. 10.1 CE).

3. La prohibición constitucional de confiscatoriedad del sistema tributario

a. Precisiones en torno al concepto constitucional de no confiscatoriedad

El segundo límite impuesto a la imposición tributaria desde la perspectiva del principio de capacidad económica es el de la interdicción de confiscatoriedad del sistema tributario¹⁴⁶.

Confiscación significa privación de bienes por parte del poder público para aplicarlos al fisco sin compensación alguna. *Aplicado al deber tributario, la Constitución está indicando que la obligación tributaria que de él se derive sólo puede tener un valor parcial e impide la absorción total de la riqueza que se somete a*

salud de la persona y que debe calificarse también como un interés de la colectividad (L. ANTONINI: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali...*, pág. 391).

¹⁴⁶ La prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario ha sido calificada tanto de límite como de principio, problemática en la que no vamos a entrar porque nada aporta a los efectos de nuestra

contribución. En otras palabras, el calificativo "confiscatorio" aplicado al sistema fiscal no puede entenderse en sentido absoluto y estricto¹⁴⁷ sino como contrario al principio de propiedad privada. Por lo tanto, aunque el límite de la no confiscatoriedad aparezca consagrado en el art. 31.1 CE dedicado al deber tributario se relaciona directamente con el derecho de propiedad formulado en el art. 33 CE.

Esta observación ha llevado a que se niegue, incluso, la relación ente los principios que se predicán del deber tributario – principalmente, el de capacidad económica – y los que tutelan la propiedad privada.

En Italia y Alemania, la doctrina¹⁴⁸ y la jurisprudencia¹⁴⁹ han hecho mucho hincapié en la falta de relación que existe entre ambos criterios. Es decir, se defiende

investigación. Por lo que a nosotros respecta emplearemos indistintamente ambas calificaciones para referirnos a la figura de la no confiscatoriedad.

¹⁴⁷ Porque, teóricamente, un sistema fiscal "confiscatorio" es una contradicción en los propios términos (C. PALAO TABOADA: "La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario", en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 319).

¹⁴⁸ En Italia, véase F. GAFFURI: *L'attitudine alla contribuzione...*, págs. 97 a 112. Sobre la aportación alemana, recomendamos la lectura de J. J. PAPIER: "Ley Fundamental y orden económico", en *Manual de Derecho Constitucional*, Instituto Vasco de Administración Pública, Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 561 a 612; concretamente, sobre las garantías de la propiedad y la imposición en el ordenamiento alemán, véanse págs. 605 a 609. Sin embargo, las últimas tendencias en el Derecho y la Jurisprudencia alemanas muestran una relevancia especial del principio de capacidad económica y, por influencia de P. Kirchof, se considera este principio como una derivación del derecho de propiedad. Sobre la evolución de la jurisprudencia alemana, véase P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, págs. 51 a 68.

¹⁴⁹ La jurisprudencia italiana y alemana han incidido en que los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad no tienen ámbitos coincidentes. La jurisprudencia italiana ha distinguido constantemente los dos planos, el de la imposición tributaria y el del procedimiento expropiatorio (o ablatorio real como se denomina) [Sentencias de la *Corte Costituzionale* de 9 de marzo de 1959, núm. 9 (*Giur. Cost.* 1959, págs. 237 a 272) y 9 de abril de 1965, núm. 22 (*Giur. cost.* 1965, pág. 198)]. En Alemania, la distinción entre impuesto y acto expropiatorio forma parte de la jurisprudencia reiterada del Tribunal Constitucional: se repite constantemente el principio de que el artículo 14 de la Constitución no protege al patrimonio de intervenciones actuadas mediante imposición de prestaciones pecuniarias (Sentencias de 20 de septiembre de 1954; 12 de noviembre de 1958; 29 de julio de 1959; 10 de mayo de 1960; 25 de enero de 1961; 24 de septiembre de 1965; 14 de diciembre de 1965; 14 de mayo de 1968; 15

que la capacidad económica y la no confiscatoriedad no tienen ámbitos de aplicación coincidentes¹⁵⁰.

En nuestro país, se explica que mientras la capacidad económica constituye guía o criterio material de justicia tributaria y exige que el sistema tributario sea respetuoso con este principio, el principio de no confiscatoriedad tutela la propiedad privada¹⁵¹. De modo que el límite de la no confiscatoriedad confunde dos planos que deben tenerse bien diferenciados: por un lado, el de la regulación de la contribución a los gastos públicos y por otro, el de la regulación del derecho de propiedad.

Así, en los casos en los que la Ley configurase de tal manera un tributo que llegase a producir un efecto confiscatorio o anulase el derecho de propiedad no sería

de julio de 1969; 16 de julio de 1969; 15 de enero de 1970; 17 de febrero de 1979; 15 de diciembre de 1970; 9 de marzo de 1971 y 17 de julio de 1974). Sin embargo, la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht* admite que, en ciertos casos especialmente graves, el impuesto pueda violar el derecho de propiedad sancionado en el art. 14 de la Constitución (Sentencias 24 de julio de 1962; 24 de septiembre de 1965 y 1 de diciembre de 1965).

¹⁵⁰ Carbone explica que la expropiación se configura como un deber inspirado en la solidaridad mientras que la tributación constituye un deber inspirado en la contribución a los gastos públicos (C. CARBONE: *I doveri pubblici individuali nella Costituzione...*, pág. 334).

¹⁵¹ M. PONT MESTRES: "Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario"..., pág. 199. Esta opinión no es, sin embargo, pacíficamente compartida. De hecho, del mismo iter constituyente del artículo 33 de la Constitución española se puede deducir una doble conceptualización de la no confiscatoriedad que o bien se caracterizaba como una garantía directa de la propiedad privada (C. PALAO TABOADA: "La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario"..., pág. 319; J. L. PÉREZ DE AYALA: "Las cargas públicas: principios para su distribución", *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, pág. 110 y C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979, págs. 316 y 317) o bien como una garantía del propio sistema tributario frente a posibles desviaciones (A. AGULLÓ AGÜERO: "Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 36, 1982, pág. 561). Sin embargo, compartimos la opinión de quienes defienden que no se trata de presentar las dos tesis principales como enfrentadas: de un lado, la que refiere la prohibición de confiscatoriedad a los principios de justicia, capacidad económica, igualdad y progresividad; y una segunda, que la relaciona directamente con el derecho de propiedad. Más bien al contrario, "ambas teorías tienen su punto de contacto pues un sistema tributario o un tributo confiscatorio contra el derecho de propiedad pero también contra la preceptiva justicia

necesario recurrir al principio de confiscatoriedad sino que entraría en juego la regla de la capacidad económica¹⁵². Por eso, esta previsión constitucional que veda la confiscatoriedad del sistema tributario constituye "una previsión tautológica"¹⁵³ ya que es un concepto que queda fuera del ordenamiento tributario, esto es, los principios que sustentan el deber de tributar y la confiscación son distintos y que además, hablar de "impuestos confiscatorios"¹⁵⁴ constituye en sí mismo una contradicción porque las obligaciones tributarias que concretan el deber tributario son instituciones que al actuarse detraen una parte de la renta o patrimonio del sujeto pasivo y, en principio, no alcanzan nunca a la totalidad de esa renta o patrimonio. A mayor abundamiento, el principio de no confiscatoriedad queda absorbido por el de justicia ya reconocido en el

tributaria" (F. CASANA MERINO: "El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 216, 1991, pág. 1100).

¹⁵² F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General...*, pág. 40 y P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, pág. 132.

¹⁵³ J. MARTÍN QUERALT; C. LOZANO SERRANO; G. CASADO OLLERO y J. M. TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, 10ª ed., pág. 155. En contra, A. RODRÍGUEZ BEREJO: "Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, pág. 1330. Un resumen de las posturas doctrinales defendidas en relación con el principio de confiscatoriedad en G. J. NAVEIRA DE CASANOVA: *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, págs. 93 a 178.

¹⁵⁴ E. LEJEUNE VALCÁRCEL: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en *Principios Tributarios Constitucionales*, coed. Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domezq, México y Salamanca, 1992, pág. 217. Martínez Delgado, desde una posición más extrema, sostiene que la imposición tributaria en realidad no consiste en otra cosa más que en la privación de los bienes de los contribuyentes en favor del Estado. La diferencia entre la confiscación y la imposición tributaria reside en los límites que la justicia tributaria fijará a la imposición (J. M. MARTÍNEZ DELGADO: "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978"..., pág. 83).

art. 31 CE puesto que todo sistema tributario confiscatorio iría en contra de aquel principio de justicia¹⁵⁵.

Sin embargo, aunque el derecho de propiedad y el deber tributario se presenten como *inconexos*, el fenómeno impositivo no es totalmente ajeno al derecho de la propiedad y si bien el tributo no es el instrumento adecuado para privar de la propiedad, puede ocurrir que a través de una configuración deficiente del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se produzca el *efecto confiscatorio*.

Por eso, la previsión constitucional de la no confiscatoriedad está directamente relacionada con el derecho de propiedad y tiene como finalidad el impedir una configuración del sistema tributario que acabase con toda la riqueza o patrimonio del ciudadano¹⁵⁶.

La justificación de esta controvertida previsión de no confiscatoriedad del sistema tributario se encuentra en la propia Constitución española que se ha expresado

¹⁵⁵ Este es el sentido de la defensa que realizó el senador Fuentes Quintana en el proceso de elaboración del precepto. Se alega en la defensa de la enmienda realizada por el Senador durante el debate en la Comisión de la Constitución que "Finalmente, se considera que habiendo afirmado que el fin fundamental de la imposición es la justicia, y sabiendo que la capacidad de pago constituye la base para el reparto de la imposición, la última frase del primer párrafo, que afirma que el conjunto de los impuestos no tendrá en ningún caso alcance confiscatorio sobra porque, lógicamente, la justicia pugna, se opone a la confiscación, y de esta manera se propone la eliminación, por superflua, de esta frase que no se considera idónea" (Enmienda núm. 674, *Constitución Española. Trabajos Parlamentarios*, vol. III, Cortes Generales, Madrid, 1980, pág. 3572).

¹⁵⁶ G. J. NAVEIRA DE CASANOVA: *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina...*, págs. 84 y 85. Agulló matiza estas posiciones y explica que "ni la protección de la propiedad, ni la conservación de la economía de mercado, ni, desde luego, la adopción de unos determinados criterios técnicos impositivos explican esta declaración expresa, sino el deseo de establecer un límite a la imposición progresiva que sirva para realizar la idea de justicia cuando el sistema tributario entre en colisión con otras instituciones asimismo amparadas por el texto constitucional" (A. AGULLÓ AGÜERO: "Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario"..., pág. 561).

abiertamente a favor de un *sistema económico y social* en el que se reconoce *la propiedad privada de los medios de producción y de los bienes de consumo* (art. 33 CE) o *el principio de economía de mercado* (art. 38 CE). En el marco de un *Estado social* como el que configura el Texto fundamental, el empleo del sistema tributario con fines redistributivos está plenamente legitimado con lo que ese sistema puede suponer una modificación de la propiedad privada amparada en criterios de eficiencia o funcionalidad social pero siempre con el límite de respeto al contenido esencial del derecho configurado en el art. 33.1 CE¹⁵⁷.

En definitiva, la existencia de un sistema tributario requiere del mantenimiento de una organización económica privada junto a la pública y la solidaridad a la que aspira ese sistema fiscal entrañará una distribución distinta de las riquezas en el interior de la economía privada¹⁵⁸. Por eso, en un modelo de economía mixta como el establecido en nuestra Constitución, el deber tributario exigido a los ciudadanos debe configurarse con respeto a los derechos conformadores de ese modelo económico, especialmente, el derecho de propiedad del art. 33.1 CE. En rigor, en un Estado en que la economía fuese enteramente pública perdería sentido la necesidad de la existencia de un sistema de tributos. Si el deber tributario se configura en el *Estado*

¹⁵⁷ Pérez Luño ha cifrado el contenido esencial de la institución de la propiedad y de la herencia protegidos por el art. 33 CE "en el mantenimiento de unas determinadas categorías de bienes patrimoniales susceptibles de apropiación y transmisión, esto es, de un orden económico en el que los individuos puedan alcanzar las bases materiales de su libertad" (A. E. PÉREZ LUÑO: *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución...*, págs. 429 y 430). Sobre el régimen constitucional de la propiedad se recomienda la bibliografía citada en los capítulos 11 y 12 de la *op. cit.*, págs. 384 a 447.

¹⁵⁸ Expresivamente podría resumirse diciendo "Que pague más quien más tenga, pero que siga disfrutando de sus propiedades" (F. JIMÉNEZ AMBEL: "El alcance confiscatorio como límite del sistema tributario español", *Palau 14*, núm. 7, 1989, pág. 217).

social y democrático de Derecho como un deber de solidaridad, la solidaridad económica presupone necesariamente la existencia y la diversidad de riquezas puesto que "redistribuir la riqueza no significa, en efecto, eliminarla, sino al contrario, conservarla y difundirla en mayor medida. No significa tampoco aplastarla, sino distribuirla más equitativamente"¹⁵⁹.

El problema que plantea este principio es el del establecimiento de sus límites, en concreto, su límite inferior, es decir, el punto donde comienza la producción de efectos confiscatorios¹⁶⁰, problema que se acentúa en un Estado descentralizado como el nuestro en el que la superposición tributaria puede proceder de entes de diferentes niveles estatales.

b. La prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario en la jurisprudencia constitucional

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la no confiscatoriedad del sistema tributario y su doctrina puede resumirse en lo siguiente¹⁶¹:

a) no existe una clara exposición doctrinal acerca del alcance de este principio ya que "la interpretación que haya de darse al principio de no confiscación en materia

¹⁵⁹ F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva...*, pág. 297.

¹⁶⁰ Puesto que, como bien explica Naveira de Casanova, el límite superior está claro: la totalidad del patrimonio o renta afectado (G. J. NAVEIRA DE CASANOVA: *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina...*, pág. 79). En el mismo sentido, M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ: "El principio de no confiscación y las Haciendas locales en el sistema económico de la Constitución", en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, pág.1536.

fiscal (es) cuestión que dista de hallarse doctrinalmente clarificada, al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en el ámbito penal o en el de la institución expropiatoria *latu sensu*. De hecho, *en materia fiscal, la no confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Por ello hay quien identifica dicho principio con el de capacidad económica, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite -por más que indeterminado y de difícil determinación- al principio de progresividad del sistema tributario"¹⁶² y asume para sí "la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en que lo progresivo o, quizás mejor, lo justo, degenera en confiscatorio"¹⁶³;

b) el Tribunal Constitucional fue llamado a pronunciarse sobre la aplicación del principio de no confiscatoriedad en la demanda del recurso de inconstitucionalidad contra la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de Reforma Agraria. En ella, los recurrentes argumentaban que "si la fuente de riqueza susceptible de gravamen es el rendimiento agrario, decidir que el no rendimiento es susceptible de imposición roza

¹⁶¹ Un resumen de esta jurisprudencia en G. J. NAVEIRA DE CASANOVA: *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina...*, págs. 178 a 218.

¹⁶² STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 9.

¹⁶³ STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 9.

gravemente el principio de no confiscatoriedad que establece el art. 31.1 de la Constitución, con la progresividad del sistema financiero"¹⁶⁴.

Sin embargo, la sentencia 37/1987, de 26 de marzo, que resuelve este recurso no prestó excesiva atención al argumento sino que, después de afirmar que el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas no lesionaba la capacidad económica puesto que se daba la realidad negativa de su explotación suficiente, declara que "este hecho excluye también por sí solo el pretendido carácter confiscatorio del tributo (...)"¹⁶⁵. Lo cierto es que esta argumentación no es del todo compartible porque el hecho de que un impuesto grave una renta real o potencial no excluye por sí que pueda darse una posible confiscación, es más, "se trata de un presupuesto lógico para llegar a ese hipotético resultado"¹⁶⁶;

c) el límite constitucional de la no confiscatoriedad prohíbe no ya la confiscación, sino que la imposición tenga "alcance confiscatorio"¹⁶⁷. Precisar el alcance de esta expresión supone dificultades y el Tribunal Constitucional se refiere a *ejemplos maximalistas como el de un tributo con tipos progresivos que creciesen sin limitación o casos extremos* (así señala el supuesto de un sistema fiscal que por aplicación de las distintas figuras tributarias llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas o propiedades o el caso del impuesto cuya progresividad alcanzase el 100 por

¹⁶⁴ En este conflicto concreto queda patente la difícil distinción entre el concepto de confiscatoriedad y de progresividad.

¹⁶⁵ STC 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 13.

¹⁶⁶ J. LASARTE ÁLVAREZ: "Los principios de justicia tributaria según la Jurisprudencia constitucional", en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*..., pág. 100.

100 de la renta)¹⁶⁸. Sin embargo, no llega a ninguna conclusión convincente sobre la posibilidad de que el sistema tributario pudiese llegar a exigir excesivas cargas tributarias a través de tributos que individualmente no desobedecieran la prohibición de no confiscatoriedad. Por eso, debe reclamarse un análisis de los tributos en el sentido de que no sean confiscatorios no sólo por su articulación técnica sino por sus eventuales resultados prácticos¹⁶⁹.

e) *el principio de no confiscatoriedad se relaciona directamente con la garantía prevista en el art. 33.1 CE que reconoce el derecho a la propiedad*¹⁷⁰, en el sentido de que su efecto sería privar al sujeto pasivo de rentas y propiedades.

c. Alternativas a la fijación del límite constitucional de la no confiscatoriedad

En primer lugar, el límite de la no confiscatoriedad del sistema tributario implica no sólo la obviedad de que el ciudadano no puede ser obligado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con la totalidad de sus bienes sino que debe ponerse en relación con el mínimo existencial de forma que el sistema tributario no

¹⁶⁷ STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 9.

¹⁶⁸ Yebra, muy crítico con los pronunciamientos del Tribunal Constitucional en este aspecto, denuncia que el Alto tribunal sigue sin marcar cuándo un tipo de gravamen, una tarifa, tiene alcance confiscatorio y califica de obviedad el argumento de la tarifa del 100 por 100 sobre las rentas del sujeto pasivo puesto que "un impuesto de este tipo se cobraría una vez nada más, puesto que al año siguiente no habría rentas ni propiedades para pagar, suponiendo que sobreviva el sujeto pasivo" (P. YEBRA MARTUL-ORTEGA: "Artículo 31.1 de la Constitución Española. Veinte años después"..., pág. 512).

¹⁶⁹ G. J. NAVEIRA DE CASANOVA: *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina...*, pág. 395.

¹⁷⁰ STC 186/1993, caso Ley de la Dehesa de Extremadura, de 7 de junio, fj 4.a).

podrá nunca despojar a los individuos de los bienes necesarios para una existencia digna¹⁷¹.

Puede, *en segundo término*, aplicarse la idea de que la imposición del deber tributario debe *revertir a la sociedad en forma de beneficios*. Esto es, si la tributación opera como desposesión de determinados bienes sin correspondencia con la finalidad redistributiva, nos encontramos ante una tributación típicamente confiscatoria. De ahí que pueda predicarse una *íntima conexión entre el principio de no confiscatoriedad y el principio de justicia en el gasto* (art. 31.2 CE) en el sentido de que todo gasto injusto originará la calificación del sistema tributario en términos de confiscatorio dado que a través de él se habrá producido una injustificada desposesión de bienes al no revertir aquéllos en la sociedad¹⁷². En cualquier caso, habrá que tener en cuenta el nivel de carga tributaria soportada por los ciudadanos y ponerla en relación con el tipo de servicios prestados por el sector público.

En el ámbito del Derecho comparado se encuentran ejemplos de pronunciamientos jurisprudenciales en una línea comprometida con la fijación de los confines de la no confiscatoriedad. En este sentido, pueden señalarse dos aportaciones realizadas por el *Tribunal Constitucional alemán*. La primera de ellas consiste en enjuiciar la legislación fiscal intervencionista *no a la luz del derecho de propiedad sino a la luz del principio del libre ejercicio de una profesión*. De forma que las

¹⁷¹ Sobre esta relación de principios, véase G. J. NAVEIRA DE CASANOVA: *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina...*, págs. 350 a 352 y bibliografía allí citada.

intromisiones que resultan legítimas desde el punto de vista del ejercicio libre de una profesión también lo serán con relación al derecho de propiedad¹⁷³.

Más recientemente, el Tribunal Constitucional alemán ha acuñado *el principio de partición por mitad por encima de la cual la carga tributaria se calificaría de confiscatoria*. Lo que prohíbe este principio es que la carga impositiva total exceda del

¹⁷² M. C. BOLLO AROCENA: "La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación", en *Principios Tributarios Constitucionales*, coed. Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domezq, México y Salamanca, 1992, pág. 376.

¹⁷³ Por ejemplo, las disposiciones intervencionistas que tienden a eliminar una actividad complementaria de una empresa - que podrían constituir un ataque a la propiedad - sin poner en peligro la actividad empresarial en su conjunto - por lo tanto, sin violar la libertad de ejercicio de una profesión- no se reputarían confiscatorias (C. PALAO TABOADA: "La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario"..., pág. 305). La jurisprudencia italiana se ha ocupado también de la relación entre imposición e iniciativa económica deduciendo que no es posible configurar la primera propiamente como una barrera jurídica a la segunda [Sentencias de la *Corte Costituzionale* de 24 de julio de 1972, núm. 144 (*Giur. Cost.*, 1972, vol. I, págs. 1465 a 1489); de 10 de julio de 1975, núm. 200 (*Giur. Cost.*, 1975, vol. I, págs. 1558 a 1563); de 10 de julio de 1975, núm. 201 (*Giur. Cost.*, 1975, vol. I, pág. 1563 a 1572); de 14 de julio de 1982, núm. 134 (*Giur. Cost.*, 1982, vol. I, págs. 1172 a 1176) y de 27 de julio de 1982, núm. 143 (*Giur. Cost.*, 1982, vol. I, págs. 1256 a 1270)]. Opinión que comparten Gaffuri y Moschetti quienes defienden que las imposiciones llevadas al punto de imposibilitar el emprendimiento o mantenimiento de determinadas actividades empresariales pueden contrastar con el reconocimiento de la libertad en la iniciativa económica privada. Esto es, medidas fiscales que pueden ser constitucionalmente legítimas a la vista del art. 53.1 de la Constitución italiana pueden no ser conformes a la disposición contenida en el art. 41 de la misma norma porque ilegítimamente limitan al individuo en la elección de la propia actividad económica (F. GAFFURI: *L'attitudine alla contribuzione...*, pág. 110 y F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva...*, págs. 289 y 290). En la jurisprudencia constitucional alemana existen también pronunciamientos sobre la relación entre imposición fiscal e iniciativa económica (1 de abril de 1971, 16 de marzo de 1971 y 11 de noviembre de 1977). Nuestro Tribunal Constitucional, se pronunció sobre la incidencia del sistema tributario y la libre elección de profesión en el ámbito familiar en su sentencia 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero. En ella denuncia que el sistema de acumulación de rentas, aparte de la mayor cuota tributaria, produce otros efectos perjudiciales relacionados en particular con el acceso de casados al mercado de trabajo puesto que la decisión de trabajar fuera del hogar se vea condicionada por el mayor gravamen tributario que se exigirá debido a la percepción de una segunda renta. Añade el Alto Tribunal que su deducción se ve avalada por el uso que de la acumulación de rentas se ha hecho en otros países con la finalidad expresa de devolver la mujer al hogar (fj 7).

cincuenta por ciento entre la mano privada y la pública puesto que “el uso de la propiedad sirve por igual al beneficio privado y al interés general”¹⁷⁴.

Quizás este razonamiento no sea totalmente trasladable a nuestro ordenamiento jurídico porque nuestra Constitución subordina toda la riqueza “al interés general” (art. 128.1 CE) pero el límite al conjunto de la carga tributaria debe encontrarse entre el 50% que establece el Tribunal Constitucional alemán y el 100% que –aunque a título de ejemplo- determina nuestro Tribunal Constitucional¹⁷⁵. En todo caso, la concepción de la Corte alemana supera la mantenida en nuestra jurisprudencia en el sentido de que el Alto Tribunal español realiza un contraste individual de cada tributo cuestionándose de forma aislada si recae sobre una manifestación de capacidad económica sin preguntarse si esa misma riqueza no está gravada por otro impuesto.

Tampoco debemos perder de vista que el art. 33.1 CE garantiza la protección fundamental del patrimonio del ciudadano a través de la protección de la propiedad. Pero propiedad en el sentido del 33.1 CE no es el patrimonio del particular entendido como la totalidad de su potencialidad económica. Por lo tanto, *la protección frente a los ataques que se puedan producir en el patrimonio global del individuo a través de la configuración del deber tributario debe articularse mediante otras vías, es decir acudiendo a otros preceptos constitucionales.*

¹⁷⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán de 22 de junio de 1995, fj II.3.c). Un comentario a este pronunciamiento en P. YEBRA MARTUL-ORTEGA: *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pág. 12.

¹⁷⁵ STC 150 /1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 9.

Comenzando por las obligaciones tributarias que gravan la titularidad y el uso de la propiedad consideramos que éstas sí podrán ser medidas por los parámetros de la garantía del derecho a la propiedad y a la herencia (art. 33.1 CE). De igual forma, se aplicará este artículo en la imposición o gravamen de los rendimientos de actividades industriales, agrícolas, forestales, rendimientos de capital, alquileres o arrendamientos porque el Estado participa a través de la imposición del deber tributario en los ingresos y ganancias de sus ciudadanos resultantes del aprovechamiento de su propiedad.

Pero, por ejemplo, las obligaciones tributarias cuyo objeto es el ejercicio de actividades profesionales inciden en la libertad de elección de profesión u oficio cuando debido a una excesiva presión fiscal conviertan en ilusoria la posibilidad de ejercer esa profesión. Por ello, las incidencias del régimen tributario sobre este derecho deberán insertarse en el correspondiente cuadro de limitaciones del derecho consagrado en el art. 35.1 CE.

Por último, allí donde no sea posible establecer una conexión entre el establecimiento de una obligación tributaria y un supuesto garantizado con un derecho fundamental podrá aplicarse siempre la garantía que se consagra en el art. 10.1 CE que consagra el derecho al libre desarrollo de la personalidad¹⁷⁶. Este derecho fundamental

¹⁷⁶ Estas mismas soluciones son las defendidas por la doctrina en el seno del ordenamiento jurídico alemán. Se alega el art. 14.1 de la Ley Fundamental como protector frente a intromisiones patrimoniales estatales vía impuestos que vulneren el contenido esencial del derecho a la propiedad y a la herencia: el art. 12.1 de la misma norma que consagra el derecho a la libre elección de profesión para los casos en que una imposición excesiva limite de forma ilegítima el ejercicio de este derecho y, residualmente, el art. 2.1 del Texto fundamental de Bonn que declara que "todos tienen derecho al libre desarrollo de su personalidad siempre que no vulneren los derechos de otro ni atenten al orden constitucional o a la ley moral" para garantizar su libertad frente a la imposición de prestaciones patrimoniales ilegales o inconstitucionales no reconducibles a otro derecho de la Constitución (J. J. PAPIER: "Ley Fundamental y orden económico"..., págs. 607 y 608).

subsidiario otorga al individuo la protección de su patrimonio y garantiza con ello su libertad sin necesidad de reconducir las imposiciones patrimoniales excesivas a la específica garantía de la propiedad.

C. La concreción del contenido constitucional del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional

1. La criticada indeterminación del Tribunal Constitucional en materia tributaria

La importancia de la actividad jurisprudencial en la determinación del contenido del principio de capacidad económica ha sido subrayada en no pocas ocasiones¹⁷⁷.

En este sentido, la labor del Tribunal no ha supuesto una clarificación y determinación firme de los contornos del principio tributario que nos ocupa. Resulta ejemplificativa de esta postura la afirmación del Tribunal en el sentido de que "(...) el de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas sobre la particular regulación de cada figura tributaria"¹⁷⁸.

¹⁷⁷ Como afirma Casado Ollero "porque por encima de elaboraciones doctrinales y por encima incluso de su propia filiación legal, la eficacia de la capacidad económica en nuestro ordenamiento jurídico dependerá primordialmente de la aplicación que de ella haga nuestro Tribunal Constitucional" (G. CASADO OLLERO: "El principio de capacidad y el control de constitucionalidad de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica"..., pág. 231).

¹⁷⁸ STC 221/1992, caso Incremento del Valor de los Terrenos I, de 11 de diciembre, fj 5.

Lo cierto es que se habían depositado muchas esperanzas en la actuación del Tribunal Constitucional¹⁷⁹ tras un largo período en nuestra historia en la que los principios materiales de justicia se habían visto privados de auténtica virtualidad práctica debido a la ausencia de una verdadera instancia de control y revisión de la Constitución¹⁸⁰. Se decía que esta jurisprudencia constitucional en el control de constitucionalidad de las normas iba a suponer "entre otras muchas cosas que la labor doctrinal en materia de principios materiales de justicia financiera, pueda dejar de ser una especie de *salto en el vacío* para convertirse en una labor mucho más cercana al dato normativo y con un mayor contenido práctico"¹⁸¹.

El balance actual, a la vista de lo acontecido, resulta poco alentador; tanto que, a raíz de los últimos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, se cuestiona la eficacia real de los principios del art. 31.1 CE¹⁸² o se concluye que estos principios se hallan en crisis¹⁸³. La doctrina, por su parte, también ha denunciado la curiosa situación

¹⁷⁹ Puede verse en este sentido, E. GONZÁLEZ GARCÍA: "Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del Derecho Comparado", en *El Tribunal Constitucional*, vol. II, IEF, Madrid, 1981, págs. 1171 a 1217.

¹⁸⁰ G. CASADO OLLERO: "El principio de capacidad y control constitucional de la imposición indirecta (I). El contenido constitucional de la capacidad económica"..., pág. 541.

¹⁸¹ J. MARTÍN QUERALT: "La Constitución española y el Derecho Financiero", *Hacienda Pública Española*, núm. 63, 1980, pág. 99.

¹⁸² A. CAYÓN GALIARDO: "Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional promovida en el recurso núm. 1857/1991 contra la ley 18/1991, de 6 de junio del IRPF", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 26, 1994, pág. 196.

¹⁸³ Entre otros, J. J. NIETO MONTERO: "El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 238, 1995, pág. 960 y P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, pág. 68.

de nuestro país consistente en "una abundante atención doctrinal y una escasa (...) jurisprudencia constitucional"¹⁸⁴.

Las causas de esta actitud del Tribunal pueden ser muy numerosas y distintas, pero nos atreveríamos a destacar una de entre ellas. Sobre todo, parece que la timidez del Tribunal Constitucional es *fruto de la excesiva cautela* ante una declaración de inconstitucionalidad de cualquier ley tributaria por temor a los efectos distorsionadores que esa declaración pudiese comportar. Desde el temor a "ocasionar una catástrofe presupuestaria"¹⁸⁵ hasta un ejercicio excesivo de *self-restraint* en este campo para no limitar la legítima libertad de opción política que corresponde al legislador¹⁸⁶, pasando por el empleo de las denominadas *sentencias admonitorias*¹⁸⁷, lo cierto es que el Tribunal Constitucional hasta el presente, con la única excepción de la acumulación de rentas familiares, no ha declarado en ningún caso la inconstitucionalidad de una norma

¹⁸⁴ F. ESCRIBANO LÓPEZ: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales...*, pág. 237.

¹⁸⁵ P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, pág. 170.

¹⁸⁶ A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional"..., pág. 1299.

¹⁸⁷ Se trata de sentencias en las que el Tribunal Constitucional determina que una ley es aún conforme a la Constitución pero como considera que, con el paso del tiempo devendrá inconstitucional, apela al legislador para que evite tal amenaza mediante medidas legislativas (P. M. HERRERA MOLINA: "Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos"..., págs. 1037 a 1039). La eficacia de estas advertencias ha sido prácticamente nula (por ejemplo, con las SSTC 221/1992, caso Incremento de Valor de los Terrenos I, de 11 de diciembre y 214/1994, caso Ley 18/1991 del IRPF, de 14 de julio). Tomás y Valiente coincide en la crítica negativa hacia las sentencias en las que el Alto Tribunal indica al legislador las modificaciones que, a su juicio, permitirían convertir en constitucional un texto que sin ellas se declara en el fallo disconforme con la Constitución por su ineficacia (F. TOMÁS Y VALIENTE: "Notas sobre las recomendaciones al legislador", en *Escritos sobre y desde el Tribunal Constitucional*, CEC, Madrid, 1993, págs. 101 a 111).

tributaria por infracción de los principios de igualdad o capacidad económica, juntos o por separado.

Junto a esta fundamental razón, en segundo término, la indefinición del Tribunal Constitucional en materia tributaria se achaca a la *dificultad del juicio de constitucionalidad* que asume rasgos que lo aproximan al tipo de control realizado en punto a la actividad discrecional de la Administración¹⁸⁸, control que resulta especialmente difícil cuando en esa actividad se manejan criterios valorativos que implican la realización de una ponderación de intereses.

En tercer lugar, se atribuye la imprecisión jurisprudencial a la *excesiva rigidez con que se ha configurado el principio de capacidad económica y, finalmente, a la ausencia de virtualidad del principio como criterio exclusivo de justicia* en el sistema y como criterio para medir la igualdad en el ámbito tributario con lo que las alternativas posibles se reducen o bien a considerar el principio de capacidad económica inoperante o bien que en su contenido queda integrado todo lo relacionado con la justicia constitucional siendo, a estos efectos, más operativo y eficaz el principio de igualdad¹⁸⁹.

2. *La evolución de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica*

¹⁸⁸ Sobre el tema recomendamos la lectura de T. R. FERNÁNDEZ: *De la arbitrariedad de la Administración*, Cívitas, Madrid, 1997, 2ª ed y E. GARCÍA DE ENTERRÍA: *Democracia, jueces y control de la Administración*, Cívitas, Madrid, 1998, 4ª ed.

¹⁸⁹ P. ALGUACIL MARÍ: “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 253, 1999, pág. 625.

A pesar de las críticas, la aportación del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica ha sido no sólo cuantitativamente importante sino necesaria desde el punto de vista de la configuración del mencionado principio¹⁹⁰. Sus argumentaciones en torno a los principales aspectos de este principio constitucional se resumirían como sigue.

El Tribunal Constitucional ha entendido la *noción de capacidad económica* como "la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra"¹⁹¹. Es decir, se hace de la capacidad económica un presupuesto lógico de la imposición y se configura la capacidad contributiva como mera fuerza económica¹⁹². Pero también lo ha calificado de "criterio inspirador del sistema

¹⁹⁰ Cierta doctrina se alinea con la postura "conservadora" del Tribunal Constitucional y aboga por un tratamiento de las cuestiones de legitimidad y control constitucional con "exquisita prudencia", sobre todo en materia tributaria, tratando por todos los medios de encontrar una interpretación que salve la constitucionalidad de la norma fiscal (G. CASADO OLLERO: "Aspectos constitucionales del Derecho financiero: elementos axiológicos y valorativos del Derecho financiero actual", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 203, 1989, pág. 1164, nota a pie núm. 51 y A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)"..., pág. 24, nota a pie núm. 10).

¹⁹¹ STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 4. Tesis mantenida en posteriores sentencias como la 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, en la que también habla de otra exigencia lógica cual es el techo máximo de la tributación, esto es, que el gravamen alcance niveles confiscatorios (fj 9) y en la sentencia 221/1992, caso Incremento del Valor de los Terrenos I, de 11 de diciembre, fj 4.

¹⁹² Nieto Montero señala que esta noción no coincide con la dada por la *Corte Costituzionale* italiana que, en su sentencia de 16 de junio de 1964, núm. 45 (*Giur. Cost.*, 1964, vol. I, págs. 573 a 581) reiterada en la sentencia de 26 de junio de 1965, núm. 50 (*Giur. Cost.*, 1965, vol. I, págs. 681 a 689) afirmó que "por capacidad contributiva se entiende la idoneidad del contribuyente para satisfacer la prestación coactiva impuesta" (ffjj 3 y 1, respectivamente) (J. J. NIETO MONTERO: "El principio de capacidad contributiva en la jurisprudencia constitucional"..., pág. 924). La configuración de la capacidad económica en la jurisprudencia italiana sigue la línea de la "renta discrecional" a la que se atiene la normativa tributaria actual.

tributario"¹⁹³ y como uno de los "límites constitucionales que condicionan"¹⁹⁴ el ejercicio del poder tributario añadiendo que es además uno de los criterios para conseguir la traslación práctica de los principios de igualdad y progresividad, puesto que la igualdad del art. 31.1 CE no puede ser "reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio"¹⁹⁵.

En cuanto a *la relación entre el principio constitucional de capacidad tributaria y la justicia del sistema tributario*, el Tribunal Constitucional propugna la separación de ambas nociones que no son equivalentes porque "a diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude, expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella -como hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva"¹⁹⁶ puesto que este principio "no asegura, por sí solo, un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad"¹⁹⁷. Esta relación existente entre el principio de capacidad económica y el resto de principios constitucionales financieros ha sido puesta de manifiesto en numerosas ocasiones. Así, el Tribunal Constitucional ha dicho que "la igualdad que se

¹⁹³ STC 19/1987, caso Contribución Territorial Urbana II, de 17 de febrero, fj 3.

¹⁹⁴ STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 3.

¹⁹⁵ STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 4.

¹⁹⁶ STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 4.

¹⁹⁷ STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 4.

reclama en el art. 31 CE va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad"¹⁹⁸.

En la noción de justicia tributaria, el Alto Tribunal ha englobado -como no podía ser de otra forma- el mínimo de subsistencia haciéndolo derivar del principio de capacidad económica. Al pronunciarse sobre las ayudas y subsidios familiares, el Tribunal Constitucional entendió que debían someterse a tributación al constituir renta sin que tal tributación significa que "se realice al margen de las exigencias derivadas del principio de capacidad económica; al igual que sucede con las demás rentas, también los perceptores de ayudas o subsidios familiares pueden beneficiarse del mínimo exento y de las deducciones de carácter familiar que pueden serles aplicables"¹⁹⁹.

El Tribunal Constitucional ha interpretado *el principio de capacidad económica como límite al legislador* y ha calificado a los principios del art. 31 CE como "límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario"²⁰⁰ al entender que el art. 31.1 CE "al obligar al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras bien precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad"²⁰¹ y que no pueden interpretarse "de tal

¹⁹⁸ STC 54/1993, caso Incremento del Valor de los Terrenos III, de 15 de febrero, fj 1.

¹⁹⁹ STC 214/1994, caso Ley 18/1991 del IRPF, de 14 de julio, fj 7.

²⁰⁰ STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 3.

²⁰¹ STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 4.

manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria"²⁰². Con mayor claridad se ha pronunciado sobre el principio de capacidad económica que "opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria"²⁰³ y ha aceptado que el legislador grave una capacidad potencial ya que "basta que dicha capacidad económica exista, como renta potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo"²⁰⁴.

Se advierte una aparente contradicción entre la configuración de la capacidad económica como límite a la actividad del legislador que exige que no se grave la capacidad "inexistente o ficticia"²⁰⁵ pero sí puede gravarse una capacidad potencial ya que "basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo"²⁰⁶. El Tribunal Constitucional, en un anterior pronunciamiento, parecía haber señalado el requisito de la efectividad en

²⁰² STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 3.

²⁰³ SSTC 221/1992, caso Incremento del Valor de los Terrenos I, de 11 de diciembre, fj 4 y 214/1994, caso Ley 18/1991 del IRPF, de 14 de julio, fj 5.C).

²⁰⁴ STC 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 13; 186/1993, caso Ley de la Dehesa de Extremadura, de 7 de junio, fj 4; 221/1992, caso Incremento del Valor de los Terrenos I, de 11 de diciembre, fj 4 y 110/1995, caso Resolución del Ayuntamiento de Madrid sobre plusvalía, de 4 de julio, fj 6.

²⁰⁵ STC 221/1992, caso Incremento del Valor de los Terrenos I, de 11 de diciembre, fj 4.

²⁰⁶ SSTC 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 13; 186/1993, caso Ley de la Dehesa de Extremadura, de 7 de junio, fj 4 y 221/1992, caso Incremento del Valor de los Terrenos I, de 11 de diciembre, fj 4.

la capacidad económica²⁰⁷ frente a la mera presumibilidad que se deduce del segundo pronunciamiento reflejado. Esa exigencia de renta efectiva se vuelve a confirmar en una sentencia reciente donde afirma que "el principio de capacidad económica (...) exige gravar la renta o riqueza real del sujeto, como reiteradamente se ha declarado por este Tribunal"²⁰⁸. La conciliación de las dos posiciones (riqueza o renta real y potencial en 1987 con la realidad de la riqueza en 1994) no parece fácil.

En la configuración del principio de capacidad económica como límite, se admite una derivación que se refiere a la posibilidad de existencia de *tributos con finalidades extrafiscales*, posibilidad admitida rotundamente por el Tribunal Constitucional²⁰⁹.

Por último, el *principio de capacidad económica aparece relacionado con la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario* respecto a lo que el Tribunal Constitucional ha afirmado que "hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite (...) al principio de progresividad del sistema tributario"²¹⁰. Para el Alto Tribunal, la prohibición de confiscatoriedad no es otra cosa que la incorporación de "otra exigencia lógica que obliga a no agotar la

²⁰⁷ Vid. STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 4.

²⁰⁸ STC 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 5.C).

²⁰⁹ SSTC 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 13 y 186/1993, caso Ley de la Dehesa de Extremadura, de 7 de junio, fj 4.

riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo venga fijado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio"²¹¹.

3. La eficacia negativa del principio constitucional de capacidad económica

Quizás, las cuestiones más problemáticas que se planteen de esta doctrina jurisprudencial sean, *en primer lugar*, el hecho de que el principio de capacidad económica haya sido puesto continuamente en tela de juicio por el Tribunal Constitucional al admitir que "no (...) pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de justicia de los tributos"²¹² pero sin especificar qué otros principios vendrían a concretar esa justicia.

En segundo lugar, la aceptación de que las finalidades no fiscales en los tributos puedan suponer la suspensión de la aplicación del principio de capacidad económica indicando que el apartamiento del criterio de capacidad económica debe hacerse en relación con la operatividad de otros principios. Sin embargo, de un análisis de la jurisprudencia constitucional se deduce sin esfuerzos que estos "principios" que autorizan la suspensión del principio de capacidad económica son cada vez de menor importancia. Así, el Tribunal Constitucional ha alegado entre aquellos principios el de evitar la complejidad del procedimiento tributario o la dificultad de comprobar la

²¹⁰ STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 9.

²¹¹ STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 9.

²¹² STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 4.

existencia y cuantía de ciertos gastos con excesivo coste de gestión²¹³; los fines de política económica y social²¹⁴; la necesidad de evitar actuaciones elusivas en el Impuesto sobre la Renta²¹⁵; la consecución de objetivos constitucionales o evidentes razones de interés general²¹⁶; etc.²¹⁷.

Finalmente, ante el principio constitucional de capacidad económica se plantea la problemática de que su *enunciación abstracta* no soluciona los problemas que plantea su *aplicación práctica*. Por eso Esser afirma que "un principio jurídico no es un precepto jurídico ni una norma jurídica en sentido técnico, en tanto no contenga ninguna instrucción vinculante de tipo inmediato para un determinado campo de cuestiones, sino que requiere o presupone la acuñación judicial o legislativa de dichas instrucciones. Los principios jurídicos, a diferencia de las normas de Derecho, son

²¹³ STC 221/1992, caso Incremento de Valor de los Terrenos I, de 11 de diciembre, ffj 5. C) y 6.

²¹⁴ STC 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 13.

²¹⁵ STC 221/1992, caso Incremento de Valor de los Terrenos I, de 11 de diciembre, fj 5.C).

²¹⁶ STC 186/1993, caso Ley de la Dehesa de Extremadura, de 7 de junio, fj 4.a).

²¹⁷ En general, la doctrina denuncia que "la 'eficacia' del sistema tributario a través de su simplificación y del objetivo de evitar el fraude se ha impuesto, pues, como una de las razones principales para relativizar el significado del principio de capacidad económica" (P. ALGUACIL MARÍ: "Principios materiales del ordenamiento tributario"..., pág. 129). Aunque no sirva de consuelo, lo cierto es que esta situación se repite en el ámbito comparado, por ejemplo en Alemania, donde el principio de capacidad económica se ha pretendido ante motivaciones inidóneas como la tradición del Derecho impositivo alemán (Sentencias del Tribunal Constitucional alemán de 3 de abril de 1962, 9 de julio de 1969 y 7 de octubre de 1969), ante consideraciones económicas, socio-políticas, de técnica tributaria o de política financiera (Sentencia de 21 de diciembre de 1966) o ante el logro de un presupuesto equilibrado (Sentencia de 2 de octubre de 1969) (en P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, pág. 35) o en Italia, donde la doctrina denuncia la disminución de operatividad del principio de capacidad económica (F. FICHERA: *La agevolazioni fiscali*, Cedam, Padua, 1992, pág. 147).

contenido en oposición a forma"²¹⁸. El problema con el que topamos es que ni la *acuñación judicial* ni la *legislativa* se han producido de forma satisfactoria en nuestro ordenamiento.

Quizás debiéramos conformarnos con una eficacia muy restringida de este principio, como del resto de principios jurídicos, en el sentido de que sólo pudiera accionarse en una vertiente negativa: la obligación de no contradecirlo de forma que no quepa el establecimiento de ningún tributo sin base económica²¹⁹. Más allá de esta afirmación, nos movemos en terreno movedizo y de difícil concreción.

Con todo, puede señalarse que no debe tildarse de defecto del texto constitucional la enunciación pura y simple de un principio de límites tan confusos²²⁰. El principio de capacidad económica es mutable con el devenir del tiempo y se ha consagrado como fórmula o concepto ideal con el que se da vida a las normas de convivencia en las sociedades actuales. En cada momento existirá una definición convencional de este principio por lo que resultaría incoherente tratar de petrificarla

²¹⁸ ESSER: *Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho privado*, trad. E. Valentí Fiol, Bosch, Barcelona, 1961, pág. 65 citado en M. BELADÍEZ ROJO: *Los principios jurídicos...*, pág. 44, nota a pie núm. 3.

²¹⁹ Expresado genéricamente sería algo así como que "la falta de concreción de los supuestos de hecho en los que un principio jurídico resulta de aplicación va a determinar que el mandato jurídico que de los mismos se deriva sea muy general: el deber de respetar el valor que ese principio contiene: deber que otorgará el correlativo derecho a obtener la anulación de cualquier acto que lo contradiga. La verdadera eficacia de los principios jurídicos consiste en la imposición de un genérico deber de carácter negativo que prohíbe actuar en contra del valor por él consagrado". De ahí que la doctrina haya suscrito que "es más fácil decir aquello que se opone o vulnera los principios constitucionales tributarios que definir aquello que los cumple o realiza plenamente" (A. RODRÍGUEZ BEREJO: "El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)"..., págs. 22 y 23).

dotándola de un contenido inmutable. La Constitución, que alberga este principio, se sitúa por encima de las cambiantes disposiciones legales y debe permanecer como referencia superior y como patrón para medir la adecuación de aquellas declaraciones legales.

D. La relación del principio constitucional de capacidad económica con el principio de igualdad tributaria

La interconexión que existe entre todos los principios financieros enunciados en el art. 31.1 CE²²¹ se produce de una forma muy intensa entre los principios constitucionales de capacidad económica y de igualdad del art. 31.1 CE de cuya observancia depende que se predique la justicia en el sistema tributario²²². Por ello, en numerosas ocasiones, en el juicio de constitucionalidad sobre la normativa tributaria se ha analizado el primero de estos principios a través del segundo.

1. El principio de igualdad en la Constitución

²²⁰ J. A. GARCÍA MARTÍN: "La Constitución y los criterios de distribución de los tributos"..., págs. 396 y 397.

²²¹ Conexión que subrayan, entre otros, V. UCKMAR: *Principi communi di Diritto Costituzionale tributario*, Cedam, Padua, 1959, pág. 103 y L. M. CAZORLA PRIETO: "Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico", en *La Constitución y las fuentes del Derecho*, vol. I, IEF, Madrid, 1979, pág. 531. En el ordenamiento jurídico alemán queda clara esta conexión puesto que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán ha deducido la efectividad del principio de capacidad económica, no reconocido en su Texto fundamental, del principio de igualdad (P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, págs. 29).

²²² El principio de igualdad como fundamento básico del concepto de justicia en el ámbito tributario se enuncia en el aforismo "*constante perpetua voluntas suum quique tribuendi*" (J. M. MARTÍNEZ DELGADO: "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978"..., pág. 92). En nuestros días se dirá que la idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia (F. FERNÁNDEZ SEGADO: "Los principios constitucionales tributarios", en *El constitucionalismo en la crisis del Estado social*, M. A. Aparicio Pérez (dir.), Universidad del País Vasco, Bilbao, 1997, pág. 231)

Si existe algún valor o principio que ha recibido cobertura constitucional éste es, sin duda, el de igualdad. Nuestra Constitución proclama la igualdad en numerosos artículos (art. 1.1, como valor superior del ordenamiento jurídico; art. 9.2, asignando a los poderes públicos la tarea de promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva; art. 14 donde se reconoce la igualdad formal entre todos los españoles y se prohíbe la discriminación; art. 31.1 que configura el principio de igualdad como inspirador del sistema tributario; art. 138.2 en el cual se prohíbe la existencia de privilegios económicos entre las Comunidades Autónomas y art. 139 que declara que todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado). Nos interesa centrarnos en la igualdad que proclama el art. 31.1 CE en relación con los ingresos públicos. Cuestión que evidentemente, llevará aparejado el análisis conjunto del resto de preceptos enumerados.

El Tribunal Constitucional se ha referido a las distintas concepciones de la igualdad que proclama la Constitución española de 1978 y ha señalado que "no todas (las normas constitucionales relativas a la igualdad) tienen el mismo carácter y alcance. Así el art. 1.1 menciona la igualdad junto con la libertad, la justicia y el pluralismo político como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico. En cambio, el art. 14, como es bien sabido, en un capítulo dedicado a los derechos y libertades, consagra la llamada igualdad ante la Ley y la interdicción de discriminaciones por razón de nacimiento, raza, religión, opinión o cualquiera otra condición o circunstancias personal o social, mientras que en el art. 31.1 el principio de igualdad, junto con el de

llegando a identificarse ambas (G. PECES-BARBA MARTÍNEZ: *Los valores superiores...*, págs. 146 y 147).

progresividad y el de capacidad económica, es considerado como criterio inspirador del sistema tributario. Estos preceptos, el art. 14 y el 31, como algunos otros que podrían citarse (v. gr. el art. 9.2) son reflejo del valor superior consagrado en el art. 1, pero no tienen todos ellos el mismo alcance ni poseen la misma eficacia"²²³.

2. La igualdad tributaria y su parámetro: la capacidad económica

*El principio de igualdad en la distribución de la carga tributaria supone que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los ciudadanos. Como esta igualdad nunca podrá ser una igualdad aritmética es necesario encontrar el criterio que permita clasificar las diferentes situaciones en que los individuos pueden encontrarse frente al tributo y adecuar el gravamen a cada una de esas situaciones. De esta forma, la verdadera igualdad exige el tratamiento desigual de situaciones desiguales*²²⁴.

²²³ STC 19/1987, caso Contribución Territorial Urbana II, de 17 de febrero, fj 3. Un resumen de las principales sentencias del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad en materia tributaria puede verse en M. A. APARICIO PÉREZ: "Principio de igualdad y ordenamiento tributario", en *El principio de igualdad en la Constitución española de 1978*, vol. II, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1991, págs. 1300 a 1312.

²²⁴ Sobre los orígenes de la teoría de la igualdad y la justicia distributiva, recomendamos la lectura de las excelentes páginas de F. RUBIO LLORENTE: "La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Introducción", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 31, 1991, págs. 9 a 36, concretamente, págs. 16 a 23. Con la lectura del artículo se descubre el nacimiento de la igualdad material en las primeras concepciones griegas del principio: para Platón la única igualdad justa es la que "otorga más al que es mayor y menos al que es menor, dando a cada uno lo adecuado a su naturaleza" y en Aristóteles la justicia se presenta, no como igualdad entre los hombres, sino entre los hombres y los bienes o los males (hombres, derechos, poder, dinero o castigo) que mediante el Derecho se les atribuyen de forma que, hombres iguales reciban bienes o males iguales y hombres desiguales, bienes o males también desiguales, en proporción exacta de aquella desigualdad. El *tertium comparationis* o valor que determine el juicio de igualdad no será siempre el mismo sino que se adoptará el adecuado a la finalidad de la distinción (F. RUBIO LLORENTE: "La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Introducción" ..., págs. 17 y 18).

*El criterio o parámetro conforme al cual definir la igualdad o desigualdad de las situaciones en materia tributaria es, evidentemente, el de capacidad contributiva*²²⁵.

Por eso el principio de igualdad en materia tributaria se reduce, prácticamente, al principio de capacidad contributiva porque "la igualdad tributaria es igualdad en condiciones iguales de capacidad contributiva"²²⁶.

En palabras de nuestro Tribunal Constitucional, "la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica, la definición de ésta y el método para determinarla han de ser establecidas mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existen entre ellos y otras

²²⁵ La jurisprudencia constitucional italiana ha tenido presente desde sus primeras sentencias la relación existente entre el principio de igualdad y el de capacidad económica. Citaremos, entre muchas otras, las sentencias de la *Corte Costituzionale* de 11 de julio de 1961, núm. 48 (*Giur. Cost.*, 1961, vol. I, págs. 1010 a 1021); 13 de diciembre de 1963, núm. 155 (*Giur. Cost.*, 1963, vol. I, págs. 1546 a 1566); de 6 de julio de 1972, núm. 120 (*Giur. Cost.*, 1972, vol. I, págs. 1289 a 1296) y 19 de junio de 1975, núm. 147 (*Giur. Cost.*, 1975, vols. III y IV, págs. 1376 y 1379). En torno a esta relación y, concretamente, a la cuestión de determinar si el principio de capacidad económica es una concreción del principio de igualdad o si, por el contrario exige un tratamiento autónomo, se ha desarrollado un debate excesivamente extenso para ocuparnos de él en el presente trabajo. Por ello, recomendamos la lectura de los principales autores italianos que defendieron ambas posturas. Entre los primeros, cabría citar a G. M. LOMBARDI: "Problemi costituzionali in materia tributaria", *Temì Tributari*, 1962, pág. 338; A. AMATUCCI: *L'interpretazione de la norma di Diritto Finanziario*, Nápoles, 1965, pág. 106; V. CRISAFULLI: "In tema di capacità contributiva"..., pág. 859 y G. A. MICHELI: "Capacità contributiva reale e presunta", *Giurisprudenza Costituzionale*, 1967, pág. 1460. Entre los segundos, G. MARONGIU: "La tassazione della riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà sotto il profilo costituzionale", *Diritto e Pratica Tributaria*, II, 1963, pág. 32 e I. MANZONI: *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano...* Un resumen de todas las posiciones en A. FEDELE: "Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale", *Giurisprudenza Costituzionale*, 1967, págs. 966 y 967 y G. MARONGIU: "Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale"..., págs. 6 a 28. En nuestro país, véanse las SSTC 209/1988, caso Declaración Tributaria Conjunta I, de 10 de noviembre y 134/1996, caso Pensiones de Invalidez Permanente II, de 22 de julio.

²²⁶ D. JARACH: *Curso Superior de Derecho Tributario*, L. P. Cima, Buenos Aires, 1969, pág. 126.

personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinantes del impuesto en cuestión"²²⁷.

La igualdad tributaria, deducida de la proclamación de los arts. 14 y 31.1 CE, implica que los contribuyentes que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin discriminación²²⁸. Es decir, que en las mismas condiciones el trato tributario ha de ser igual y a diferentes condiciones el trato deberá ser diferente.

La principal consecuencia de esta observación es que la igualdad ante la ley en materia tributaria entiende que a todos los ciudadanos²²⁹ se les debe aplicar la ley

²²⁷ STC 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 29 de febrero, fj 4. El fundamento transcrito plantea, entre otras, una dificultad a la hora de detectar posibles violaciones del principio de igualdad en la carga tributaria ya que éstas pueden revestir formas muy sutiles. Así, podría producirse una vulneración del principio ante dos sujetos con idéntica capacidad económica pero uno de ellos recibe subvenciones estatales no sujetas a tributación con la consecuencia evidente de que el sujeto no subvencionado soporta una carga fiscal mayor. Se produciría en este caso una "discriminación por indiferenciación", es decir, una identidad de trato jurídico entre sujetos en posiciones fácticas diferentes. Sobre este tipo de discriminación, pueden verse las SSTC 86/1985, caso Subvenciones a Centros privados, de 10 de julio, fj 3; 19/1988, caso Art. 9.1 del Código Penal, de 16 de febrero, fj 6; 150/1991, caso Agravante de reincidencia, de 4 de julio, fj 6 y 164/1995, caso Cuestiones de Inconstitucionalidad contra art. 61.2 LGT, de 13 de noviembre, fj 7.

²²⁸ A. APARICIO PÉREZ: "Principio de igualdad y ordenamiento tributario"..., pág. 1296.

²²⁹ El pronombre "todos" empleado por el art. 31.1 CE subraya la generalidad del impuesto. Este principio constituye la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, tal como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencia de 2 de junio de 1986 y el Tribunal Constitucional en sentencias 6/1983, caso Contribución Territorial Urbana I, de 4 de febrero, fj 2 y 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero, fj 4, entre otras. El empleo de este término genérico tiene un doble valor en nuestro texto constitucional. Primero, afirmar que el deber de contribuir no se reduce a los nacionales sino que se trata de un deber generalizado a todos cuantos entran en relación con el ordenamiento jurídico del Estado incluyendo, por tanto, a los extranjeros así como a las personas jurídicas, españolas y extranjeras. Segundo, establecer el criterio de generalidad de la imposición o de ausencia de privilegios en la distribución de la carga vedando la concesión de exenciones y bonificaciones que puedan reputarse como discriminatorias, por ejemplo las establecidas *intuitu personae*. Dentro de esta segunda acepción, el principio de generalidad ha adquirido una nueva dimensión como consecuencia de la estructura territorial de nuestro Estado e implica la inconstitucionalidad de cualquier configuración normativa que arbitrariamente dispense un tratamiento de favor a cualquiera de las Comunidades Autónomas. Sobre el principio de generalidad tributaria pueden verse A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal

tributaria por igual y, por tanto, la igualdad debe estar mediatizada por el principio de capacidad. Quiere esto decir que *únicamente trascenderán al ámbito tributario las discriminaciones que provengan de diferencias en los índices o circunstancias reveladoras de capacidad económica.*

3. Igualdad material, igualdad formal e igualdad tributaria

La Constitución española contiene una versión formal del principio de igualdad en su art. 14 y una versión material del mismo en el art. 9.²³⁰. Pasamos a ocuparnos brevemente de cada uno de ellos para, posteriormente, enlazar nuestras conclusiones con la versión tributaria del principio de igualdad proclamado en el art. 31.1 CE.

Podemos establecer una analogía entre la *igualdad formal* como sinónimo de *igualdad negativa* y la *igualdad material* como equivalente a *igualdad positiva*. La *igualdad formal o negativa* impone la prohibición de discriminaciones que carezcan de fundamento objetivo y que no resulten razonables y proporcionales y exige un juicio de tipo negativo: basta con que la discriminación no resulte irracional o discriminatoria sin

Constitucional)"..., págs. 40 a 43; F. NEUMARK: *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1994, 2ª ed., págs. 106 a 110 y F. FERNÁNDEZ SEGADO, "El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos"..., págs. 89 a 106. Cfr. L. SÁNCHEZ SERRANO, "Principios de justicia tributaria"..., págs. 304 a 307.

²³⁰ Según Aparicio Pérez estos conceptos de la igualdad "tienen contenidos diferentes cuando no opuestos: en el plano de la creación y aplicación normativa, el principio general es el de la igualdad, y la excepción, por tanto, será la discriminación que, por ello debe estar justificada: en el plano de la realidad, la regla general es la de la desigualdad, cuya progresiva eliminación corresponde a los poderes públicos. En esa tensión no es improbable que, para avanzar en las condiciones reales de igualdad, sea imprescindible utilizar tratamientos jurídicos desiguales; lo mismo que tampoco lo es que, para mantener el principio de igualdad jurídica, se dejen de remover los obstáculos o promover las condiciones para que una determinada desigualdad real desaparezca" (M. A. APARICIO PÉREZ: "El Estado social en la

necesidad de hallar ni inspiración en otro valor o principio ni idoneidad del medio empleado²³¹. La igualdad material o positiva va a permitir modelar la igualdad del art. 14 porque *otorga permisos para un trato desigual* ya que "la incidencia del mandato contenido en el art. 9.2 sobre el que (...) encierra el art. 14 supone una modulación de este último"²³² y "exige un mínimo de desigualdad formal para progresar hacia la consecución de la igualdad sustancial"²³³.

La igualdad del artículo 14 no sólo prohíbe las discriminaciones arbitrarias permanentes, sino las "desigualdades ocasionales o transitorias"²³⁴. Además su eficacia se extiende tanto a la denominada igualdad ante la ley como a la igualdad en aplicación de la ley²³⁵. "Lo que no protege dicho precepto constitucional, como derecho

jurisprudencia del Tribunal Constitucional" en *Estudios sobre el Estado social*, coords. G. Cámara Villar y J. Cano Bueso, Parlamento de Andalucía/Tecnos, Madrid, 1993, pág. 62).

²³¹ La STC 49/1982, caso Trabajadores de Metasa, de 14 de julio, dice: "La igualdad a que el artículo 14 se refiere, que es la igualdad jurídica o igualdad ante la ley, no comporta necesariamente una igualdad económica y efectiva. Significa que a los supuestos de hecho iguales han de serle aplicadas unas consecuencias jurídicas también iguales y que para introducir diferencias entre los supuestos de hecho tiene que existir una suficiente justificación de tal diferencia que aparezca, al mismo tiempo, como fundada y razonable de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados" (fj 2). También, se pronuncian claramente acerca de la igualdad formal, entre otras, las SSTC 68/1982, caso Afiliación de Autónomos a la Seguridad Social, de 22 de noviembre, fj 4; 180/1985, caso Denegación de suspensión de condena por autoridad militar, de 19 de diciembre, fj 2 y 76/1990, caso Modificación Parcial de la LGT, de 26 de abril, fj 6.A.

²³² STC 216/1991, caso Mujeres Aviadoras, de 14 de noviembre, fj 5. En el mismo sentido, las SSTC 146/1983, caso Depósito del 20% de la condena, de 27 de mayo, fj 3; 19/1988, caso Art. 9.1 del Código Penal, de 16 de febrero, fj 10; 3/1993, caso Pensiones de hijos y hermanos, de 14 de enero, fj 3.

²³³ STC 114/1983, caso Compañía "Mantenimiento Técnico de Instalaciones", de 6 de diciembre, fj 2. Se refieren a este tipo de igualdad, entre muchas otras, las SSTC 3/1983, caso Pensiones de Invalidez Permanente, de 25 de enero, fj 3 y 98/1985, caso LOLS, de 29 de julio, fj 9.

²³⁴ STC 8/1986, caso Revisión de Valores Catastrales en Valencia, de 21 de enero, fj 6.

²³⁵ Es decir, tanto a "los criterios jurídicos normativos contenidos en las normas jurídicas (...) como a los criterios jurídicos adoptados para la aplicación de las normas" (STC 8/1986, caso Revisión de Valores Catastrales en Valencia, de 21 de enero, fj 4).

fundamental, es la legítima aspiración a la igualdad material o de hecho, frente a desigualdades de trato que no derivan de criterios jurídicos discriminatorios, sino de otras circunstancias objetivas y razonables"²³⁶. En otras palabras, el Tribunal Constitucional no ha exigido imperativamente la igualdad material, es decir, ante condiciones de partida desiguales no ha impuesto el trato desigual²³⁷.

4. La irreducibilidad de la igualdad tributaria a la igualdad formal

Uno de los aspectos que más polémica ha suscitado en relación con la protección del principio de capacidad e igualdad tributarias ha sido *la negativa del Tribunal Constitucional a reconducir esta igualdad tributaria a la proclamada en el art. 14 CE*. La principal consecuencia de aceptarse esta posibilidad es que resultaría factible plantear un recurso de amparo por violación del principio de igualdad en su vertiente tributaria proclamado en el art. 31.1 CE que no goza de esta protección.

²³⁶ STC 8/1986, caso Revisión de Valores Catastrales en Valencia, de 21 de enero, ffj 4 y 6; 49/1982, caso Trabajadores de Metasa, de 14 de julio, fj 2. El Tribunal Constitucional mantiene esta interpretación respecto a la igualdad en el gasto, considerándola como una prohibición de discriminaciones arbitrarias pero no como un derecho subjetivo a la igualdad material.

²³⁷ En la STC 86/1985, caso Subvenciones a Centros Docentes privados, de 10 de julio, señala que el derecho a la igualdad del art. 14 no garantiza el derecho a imponer o exigir diferencias de trato (fj 3) y en la STC 98/1985, caso LOLS, de 29 de julio, afirma que "(el artículo 9.2) puede actuar como un principio matizador de la igualdad consagrada en el art. 14 de la Constitución, permitiendo regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material: pero no puede pretenderse su aplicación para obtener la declaración de inconstitucionalidad de una norma en la que, presuntamente, se incumple el mandato de promover la igualdad real, pues esta igualdad no opera como límite concreto en la actuación de los poderes públicos" (fj 9). En la misma línea, las SSTC 20/1986, caso Delgado Duque vs Tribunal Central de Trabajo, de 12 de febrero, fj 2 y 48/1989, caso Facultativos Sanitarios de Navarra, de 21 de febrero, fj 3. Para que la Constitución hubiese garantizado la igualdad efectiva como derecho frente al legislador "haría falta que la Constitución recogiese no sólo el derecho a no ser discriminado, sino el derecho a tener las mismas oportunidades" (J. M. BAÑO LEÓN: "La igualdad como derecho público subjetivo", *Revista de Administración Pública*, núm. 114, 1987, pág. 192).

El Tribunal Constitucional ha sido tajante al respecto: "(...) El artículo 31 de la Constitución -ha declarado- no figura entre los preceptos constitucionales para los que el artículo 53.2 CE ha reservado la protección del recurso de amparo, lo cual determina que deban rechazarse aquellas demandas de amparo en las que, so pretexto de la invocación formal del artículo 14 CE, y sin un enlace subsumible en el marco del precepto, lo que realmente se denuncia es una vulneración de los principios de capacidad económica, de justicia, de igualdad tributaria y progresividad del artículo 31.1 CE"²³⁸. Línea jurisprudencial que sólo ha conocido dos excepciones: las SSTC 209/1988, de 10 de noviembre²³⁹ y 45/1989, de 20 de febrero²⁴⁰. Ambas admitieron el recurso de amparo por violación del principio de igualdad concretado en una desigualdad de trato injustificada en el ámbito tributario.

La irreductibilidad de la igualdad del art. 31.1 CE a la del art. 14 CE se debe, en primer lugar, a que la primera es más amplia que la segunda. De los pronunciamientos jurisprudenciales se deduce que la igualdad tributaria es la suma de

²³⁸ STC 53/1993, caso Incremento del Valor de los Terrenos II, de 15 de febrero, fj 1. También en las SSTC 54/1993, caso Incremento del Valor de los Terrenos III, de 15 de febrero, fj 1; 159/1997, caso Gravamen complementario de la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar, de 2 de octubre, fj 3; 183/1997, caso Gravamen complementario de la tasa sobre el juego, de 28 de octubre, fj 3; 55/1998, caso Desigualdad objetiva, de 16 de marzo, fj 2 y Autos del Tribunal Constitucional 230/1984, de 11 de abril, fj 1 y 392/1985 de 12 de junio, fj 2.

²³⁹ En la STC 209/1988, caso Declaración Tributaria Conjunta I, de 10 de noviembre, se afirma que “la igualdad, sin embargo, ha de valorarse en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte y, en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto (art. 31.1) cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta. La igualdad ante la ley –ante la ley tributaria, en este caso– resulta, pues, indisociable de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad, en lo que ahora importa) que se enuncian en el último precepto constitucional citado” (fj 6).

²⁴⁰ La STC 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero, declara que “la relación entre el principio general de igualdad consagrado por el artículo 14 CE y los principios rectores del

la igualdad formal consagrada en el art. 14 más la igualdad material proclamada en el art. 9.2 CE porque "la igualdad que aquí se proclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad por lo que no puede ser, a estos efectos simplemente reconducida a los términos del art. 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido el principio"²⁴¹.

En segundo lugar, las igualdades no se pueden acomodar porque *el art. 53.2 CE excluye de la garantía del recurso de amparo al art. 31.1 CE* donde aparece proclamado el principio de igualdad tributaria y el art. 41.1 LOTC que determina el ámbito objetivo del recurso de amparo no incluye el principio de igualdad tributaria.

Razones pragmáticas son las que han cerrado el acceso al recurso de amparo de las violaciones del principio de igualdad tributaria pero también razones prácticas aconsejan abrir esta vía²⁴².

sistema fiscal, que se especifican en el artículo 31 CE, está, por así decir, explícitamente incorporada a este último precepto, que menciona también, entre dichos principios, el de igualdad (fj 4).

²⁴¹ Se trata de la STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 4. A esta sentencia le han sucedido otras muchas en las que el Tribunal Constitucional mantiene la misma línea argumentativa. Así, en la STC 8/1986, caso Revisión de Valores Catastrales en Valencia, de 21 de enero, leemos: "como ya ha declarado este Tribunal Constitucional, la igualdad es un valor preeminente en el ordenamiento jurídico español, al que debe colocarse en un rango central, según dispone el artículo 1 número 1 de la Constitución española (sentencias 103 y 104/1983, de 22 y 23 de noviembre, respectivamente). Este valor tiene numerosas manifestaciones específicas y concretas en el propio texto constitucional y, entre ellas, el principio de igualdad que ha de inspirar el sistema tributario, establecido en el art. 31 número 1 de la Constitución española y además los poderes públicos tienen el deber de promover las condiciones para que la igualdad sea efectiva y remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud (art. 9 núm. 2 de la CE)" (fj 4). Posteriormente, las SSTC 19/1987, caso Contribución Territorial Urbana II, de 17 de febrero, fj 3; 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta I, de 20 de febrero, fj 4; 76/1990, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, fj 6 y 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 11.

²⁴² La doctrina, en general, se ha pronunciado a favor de la utilización de la capacidad económica como parámetro de la igualdad para fundamentar válidamente un recurso de amparo o bien, directamente,

De no hacerse así y dado que el principio de igualdad tributaria se entiende como *interdicción de la arbitrariedad*, deberá medirse, entre otros elementos, por el de capacidad económica. Sin embargo, este concepto no ha recibido un tratamiento riguroso, más bien al contrario, resulta casi inoperante²⁴³ por lo que no es de extrañar que, hasta el momento actual, sólo en una ocasión se ha declarado inconstitucional una norma por aplicación de los principios de capacidad económica e igualdad²⁴⁴.

Descartada también la protección de estos principios a través del planteamiento del recurso de amparo, *la única alternativa que se ofrece es la del control abstracto sobre la constitucionalidad de la norma*.

Por otra parte, *la minimización del postulado de la igualdad por el Tribunal Constitucional hasta dejarlo en una prohibición de trato deliberadamente desigual resulta insuficiente en relación con la legislación tributaria*. Si comparamos la

abogan por la apertura del recurso de amparo ante las violaciones de la igualdad tributaria que consideran como una especificación de la misma igualdad que la proclamada en el art. 14 CE (entre otros, J. MARTÍN QUERALT: "Recurso de amparo en materia tributaria (Acotaciones al Auto del Tribunal Constitucional de 22 de febrero de 1993)", *Palau 14*, núm. 18, 1992, pág. 135; J. R. RODRÍGUEZ CARBAJO: "Principios tributarios y recurso de amparo", en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, págs. 1603 a 1618, concretamente en pág. 1615; P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, págs. 184 a 189; P. YEBRA MARTUL-ORTEGA: "Artículo 31.1 de la Constitución española. Veinte años después"..., pág. 506 y P. ALGUACIL MARÍ: "La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento"..., pág. 595, nota a pie núm. 58). Sostienen que la idea de igualdad es una y única y lo que existe son diversos ámbitos como el civil, penal o administrativo en los que puede manifestarse este principio (P. CHICO DE LA CÁMARA: "Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios", *Tribuna Fiscal*, núm. 40, 1994, pág. 58).

²⁴³ Yebra denuncia que "al legislador español, con la doctrina del Tribunal Constitucional en la mano, sólo le hace falta imaginación para, sobre la misma riqueza real o potencial diseñar hechos impondibles diferentes que cumplan la constitucionalidad" (P. YEBRA MARTUL-ORTEGA: "Artículo 31.1 de la Constitución española. Veinte años después"..., pág. 505).

²⁴⁴ Nos referimos a la STC 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero, que declaró inconstitucionales algunos preceptos de la Ley 44/1978 tras la reforma operada por la Ley

protección que el Tribunal Constitucional ha otorgado al principio de igualdad cuando se aplica a derechos cívicos²⁴⁵ - como por ejemplo el derecho de sufragio pasivo²⁴⁶- comprobamos con facilidad que la jurisprudencia ha formalizado esta exigencia de trato igual de modo muy estricto sobrepasando la mera interdicción de la arbitrariedad.

Es por ello, que cabe reclamar una potenciación del postulado del trato no discriminatorio en los deberes cívicos entre los que cabe incluir el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En principio, una diferenciación entre contribuyentes goza de una presunción a favor de la constitucionalidad del legislador pero, cuando aquellos sujetos posean la misma capacidad económica, deberá analizarse detenidamente la distinción ya que no todas las motivaciones son suficientes o bastan para justificar el trato desigual: una genérica alusión al bien común o una simple motivación compartible no legitiman la diferenciación.

48/1985, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con referencia a los arts. 14, 18, 31 y 39 de la Constitución.

²⁴⁵ Esta expresión como la que más abajo se reproduce de "deberes cívicos" pertenece a J. J. PAPIER: "Ley Fundamental y orden económico"..., págs. 611 y 612.

²⁴⁶ SSTC 75/1983, caso Interventores del Ayuntamiento de Barcelona, de 3 de agosto, ffjj 2 a 6; 32/1985, caso Ayuntamiento de La Guardia, de 6 de marzo, fj 3; 50/1986, caso Convocatoria de pruebas de oficiales administrativos, de 23 de abril, fj 4; 82/1987, caso Proclamación de candidatura de Agrupación de Esquerra Independiente, de 27 de mayo, fj 2; 84/1987, caso Concurso de Profesores Agregados en Galicia, de 19 de mayo, fj 3; 86/1987, caso Denegación de proclamación de candidatura, de 1 de mayo, ffjj 2 y 4; 24/1989, caso Diputados provinciales de Salamanca, de 2 de febrero, ffjj 2 y 4; 67/1989, caso Mochila, de 18 de abril, fj 2; 36/1990, caso UPN contra Acuerdos de la Mesa del Parlamento Navarro, de 1 de marzo, fj 2; 214/1990, caso Acuerdos de la Asamblea de Madrid, de 20 de diciembre, fj 6 *in fine*; 27/1991, caso Ordenación de la Función Pública, de 14 de febrero, fj 4; 46/1991, caso Ley catalana sobre la Función Pública, de 28 de febrero, fj 4 y 163/1991, caso Acuerdo de la Diputación Provincial de Cuenca, de 18 de julio, fj 3. Sobre la relación entre el derecho de sufragio y el principio de igualdad, véase A. RALLO LOMBARTE: *Garantías electorales y Constitución*, BOE y Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997, págs. 78 a 83. Sobre el mismo tema pero concretando en el derecho de sufragio pasivo, recomendamos la lectura de M. PULIDO QUECEDO: *El acceso a los cargos y funciones públicas. Un estudio del artículo 23.2 de la Constitución*, Parlamento de Navarra y Cívitas, Madrid, 1992, 1ª ed., págs. 146 a 176.

La igualdad tributaria predicada en el art. 31.1 CE puede incluirse en la igualdad formal del art. 14 CE porque la primera es exigencia de la justicia tributaria. Es decir, la justicia tributaria expresa el mandato constitucional de igualdad y se realiza a través del igual trato, en sentido estrictamente formal, a iguales capacidades económicas. No debe contraponerse, pues, la justicia tributaria (art. 31.1 CE) con la igualdad formal de trato (art. 14 CE) sino reconducirse a ella y protegerse por los mismos mecanismos.

E. El juicio de razonabilidad

Hecho este análisis por las principales líneas de la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional acerca de los principios de capacidad económica e igualdad en materia tributaria con un resultado ciertamente poco satisfactorio, conviene apuntar alguna vía por la que podría avanzarse en la concreción del significado de este principio.

La solución podría articularse a través del llamado *juicio de razonabilidad*²⁴⁷ al entender que la Constitución se suma a la "tendencia creciente a redimensionar el significado del principio de capacidad contributiva como criterio material de justicia

²⁴⁷ Parece que la primera sentencia del Tribunal Constitucional en la que se aplicó el "test de la racionalidad o razonabilidad" para resolver la cuestión suscitada fue la 34/1981, caso Ley de Derechos Pasivos de Funcionarios de la Administración civil del Estado, de 10 de noviembre donde se declara que "se produce una discriminación cuando una distinción de trato carece de una justificación objetiva y razonable: afirmando que la existencia de tal justificación debe apreciarse en relación a la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida" (fj 3.C). Puede verse un análisis exhaustivo de este test en los pronunciamientos de nuestro Tribunal Constitucional en J. J. SANTAMARÍA IBEAS: *Los valores superiores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (Libertad, justicia, igualdad y pluralismo político)*..., págs. 301 a 334.

tributaria y a su integración dentro de un concepto más amplio de la justicia entendida básicamente como ‘interdicción de la arbitrariedad’²⁴⁸.

Parece que éste es un procedimiento adecuado porque *el juicio de razonabilidad opera sobre normas constitucionales tan elásticas que resultan insusceptibles de formulaciones concretas* y, por lo tanto, de consentir una comparación casi textual de no contradicción respecto a las disposiciones legislativas²⁴⁹. No es necesario insistir en que el parámetro al que deseamos aplicar el juicio de razonabilidad, esto es, el principio de capacidad económica, no es susceptible de enunciación precisa. De ahí, la utilidad de este juicio²⁵⁰ en el cual el principio de igualdad sería equivalente a *la idea de razonabilidad* y se tomaría en consideración a la capacidad como criterio apto para medir *lo razonable*²⁵¹.

²⁴⁸ A. AGULLÓ AGÜERO: "Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 36, 1982, pág. 557.

²⁴⁹ A. CERRI: *Corso di giustizia costituzionale*, Giuffrè, Milán, 1994, pág. 191.

²⁵⁰ Las fórmulas *reasonableness* de los americanos: *raggionevolezza* de los italianos son sinónimos de nuestra razonabilidad que significa lo mismo que "interdicción de la arbitrariedad" con la particularidad de que, a diferencia de lo que ocurre en otros textos constitucionales, la no arbitrariedad es un principio expresamente contenido de manera diferenciada respecto de la igualdad en el art. 9.3 CE. La definición en cada caso de lo que es razonable o irrazonable, arbitrario o no, requiere un criterio material que el juez encargado de decir si una ley es conforme o no al principio de igualdad no puede obtener si no es recurriendo a una instancia distinta. Esta instancia, siguiendo las ideas de Leibholz, es la conciencia jurídica de la comunidad. El problema reside en cómo puede el juez interpretar esa conciencia colectiva cuando no se expresa a través de sus representantes. De ahí que se afirme que "la introducción de la jurisdicción constitucional en general, pero sobre todo en su conexión con el principio de igualdad, significa sin duda una politización de la justicia o, si se quiere, una restauración del principio de división de poderes (F. RUBIO LLORENTE: "Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad", en *La forma del poder (Estudios sobre la Constitución)*..., págs. 647 y 648; del mismo autor: "La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Introducción"..., pág. 32).

²⁵¹ El Tribunal Constitucional utiliza la puerta de entrada de la igualdad para meditar sobre las exigencias del principio de capacidad económica. En alguno de sus pronunciamientos afirma que no se ha respetado la regla de la igualdad porque se ha aplicado de manera arbitraria el principio de capacidad (STC 209/1988, caso Declaración Tributaria Conjunta I, de 10 de noviembre, fj 8). Además, el Tribunal se ha

El principal riesgo que plantea el *juicio de razonabilidad* es el de definirlo en los límites estrictos de una decisión sobre la legitimidad de la norma encausada y no como una valoración de mérito sobre la misma²⁵². Lo cierto es que *la razonabilidad actúa otorgando un margen de movimiento a la actuación política porque no es un juicio de oportunidad u optimización*: cuando el Tribunal Constitucional se plantea un juicio de razonabilidad inicia la búsqueda del núcleo último en el que se puede apoyar una decisión justiciable²⁵³ y aparece como "un juicio complejo donde se mezclan las

mostrado mucho más escrupuloso con la exigencia de igualdad que con la de capacidad económica lo que, en última instancia, favorece la determinación de los contornos de esta última. Así, en la sentencia 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero, leemos que "la igualdad absoluta, matemática, es, ciertamente, tal vez un ideal inalcanzable pero el sistema debe tender a ello" (fj 7).

²⁵² Nuestro Tribunal Constitucional se ha pronunciado muy claramente y en numerosas ocasiones acerca de la limitación del juicio a los parámetros de la constitucionalidad y, por tanto, de la legitimidad, excluyendo cualquier manifestación sobre los motivos que indujeron al legislador a señalar determinados actos como indicadores o reveladores de riqueza en el sentido de que esto queda a la entera discrecionalidad del legislador, actividad sobre la que no cabe un juicio de mérito u oportunidad. Por ejemplo, la STC 148/1986, caso Profesor Agregado de Universidad, de 25 de noviembre, en la que el Alto Tribunal declara: "procede igualmente recordar que, también de conformidad con una arraigada doctrina constitucional, el juicio de igualdad tiene su sentido exclusivo en la evitación o reparación de discriminaciones -en este caso, diferenciaciones normativas- carentes de todo basamento objetivo y *no en la determinación de cuáles son las opciones "mejores" o "más adecuadas", que pudiera haber acogido el legislador (...)* habiendo ya advertido este Tribunal, respecto del juicio de igualdad sobre la acción de la Administración, que no es su función "examinar la oportunidad del criterio adoptado ni su mayor o menor adecuación al fin perseguido, ni decir si es el mejor de los posibles que pueden aplicarse. La función del Tribunal Constitucional es solamente resolver si en este caso concreto la decisión de la Administración puede calificarse de arbitraria y discriminatoria. *Obvio es decir que así igualmente habrá de entenderse con la acción del legislador*" (ffjj 6 y 7). Igualmente, la STC 209/1988, caso Declaración Tributaria Conjunta I, de 10 de noviembre, dice: "sobre las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho -igualdad en la ley- existe una muy amplia doctrina de este Tribunal, que puede sintetizarse ahora recordando que (...) debe estar presente, por ello, una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, y *dejando en definitiva al legislador, con carácter general, la apreciación de situaciones distintas que sea procedente diferenciar y tratar desigualmente*" (fj 6). El subrayado en ambos pronunciamientos es nuestro. En el mismo sentido, las SSTC 3/1981, caso PCE m-1, de 2 de febrero, fj 1; 11/1981, caso Decreto-ley sobre la huelga, de 8 de abril, fj 7; STC 53/1982, caso Representante de USO vs INEM, de 22 de julio, fj 3; 65/1982, caso Designación de trabajadores para la CIT, de 10 de noviembre, fj 3; 75/1983, caso Interventores del Ayuntamiento de Barcelona, de 3 de agosto, fj 2 y 6/1984, caso Art. 56.4 del Estatuto de los Trabajadores, de 24 de enero, ffjj 2 y 5.D.

²⁵³ En estas reflexiones nos resultará de gran utilidad recordar las palabras de García Morillo sobre el control de discrecionalidad o de oportunidad de una norma o medida. Decía este autor: "Los poderes

decisiones de valor matizadas por la razonabilidad, ciertas apreciaciones de carácter político, concretadas únicamente en criterios de admisibilidad y no de "excelencias", y sobre todo por el carácter jurídico de aquella decisión bajo la cobertura de un proceso materialmente (y no ya sólo formalmente) *justizforming*"²⁵⁴ por lo que resulta difícil mantener un concepto de razonabilidad que no esconda un juicio subyacente respecto de la corrección valorativa de la medida; en otras palabras, se supone complejo dividir lo político y lo jurídico²⁵⁵.

Parece, pues, que si el Tribunal Constitucional no puede entrar a juzgar sobre los fines perseguidos por el legislador, tampoco podrá juzgar la constitucionalidad de una norma desde el punto de vista de la igualdad. Sin embargo, esta primera impresión no es correcta. Por imperativo constitucional, los poderes públicos deben promover la igualdad real y efectiva (art. 9.2 CE). Ésta se consigue respetando las situaciones de igualdad preexistentes y restableciendo las situaciones de discriminación mediante tratamientos jurídicos diferenciados.

legislativo y ejecutivo actúan, pues, según criterios de *oportunidad*: lo que deciden no es la verdad oficial, sino sólo la decisión, una de varias igualmente posibles desde el punto de vista legal, que la mayoría parlamentaria o el Gobierno que de ella emana considera más oportuna" porque "actuar discrecionalmente significa elegir entre varias opciones, *todas ellas legales*, la que se considera más acertada" y añadía: "los controles pueden ser de dos clases. Unos son de carácter político. En esos casos, lo único que se juzga es la *oportunidad* de la actuación desarrollada, la elección del momento y los medios escogidos para llevarla a cabo y, en suma, su *resultado*, su *acierto*. Lo que se valora en los controles políticos es, en resumen, el *éxito* o el *fracaso*. Admiten, por ello, opciones para todos los gustos. En otros casos, los controles son de tipo *jurídico*. Lo que se enjuicia entonces es la *legalidad* de la actuación, con independencia de sus resultados, buenos o malos" (J. GARCÍA MORILLO, *La democracia en España*, Alianza Editorial, Madrid, 1996, págs. 142 y 143; 150 y 392).

²⁵⁴ A. CARRASCO PERERA: "El juicio de razonabilidad en la justicia constitucional", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 11, 1984, pág. 54.

²⁵⁵ Sobre la "politicidad" de la función jurisdiccional puede verse A. PACE: "Corte Costituzionale e altri giudici tra garantismo e sensibilità politica", en *Scritti in Onore di V. Crisafulli*, vol. I, Cedam, Padua, 1985, pág. 601; V. ANGIOLINI: "Libertà costituzionali e libertà della giurisprudenza", en *Libertà e*

Las medidas que no respondan a alguna de estas dos condiciones deberán ser consideradas arbitrarias y sobre la base de este dato, el Tribunal Constitucional podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma²⁵⁶. El Alto Tribunal no habrá juzgado la oportunidad o conveniencia de la norma concreta sino su arbitrariedad. Realmente, el único criterio aplicable en este juicio de razonabilidad es el de revisión de la discrecionalidad del legislador, al cual se le impediría actuar arbitraria o irracionalmente²⁵⁷ porque "(el) control de constitucionalidad de las leyes debe ejercerse (...) de forma que no imponga constricciones indebidas al poder legislativo y respete sus opciones políticas. El cuidado que este Tribunal ha de tener para mantenerse dentro de los límites de este control ha de extremarse cuando se trata de aplicar preceptos generales e indeterminados, como es el de la interdicción de la arbitrariedad (...). Así, al examinar un precepto legal impugnado desde este punto de vista el análisis se ha de centrar en verificar si tal precepto establece una discriminación, pues la discriminación

Giurisprudenza Costituzionale, a cura di V. Angiolini, Utet, Turín, 1992, pág. 19 y E. CHELI: "Giustizia costituzionali e sfera parlamentare", *Quaderni Costituzionali*, núm. 2, 1993, págs. 263 a 277.

²⁵⁶ El Tribunal Constitucional ha declarado compartir este doble mandato del principio de igualdad -mantener las situaciones de igualdad preexistentes y corregir las situaciones de discriminación -en numerosos pronunciamientos. Valga por todas la STC 216/1991, caso Mujeres Aviadoras, 14 de noviembre, donde leemos "Al respecto cabe observar que la igualdad que el art. 1.1 de la Constitución proclama como uno de los valores superiores de nuestro ordenamiento (...) *no sólo se traduce en la de carácter formal contemplada en el art. 14 y que, en principio, parece implicar únicamente un deber de abstención en la generación de diferenciaciones arbitrarias, sino asimismo en la de índole sustancial recogida en el art. 9.2, que obliga a los poderes públicos a promover las condiciones para que la de los individuos y la de los grupos sea real y efectiva*" (fj 5).

²⁵⁷ En Italia se ha planteado el juicio de "ragionevolezza" como un límite a la discrecionalidad legislativa y con un funcionamiento análogo al "eccesso di potere" caracterizado como un juicio sobre "vicio de la función" (R. TOSI: "Spunti per una riflessione sui criteri di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale", *Giurisprudenza Costituzionale*, vol. I, 1993, pág. 555). Sobre el *juicio por exceso de poder* véase en la doctrina italiana R. ALESSI: *Principi di Diritto Amministrativo*, vol. I, Giuffrè, Milán, 1966, págs. 379 a 389. Sobre el *juicio de razonabilidad* puede consultarse VVAA: *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte Costituzionale. Riferimenti comparatistici*, Giuffrè, Milán, 1994. Las *semejanzas y diferencias entre el juicio de razonabilidad y el juicio por exceso de poder* en A. CERRI: *Corso di giustizia costituzionale*, Giuffrè, Milán, 1994, págs. 189 a 251.

entraña siempre una arbitrariedad, o bien, si aun no estableciéndola, carece de toda explicación racional"²⁵⁸.

1. El juicio de razonabilidad en el ámbito tributario

El Tribunal Constitucional ha aplicado el *juicio de razonabilidad* en alguno de sus pronunciamientos para enjuiciar la observancia del principio de capacidad económica en la normativa tributaria²⁵⁹.

Este juicio se articula en dos fases²⁶⁰. Por lo que se refiere a la primera, en la que se comprueba el fin de la discriminación y la adecuación de la norma al fin constitucionalmente impuesto, el Alto Tribunal ha señalado la diferenciación será lícita cuando sea consecuencia de una distinta capacidad económica.

Se explica que se acuda al principio de igualdad en el juicio de constitucionalidad sobre una norma tributaria porque, en tema de igualdad, es relativamente fácil individuar un límite que puede deducirse de la confrontación entre dos normas distintas mientras que, en el caso de la capacidad contributiva, la tarea resulta mucho más ardua porque el "principio no se funda en una relación semejante y

²⁵⁸ STC 108/1986, caso Ley Orgánica del Poder Judicial II, de 29 de julio, fj 18. Véase también la STC 65/1990, caso Presupuestos 1984 y 1985, de 5 de abril, fj 6.

²⁵⁹ SSTC 209/1988, caso Declaración Tributaria Conjunta I, de 10 de noviembre, fj 7; 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero, fj 4 y 146/1994, caso Ley 20/1989 de adaptación del IRPF, de 9 de mayo, fj 2. En ellas, a pesar de que en el núcleo de la cuestión late un problema de capacidad económica -acumulación de rentas por razón de matrimonio- se acude al principio de igualdad por resultar más operativo.

²⁶⁰ Un resumen sobre la articulación del juicio de razonabilidad en J. SUAY RINCÓN: *El principio de igualdad en la justicia constitucional*, IEAL, Madrid, 1985, págs. 54 y 55.

el límite debe buscarse en vía absoluta, a través de la interpretación del mismo concepto de capacidad contributiva"²⁶¹.

Respecto a la segunda fase en la que primero se realiza un juicio de congruencia (conformidad de los medios al fin) y posteriormente un juicio de proporcionalidad (entre medios y fin y en relación con los efectos provocados), también existen pronunciamientos del Tribunal Constitucional²⁶².

La primera parte de esta fase encuentra su excepcional confirmación en el *único pronunciamiento de nuestro Tribunal Constitucional que declaró inconstitucional una normativa tributaria por inadecuación del medio al fin*²⁶³.

En cuanto al *test de proporcionalidad* en materia tributaria, significa que las diversificaciones normativas son conformes a la igualdad cuando "las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable

²⁶¹ F. GAFFURI: *L'attitudine alla contribuzione...*, pág. 119. Sin embargo, este autor añade que la dificultad práctica no debe impedir la utilización de ambos principios en el juicio de constitucionalidad porque la *Corte Costituzionale* puede establecer si una determinada imposición fiscal es tan alta que contrasta con el respeto a la economía privada -con lo que estaría aplicando el concepto de capacidad económica- del mismo modo que puede contrastar si relaciones reguladas de forma diferente son, en la práctica, idénticas -con lo que estaría aplicando el concepto de igualdad (F. GAFFURI: *L'attitudine alla contribuzione...*, págs. 119 y 120).

²⁶² Una síntesis de las exigencias que impone el test de proporcionalidad se puede encontrar en la STC 75/1983, caso Interventores del Ayuntamiento de Barcelona, de 3 de agosto, donde leemos: "... para que las diferencias normativas puedan considerarse no discriminatorias resulta indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con criterios de valor generalmente aceptado, cuya exigencia debe aplicarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo estar presente una razonable relación entre los medios empleados y la finalidad perseguida, y dejando en definitiva al legislador la apreciación de situaciones distintas que sea procedente diferenciar y tratar desigualmente, siempre que su acuerdo no vaya contra los derechos y libertades protegidos" (fj 2). En el mismo sentido, más recientemente, las SSTC 45/1988, caso Ingreso extemporáneo de cuotas a la Seguridad Social, de 17 de marzo, fj 6 y 158/1993, caso Pensiones de ex-combatientes, de 6 de mayo, fj 2.

proporcionalidad con el fin así perseguido"²⁶⁴ aceptando en este caso concreto la diferenciación como constitucionalmente lícita y negándolo en otro caso en el que "el fin perseguido por la norma es constitucionalmente irreprochable, pero no el medio utilizado y el precepto (...) es ya por ello, contrario a la igualdad constitucionalmente exigible"²⁶⁵.

Un pronunciamiento claro sobre la proporcionalidad de una medida tributaria lo proporciona la sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, de 9 de mayo, que declaró inconstitucional, entre otros, el art. 9.1.c) apartado 3 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, porque imponía una medida que no guardaba la adecuada relación de proporcionalidad con la finalidad perseguida (se trataba de la imposición de limitaciones a las cantidades que se podían deducir de los contratos de trabajo realizados con el cónyuge o hijos menores). Leemos: "En defensa de los límites establecidos por el precepto impugnado no pueden alegarse ni razones de practicabilidad o conveniencia administrativa, ni la necesidad de evitar manipulaciones por los sujetos para reducir la deuda tributaria; el límite establecido por el legislador constituye, ciertamente, un medio sencillo y eficaz en manos de la Administración tributaria para impedir maniobras fraudulentas; *sin embargo, el precepto impugnado va más allá de lo necesario para reaccionar contra tales comportamientos. En la medida en que esa misma finalidad pueda ser alcanzada*

²⁶³ STC 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero.

²⁶⁴ STC 209/1988, caso Declaración Tributaria Conjunta I, de 10 de noviembre, f.º 6.

fijando otros límites más conformes con la realidad y, por tanto más respetuosos con la justicia tributaria, debe concluirse que los límites ahora enjuiciados no son proporcionados y, en consecuencia, carecen de la necesaria razonabilidad”²⁶⁶.

2. Valoración crítica

Parece que el Tribunal Constitucional haya buscado, a través del juicio de razonabilidad, el medio para hacer más operativo y eficaz el mandato constitucional de la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica²⁶⁷. Sin embargo, la operatividad de las libertades frente a la potestad tributaria del Estado es bastante escasa porque uno de los más importantes

²⁶⁵ STC 45/1989, caso Declaración Tributaria Conjunta II, de 20 de febrero, fj 7.

²⁶⁶ STC 146/1994, caso Ley 20/1989 de adaptación del IRPF, de 9 de mayo, fj 6.A. El subrayado es nuestro.

²⁶⁷ Consideramos interesante la sugerencia que, respecto al control de la actividad del legislativo en materia tributaria, realiza Casado Ollero quien preocupado por la preservación del contenido mínimo del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos cuando este deber constitucional se desarrolla a nivel legislativo, ha sugerido que se traslade a este ámbito la técnica de control extraída de la doctrina de las garantías institucionales cuya finalidad es la de otorgar una específica protección constitucional frente al legislador ordinario a determinadas características de una institución en la medida en que éstas han pasado a ser esenciales e identificativas de las mismas. Ante el concreto deber fiscal de contribuir el contenido mínimo que garantizaría la institución se puede concretar en dos extremos. Por un lado, se trataría de verificar que se observa el presupuesto habilitante, esto es, la manifestación de capacidad económica. Por otro, habría que comprobarse además que la finalidad de la medida es la explicitada en el propio art. 31.1 CE, es decir, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Presupuesto habilitante y finalidad de la norma serían los parámetros que actuarían como garantía de la institución tributaria y servirían para articular el juicio de constitucionalidad (G. CASADO OLLERO: "Los fines no fiscales de los tributos (Artículo 4º)"..., pág. 119, nota a pie núm. 41.bis). Sobre las garantías institucionales, véase L. PAREJO ALFONSO: *Garantía institucional y autonomías locales*, IEAL, Madrid, 1981 y J. M. BAÑO LEÓN: "La distinción entre derecho fundamental y garantía institucional en la Constitución española", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 24, 1988, págs. 155 a 179. A nivel jurisprudencial, nuestro Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la garantía institucional en las sentencias 32/1981, caso Diputaciones Catalanas, de 28 de julio, fj 3; 38/1983, caso Modificación de la Ley 39/1987 de Elecciones Locales, de 16 de mayo, fj 7; 13/1985, caso Última Hora, de 14 de febrero, fj 2; 87/1985; caso Ley Catalana de Higiene y Control Alimentario, de 16 de julio, fj 3; 159/1986, caso Egin, de 12 de diciembre, fffj 6 y 7; 26/1987, caso Ley de Reforma Universitaria, de 27 de

límites a la intervención en el ámbito de los derechos fundamentales - el principio de proporcionalidad o de interdicción de la *desmesura*²⁶⁸ - se revela como relativamente ineficaz en el caso de la intervención fiscal.

El mandato de optar por la intervención menos gravosa y más ponderada con relación al fin propuesto no resulta particularmente iluminador cuando el objetivo de la medida es el de recaudar medios económicos. La prueba de que esto es así, se deduce con facilidad del escaso número de pronunciamientos jurisprudenciales que, hasta la fecha, han declarado inconstitucional la normativa tributaria. Parece que, en este ámbito, las razones prácticas están primando sobre los imperativos constitucionales.

Por ello, considerando que nos hallamos ante la vía adecuada para articular la garantía de los derechos y libertades de los ciudadanos frente al ejercicio de los poderes financieros del Estado, pero que resulta todavía insuficiente, se hace necesario profundizar en los mecanismos de protección de las posiciones individuales recordando la misma jurisprudencia del Tribunal Constitucional contenida en alguno de sus pronunciamientos donde se pone de relieve que, en la relación que se establece entre el Estado y el ciudadano, "en ningún caso puede suponer el menoscabo o conculcación de los derechos públicos subjetivos que resulten afectados o incididos por la imposición máxime cuando se trata de derechos fundamentales"²⁶⁹.

febrero, fj 4; 27/1987, caso Diputaciones Valencianas, de 27 de febrero, fj 2 y 76/1988, caso Territorios Históricos, de 26 de abril, ffjj 4 a 6.

²⁶⁸ J. J. PAPIER: "Ley Fundamental y orden económico"..., pág. 608.

²⁶⁹ SSTC 25/1981, caso Legislación Antiterrorista I, de 14 de julio, fj 5 y 182/1997, caso Escalas del IRPF, de 28 de octubre, fj 6.

IV. LOS PRINCIPIOS FORMALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA. EN CONCRETO, EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

A. Introducción

La enumeración de los principios constitucionales sobre el sistema tributario se completa con el enunciado en el art. 31.3 CE donde se establece el *principio de legalidad tributaria que concreta la justicia de aquel sistema en su vertiente formal*²⁷⁰.

Si al estudiar el principio de igualdad dejábamos constancia del extenso número de preceptos que la Constitución española de 1978 consagra a su formulación, nuestra observación queda menguada al compararla con la enumeración de las disposiciones constitucionales en las que se contiene el principio de legalidad.

La primera alusión a la ley se encuentra en el *art. 1.1 CE* que proclama que España se constituye en un Estado de Derecho entendiendo por tal aquel Estado en el que prima el imperio de la ley, es decir, aquél que se sujeta en sus actuaciones a normas públicas emanadas de la voluntad popular²⁷¹. Precepto que debe relacionarse con el *Preámbulo CE* donde se declara la voluntad de la Nación de “consolidar un Estado de

²⁷⁰ La primera referencia a la relación entre justicia y ley la encontrábamos en Hart quien, de una forma excesivamente simple, entendía que se realizaba un mínimo de justicia desde el momento en que la conducta del hombre se controlaba mediante reglas generales, públicamente conocidas y judicialmente aplicadas (H. L. A. HART: *El Concepto de Derecho*, trad. G. R. Carrió, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, 2ª ed., reimpr., págs. 254 y 255). Su observación no puede ser ya admitida sin reservas desde el momento en que, en primer lugar, es perfectamente concebible una ley general, publicada en el BOE y empleada en la resolución de cuestiones judiciales que, a la vez, sea injusta y, en segundo lugar, una interpretación *a sensu contrario* implicaría que las leyes que no respondan a esas tres condiciones devendrán injustas. No es difícil imaginar el ejemplo de alguna norma legal de carácter singular, esto es, de la que no se pueda predicar esa nota de generalidad de la ley tan poco vigente en la actualidad.

²⁷¹ R. BLANCO VALDÉS: *Introducción a la Constitución de 1978...*, pág. 45.

Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular” y con las previsiones contenidas en el *art. 103.1 CE* que somete a la Administración pública a la ley y al Derecho y con el *art. 106.1 CE* que determina el control judicial de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa. Seguidamente, el *art. 9.3 CE* nos dice que la Constitución garantiza "el principio de legalidad, la jerarquía normativa, (...), la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos", principios conexos y con carácter informador de todo el ordenamiento jurídico.

La concreción del principio de legalidad tributaria o de reserva de ley para el establecimiento de prestaciones personales o patrimoniales de carácter público se formula en el *art. 31.3 CE*. Aunque esta reserva de ley en materia tributaria no se entiende con carácter absoluto podrá verse satisfecha a través de la figura del Decreto-ley excluyéndola, por exigencia del *art. 86.1 CE*, cuando se produzca afectación de "los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I". La previsión del *art. 87.3 CE* incide asimismo sobre el principio de legalidad en este ámbito al vetar las materias tributarias, entre otras, de la iniciativa popular.

Pero no sólo los ingresos tributarios quedan constitucionalmente sometidos al principio de legalidad sino que, según el *art. 132.1 CE*, queda sujeto a reserva de ley el régimen jurídico de los bienes de dominio público y comunales, que se incluyen en la categoría de ingresos públicos no tributarios.

La Norma fundamental ha extendido el principio de legalidad a todas las manifestaciones de ejercicio del poder tributario para los entes que estén dotados de él –

Estado y Comunidades Autónomas- y sujeta a las previsiones legales el establecimiento de tributos en el ámbito autonómico y en el ámbito local. Así, el *art. 133.1 CE* establece que "la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley". El mismo precepto en su *apartado 2* reconoce la posibilidad de que las Comunidades Autónomas y Corporaciones locales puedan establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. Su *apartado 3* refuerza la cláusula de reserva legal en lo referente al establecimiento de beneficios fiscales en los tributos estatales, previsiones completadas con lo dispuesto en los *arts. 142; 156 y 157 CE* que inciden nuevamente en el alcance de la reserva de ley en las Comunidades Autónomas y las Haciendas locales puesto que el primero de ellos sanciona el principio de suficiencia financiera de las Corporaciones locales y los últimos se refieren a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, a sus fuentes de financiación, a los principios que limitan dicha autonomía y establecen la reserva de Ley orgánica para regular el ejercicio de las competencias financieras de estos entes territoriales.

Por último, para completar la regulación del principio de legalidad financiera, el *art. 134 CE* consagra lo que se denomina como principio de legalidad presupuestaria que introduce especialidades en el procedimiento legislativo cuando se tramita la aprobación de los Presupuestos en el Parlamento. Así, los *apartados 5 y 6* del mencionado precepto contienen una limitación para la iniciativa legislativa respecto de las normas que impliquen disminución de ingresos, que normalmente serán normas tributarias y el *apartado 7* del mismo exige habilitación por ley tributaria sustantiva para que el Presupuesto pueda modificar los tributos prohibiendo a dicha ley crear tributos nuevos. Previsiones que se completan con el *art. 135.1 CE* que exige la

autorización de una Ley para que el Gobierno pueda emitir Deuda pública o contraer crédito.

B. El principio de legalidad tributaria

La primera reflexión que cabe hacer sobre el principio de legalidad en la vertiente tributaria debe partir del tenor literal del precepto que lo consagra.

El art. 31.3 CE dispone que las *prestaciones patrimoniales de carácter público* sólo podrán establecerse *con arreglo a la ley*²⁷². Frente a esta dicción, el art. 133.1 CE dice que los *tributos* se establecerán *mediante ley*. Aunque es posible defender la asimilación entre los términos de ambos preceptos²⁷³, consideramos que ni pueden equipararse las categorías de *tributo* y la de *prestación patrimonial de carácter público* ni son equivalentes las expresiones *con arreglo a* y *mediante* en el sentido de que en la segunda se hace referencia a exigencias más rigurosas sobre el alcance de la reserva de ley.

²⁷² Obsérvese la analogía de dicha expresión con la contenida en el art. 23 de la Constitución italiana ("in base a la legge"). Entre la doctrina italiana más autorizada que se ha ocupado del principio de reserva de ley reconocido en el art. 23 de la Constitución italiana, podemos citar a A. HENSEL: *Diritto Tributario*, Giuffrè, Milán, 1956, págs. 51 a 54; M. S. GIANNINI: "I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge", en *Studi in Onore di G. M. de Francesco*, vol. II, Giuffrè, Milán, 1957, págs. 395 a 424; A. DE VALLES: "Limiti costituzionali alle leggi tributarie", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finance*, 1958, págs. 3 a 11 y A. BERLIRI: "Apunti sul fundamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione", en *Studi in Onore di A. D. Giannini*, Giuffrè, Milán, 1961, págs. 137 a 233.

²⁷³ Fue Ingrosso, en uno de los primeros comentarios al artículo 23 de la Constitución italiana, quien planteó la equiparación entre ambas expresiones (G. INGROSSO: "I tributi nella nuova costituzione italiana", *Archivio Finanziario*, 1950, págs. 161 y 162). La doctrina italiana se ha preocupado por distinguir entre la multitud de expresiones constitucionales que aluden a la reserva legal: "en base a la ley" (art. 23); "según dispone la ley" (art. 97); "por ley" (art. 25.1); "en los casos y modos previstos en la ley" (art. 13). Véase por todos, G. ZAGREBELSKY: *Manuale di Diritto Costituzionale. Il sistema delle fonti del diritto*, vol. I, Utet, Turín, 1987, 2ª ed., págs. 54 a 57.

La expresión *mediante Ley* tiene un alcance mayor que la fórmula *con arreglo a la Ley*²⁷⁴. Esta última revela claramente que la exigencia de rango legal no trasciende a todas las normas que pueden regular un tributo; los tributos pueden ser regulados por normas legales y reglamentarias, y de hecho lo son "pues la Ley no establece normalmente todas las reglas necesarias, tanto sustantivas como procedimentales, para aplicar de modo efectivo un tributo (ahora bien) sólo si la Ley identifica estas prestaciones (las patrimoniales y las personales), señala sus contornos esenciales y determina el campo de acción de la normativa reglamentaria que ha de completarla podemos decir, que los tributos se establecen *con arreglo a la Ley*, es decir, ha de servir de base necesaria para el desarrollo reglamentario posterior"²⁷⁵.

Esta interpretación resulta avalada por los pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los que se ha manifestado sobre la diferente intensidad de las

²⁷⁴ Algunos autores han señalado que la distinción entre la auténtica reserva de ley y cualquier otro concepto no opera en función de la terminología empleada en la norma que las establece sino del propio rango normativo de la disposición que la contiene. Dado que ambas expresiones se contienen en el Texto constitucional sólo cabe interpretarlas como reserva de ley (J. A. ANTÓN PÉREZ: "Comentario al artículo 10 de la Ley General Tributaria", en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, vol. I, Edersa, Madrid, 1982, pág. 107; C. CHECA GONZÁLEZ: "El principio de reserva de ley en materia tributaria", en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a C. Albiñana*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 976 y 977 y M. J. FERNÁNDEZ PAVÉS: "Implicaciones del principio constitucional de legalidad tributaria en el ámbito procedimental del tributo", en *Estudios de Derecho Público. Homenaje a J. J. Ruiz Rico*, vol. I, Tecnos, Madrid, 1997, pág. 270). Poco importa la expresión, puesto que en ambos casos se está indicando que se requiere un vínculo normativo legal a la hora de establecer cualquier tipo de prestación de carácter público, incluidos los tributos. En este sentido, las palabras de Sainz de Bujanda: "Poco importa para que éste (el principio de legalidad) se respete que se diga que el tributo habrá de establecerse o crearse por ley -fórmula sin duda, la más clara y, por tanto, la preferible- o que se establecerá y regirá "con arreglo a la ley" o, en fin, al estilo italiano, "en base a la ley". Todo es igual -repetimos- si, en definitiva, son normas contenidas en textos con rango de ley las que disponen el establecimiento del tributo y las que determinan y configuran sus elementos esenciales" (F. SAINZ DE BUJANDA: *Lecciones de Derecho financiero*, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1993, 10ª ed., págs. 187 y 188).

expresiones *con arreglo a la ley y mediante ley*. En relación con la terminología establecida en el art. 31.3 CE indica que "este precepto, por sí solo no determina una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan pero no impone, de manera rígida que el establecimiento haya que hacerse necesariamente por medio de la ley"²⁷⁶. En cambio, en relación con el art. 133.1 CE considera que "define una competencia exclusiva del Estado (...) y además establece una general reserva de ley que, según la letra del precepto, debe entenderse referida a la potestad "originaria" del establecimiento de tributos, pero no, en cambio, a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria"²⁷⁷.

La importancia de esta lectura de la *reserva de ley en materia tributaria* incide, asimismo, en la posibilidad de que la regulación de esta materia se efectúe en normas con fuerza de ley como, por ejemplo, los *Decretos-leyes*²⁷⁸. Si de una interpretación

²⁷⁵ J. J. FERREIRO LAPATZA: "El principio de legalidad y las relaciones Ley-reglamento en el ordenamiento tributario español", en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a C. Albiñana*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 873 y 880.

²⁷⁶ STC 6/1983, caso Contribución Territorial Urbana I, de 4 de febrero, fj 4.

²⁷⁷ STC 6/1983, caso Contribución Territorial Urbana I, de 4 de febrero, fj 4.

²⁷⁸ El Decreto-ley forma parte de lo que se denomina como *legislación de urgencia* cuya regulación constitucional se encuentra en el art. 86 donde se fija su concepto tanto desde un punto de vista positivo como negativo, además de prever la forma que revestirá la intervención parlamentaria convalidante y que puede definirse como "una disposición legislativa provisional dictada por el Gobierno en caso de extraordinaria necesidad y urgencia sobre materias no expresamente excluidas por la Constitución" (J. PÉREZ ROYO: *Las fuentes del Derecho*, Tecnos, Madrid, 1988, 4ª ed., pág. 103). Sobre esta figura pueden verse las SSTC 29/1982, caso Recaudación de la Seguridad Social, de 31 de mayo; 6/1983, caso Contribución Territorial Urbana I, de 4 de febrero; 51/1983, caso Medidas Urgentes de Financiación de las Haciendas Públicas, de 14 de junio; 111/1983, caso Rumasa I, de 2 de diciembre; 60/1986, caso Ley de Medidas Urgentes de Reforma Administrativa, de 20 de mayo y 23/1993, caso Medidas Urgentes Administrativas, Financieras y otras, de 21 de enero, así como se recomienda la lectura de F. SANTOLAYA MACHETTI: *El régimen constitucional de los Decretos-Leyes*, Tecnos, Madrid, 1988 y

literal de lo dispuesto en el art. 86.1 CE se rechazaría totalmente la aplicación de la figura del Decreto-ley en dicho campo –puesto que este precepto excluye de su regulación, entre otras materias, los “derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I” donde se comprende el deber de contribuir (art. 31.1 CE)-, la jurisprudencia constitucional ha tendido a corregir esa interpretación declarando admisible –desde la sentencia 6/1983, de 4 de febrero- el empleo de esta norma puesto que el alcance de la *reserva de ley en materia tributaria es de carácter relativo* excluyendo únicamente de la regulación por Decreto-ley el régimen general y los elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo²⁷⁹.

Por otra parte, en cuanto a la diferencia entre el concepto de *tributo* y el de *prestación patrimonial pública*, el Tribunal Constitucional recuerda que "la aplicación de un criterio de interpretación sistemático tendente a evitar la redundancia del constituyente, lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión ‘tributos’ del artículo 133.1 CE y la más genérica de prestaciones patrimoniales de

A. M. CARMONA CONTRERAS: *La configuración constitucional del Decreto-Ley*, CEC, Madrid, 1998.

²⁷⁹ Doctrina ésta que ha sido corregida por la STC 182/1997, caso Escalas del IRPF, de 28 de octubre, donde se plantea: “a lo que este Tribunal debe atender al interpretar el límite material del art. 86.1 CE no es, pues, al modo cómo se manifiesta el principio de reserva de Ley en una determinada materia, la tributaria en este caso (si tiene carácter absoluto o relativo y qué aspectos de dicha materia se encuentran amparados o no por dicha reserva), sino más bien al examen de si ha existido “afectación” por el Decreto-ley de un derecho, deber o libertad regulado en el Título I de la Constitución. Lo que exigirá tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate” (fj 8). Es decir, vulnerará el art. 86 CE cualquier intervención o

carácter público del artículo 31.3 CE"²⁸⁰. La nota diferenciadora entre los *tributos* y las *prestaciones patrimoniales de carácter público* es la coactividad, de forma que si el sujeto ha realizado de forma voluntaria el supuesto de hecho que da nacimiento a la prestación patrimonial no podremos calificar a esta última como tributo. Al vincular la figura del tributo con la exigencia más rigurosa de su establecimiento *mediante Ley* ha permitido una *relajación* de la exigencia legal en el resto de figuras impositivas que entrarían en el concepto de prestaciones personales públicas²⁸¹.

1. Significado del principio de legalidad. Su distinción de la reserva de ley

El uso indiscriminado de las expresiones de *principio de legalidad* y *reserva de ley* no es censurable siempre y cuando quede lo suficientemente claro que la asimilación no es más que un recurso lingüístico práctico puesto que no son sinónimos.

innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario.

²⁸⁰ STC 185/1995, caso Ley de Tasas y Precios Públicos, de 14 de diciembre, f.º 3. En la doctrina también se han avalado las diferencias entre ambas expresiones definiendo el *tributo* como una especie dentro del concepto más amplio de *prestaciones patrimoniales de carácter público*, entre otros, F. PÉREZ ROYO: "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria", *Hacienda Pública Española*, núm. 14, 1972, pág. 220; A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional"..., pág. 1301; J. MARTÍN QUERAL; G. CASADO OLLERO; C. LOZANO SERRANO y J. M. TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*..., pág. 98 y 99 y P. ALGUACIL MARÍ: "Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 101, 1999, pág. 16.

²⁸¹ Este razonamiento le sirve al Tribunal Constitucional para no vincular bajo la reserva de ley el establecimiento de los precios públicos puestos que se pagan tras la realización voluntaria del supuesto de hecho que les da origen. Leemos: "salvo en lo que se refiere a los precios públicos que puedan establecerse por la prestación de los servicios públicos de justicia, educación, sanidad, protección civil y asistencia social, la Ley permite la creación de estos recursos de Derecho público sin necesidad de intervención del legislador" (STC 185/1995, caso Ley de Tasas y Precios Públicos, de 14 de diciembre, f.º 6.b). Solución muy criticada por la doctrina. Véase M. PONT MESTRES: "Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario"..., págs. 200 y 201.

El *principio de legalidad*, en rigor, hace alusión a la necesidad de que toda la actuación de la Administración se someta a las previsiones de la Ley²⁸². El principio de legalidad administrativa debe entenderse como sinónimo de sujeción plena a la ley por lo que se encuentra a la cabeza de los que concretan el Estado de Derecho²⁸³. Significa que todos los restantes poderes del Estado están sometidos al legislativo; "más concretamente, que la relación jurídica de la Administración con los ciudadanos (...) sólo es posible en la medida en la que cabe referir a la Ley formal, a la norma con rango de Ley, la delimitación de los respectivos derechos y obligaciones, el alcance de la potestad ejercida y el correlativo deber"²⁸⁴.

La *reserva de ley* persigue excluir para ciertas materias la posibilidad de normación por vía distinta de la legislativa, siendo una de esas materias, prácticamente en la totalidad de los ordenamientos, la relativa al establecimiento de tributos²⁸⁵. El *fundamento de la reserva de ley en un régimen parlamentario y en el marco del Estado social* se encuentra en expresar en mayor medida la concepción de la democracia en el sentido de que se traduce en una reserva de Parlamento: se exige que la aprobación de

²⁸² De Otto lo denomina *principio de juridicidad* que impone la existencia de normas jurídicas que vinculan a la Administración cuando actúa y que, de este modo, la someten a Derecho (I. DE OTTO Y PARDO: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, Ariel, Barcelona, 1988, 2ª ed., pág. 157).

²⁸³ A. GARRORENA MORALES: *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho...*, pág. 177.

²⁸⁴ F. RUBIO LLORENTE: "El principio de legalidad", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 39, 1993, pág. 21.

²⁸⁵ F. PÉREZ ROYO: "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria"..., págs. 59 y 62. Ésta es también la postura jurisprudencial del Tribunal Constitucional en su sentencia 15/1981, caso Caja de Ahorros de Sevilla, de 7 de mayo, donde leemos que el principio de legalidad "se traduce en la reserva absoluta de ley" (fj 7).

la norma se realice en el seno del órgano que permite la integración de las minorías²⁸⁶. Se trata de una reserva acerca del procedimiento de elaboración de las normas a las que se refiere la Constitución y viene a permitir que ciertas normas sólo puedan aprobarse con sujeción al principio de publicidad y pluralidad que es propio del procedimiento legislativo²⁸⁷.

En relación con la materia tributaria, junto a este elemento formal de expresión del sentido constitucional democrático, hay que referirse a la extensión de su contenido puesto que el Estado social donde se produce la interacción Estado-sociedad requiere del poder público, en primer lugar, la adopción de medios que posibiliten la promoción de la igualdad y, en este sentido, el ámbito económico goza de especial relevancia y, en segundo lugar, la aprobación de todas aquellas medidas que van a incidir directamente sobre sus derechos de libertad y propiedad en el seno del órgano que directamente representa a los ciudadanos²⁸⁸.

²⁸⁶ F. BALAGUER CALLEJÓN: *Fuentes del Derecho. Ordenamiento general del Estado y ordenamientos autonómicos*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 105.

²⁸⁷ I. DE OTTO Y PARDO: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes...*, pág. 154.

²⁸⁸ F. BALAGUER CALLEJÓN: *Fuentes del Derecho. Ordenamiento general del Estado y ordenamientos autonómicos...*, vol. II, pág. 109. Rubio Llorente explica que los argumentos con los que se sostiene la necesidad constitucional de que sea la propia ley la que establezca estas normas, sin perjuicio de remitirse al reglamento para su desarrollo, son muy variadas: en unos casos, se apela al principio de libertad consagrado como valor fundamental de nuestro ordenamiento en el art. 1.1 CE; en otros, al derecho al libre desarrollo de la personalidad (art. 10.1 CE); a la fuerza expansiva de los derechos fundamentales y a la reserva que, respecto de ellos, se hace en el art. 53.1 CE; argumentos a los que el citado autor añade la reserva del art. 25 CE porque ha de ser una norma de rango legal la que determine en sus elementos esenciales cuáles son las conductas administrativamente punibles y qué sanciones puede aplicar la Administración porque, aunque pueda imponer cargas u obligaciones en un reglamento con habilitación legal previa, no puede regular sanciones (F. RUBIO LLORENTE: "Principio de legalidad", en *La forma del poder (Estudios sobre la Constitución)*..., pág. 317).

El Tribunal Constitucional ha definido la *reserva de ley* como “una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho, y como tal ha de ser preservado. Su significado último es el *de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, por lo que tales ámbitos han de quedar exentos de la acción del ejecutivo y, en consecuencia, de sus productos normativos propios, que son los reglamentos*” y añade que “el principio no excluye, ciertamente, la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador”²⁸⁹.

En resumen, la distinción entre ambas expresiones implica que se entiende por principio de reserva de ley, el referido a la esfera normativa, y por principio de legalidad administrativa, el referido a la actuación administrativa²⁹⁰.

2. El principio de reserva de ley en su evolución histórica

El instituto de la *reserva de ley* se concibe como el eje de las relaciones entre el legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas y, por tanto, como una pieza fundamental en relación con el principio de separación de poderes. Se trata,

²⁸⁹ STC 83/1984, caso Ley de Bases de Sanidad Nacional, de 24 de julio, fj 4.

²⁹⁰ E. GONZÁLEZ GARCÍA: "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978", en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pág. 61.

en feliz expresión, de una "norma sobre la normación"²⁹¹. De ahí la necesidad de que encuentre plasmación en el texto constitucional²⁹².

El *principio de reserva de ley* cumple en la actualidad muchas y variadas *funciones*, alguna de ellas conservada desde el momento histórico de su aparición y otras asimiladas con la evolución del Estado²⁹³.

La reserva de ley sólo cabe en un sistema en el que el Parlamento sea un órgano efectivamente representativo del pueblo²⁹⁴ e, históricamente, aparece vinculado al principio de autoimposición, es decir, al principio de que los tributos hayan de ser consentidos por aquéllos que han de satisfacerlos o por sus representantes²⁹⁵.

²⁹¹ Así la califica M. S. GIANINNI: *Diritto Amministrativo*, vol. I, Giuffrè, Milán, 1970, pág. 537.

²⁹² Aún así, la reserva de ley tributaria, fuera de la Norma constitucional, está también recogida en el art. 2 de la Ley General Tributaria que establece: "La facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejercerá mediante Ley votada en Cortes". Lasarte aplaude esta "valiente defensa del principio de autoimposición en el contexto de un régimen político no democrático" derivada de la expresión "Ley votada en Cortes" frente a la indeterminación del principio de legalidad en nuestra Constitución (J. LASARTE ÁLVAREZ: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público...*, pág. 58).

²⁹³ Sobre la evolución histórica del principio de reserva de ley en general recomendamos O. ALZAGA VILLAAMIL: "La ley en nuestra Constitución", en O. Alzaga Villaamil, I. Gutiérrez Gutiérrez y J. Rodríguez Zapata, *Derecho Político Español según la Constitución de 1978. Constitución y fuentes del Derecho*, vol. I, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997, 2ª ed., págs. 321 a 324. Un análisis de esa evolución histórica sobre el principio de reserva de ley tributaria, en M. SIMÓN MATAIX: "La función constitucional de legalidad tributaria", *Revista de Hacienda Local*, núm. 85, 1999, págs. 19 a 31.

²⁹⁴ Por eso, Pérez Royo denuncia el equívoco de hablar de esta institución en la época franquista dado que las Cortes no son un órgano representativo de la voluntad popular y además se define el Estado español inspirado en el principio de "unidad de poder" (F. PÉREZ ROYO: "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria"..., pág. 208).

²⁹⁵ Bartholini plasma esta conexión entre el principio de reserva de ley y autoimposición ya que afirma que "la exigencia de autoimposición implica que la solución al problema concerniente a la oportunidad de instituir un impuesto y el problema de la estructura que se confiera a ese tributo deben debatirse en el Parlamento y ser fijadas en una ley" (S. BARTHOLINI: *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte...*, pág. 75).

En el momento de su aparición histórica, *la reserva de ley se configuraba como una garantía del individuo frente a los recortes que a su libertad y propiedad suponían los tributos exigidos por el Monarca*. Con el devenir histórico, las Asambleas condicionaron su consentimiento para la imposición de nuevos tributos a la concesión de determinadas peticiones por parte del Monarca. Aparece así una segunda función de la reserva de ley cual es la de *intervenir de forma indirecta en la política del reino* dado que la necesidad de los impuestos requería, como mínimo, del voto anual de las Asambleas. Éste es, además, el momento en el que se conecta la función legislativa con la financiera que traerá no pocas consecuencias²⁹⁶. Este *principio del consentimiento del impuesto por la representación de los ciudadanos* queda, con la llegada del constitucionalismo, plasmada en todos los textos constitucionales²⁹⁷ y a él se ha referido

²⁹⁶ Para Vogel fue, seguramente, una "casualidad" que el principio de la democracia representativa naciera de un postulado del Derecho constitucional financiero y otro tipo de objetivo hubiera podido ocasionar igualmente la exigencia de representación y participación políticas. Pero que haya sido precisamente la Constitución financiera -señala este autor- es significativo de la importancia de este sector en el orden interno y en el conjunto de actividades del Estado (K. VOGEL: "La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional"..., pág. 16).

²⁹⁷ En este sentido, el *Bill of Rights* de 13 de febrero de 1689 establecía en su capítulo VI que "los citados lores espirituales y temporales y los comunes (...) declaran ante todo: 4.- Que toda cobranza de impuestos para la Corona y para su uso, so pretexto de prerrogativa, sin el consentimiento del Parlamento, por un tiempo más largo y de manera distinta a como el Parlamento lo haya decidido es ilegal". El art. 14 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 establecía que "Todos los ciudadanos tienen el derecho de constatar, por ellos mismos o por sus representantes, la necesidad de contribución pública, de consentirla libremente, de controlar su empleo y determinar su cuota, su base, la recaudación y la duración".

Por lo que se refiere a nuestro constitucionalismo histórico se encuentran formulaciones semejantes en todos los Textos constitucionales. La Constitución de 1812 establecía en su art. 338 que "Las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, generales, provinciales o municipales, subsistiendo las antiguas hasta que se publique su derogación o la imposición de otras". El art. 34 del Estatuto Real de 1834 decía que "Con arreglo a la ley primera, Título séptimo, libro VI de la Nueva Recopilación, no se exigirán tributos ni contribuciones de ninguna clase, sin que a propuesta del Rey los hayan votado las Cortes". El art. 73 de la Constitución de 1837 declaraba que "No podrá imponerse ni cobrarse ninguna contribución ni arbitrio que no esté autorizado por la ley de Presupuestos u otra especial". El art. 76 de la Constitución de 1845 repite el contenido de la Constitución

nuestro Tribunal Constitucional en su sentencia 19/1987, de 17 de febrero, donde afirma: "(...) la autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios, (...) es uno de los principios que late en la formación histórica – y en el reconocimiento actual, en nuestro ordenamiento – de la regla según la cual deben ser los representantes quienes establezcan los elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria"²⁹⁸.

Pero la consagración de la denominada *bifurcación del principio de legalidad financiera* pondrá fin a estas funciones para añadir un nuevo significado a la reserva de ley tributaria.

La bifurcación del principio de legalidad financiera significa que se separa la aprobación anual del gasto de la aprobación de los tributos que ya no tiene que ser anual. La función de control sobre la política se concretaba con la aprobación del gasto

anterior. El art. 81.1 de la Constitución de 1856 sancionaba que "No puede el Gobierno, ni las Diputaciones provinciales, ni los Ayuntamientos, ni autoridad alguna, exigir ni cobrar, ni los pueblos están obligados a pagar ninguna contribución ni arbitrio que no esté aprobado por ley expresa". El art. 15.1 de la Constitución de 1869 sancionaba que "Nadie está obligado a pagar contribución que no haya sido votada por las Cortes, o por las corporaciones populares legalmente autorizadas para imponerla, y cuya cobranza no se haga en la forma prevista por la ley". El art. 3 de Constitución de 1876 no hace referencia a la exigencia de ley para el establecimiento de la contribución, "en proporción de sus haberes, para los gastos del Estado, de la Provincia y del Municipio". El art. 115 de la Constitución de 1931 establece en su primer párrafo que "Nadie estará obligado a pagar contribución que no esté votada en las Cortes o por las Corporaciones legalmente autorizadas para imponerlas". Por último, el art. 9 del Fuero de los Españoles decía que "nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a la ley votada en Cortes".

En el ámbito comparado podemos citar la Sección VIII del Artículo I de la Constitución de los Estados Unidos de América de 1787 que declara que "El Congreso tendrá facultad para establecer y recaudar contribuciones (...)" así como la Enmienda XVI que establece que "El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan (...)". El artículo 23 de la Constitución italiana de 1947 que consagra que "No pueden imponerse prestaciones personales o patrimoniales más que con arreglo a la ley". La Constitución francesa de 1958 en su art. 34 establece que: "La ley será votada por el Parlamento. La ley fijará las reglas concernientes a (...) las bases impositivas, tasas y las modalidades de recaudación de todas clases".

²⁹⁸ STC 19/1987, caso Contribución Territorial Urbana II, de 17 de febrero, fj 4.

cada año con lo que desaparece de la aprobación de los tributos la segunda de las funciones que tenía asignada (la de mecanismo de control). En otras palabras, el control político anual que antes se realizaba con la aprobación de los tributos ahora se pone en práctica con la aprobación anual de los gastos.

3. *El principio de reserva de ley tributaria en la actualidad. Sus funciones*

Actualmente, la significación del principio de reserva de ley no puede acogerse mediante fórmulas acuñadas y pulidas durante casi dos siglos porque sería erróneo remitir sin más a lo que esa expresión haya podido o pueda significar en la doctrina clásica: el principio de reserva de ley contenido en la Constitución no debe entenderse dotado de un contenido propio y previo al Texto constitucional que lo incorpora sino que tiene aquél que el propio derecho le da al dotarlo de una u otra configuración²⁹⁹.

La proclamación del *Estado como social y democrático de Derecho* (art. 1.1 CE); de la *ley como expresión de la voluntad popular* (Preámbulo); de las *Cortes Generales como titulares del poder legislativo* (art. 66.1 CE) y como *representantes del pueblo español del que emanan todos los poderes del Estado* (art. 1.2 CE) son contenidos constitucionales que conforman las verdaderas y más importantes funciones del mencionado principio en la actualidad; funciones entre las que destacan las siguientes:

a) Defensa de la propiedad de los contribuyentes frente a las exigencias del poder (*reserva de ley como garantía de los derechos de libertad y de propiedad*);

²⁹⁹ I. DE OTTO Y PARDO: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes...*, pág. 129.

b) Afirmación de su libertad y medio de asegurar la participación de los ciudadanos en el empleo de los recursos públicos, dada la necesidad de los tributos para la financiación de las actividades públicas (*reserva de ley como mecanismo de control político*);

c) Instrumento que asegura la democracia y el compromiso de todos en la financiación estatal (*reserva de ley como criterio de democracia y solidaridad*); y

d) Vía para el debido cumplimiento de los principios constitucionales sobre la justicia del sistema tributario en cuanto obliga a una elaboración parlamentaria de las leyes tributarias (*reserva de ley como instrumento eficaz en la expresión de los criterios de justicia impositiva*);

e) Mecanismo para asegurar la uniformidad de tratamiento en un Estado descentralizado como el nuestro (*reserva de ley como mecanismo uniformador e igualitario*).

a. La función de la reserva de ley como mecanismo de garantía de los derechos de libertad y de propiedad

Es una de las funciones que cumple el principio de reserva de ley y se funda en la consideración de que la ley formal ofrece características que la presentan como el *instrumento más adecuado para proteger los intereses de los particulares porque las*

*cargas u obligaciones serán impuestas por el órgano que constituye la representación política de quienes deberán soportar la carga derivada de tales exigencias*³⁰⁰.

Lo cierto es que esta función de la Ley no reviste ninguna especialidad por lo que se refiere al ámbito tributario. Tal y como dispone el art. 53.1 CE, la ley regulará el ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del Título Primero, respetando en todo caso su contenido esencial y tutelando tales derechos y libertades a través de los mecanismos reconocidos en el art. 161.1.a) CE. Con ello se impide que otro órgano que no sea el legislativo proceda a la regulación de las condiciones de ejercicio de los derechos fundamentales³⁰¹.

Reserva que se concreta y refuerza en relación con las libertades públicas reconocidas en la Sección Primera del Capítulo Segundo del mismo Título. Esta garantía reforzada protege las libertades públicas de los ciudadanos exigiendo que sólo puedan ser reguladas por ley orgánica que, según determina el art. 81.2 CE, exigen para “su aprobación, modificación o derogación mayoría absoluta del Congreso en una votación sobre el conjunto del proyecto”.

Si los deberes se definen como comportamientos impuestos a los ciudadanos que restringen su esfera de libertad o propiedad, esta función de la reserva de ley como garantía genérica sobre los derechos y libertades cobra especial importancia, sobre todo, en el ámbito tributario por su incidencia en el derecho a la propiedad privada. Este

³⁰⁰ F. PÉREZ ROYO: "Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria"..., págs. 207 a 219.

derecho, reconocido en el art. 33.1 CE, se incluye entre los protegidos por la reserva de ley. A mayor abundamiento, los apartados siguientes del art. 33 mencionan la ley como garantía de la función social que la propiedad está llamada a cumplir (apartado 2) y como garantía asimismo de la protección de la propiedad ante la expropiación (apartado 3).

Éste es el único sentido que puede otorgársele en la actualidad a la reserva de ley como garantía de la propiedad³⁰². En su origen, la reserva de ley cumplía esta misma función pero desde una interpretación individualista del fenómeno tributario. Hoy en día, superada la concepción "odiosa" del tributo, el análisis de las funciones del principio debe realizarse desde otro punto de vista: el de la participación democrática y de la solidaridad. Así, la protección de la libertad personal y patrimonial a la que sirve la reserva de ley implica, a su vez, la protección del Estado en cuanto se garantiza su propia subsistencia, es decir, "se trata de salvaguardar los intereses colectivos junto a los individuales porque uno y otros no pueden considerarse antagónicos sino complementarios"³⁰³.

b. La función de la reserva de ley como mecanismo de control político

³⁰¹ J. GARCÍA MORILLO: "Las garantías de los derechos fundamentales (I)", en L. López Guerra y otros: *Derecho Constitucional...*, vol. I, pág. 426.

³⁰² Alguacil matiza que el principio de reserva de ley en materia tributaria en su significación más estricta todavía cumple con su función garantizadora de la propiedad. Es decir, la ley tributaria configura, principalmente, los hechos imposables y los elementos de cuantificación del tributo. Mientras que estos últimos responden mejor a los postulados de justicia, la "decisión política" que se atribuye al Parlamento sobre el objeto de la imposición se corresponde con el significado de la reserva como garantía de las agresiones a la propiedad (P. ALGUACIL MARÍ: "Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria"..., pág. 11).

³⁰³ M. SIMÓN MATAIX: "La función constitucional de la legalidad tributaria"..., pág. 55.

En el contexto en que apareció el principio de reserva de ley tributaria se entendía muy bien el papel que le correspondía jugar como mecanismo de control político dadas las relaciones de desconfianza entre el Parlamento y el Ejecutivo³⁰⁴. En aquel momento histórico los poderes legislativo y ejecutivo aparecen enfrentados puesto que representan intereses contrapuestos.

Mientras que en el Parlamento se localiza la voluntad popular, el Ejecutivo se encarna en la figura del Monarca³⁰⁵. A través del órgano representativo se va a tratar de impedir la injerencia del Ejecutivo en las esferas de libertad personal y controlar el ejercicio de su potestad³⁰⁶. La reserva legal se configura como "protección de un espacio social autónomo resistente a la acción estatal"³⁰⁷. El Parlamento gozaba de la legitimidad para aprobar leyes pero la reserva de ley se concebía como una facultad ya que podía disponer de un apoderamiento a favor del Ejecutivo. La garantía a los

³⁰⁴ Sobre el origen de la reserva legal, véase D. JESCH: *Ley y Administración. Estudio de la evolución del principio de legalidad*, IEA, Madrid, 1978, págs. 131 a 139 y 157 a 171 y F. RUBIO LLORENTE: "Rango de ley, fuerza de ley, valor de ley", en *La forma del poder (Estudios sobre la Constitución)*..., págs. 290 a 292.

³⁰⁵ Como nos recuerda Blanco Valdés: "En Europa, la separación de poderes aparecerá durante mucho tiempo como sinónimo de tensión orgánica entre un legislativo legitimado sobre la base del principio representativo y un ejecutivo hereditario portador de un proyecto histórico diferente, cuando no claramente antitético, al del representado por el Parlamento" (R. BLANCO VALDÉS: *El valor de la Constitución (Separación de poderes, supremacía de la ley y control de constitucionalidad en los orígenes del Estado liberal)*..., pág. 100).

³⁰⁶ Bartholini conecta la exigencia de la autoimposición con la de participación política diciendo que el mero interés económico en conservar los haberes económicos aparece inescindiblemente unido a la conciencia de la propia dignidad y ésta no puede distinguirse del interés político individual en influir en la conducta del Estado. El principio de autoimposición en los tributos constituye la síntesis de estos tres elementos (S. BARTHOLINI: *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*..., pág. 54).

³⁰⁷ A. CARMONA CONTRERAS: "Decreto-ley y financiación de las Comunidades Autónomas (Comentario crítico al RDL 7/1997, de 14 de abril)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 52, 1998, pág. 115.

ciudadanos provenía de que, sólo con su consentimiento, podía el Ejecutivo disponer y aprobar en materia tributaria.

La situación actual es muy distinta. Desde el momento en que existe una legitimación única y común de los poderes estatales esta función de la reserva de ley debe desecharse por caduca. En primer lugar, porque todos los poderes del Estado son democráticos. Esto implica que no puede hablarse de enfrentamiento entre dos poderes que representan intereses encontrados y, por ello, el fundamento de la reserva de ley no se basa en oponer un límite a un Ejecutivo no democrático por parte de la representación social³⁰⁸. Más bien, en un sistema parlamentario como el nuestro, en el que cabe predicar una identidad esencial entre el Gobierno y la mayoría parlamentaria, se desplaza el objeto de control: *no se trata de proteger a la representación social parlamentaria frente al Ejecutivo porque no son dos poderes opuestos sino que se trata de proteger y tutelar los legítimos derechos participativos de las minorías frente a las mayorías*³⁰⁹. La función de control se mantiene entre dos agentes distintos (ahora son minorías *versus* Gobierno-mayoría).

c. La función de la reserva de ley como regla democrática

³⁰⁸ F. BALAGUER CALLEJÓN: *Fuentes del Derecho. Ordenamiento general del Estado y ordenamientos autonómicos...*, vol. II, pág. 106.

³⁰⁹ De Otto afirma que el frente políticamente relevante ya no pasa entre el Parlamento y el Gobierno sino entre la unidad formada por la mayoría y el Gobierno, por un lado, y la oposición, por otro (I. DE OTTO Y PARDO: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes...*, pág. 153). Sobre el tema, véase J. F. LÓPEZ AGUILAR: *Minoría y oposición en el parlamentarismo (Una aproximación comparativa)*, Congreso de los Diputados, Madrid, 1991; del mismo autor: *La oposición parlamentaria y el orden constitucional*, CEC, Madrid, 1988 y A. J. SÁNCHEZ NAVARRO: *Las minorías en la estructura parlamentaria*, CEC, Madrid, 1995.

Esta es la llamada función de defensa del desarrollo democrático de la política fiscal: *el fundamento de la reserva de ley es asegurar que la regulación de ciertas materias se haga mediante el procedimiento legislativo*. La reserva de ley cumple con la función de expresar en mayor medida la concepción de la democracia en nuestras Constituciones. Tanto Parlamento como Gobierno son órganos que responden a la legitimación popular³¹⁰, sin embargo, mientras que el Parlamento integra también a las minorías haciendo posible su intervención en el procedimiento legislativo y facilitando el consenso y la integración, el Gobierno representa únicamente a la mayoría³¹¹.

Por ello, la *reserva de ley* ha dejado de configurarse como una facultad del Parlamento; hoy *es una obligación constitucional irrenunciable*³¹²: *la obligación de adoptar por sí mismas las normas que imponen una restricción a la libertad y propiedad de los ciudadanos*. Se impone una preferencia por el órgano (Parlamento) y una preferencia por el procedimiento (legislativo, esto es, público y contradictorio). En

³¹⁰ El enfrentamiento entre ambos órganos no se puede tampoco seguir manteniendo por otras razones. En primer lugar, no es necesario insistir demasiado en la tan conocida afirmación de que hoy en día no cabe hablar de separación de poderes sino más bien de reparto de competencias a la vista de la penetración del Gobierno en las Cortes. En segundo lugar, el desenvolvimiento actual de la labor legislativa, y dentro de ella obviamente la tributaria y la presupuestaria, responde a una realidad: si el Parlamento representa al pueblo, el Gobierno representa a la mayoría del Parlamento. Al Gobierno, en la actualidad, le corresponde la dirección de la política y esta política debe desarrollarse con el asentimiento de las Cámaras que son las que aprueban la legislación que llevará a la práctica el programa del Ejecutivo. La Asamblea no se erige como un órgano centrado en el control de los posibles abusos del ejecutivo: la colaboración entre ambos poderes estatales es inevitable, es más, se halla en la base del funcionamiento del sistema parlamentario (F. RUBIO LLORENTE: "Relaciones del Gobierno y la Administración con las Cortes", en *La forma del poder (Estudios sobre la Constitución)*..., pág. 231).

³¹¹ En este sentido, se afirma que "El Parlamento no es un órgano de la mayoría, como el Gobierno, sino de la mayoría y la oposición" (I. MOLAS y I. E. PITARCH: *Las Cortes Generales en el sistema parlamentario de gobierno*, Tecnos, Madrid, 1987, pág. 225).

³¹² I. DE OTTO Y PARDO: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*..., pág. 152. En el mismo sentido, J. M. BAÑO LEÓN: *Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria. Remisión*

palabras del Tribunal Constitucional: su significado último "es el de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes (de manera que) han de quedar exentos de la acción del Ejecutivo y, en consecuencia, de sus productos normativos propios, los reglamentos"³¹³.

El sistema de partidos y el juego de la relación Gobierno-mayoría parlamentaria puede dejar en manos del Ejecutivo prácticamente toda la producción normativa³¹⁴. La reserva de ley impide que esto ocurra porque la regulación de las cuestiones más relevantes aparece vinculada a la discusión pública y permite la participación de todas las fuerzas representadas en un debate público y contradictorio en el seno de las Cámaras parlamentarias con protagonismo tanto de la mayoría como de la minoría³¹⁵.

La elección que hace la Constitución en favor de la Ley guarda estrecha relación con la importancia del poder del que emana esa norma. En otras palabras, la

normativa y reglamento independiente en la Constitución de 1978, Cívitas, Madrid, 1991, pág. 75 y F. RUBIO LLORENTE: "El principio de legalidad"..., pág. 25.

³¹³ STC 83/1984, caso Ley de Bases de la Sanidad Nacional, de 24 de julio, fj 4. En la doctrina, comparten esta opinión entre otros, J. TORNOS MAS: "La relación entre la ley y el reglamento: reserva legal y remisión normativa. Algunos aspectos conflictivos a la luz de la jurisprudencia constitucional", *Revista de Administración Pública*, núm. 100-102, vol. I, 1983, págs. 478 a 482 y J. M. BAÑO LEÓN: *Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria. Remisión normativa y reglamento independiente en la Constitución de 1978...*, págs. 96 a 102.

³¹⁴ J. SOLÉ TURA y M. A. APARICIO PÉREZ: *Las Cortes Generales en el sistema constitucional*, Tecnos, Madrid, 1984, pág. 183.

³¹⁵ La influencia es recíproca: el sistema de fuentes incide en las relaciones entre poderes pero también las interrelaciones entre poderes influyen en el sistema de fuentes. De ahí que aspectos importantes de la crisis de la ley se vinculen a la crisis de los Parlamentos y la creciente importancia que adquiere la normativa formalmente no legislativa se corresponde con el predominio del Ejecutivo en el sistema

cuestión de las fuentes y su jerarquía es una traducción de la jerarquía y predominio de unas u otras fuerzas sociales, es decir, "expresa la distinta relevancia normativa que una sociedad otorga a los diferentes poderes sociales en materia de creación del Derecho"³¹⁶. Las normas aparecen jerarquizadas de acuerdo con su grado democrático entendido en términos de su situación respecto del origen popular del poder. Por eso, el máximo nivel jerárquico corresponde a la Constitución por tratarse de una norma aprobada directamente por los ciudadanos; en el segundo nivel aparece la ley elaborada por un órgano cuyos componentes son elegidos mediante sufragio libre y directo y, en tercer lugar, los reglamentos creados por un órgano designado indirectamente por los electores a través de sus representantes directos.

*El interés de todos los ciudadanos se protege más claramente desde el órgano que, de forma directa, les representa y en el que las diversas posturas han de intentar justificarse ante la opinión pública, según un procedimiento contradictorio y argumentando en debate con los distintos puntos de vista de todos: mayoría y oposición*³¹⁷. De ahí, la función democrática de la reserva de ley.

político (C. DE CABO MARTÍN: "Las fuentes del Derecho: Apunte sistemático", en *Estudios de Derecho Público. Homenaje a J. J. Ruiz Rico*, vol. I, Tecnos, Madrid, 1997, pág. 253).

³¹⁶ C. DE CABO MARTÍN: "Las fuentes del Derecho: Apunte sistemático"..., pág. 252.

³¹⁷ Kelsen afirmaba la necesidad de garantizar la efectiva participación en las actividades de las Asambleas e incidía en la idea de que "el principio de la mayoría no constituye una dictadura de la mayoría sobre la minoría, sino un resultado de las influencias recíprocas entre ambos grupos, como consecuencia del choque de sus intenciones políticas" (H. KELSEN: *Esencia y valor de la democracia*, Guadarrama-Labor, Barcelona, 1977, 2ª ed., págs. 81 a 86. La cita en pág. 85). En el mismo sentido, J. TORNOS MAS: "La relación entre la ley y el reglamento, reserva legal y remisión normativa. Algunos aspectos conflictivos a la luz de la jurisprudencia"..., págs. 478 y 479; R. GARCÍA MACHO: *Potestad reglamentaria y reserva de ley*, Ariel, Barcelona, 1988, pág. 134; L. VILLACORTA MANCEBO: *Reserva de ley y Constitución*, Dykinson, Madrid, 1994, pág. 164 y F. RUBIO LLORENTE: "Rango de ley, fuerza de ley, valor de ley"..., págs. 294 y 295.

d. La función de la reserva de ley como criterio de solidaridad

Esta función se relaciona con las funciones precedentes; sobre todo con la función garantizadora de la propiedad. Como vimos, la función de la reserva de ley como mecanismo de defensa de la propiedad sufría una reinterpretación puesto que en su origen implicaba una visión individualista del fenómeno tributario. *En el marco de un Estado social y democrático de Derecho resulta obligado realizar el análisis de las funciones del principio desde una óptica colectiva*³¹⁸. Actualmente se da una práctica coincidencia entre la clase social contribuyentes y la de ciudadanos por lo que *el deber de tributar ya no se puede interpretar como norma restrictiva y excepcional sino que se fundamenta en el valor solidaridad, principalmente, por la recuperación del significado de ese deber como contribución al gasto público*³¹⁹.

En un Estado social y democrático de Derecho la remisión de la cuestión tributaria al legislador ordinario resulta inevitable porque "sólo el procedimiento parlamentario de elaboración normativa garantiza que se llevará a cabo una oportuna valoración de los fines constitucionales en el contexto de una discusión política previa a la decisión normativa en la que podrán participar los representantes de los distintos grupos y fuerzas sociales. A ellos corresponde en un régimen democrático esa valoración ponderada de las diferentes funciones y responsabilidades públicas, que

³¹⁸ C. CHECA GONZÁLEZ: "El principio de reserva de ley en materia tributaria", en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a C. Albiñana*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 814 y P. ALGUACIL MARÍ: "Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria"..., pág. 15, nota a pie núm. 30.

³¹⁹ M. J. FERNÁNDEZ PAVÉS: "Implicaciones del principio constitucional de legalidad tributaria en el ámbito procedimental del tributo"..., pág. 268.

deberán coordinarse a través de un ordenamiento jurídico equilibrado. Las decisiones que se reservan al Parlamento lo son porque han de tomarse a través del procedimiento de creación normativa porque éste es el único que puede asegurar que su otorgamiento no responde al elemental deseo de escapar de los tributos de determinados sectores sociales, a la erosión de los principios de justicia fiscal, a la prepotencia de grupos con poder político, sino a razones fundadas en normas constitucionales que sitúan las funciones del sistema tributario más allá de la mera recaudación de fondos"³²⁰.

e. La función de la reserva de ley como mecanismo de expresión de la justicia impositiva

*La función de la reserva de ley como expresión de justicia tributaria deriva directamente de la función garantizadora del procedimiento democrático por el principio de reserva de ley. El Parlamento es el órgano potencialmente idóneo para actuar de garante de los valores constitucionales que implican intereses públicos. Mientras que la sujeción de la actuación del Ejecutivo a la Ley y al resto del ordenamiento jurídico cumple más imperfectamente el papel de asegurar los valores consagrados en la Constitución, la Norma fundamental establece mandatos al legislador sobre el *modo* en que deben instrumentalizarse sus decisiones y basa la legitimidad de sus decisiones en valores sustanciales. El Parlamento, en la elaboración de la ley tributaria, queda sometido a los principios de justicia que consagra el art. 31.1 CE (capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad), esto es, se consagra como garante de los valores constitucionales que deben ser tomados en*

³²⁰ J. LASARTE ÁLVAREZ: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público...*,

consideración en relación con el establecimiento de tributos. La norma legal que desconozca tales principios puede ser tachada de inconstitucional. *La reserva legal, en este supuesto, es una garantía a favor de los ciudadanos de que el producto normativo elaborado por el Parlamento observará los principios y valores constitucionales, entre ellos y con carácter preeminente, el de justicia*³²¹.

f. La función de la reserva de ley como mecanismo uniformador e igualitario

A pesar de que, actualmente, se puede matizar mucho la afirmación de la nota de generalidad de la ley, lo cierto es que *toda ley supone una homogeneización y generalización de las posiciones jurídicas de los ciudadanos*.

La ley establece las determinaciones esenciales, el núcleo del régimen jurídico de las normas que inciden directamente sobre la esfera jurídica de los ciudadanos³²². A nivel individual, esta función de la ley se traduce en la homogeneización de las situaciones de los particulares. El principio de igualdad ante la ley implica que ésta se aplicará a todos por igual y la nota de generalidad de la ley significa que todos están

págs. 61 y 62.

³²¹ La conexión entre el mecanismo formal de la reserva de ley con un fundamento material de carácter público, en concreto con el imperativo de la consecución del "sistema tributario justo" puede verse en la STC 19/1987, caso Contribución Territorial Urbana II, de 17 de febrero, donde afirma que "la reserva legal en esta materia (establecimiento de los deberes tributarios) existe también al servicio de otros principios (...)" (fj 4).

³²² Amatucci afirma que la función que distingue la reserva de ley tributaria del resto de reservas de ley es "la peculiar complejidad y la particular incidencia de los efectos que produce dicha ley respecto al estatuto de los ciudadanos" (A. AMATUCCI: "Teoría de la ley tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 169, 1984, pág. 40). Simón Mataix comparte esta opinión ya que para la autora "la causa última de la razón tributaria está en que por razón de la materia que regula incide de modo especial en el núcleo vital del ciudadano" (M. SIMÓN MATAIX: "La función constitucional de la legalidad tributaria"..., pág. 46).

sujetos a ella³²³. *La ley tributaria posibilita, a través de la democrática toma de decisiones, un valor de igualdad que se materializa en una uniformización de la posición básica de los ciudadanos.*

Debe tenerse en cuenta también el papel del Parlamento y la ley estatal en la garantía de un mínimo de igualdad en los distintos territorios del Estado. Este papel deriva de la atribución de competencia exclusiva al Estado de la regulación que asegure la igualdad básica de los españoles en el cumplimiento de sus deberes constitucionales (art. 149.1.1º CE), entre los que se encuentra el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos³²⁴. En la base de la reserva de ley encontramos no sólo el principio de igualdad sino que, además, la ley estatal aporta una ordenación homogénea en el territorio nacional. El mismo Tribunal Constitucional ha venido insistiendo reiteradamente en que compete al legislador estatal la definición de las condiciones básicas o que el legislador ordinario “goza de un margen de apreciación en cuanto a la fijación inicial de las condiciones que, por su carácter de básicas, deban ser objeto de ordenación uniforme en todo el territorio”³²⁵.

³²³ El Tribunal Constitucional afirma: "como ocurre con otras de las reservas de ley presentes en la Constitución, el sentido de la aquí establecida (...) es también (...) una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos" (STC 19/1987, caso Contribución Territorial Urbana II, de 17 de febrero, fj 4).

³²⁴ En la STC 19/1987, caso Contribución Territorial Urbana II, de 17 de febrero, señala que "(...) en el precepto legal citado (art. 31 CE), el régimen jurídico de ordenación de los tributos es considerado como un sistema lo que reclama una dosis inevitable de homogeneidad. Consecuencia del artículo 31.1 y 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia del principio de igualdad de los españoles" (fj 4).

³²⁵ STC 32/1981, caso Diputaciones catalanas, de 28 de julio, fj 5.

Resumiendo, las funciones que cumple en la actualidad el principio de reserva de ley en materia tributaria también tienen su reflejo en los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, entre ellos, la sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, en la que el Alto Tribunal afirma que "el principio de legalidad tributaria responde en su esencia a la vieja idea, cuyo origen se remonta a la Edad Media, de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los Entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes; la reserva de ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 19/1987). En el Estado social y democrático de Derecho, la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el orden democrático del poder ejecutivo, continua siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos, cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes"³²⁶.

4. Alcance de la reserva de ley tributaria

La primera cuestión que se plantea sobre la *reserva de ley tributaria* es la de determinar su alcance. Cuando la Constitución menciona la exigencia de ley para la regulación de la materia tributaria (art. 31.3 CE) está estableciendo una reserva de carácter relativo³²⁷.

³²⁶ STC 185/1995, caso Ley de Tasas y Precios Públicos, de 14 de diciembre, fj 3.

³²⁷ La *reserva de ley relativa* se da en aquellos supuestos en los que la Constitución permite la entrada a otras normas jurídicas de carácter general, pero de inferior y supeditado rango a la ley (reglamentos) en la regulación de alguna institución o materia. Frente a esta subclase, la *reserva absoluta* la hallamos en los

Se coincide en señalar que las normas que afectan a la libertad o propiedad de los ciudadanos o que implican la sujeción general de éstos a la Administración están siempre sometidas a la necesidad constitucional de que sea la propia Ley la que las establezca³²⁸. Descendiendo más en la delimitación de estas normas, no cabe duda que las disposiciones tributarias pertenecen a este tipo ya sea porque imponen una carga económica (deber tributario en sentido estricto) o porque imponen una restricción a la libertad (deberes tributarios formales o instrumentales).

La reserva de ley que afecta a la materia tributaria cubre los elementos que se refieren a la identidad o a la entidad de la prestación. Como mínimo, afecta a la designación del presupuesto de hecho o hecho imponible y del sujeto pasivo (elementos de identificación del tributo); discutiéndose la oportunidad de que vengan expresamente definidos en la ley creadora del tributo los elementos referentes a la entidad de la prestación (la base imponible y el tipo); así como los procedimientos de gestión y

supuestos en que la Constitución obliga al legislador a regular de forma directa la materia reservada. En contra, Lasarte Álvarez quien afirma que no se debe contraponer una interpretación "absoluta" de la legalidad tributaria frente a una lectura "relativa" como si de tesis irreconciliables se tratara. Para él las diferentes concepciones no dimanarían de un examen estrictamente técnico de las palabras utilizadas por la Constitución sino que la cuestión tiene una dimensión política que pone en juego valoraciones de este carácter (J. LASARTE ÁLVAREZ: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público...*, págs. 58 y 59).

³²⁸ Recoder de Casso nos recuerda que las materias que, clásicamente, sólo podían regularse por Ley fueron la tributaria, la presupuestaria, la penal y las libertades fundamentales. La doctrina alemana llevó este principio a sus últimas consecuencias, concluyendo que toda norma imperativa impuesta a un súbdito, en cuanto implicaba restricción de su libertad, debía ser objeto de una Ley limitándose la Administración a complementarla en caso de estar habilitada para ello. Este tipo de planteamiento ha prevalecido -siempre según este autor- en las Constituciones de los países europeos de la época liberal y se ha mantenido en la de Weimar de 1919, en la francesa de 1946, en la italiana de 1949, en la Ley Fundamental de Bonn de 1949 y en la Constitución española de 1978 (E. RECODER DE CASSO: "El nuevo sistema constitucional de fuentes del Derecho y su repercusión en el ámbito financiero", *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, pág. 65).

recaudación³²⁹. En todo caso, se postula la necesidad de que la propia ley fije los criterios directivos y los límites cuantitativos dentro de los que la Administración debe desarrollar las correspondientes facultades normativas, a efectos de evitar cualquier tipo de discrecionalidad en su actuación³³⁰. Finalmente, la ley deberá en todo caso establecer cualquier beneficio fiscal por exigencia explícita del art. 133.3 CE³³¹.

El Tribunal Constitucional ha fijado cuál es el alcance de la reserva de ley diciendo que "(...) el principio de legalidad en materia tributaria y su manifestación en una concreta reserva de ley, no es entendido hoy de modo inequívoco en la doctrina y no puede extraerse fácilmente la conclusión de que nuestra Constitución haya

³²⁹ La mayoría de los autores abogan a favor de esta inclusión. Así, Pérez Royo incluye ambos elementos en el contenido de la reserva de ley tributaria (F. PÉREZ ROYO: "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria"..., pág. 233). Junto a él, F. SAINZ DE BUJANDA: "El Derecho, instrumento de política económica", en *Hacienda y Derecho*, vol. II, IEF, Madrid, 1962, pág. 140; C. PALAO TABOADA: "La estimación objetiva singular", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 2, 1974, pág. 385; J. LASARTE ÁLVAREZ: "El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 19, 1978, pág. 497; J. A. ANTÓN PÉREZ: "Comentario al artículo 10 de la Ley General Tributaria"..., pág. 110; C. LOZANO SERRANO: "Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero", *Revista de Administración Pública*, núm. 99, 1982, págs. 122 y 123 y R. FALCÓN Y TELLA: "El Decreto-ley en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 10, 1984, pág. 96.

La conclusión de la doctrina italiana respecto al art. 23 de la Constitución italiana coincide con la extraída del art. 31.3 CE. Véase, entre otros, E. FORTE: "Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento finanziario italiano e sul significato dell'art. 23 della Costituzione", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, vol. III, 1956, págs. 278 y 279; M. S. GIANNINI: "I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge"..., págs. 10 y 11; S. BARTHOLINI: *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte...*, págs. 76 a 87; A. BERLIRI: "Appunti sul fondamento e contenuto dell'art. 23 della Costituzione"..., pág. 224 y G. A. MICHELI: "Profili critici in tema di potestà di imposizione", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, vol. I, 1964, pág. 3.

³³⁰ E. GONZÁLEZ GARCÍA: "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978"..., pág. 97.

³³¹ Coincidimos con Lasarte Álvarez al observar que la finalidad perseguida por esta norma no está relacionada con el principio de legalidad tributaria, puesto que el beneficio fiscal resulta obviamente cubierto por las otras previsiones del principio. Se trata más bien de asegurar el principio de generalidad de la imposición: sólo el legislador debe valorar y decidir de eximir o aligerar de carga a determinados

consagrado absolutamente el referido principio con el rigor que hubiera podido tener en momentos históricos anteriores. La formulación del problema en nuestra Constitución tiene que partir de los artículos 31.3, 86 y 133 (...) el artículo 31.3 (...) por sí solo no determina una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la ley de las prestaciones personales que se impongan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de ley. Por su parte, el artículo 133.1 (...) define una competencia exclusiva del Estado si se lee en conexión con el subsiguiente apartado segundo y además establece, sin duda, una general reserva de ley que, según la letra del precepto, debe entenderse referida a la potestad "originaria" del establecimiento de los tributos, pero no, en cambio, a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria. Y el artículo 133.1 (...) conduce a la misma conclusión, pues es obvio que hay una legalidad estricta que comprende el establecimiento de los beneficios fiscales, entre los que se cuentan sin duda las exenciones y bonificaciones (...). Todo lo que hasta ahora aquí llevamos dicho indica que nuestra Constitución se ha pronunciado en la materia estudiada de una manera flexible y que, como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o

ciudadanos (J. LASARTE ÁLVAREZ: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público...*, pág. 59).

nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria"³³².

La remisión legislativa al Reglamento está admitida, pues, en la jurisprudencia constitucional cuando la reserva no es absoluta³³³, que es el caso de la materia tributaria, e incluso se ha sugerido la necesidad de graduar el alcance de la remisión constitucionalmente lícita según la intensidad con la que la norma incide en los derechos o en la libertad de los ciudadanos³³⁴.

Asimismo, la admisión del Decreto-ley en el ámbito tributario ha sido aceptada por la interpretación jurisprudencial del art. 86.1 CE que, en principio, no puede *afectar* - entre otras materias- "a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I" haciendo honor "tanto a la existencia del decreto-ley cuanto a la configuración inequívocamente restrictiva que la Constitución le impone"³³⁵. Una lectura amplia del citado precepto llevaría a incluir en él cualquier regulación que tuviese alguna incidencia en cualquier aspecto concerniente a las materias incluidas en

³³² STC 6/1983, caso Contribución Territorial Urbana I, de 4 de febrero, fj 4.

³³³ El Tribunal Constitucional ha llegado a admitir la remisión reglamentaria en el caso de normas penales con tipos "abiertos" (SSTC 18/1981, caso Blanco contra Gobierno Civil de Barcelona, de 8 de junio, fj 2; 50/1983, caso Inspector de Policía, de 14 de junio, fj 2 y 2/1987, caso Prisión de Basauri I, de 21 de enero, fj 2).

³³⁴ STC 83/1984, caso Ley de Bases de la Sanidad Nacional, de 24 de julio, fj 4. Esta situación se ha conocido como "flexibilización" o "flexibilidad" de la reserva de ley tributaria que dificultará que el Tribunal Constitucional declare la inconstitucionalidad de una Ley por razón de aquel principio (A. MANTERO SÁENZ: "Principio constitucional de legalidad y ordenamiento tributario", en *Constitución y normas tributarias*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Aranzadi, Pamplona, 1990, pág. 63). Sobre el tema, véase P. ALGUACIL MARÍ: "Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria"..., págs. 5 a 34.

³³⁵ I. DE OTTO Y PARDO: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes...*, pág. 200.

aquel Título, lo que conduciría a la inoperancia absoluta del decreto-ley debido a la dificultad de imaginar alguno cuyo contenido no afectase a algún derecho comprendido en el Título I. En palabras del propio Tribunal: “El Tribunal Constitucional, desde la STC 6/1983 cuya doctrina fue seguida por las SSTC 41/1983 y 51/1983, ha incluido entre los deberes cuya afectación está vedada al Decreto-ley el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE; manteniendo siempre respecto de la interpretación de los límites materiales a la utilización del Decreto-ley una posición equilibrada que evite las concepciones extremas, de modo que “la cláusula restrictiva del art. 86.1 de la Constitución (‘no podrán afectar...’) debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el Decreto-ley, que es un instrumento normativo previsto por la Constitución ... ni permita que por Decreto-ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del Título I” (SSTC 111/1983, fundamento jurídico 8º y 60/1986, fundamento jurídico 4º)”³³⁶.

C. El principio de legalidad presupuestaria

En el moderno *Estado social*, el gasto público ha alcanzado una importancia y una dimensión enorme puesto que, en su papel de promotores de la justicia social y de la igualdad material, corresponde a los poderes públicos la realización de numerosas prestaciones que hagan efectivos los derechos sociales de los ciudadanos. El cumplimiento práctico de esas prestaciones se traduce en unas necesidades financieras que el Estado cubre, parcialmente, a través de la exigencia generalizada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Las previsiones de los

³³⁶ STC 182/1997, caso Escalas del IRPF, de 28 de octubre, fj 6.

ingresos del sector público así como las autorizaciones de gasto se contienen en una norma, la Ley de Presupuestos, cuya importancia ha sido creciente hasta alcanzar el papel determinante que desarrollan en la realización efectiva de las funciones prestacionales del Estado y una extraordinaria trascendencia al otorgar los medios necesarios para realizar una determinada política.

El art. 134.1 CE define esta ley al decir: “Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado”.

La institución de la reserva de ley en materia financiera respondía a la exclusión para esta materia de la posibilidad de normación por vía distinta de la legislativa, esto es, se reservan determinadas materias para que única y exclusivamente el Parlamento proceda a su regulación, sustrayéndolas de la competencia del Gobierno. Una vez producida la *bifurcación del principio de legalidad financiera* en la Constitución de 1869, la potestad tributaria se desvinculó de la potestad presupuestaria de modo que sólo el principio de legalidad presupuestaria mantiene ese carácter político con el que nace la reserva, perdiéndolo el de legalidad tributaria³³⁷. La Constitución española de 1978 recoge esta herencia claramente al ubicar el principio de legalidad tributaria (art. 31.1 CE) en su parte dogmática -debido a la consideración de garantía de la propiedad que aún conserva-, y sitúa el principio de legalidad financiera (art. 134.1

³³⁷ Un exhaustivo análisis histórico-constitucional del principio de reserva de ley presupuestaria en F. ESCRIBANO LÓPEZ: *Presupuesto del Estado y Constitución*, IEF, Madrid, 1981, págs. 68 a 121.

CE) en la parte orgánica conectándolo con un reparto especial de competencias y funciones.

De esta manera, los Presupuestos Generales del Estado suponen frente a los ingresos una simple previsión de lo que el Estado espera recaudar mientras que respecto de los gastos implican la autorización limitativa del poder legislativo al Gobierno de las cantidades y del destino dado a los créditos aprobados³³⁸. La aprobación de los Presupuestos Generales del Estado en las Cortes Generales cumple con la regla deducida de la regulación constitucional de que toda la vida económica del Estado dependa de aquel órgano. Comenzando por la obtención de fondos estatales en el que entra en juego la potestad de recaudar tributos y el sometimiento de la materia tributaria a la reserva de ley; continuando por la determinación de la cuantía y destino que se va a dar a esos fondos para la que también es necesaria la intervención de las Cortes Generales mediante la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado de cada año y, finalmente, a través del control parlamentario del cumplimiento efectivo de los Presupuestos incluyendo tanto los mecanismos normales de actuación parlamentaria como mociones, interpelaciones al Gobierno, Comisiones de investigación, debates en la Comisión de Presupuestos, etc. como la labor auxiliar que realiza el Tribunal de Cuentas se subraya la necesidad de la intervención parlamentaria en el ámbito económico.

³³⁸ J. DE ESTEBAN y P. J. GONZÁLEZ-TREVIJANO: *Curso de Derecho Constitucional Español III*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1994, pág. 568.

La reserva de ley en materia presupuestaria cumple también una función garantista de los derechos y libertades de los ciudadanos. En este sentido, *en el Estado social*, a diferencia de lo que acontecía en el Estado liberal del pasado, *la incidencia del poder sobre la libertad real y la situación patrimonial de los ciudadanos no se opera sólo mediante el ejercicio del poder estatal para obligar, sino ofreciéndoles medios que, en la práctica resultan muchas veces indispensables para el ejercicio real de esa libertad* (art. 9.2 CE) y, más genéricamente, *para el pleno desarrollo de su personalidad* (art. 10.1 CE)³³⁹. La prestación de determinados servicios como educación, sanidad o seguridad social, son actualmente derechos de los ciudadanos a cuya consecución debe tender toda la actividad pública. Que la aprobación de la Ley de Presupuestos - de la que depende la efectividad de aquellos derechos - recaiga inexcusablemente sobre el órgano que representa directamente al pueblo español formaliza esa función garantista a favor de los derechos de los ciudadanos.

Sin embargo, el acto de aprobación de los Presupuestos Generales del Estado tiene una significación muy intensa en el sentido de que, con ella, el Parlamento confirma o rechaza el plan financiero presentado por el Gobierno que es el órgano sobre el que recae la iniciativa presupuestaria (art. 134.1 CE).

El propósito de las líneas que siguen consiste en centrar la problemática utilización de la Ley de Presupuestos y de la llamada *Ley de Acompañamiento* – cuya denominación correcta es la de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social - como vehículos para la realización de modificaciones normativas que poco o

³³⁹ F. RUBIO LLORENTE: “Principio de legalidad”..., pág. 317.

nada tienen que ver con la función originaria de la institución. Es lo que se ha venido a conocer como el *desbordamiento* del Presupuesto.

Hasta el año 1993 este *desbordamiento* se operaba en el cuerpo de la Ley de Presupuestos pero, como consecuencia de la jurisprudencia constitucional, parecía que esta práctica había sido parcialmente rectificada aunque ha sido sustituida por la utilización de la *Ley de Acompañamiento* con el mismo propósito.

1. Los aspectos constitucionales de la Ley de Presupuestos

El Presupuesto se define como "el acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de los gastos que el Gobierno puede realizar durante un período determinado en las atenciones que detalladamente se especifican y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos"³⁴⁰. Pero el Presupuesto no sólo es un conjunto de previsiones contables sino que se configura además como un vehículo de dirección y orientación de la política económica que corresponde al Gobierno³⁴¹. Esta noción del

³⁴⁰ A. RODRÍGUEZ BEREIJO: *El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*, Tecnos, Madrid, 1970, pág. 19. La significación del Presupuesto, pues, es distinta para los gastos que para los ingresos: mientras que respecto de los gastos conserva el valor de una autorización cuantitativa, cualitativa y temporal con su aprobación anual, respecto de los ingresos no es así porque el Presupuesto ni crea ni disciplina su régimen de establecimiento ni exacción puesto que aparecen regulados en leyes permanentes (J. L. GARCÍA GARCÍA: "Examen, enmienda y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado", en *Funciones financieras de las Cortes Generales*, Congreso de los Diputados, Madrid, 1985, pág. 308). Se pueden consultar distintas definiciones del Presupuesto desde el punto de vista económico, legal, doctrinal y jurisprudencial en F. MAGRANER MORENO: "Problema de las disposiciones adicionales en las Leyes de Presupuestos", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 63, 1989, págs. 392 a 395.

³⁴¹ SSTC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 2; 63/1986, caso Presupuestos Generales del Estado para 1982, 1983 y 1984, de 21 de mayo, fj 12; 65/1987, caso Presupuestos 1984, de 21 de mayo, fj 4; 134/1987, caso Presupuestos 1984 II, de 21 de julio, fj 6; 65/1990, caso Presupuestos Generales 1984 y 1985, de 5 de abril, fj 3; 66/1990, caso Incompatibilidades del Personal al servicio de la Administración Pública, de 5 de abril, fj 3; 67/1990, caso Pensiones de Jubilación, de 5 de abril, fj 3; 96/1990, caso Presupuestos Generales para 1985, de 24 de mayo, fj 4;

Presupuesto incide en dos cuestiones de suma importancia desde el punto de vista constitucional como son el principio de competencia presupuestaria y el contenido de estas leyes relacionado directamente con el principio de seguridad jurídica.

a. Sobre el desequilibrio de poderes. El significado político de la Ley de Presupuestos

Respecto a la primera cuestión, el Presupuesto nos interesa principalmente dado que la Constitución efectúa en relación a su elaboración, aprobación y ejecución un reparto competencial que incide en la separación de poderes y que permite constatar qué órgano es el verdadero titular del poder político; porque como se ha afirmado "gobernar es gastar"³⁴².

Nuestra Constitución establece que, entre otros asuntos, las Cortes Generales "ejercen la potestad legislativa del Estado, *aprueban sus Presupuestos, ...*" (art. 66.2 CE) y que "corresponde al *Gobierno la elaboración* de los Presupuestos Generales del Estado y a las *Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación*" (art. 134.1 CE).

76/1992, caso Art. 130 LGT, de 14 de mayo, fj 4; 237/1992, caso Fondo de Compensación Interterritorial III, de 15 de diciembre, fj 3; 83/1993, caso Límites a las Pensiones Públicas, de 8 de marzo, fj 4; 116/1994, caso Modificación de tributos por Ley de Presupuestos de Navarra I, de 18 de abril, fj 5; 178/1994, caso Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana, de 16 de junio, fj 5 y 195/1994, caso Arts. 111.3 y 128.5 LGT, de 28 de junio, fj 2. Una de las más completas exposiciones y comentarios a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia presupuestaria puede consultarse en A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "Jurisprudencia constitucional y Derecho presupuestario. Cuestiones resueltas y temas pendientes", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 44, 1995, págs. 9 a 64 y J. A. TOSCANO ORTEGA: "La función y el contenido de las Leyes de Presupuestos del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 47 (I), 1997, págs. 173 a 233.

³⁴² En la conocida expresión de Albiñana: "El Presupuesto es una de las instituciones que con mayor reciedumbre expresa auténtica la soberanía política" por ello "quien detenta la soberanía política es árbitro en materia presupuestaria" (C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: "La evolución histórica del Presupuesto español", *Hacienda Pública Española*, núm. 11, 1971, pág. 29).

Debe tenerse presente además que, entre las materias excluidas de la posibilidad de delegación por las Cámaras en las Comisiones Legislativas Permanentes, se encuentran “los Presupuestos Generales del Estado” (art. 75.3 CE).

De un análisis de estos preceptos se deduce el reconocimiento constitucional del principio de legalidad presupuestaria sobre cuya base se reserva a los Plenos de las Cámaras legislativas – sin posibilidad de delegación en Comisiones - la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado y la reserva de la iniciativa presupuestaria al Gobierno. Se trata de un reparto de funciones en el que ninguno de los dos órganos implicados puede ser sustituido: ni las Cortes Generales pueden ejercer la iniciativa presupuestaria siquiera mediante el ejercicio del derecho de enmienda a la totalidad con texto alternativo ni el Gobierno puede sustituir la plena representación de la soberanía popular.

La Constitución reserva la facultad de iniciativa presupuestaria al Gobierno en el ejercicio de su función de dirección de la política del Estado (art. 97.1 CE)³⁴³, tarea

³⁴³ De Esteban y López Guerra incluyen dentro de la dirección de la política interior las funciones que en el plano económico y social debe acometer el Gobierno (J. DE ESTEBAN y L. LÓPEZ GUERRA: *El régimen Constitucional español*, vol. II, Labor, Barcelona, 1984, pág. 243). Resulta curioso descubrir que, si en origen, todas las limitaciones procedimentales en la elaboración de la Ley de Presupuestos surgieron como instrumento de control frente al Gobierno y en manos del Parlamento, se han convertido en un instrumento de control del Gobierno sobre el poder del Parlamento, produciéndose un giro total en su significación (A. MENÉNDEZ MORENO: *La configuración constitucional de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado*, Lex Nova, Valladolid, 1988, pág. 142). Sin embargo, Jiménez Díaz afirma que el cambio en la iniciativa legislativa se debe a que las Asambleas funcionaron durante algún tiempo como "agentes aceleradores del gasto público" antes que como órganos de limitación y control del mismo lo que ha determinado la reserva de la iniciativa presupuestaria en favor del ejecutivo (A. JIMÉNEZ DÍAZ: "La Ley de Presupuestos: seguridad jurídica y principios de relación entre normas", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 82, 1994, pág. 305). Sobre el significado de la función de dirección política del Gobierno, véase L. LÓPEZ GUERRA: "Modelos de legitimación parlamentaria y legitimación democrática del Gobierno: su aplicación a la Constitución española", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 23, 1988, págs. 71 a 97.

que consiste esencialmente en “fijar los objetivos y metas de la acción coordinada de los poderes públicos, y proponer los medios y métodos para conseguir esos objetivos”³⁴⁴, lo que ha llevado efectivamente a que la Ley de Presupuestos goce de la doble consideración de ley aprobatoria del programa anual de ingresos y gastos públicos y de “vehículo de dirección y orientación de la política económica”³⁴⁵.

De acuerdo con la configuración constitucional, *la atribución de la competencia de elaboración de los Presupuestos al ejecutivo se realiza de modo excluyente aunque no libre*. Es decir, constituye, al mismo tiempo que una *facultad* que sólo puede ejercitar el Gobierno, una *obligación* que debe cumplir. Se trata de una *iniciativa vinculada* a la que se impone un límite temporal: la presentación del proyecto de ley de Presupuestos al Parlamento “al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior” (art. 134.3 CE) lo que se complementa mediante la previsión de que “si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos” (art. 134.4 CE). El carácter anual del Presupuesto permite el ejercicio de la función de control del Parlamento sobre el Gobierno ya que “el equilibrio entre ambos poderes requiere que el Parlamento,

³⁴⁴ L. LÓPEZ GUERRA y otros: *Derecho Constitucional*, vol. II, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, 3ª ed., pág. 169.

³⁴⁵ STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 2.

periódicamente, pueda intervenir en el examen, enmienda, aprobación y control de los Presupuestos propuestos por el Gobierno”³⁴⁶.

Ciertamente, el principio de anualidad refuerza la supremacía del Legislativo sobre el Ejecutivo dado el carácter recurrente con el que aparece regulada la sujeción de éste a aquél. El fallo en la vigencia de este principio supone la desnaturalización del Presupuesto porque desaparece el equilibrio entre poderes que el Presupuesto representa. Por ello, el acto de elaboración del proyecto de Ley de Presupuestos carece de fuerza ejecutiva si no va acompañada de la aprobación del Parlamento lo que corrobora la significación del Presupuesto como *acto compartido* que no se atribuye exclusivamente a ningún poder del Estado³⁴⁷.

En el supuesto de que este *límite temporal no fuese respetado*, las *consecuencias* serían *políticas* y darían lugar a la exigencia de responsabilidad política al Gobierno a través de los mecanismos pertinentes³⁴⁸ puesto que la disposición

³⁴⁶ A. RALLO LOMBARTE: *La iniciativa legislativa en el Derecho autonómico*, Universitat Jaume I, Castellón, 1993, pág. 82.

³⁴⁷ M. A. MARTÍNEZ LAGO: *Ley de Presupuestos y Constitución. Sobre las singularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria*, Trotta, Madrid, 1998, pág. 155.

³⁴⁸ Sobre la cuestión se han manifestado dos opiniones. Por una parte, se ha considerado que lo que contiene el art. 134.3 CE es una disposición de carácter netamente político cuya violación acarrearía consecuencias asimismo políticas (L. M. CAZORLA PRIETO: “Comentario al art. 134”, en *Comentarios a la Constitución*, dir. F. Garrido Falla (dir.), Cívitas, Madrid, 1985, págs. 1998 a 2003) y, por otro lado, se ha defendido que el incumplimiento de esta obligación del Gobierno se corresponde con el esquema iusprivatista de obligaciones recíprocas de forma que si el Gobierno se demorara en la presentación del proyecto de Presupuestos, las Cortes Generales podrían legítimamente consumir los tres meses en el debate cesando para ellas la obligación de no dejar terminar el ejercicio sin aprobación (E. RECODER DE CASSO: “Iniciativa legislativa presupuestaria”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 18, 1983, pág. 154). Suscribimos la primera opinión como hace mayoritariamente la doctrina. Por todos, véase A. RALLO LOMBARTE: *La iniciativa legislativa en el Derecho autonómico...*, págs. 83 y 84 y M. A. MARTÍNEZ LAGO: *Ley de Presupuestos y Constitución. Sobre las singularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria...*, pág. 163.

contenida en el art. 134.3 CE está “encuadrada en las relaciones Gobierno-Parlamento dentro del marco presupuestario; en otras palabras, formula una regla política en garantía de la institución parlamentaria (...). Se trataría de una irregularidad no invalidante sino de una inobservancia de los plazos de actuación”³⁴⁹.

Por lo que respecta al Legislativo, el art. 134.1 CE le reserva el “examen, enmienda y aprobación” del proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado presentado por el Gobierno. La aprobación del Presupuesto como derecho exclusivo que corresponde al Parlamento se fija a favor de un principio democrático y pluralista del concepto de ley, es decir, en garantía de las minorías que hallan representación en el seno de las Cámaras legislativas de forma que la mayoría parlamentaria que genera el Gobierno debe someterse al examen de las restantes minorías. La regulación que la Constitución hace del Presupuesto ha querido garantizar con cierta regularidad que los asuntos importantes de la Nación se iban a conformar, no sólo con la voluntad de un grupo político, sino con la colaboración de varios grupos lo cual es la mejor garantía de los derechos de las minorías representadas en el Parlamento³⁵⁰. Función garantista que se relaciona directamente con la de control político que también está llamadas a ejercer la aprobación legislativa del proyecto de Ley de Presupuestos.

³⁴⁹ L. M. CAZORLA PRIETO: “Nota acerca del incumplimiento del art. 134.3 de la Constitución”, *Hacienda Pública Española*, núm. 90, 1984, pág. 139.

³⁵⁰ Martínez Lago añade que, aunque el Presupuesto represente la expresión cifrada de un determinado programa político, “no debe ensombrecer la valoración del gasto público como una de las variables fundamentales que sirve de asiento a una convivencia organizada con arreglo a los moldes de la democracia formal y pluralista sobre la que cualquier grupo tiene interés y, por esto, casa mal que la exclusiva responsabilidad de las decisiones presupuestarias quede, en la práctica, en las manos del Gobierno” (M. A. MARTÍNEZ LAGO: *Ley de Presupuestos y Constitución. Sobre las singularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria...*, pág. 43).

Sobre la *naturaleza de esta función de aprobación del Presupuesto* se ha defendido tanto su *inclusión en la función legislativa como en la función de control* que son las tres funciones que el art. 66.2 CE asigna a las Cortes³⁵¹. Aunque el Tribunal Constitucional ha afirmado que a través de la aprobación de los Presupuestos “se ejerce una competencia específica desdoblada de la genérica ‘potestad legislativa’ del Estado”³⁵², parece que en la función parlamentaria de aprobación de los Presupuestos se aprecia una *doble naturaleza*³⁵³.

Así, resulta evidente que la aprobación del proyecto de Ley de Presupuestos debe incluirse entre las *funciones legislativas* de las Cámaras³⁵⁴ porque esa aprobación se corresponde con la última fase de la tramitación parlamentaria de las leyes. Idea a la

³⁵¹ Las posiciones doctrinales son muy variadas. Escribano, por ejemplo, señala dos manifestaciones claras de una concepción no rigurosamente legislativa del acto presupuestario: la prohibición de fuentes alternativas al acto legislativo ordinario, esto es, el Decreto-ley y la imposibilidad de suplir la función atribuida al Ejecutivo en la elaboración del Presupuesto (F. ESCRIBANO LÓPEZ: "La disciplina Constitucional de la prórroga de presupuestos", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 50, 1997, pág. 107). González García, por su parte, afirma que "Si dudosamente puede hoy diferenciarse entre ejercicio de potestades legislativas y aprobación del Presupuesto, mucho menos viable nos parece distinguir entre aprobación del Presupuesto y ejercicio de la acción de control sobre el Gobierno" (E. GONZÁLEZ GARCÍA: "La Ley del Presupuesto en la Constitución española de 1978", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 3. 1979, pág. 126).

³⁵² STC 65/1987, caso Presupuestos 1984, de 21 de mayo, fj 3. Un resumen de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre este tema en L. M. CAZORLA PRIETO: *Las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario. Sus problemas de Constitucionalidad*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 21 a 29.

³⁵³ En este sentido, V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ: "La Ley de Presupuestos y las Leyes de Acompañamiento", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 242, 1996, págs. 872 y 873 y J. A. TOSCANO ORTEGA: "La función y el contenido de las Leyes de Presupuestos del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional"..., pág. 196.

³⁵⁴ Así opinan también R. FALCÓN Y TELLA: "La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 33, 1982, pág. 32, nota a pie núm. 38; J. SOLÉ TURA y M. A. APARICIO PÉREZ: *Las Cortes Generales en el sistema constitucional...*, pág. 201; A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "Sobre técnica jurídica y Leyes de Presupuestos", en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a C. Albiñana*, vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987,

que, además, responden los reglamentos de ambas Cámaras (arts. 133.1 RCD y 148.2 RS) puesto que las fases que habrá de atravesar el proyecto de ley del Gobierno hasta su aprobación son las que corresponden al procedimiento legislativo común, sin perjuicio de que se den algunas singularidades en el tratamiento por el que atraviesa la Ley de Presupuestos³⁵⁵.

Pero, además, el acto de aprobar los Presupuestos presentados por el Gobierno supone un *voto de confianza sobre la política* que se esconde tras las cifras. La aprobación de la Ley de Presupuestos en su caracterización de vehículo de dirección de la política del Gobierno sitúa a esta norma dentro de la categoría doctrinal de *leyes de control o de impulso político*³⁵⁶. Para corroborar esta afirmación, basta con advertir las consecuencias que, en algunas ocasiones, ha provocado el rechazo del proyecto de Presupuestos presentado por el Gobierno³⁵⁷.

págs. 663 y 664 y J. J. HINOJOSA TORRALBO: "La Ley de Presupuestos. Función, contenido y límites", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 62, 1989, págs. 237 y 238.

³⁵⁵ El Título V del Reglamento del Congreso de los Diputados se refiere al procedimiento legislativo, distinguiendo un "procedimiento legislativo común" (capítulo II, arts. 109 a 129), de las "especialidades en el procedimiento legislativo" (capítulo III, arts. 130 a 135). Es en estas especialidades donde se incluye la sección segunda, dedicada al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado (arts. 133 a 135). Por su parte, el Reglamento del Senado trata en su Título IV del procedimiento legislativo diferenciando el procedimiento legislativo ordinario (capítulo I, arts. 104 a 128), de los procedimientos legislativos especiales (capítulo II, arts. 129 a 147) y del procedimiento presupuestario (capítulo III, arts. 148 a 151).

³⁵⁶ Escribano matiza que "desde un punto de vista histórico, la aprobación del Presupuesto por las Cámaras se configuraba como el ejercicio de una función de control de la política general del Gobierno (finalidad política), en la actualidad, al no mantenerse el esquema de relaciones entre poderes, no se puede decir que la exclusividad en la aprobación del Presupuesto por las Cámaras se deba a que se quiera llevar a cabo una función de control político: la justificación se encontraría en una relativa defensa del principio democrático, en la defensa de la minoría en el Parlamento (fin político)" (F. ESCRIBANO LÓPEZ: *Presupuesto del Estado y Constitución...*, pág. 159).

³⁵⁷ Aunque sobre este extremo, la realidad nos muestra ejemplos de lo más variado y no caben, por tanto, generalizaciones, el rechazo de la aprobación del proyecto de Presupuestos supone poner en peligro la viabilidad del programa político que desea realizar el Ejecutivo. Su no aprobación obliga a éste a optar entre varias opciones – de mayor a menor gravedad y oportunidad-: su dimisión, disolver las Cámaras

Relacionado con este significado político del Presupuesto, se ha tratado de deducir la preeminencia del Gobierno en la función presupuestaria de las restricciones que se imponen a las Cámaras durante su tramitación³⁵⁸. En primer lugar, respecto a la posibilidad de plantear enmiendas a la totalidad con devolución al Gobierno o con texto alternativo (art. 110.3 RCD) se entiende como legítima la primera opción, no por una cuestión de predominio del Ejecutivo sobre el Legislativo, sino por resultar acorde con el papel político que al Parlamento le corresponde y porque lo contrario, vulneraría la reserva constitucional a favor de la iniciativa gubernamental³⁵⁹. Es decir, no cabe la suplantación del ejecutivo en la fase preliminar de tramitación parlamentaria del

anticipando elecciones (como ocurrió a nivel regional en el año 1993 en Cataluña o en Andalucía en el año 1995), presentar inmediatamente otro proyecto adecuado a las orientaciones que recibió (como se constató con la devolución al Gobierno regional del Proyecto de Ley de Presupuestos de Extremadura para 1997) o prorrogar los Presupuestos mediante Decreto-ley (como se confirmó con el Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera por el que se prorrogó el Presupuesto General del Estado de 1995 para el ejercicio de 1996).

³⁵⁸ El hecho de que el órgano legislativo se limitase a aprobar los Presupuestos sin posibilidades de intervención en el contenido de éstos, hizo dudar de su naturaleza y se acuñó la denominación de "ley formal" para esta Ley de aprobación de Presupuestos. A este tipo legal se oponían las "leyes materiales" que eran tales por delimitar derechos y deberes de las personas. El Presupuesto, se decía, no es Ley; simplemente es un acto de la Administración que el Legislativo debía aprobar. Actualmente, la polémica sobre la naturaleza de la Ley de Presupuestos se ha zanjado tajantemente afirmando que es una norma como otra cualquiera que no se diferencia del resto ni formal ni materialmente salvo en aspectos secundarios que no afectan a su naturaleza (A. CAYÓN GALIARDO: "Legalidad y control del gasto público", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 1, 1979, pág. 85; F. DÍEZ MORENO: "Análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre preceptos tributarios de la Ley de Presupuestos del Estado para 1981", *Hacienda Pública Española*, núm. 72, 1981, pág. 200; R. FALCÓN Y TELLA: "Las Leyes de Presupuestos y el ordenamiento tributario", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 22, 1984, pág. 37; C. PALAO TABOADA: *Derecho Financiero y Tributario*, vol. I, Colex, Madrid, 1987, 2ª ed., págs. 62 a 67; A. MENÉNDEZ MORENO: *La configuración constitucional de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado...*, págs. 29 a 31 y M. A. MARTÍNEZ LAGO: *Manual de Derecho Presupuestario (Ordenación jurídica de los Presupuestos y control de la Hacienda Pública)*, Colex, Madrid, 1992, págs. 51 y 52).

³⁵⁹ Rallo Lombarte explica que las razones de esta reserva se encuentran en que la dirección del Estado corresponde al Gobierno que la ejerce, básicamente, a través de su programa legislativo y, especialmente, de los Presupuestos y no cabe que el Parlamento rechace un proyecto de Presupuestos por razones de oportunidad, principios o espíritu del proyecto de ley ya que posee otros mecanismos para retirar su confianza al Gobierno. Además, alega que razones de tipo técnico incrementan esta negativa a aceptar una enmienda a la totalidad con texto alternativo (A. RALLO LOMBARTE: *La iniciativa legislativa en el Derecho autonómico...*, págs. 85 y 86).

proyecto de ley de Presupuestos aunque sí su devolución. Respecto a las enmiendas parciales, que deberían entenderse – en una interpretación conjunta del precepto - como enmiendas que se predicán de los Presupuestos ya aprobados, el art. 134.5 CE determina: “Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario” y su apartado 6 exige la conformidad del Gobierno para la tramitación de “toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios”. Los Reglamentos parlamentarios, por su parte, han realizado una interpretación estricta del precepto constitucional y han introducido recortes al derecho de enmienda parcial sobre los Presupuestos que se están examinando³⁶⁰ extendiendo a la fase de debate y enmienda de los proyectos de ley de Presupuestos las previsiones limitativas del precepto constitucional que se justifican en la existencia de un Presupuesto ya aprobado (arts. 111 y 133 RCD y 148 a 151 RS)³⁶¹.

Sin embargo, pese a las especialidades comentadas, se puede defender la *posición equilibrada del Parlamento y del Gobierno* extraída, en primer lugar, de la predeterminación del contenido de las Leyes de Presupuestos que vincula tanto al Parlamento a la hora de discutir y aprobar dichas Leyes como al Gobierno al elaborar el

³⁶⁰ En el caso de que nos hallemos ante enmiendas parciales, si éstas suponen un aumento de gasto público exigen la "técnica constructiva", es decir, la compensación con una baja de igual cuantía (arts. 133.3 RCD y 149.2 RS). Las enmiendas parciales que supongan una minoración de ingresos requieren directamente la conformidad gubernamental.

³⁶¹ En contra de esta “autolimitación de las Cámaras” se pronuncia M. A. MARTÍNEZ LAGO: *Ley de Presupuestos y Constitución. Sobre las singularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria...*, págs. 176 a 182.

Proyecto de Ley e incluso más a este último porque su actuación está sometida a vinculaciones constitucionales y legales³⁶²; *en segundo lugar*, de la regulación constitucional que ha situado claramente el tema presupuestario en el terreno de la cooperación entre poderes deduciéndolo de la interpretación conjunta de los arts. 134.1 y 66.2 CE³⁶³ y, *en tercer lugar*, del paralelismo que se observa entre el equilibrio de funciones en la tramitación del Presupuesto y el equilibrio que se predica también sin discusión de todas aquellas otras leyes en las cuales el Gobierno, además de su ejecución, se encarga de su elaboración y presentación como proyectos de ley³⁶⁴.

En nuestra opinión, cabe una *lectura constitucional conciliadora de las funciones que el Parlamento y el Gobierno cumplen en este ámbito*. Es decir, sin dejar de reconocer la importancia que sobre el equilibrio de poderes tiene que la iniciativa presupuestaria se asigne al Gobierno y que las Cámaras vean recortadas algunas de sus facultades, lo cierto es que el reparto de funciones en la elaboración de los Presupuestos responde a la lógica constitucional y, en este sentido, equilibra a los poderes con sus respectivas responsabilidades.

³⁶² A. MENÉNDEZ MORENO: *La configuración constitucional de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado...*, pág. 29.

³⁶³ F. ESCRIBANO LÓPEZ: *Presupuesto del Estado y Constitución...*, pág. 248; J. L. GARCÍA GARCÍA: "Examen, enmienda y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado"..., pág. 296 y M. A. MARTÍNEZ LAGO: *Manual de Derecho Presupuestario (Ordenación jurídica de los Presupuestos y control de la Hacienda Pública)*..., pág. 52.

³⁶⁴ A. MENÉNDEZ MORENO: *La configuración constitucional de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado...*, pág. 93. Se afirma que las prerrogativas que ostenta el Ejecutivo en materia presupuestaria no son excepcionales porque en todos los procedimientos de aprobación de las leyes, el Gobierno goza de preferencia en la tramitación de sus proyectos de ley frente a otra clase de iniciativas legislativas o puede incluso retirar un proyecto de ley que se encuentre en cualquier fase de la tramitación parlamentaria (M. A. MARTÍNEZ LAGO: *Manual de Derecho Presupuestario (Ordenación jurídica de los Presupuestos y control de la Hacienda Pública)*..., pág. 54).

Creemos que cuando se señala el desequilibrio de poderes en la función presupuestaria, la percepción está intoxicada de la problemática generada por los Presupuestos, es decir, su desbordamiento. Si la Ley de Presupuestos se ciñese al contenido que la Constitución le asigna no se habría producido esta problemática en la que se critica el desequilibrio de poderes porque el Gobierno se ha "excedido" ganando terreno al Parlamento. De haberse contenido en los estrictos límites constitucionales, la función presupuestaria respondería a un diseño equilibrado.

b. Sobre la amplitud de la Ley de Presupuestos

Por lo que respecta al contenido de la Ley de Presupuestos se advierte en su estructura dos partes bien diferenciadas. Una primera en la que constan los *estados de previsión de ingresos y gastos* y una segunda, *parte dispositiva o texto articulado* que presenta ciertos aspectos peculiares³⁶⁵ y el importante problema de la incidencia de la misma en el ordenamiento en general dado que no es inusual que se den cita disposiciones de naturaleza muy diversa que van más allá del contenido típico y tradicional de los Presupuestos³⁶⁶, convirtiendo a esta Ley en un "totum revolutum", "ley omnibus" o "ley escoba"³⁶⁷.

³⁶⁵ Aunque la STC 63/1986, caso Presupuestos Generales del Estado para 1982, 1983 y 1984, de 21 de mayo, se afirma que no son partes totalmente diferenciadas (fj 5).

³⁶⁶ Como ya advertimos, actualmente, esa regulación totalizadora -tras la declaración de inconstitucionalidad de algún precepto afectado por esta práctica- se contiene en la llamada Ley de Acompañamiento. A efectos de claridad expositiva y dado que los problemas que se achacan a la Ley de Presupuestos han sido trasladados a la *Ley de Acompañamiento* consideramos oportuno analizar en primer lugar aquella Ley.

³⁶⁷ M. A. MARTÍNEZ LAGO: *Manual de Derecho Presupuestario (Ordenación jurídica de los Presupuestos y control de la Hacienda Pública)*..., pág. 57. Toscano Ortega ha recogido, hasta agotarla, la enumeración de las denominaciones que se han dado a la Ley de Presupuestos: *riders* o *cavalier*

Estos *desbordamientos* han sido señalados como causa de los problemas de constitucionalidad que aquejan a las Leyes de Presupuestos³⁶⁸ porque, *en primer lugar*, inciden negativamente en la seguridad jurídica derivada de la falta de certeza o incertidumbre sobre un derecho vigente sometido a un proceso de constante variación y cambio a través de las leyes anuales de Presupuestos en amplios sectores del ordenamiento muy sensibles a los derechos individuales de los ciudadanos que afectan a su esfera patrimonial, singularmente, las medidas tributarias o fiscales; *en segundo término*, porque provocan la desnaturalización de la Ley de Presupuestos de su significado original de ley financiera que ordena el plan de ingresos y gastos para un tiempo determinado poniéndose al servicio de las exigencias más coyunturales de la política legislativa de revisión del ordenamiento jurídico; *en tercer lugar*, por la perversión del carácter y función de la Ley de Presupuestos y, finalmente, por la destrucción de la codificación por el continuo vaciamiento de grandes cuerpos de la codificación financiera³⁶⁹.

budgetaires, leyes cajón de sastre, leyes *omnibus*, leyes saco, *totum revolutum*, legislación escoba, legislación de aluvión, legislación de coyuntura, legislación hipertrofiada y motorizada, edicto del pretor, puro pabellón formal que puede cobijar cualquier mercancía, mole del presupuesto (J. A. TOSCANO ORTEGA: "La función y el contenido de las Leyes de Presupuestos del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional"..., pág. 181, nota a pie núm. 26).

³⁶⁸ La doctrina crítica con el "desbordamiento normativo" de las Leyes de Presupuestos señala asimismo otros efectos perversos como el de la hipertrofia del carácter y función de la ley que pierde su vocación de generalidad y permanencia: destrucción de la codificación debido a esta legislación asistemática y el continuo vaciamiento de los grandes cuerpos de la codificación financiera: inseguridad jurídica derivada de la falta de certeza o incertidumbre sobre un Derecho vigente sometido a un proceso constante de variación y la desnaturalización de la Ley de Presupuestos (A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "Jurisprudencia Constitucional y Derecho presupuestario. Cuestiones resueltas y temas pendientes"..., pág. 11).

³⁶⁹ M. A. MARTÍNEZ LAGO: *Ley de Presupuestos y Constitución. Sobre las singularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria...*, págs. 28 y 29.

En resumen: asistimos al empleo irregular de una facultad (elaboración y presentación de los Presupuestos) para invadir competencias de otro órgano (normación sobre distintas materias) abusando de un procedimiento especial. Como se ha señalado, "la construcción de una doctrina sobre la función y el contenido de las Leyes de Presupuestos en el sistema español de fuentes trae consigo hacer frente a temas de fuerte carga dogmática, tales como el clásico principio de separación de poderes y su concreción en el alcance de las competencias presupuestarias que corresponden al Gobierno y Parlamento, el mismo concepto de ley y los principios de relación entre normas (...), la virtualidad del principio de seguridad jurídica como freno frente a los efectos negativos de la llamada descodificación, o incluso la duda sobre si ha de ser el Tribunal Constitucional o el legislador en un ejercicio de autorrestricción (técnica) quien ofrezca una solución desde la Constitución a esa práctica unánimemente denunciada de regular desordenadamente en las leyes anuales de presupuestos materias de la más diversa índole"³⁷⁰.

El contenido de las Leyes de Presupuestos puede clasificarse en un *contenido positivo* que se cifra en el *mínimo y necesario* (previsión de ingresos y habilitación de gastos)³⁷¹; el *eventual o permitido*, conformado por materias que guarden una relación

³⁷⁰ J. A. TOSCANO ORTEGA: "La función y el contenido de las Leyes de Presupuestos del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional"..., pág. 186.

³⁷¹ El art. 134.2 CE establece, como contenido ineludible de los Presupuestos Generales del Estado, la inclusión de "la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal", así como del "importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado". Este artículo tiene sus precedentes históricos en el art. 72 de la Constitución de 1837; art. 75 de la Constitución de 1845; art. 79 de la Constitución de 1856; art. 100 de la Constitución de 1869; art. 85 de la Constitución de 1876; art. 109 de la Constitución de 1931 y art. 54 de la Ley Orgánica del Estado de 1967. En el derecho comparado, se consagra este mismo contenido en el art. 110.1 y 4 de la Ley Fundamental de Bonn; art. 47 de la Constitución Francesa de 1958 y art. 108.1.a) de la Constitución portuguesa de 1976. Puede verse un estudio sobre el derecho

directa con los gastos e ingresos que integran el Presupuesto o los criterios de política económica general³⁷² y un *contenido negativo o excluido*: la creación de tributos o modificación de los mismos si, en este último caso, no existe una ley tributaria sustantiva previa (art. 134.7 CE).

Sin embargo, la práctica ha desconocido los mandatos derivados de estas previsiones constitucionales³⁷³, ayudada por una interpretación generosa del Tribunal Constitucional³⁷⁴.

histórico español y comparado en F. SANTAOLALLA LÓPEZ: "Normas Constitucionales españolas y extranjeras sobre Hacienda Pública: presentación y textos", *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, págs. 275 a 303. Muy exhaustivamente se refiere a esta institución desde la perspectiva histórica en nuestro país, C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: "La evolución histórica del Presupuesto español"..., págs. 21 a 73.

³⁷² El Tribunal Constitucional ha exigido, además, que su inclusión en estas leyes resulte justificada en el sentido de que constituyan un complemento necesario para la mayor inteligencia y mejor ejecución del Presupuesto. Véase sobre todos los requisitos del contenido eventual las SSTC 63/1986, caso Presupuestos Generales del Estado para 1982, 1983 y 1984, de 21 de mayo, fj 12; 65/1987, caso Presupuestos 1984, de 21 de mayo, ffjj 4, 5, 6 y 7; 126/1987, caso Ley de Medidas Urgentes en materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria de 1983, de 16 de julio, fj 5; 134/1987, caso Presupuestos 1984 II, de 21 de julio, fj 6; 65/1990, caso Presupuestos Generales de 1984 y 1985, de 5 de abril, fj 3; 66/1990, caso Incompatibilidades del Personal al servicio de las Administraciones Públicas, de 5 de abril, fj 3; 67/1990, caso Pensiones de Jubilación, de 5 de abril, fj 3; 76/1992, caso Art. 130 LGT, de 14 de mayo, fj 4.a); 237/1992, caso Fondo de Compensación Interterritorial III, de 15 de diciembre, fj 3; 83/1993, caso Límites a las Pensiones Públicas, de 8 de marzo, fj 4; 116/1994, caso Modificación de Tributos por Ley de Presupuestos Navarra I, de 18 de abril, fj 8; 178/1994, caso Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana, de 16 de junio, fj 5; 195/1994, caso arts. 111.3 y 128.5 LGT, de 28 de junio, fj 2; 16/1996, caso Presupuestos Generales del Estado para 1990, de 1 de febrero, fj 6; 61/1997, caso Ley del Suelo, de 20 de marzo, fj 2.b); 178/1998, caso Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para 1992, de 23 de julio, fj 6; 203/1998, caso Presupuestos Generales para 1989 y 1990, de 15 de octubre, fj; 130/1999, caso Presupuestos de la Diputación Regional de Cantabria para 1993, de 1 de julio, fj 4; 131/1999, caso Presupuestos Generales del Estado para 1992, de 1 de julio, fj 2; 234/1999, caso Presupuestos Generales del Estado para 1989, de 16 de diciembre, fj 4 y 32/2000, caso Presupuestos Generales del Estado para 1991, de 3 de febrero, fj 5.

³⁷³ Querol Bellido entiende que las causas por las cuales se ha procedido a esta desmesurada ampliación de la Ley de Presupuestos son, principalmente, razones de generalidad y urgencia así como de necesidad y conveniencia. Pero advierte claramente de los riesgos de esta práctica: superficialismo, provisionalidad, inseguridad, pérdida de categoría, trastorno competencial y defectuosos aspectos técnicos (V. QUEROL BELLIDO: "Las modificaciones legislativas mediante el articulado de las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 23, 1985, págs. 117 a 119).

A tenor de la jurisprudencia constitucional, los Presupuestos son un acto jurídico de “núcleo indisponible”³⁷⁵ o “esencial”³⁷⁶ que se constituye en contenido mínimo - *ni exclusivo ni excluyente* ³⁷⁷ - y que, calificado como “vehículo de orientación y dirección de la política que corresponde al Gobierno”³⁷⁸ puede incluir “disposiciones de carácter general en materias propias de ley ordinaria”³⁷⁹ “que guarden relación con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gasto de los Presupuestos o con los criterios de política económica general en que se sustentan”³⁸⁰ quedando vetada la posibilidad de que creen tributos. Finalmente, se añadirá un nuevo límite al contenido eventual de las Leyes de Presupuestos cuando se trate de “materias conexas”³⁸¹ y no se considerará contenido propio de la Ley de Presupuestos cualquier materia en el sentido de que, en todo caso, ha de *guardar una directa relación con las*

³⁷⁴ Iniciándose en la materia con la sentencia 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, en la que el Tribunal Constitucional afirmó el contenido positivo (art. 134.2 CE) y el negativo (art. 134.7 CE), se advierte un cambio jurisprudencial a partir de la STC 63/1986, caso Presupuestos Generales del Estado para 1982, 1983 y 1984, de 21 de mayo, en el sentido de acabar con esa posición más permisiva de la sentencia anterior, introduciendo una nueva exigencia o límite: que las disposiciones de carácter general en materias propias de Ley ordinaria contenidas en la Ley de Presupuestos guarden directa relación con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos de los Presupuestos o con los criterios de política general en que se sustentan de modo que su inclusión en los Presupuestos resulte justificada (fj 12). Este criterio es el que se ha mantenido hasta la última sentencia recaída sobre Presupuestos (STC 32/2000, caso Presupuestos Generales del Estado para 1991, de 3 de febrero, fj 5).

³⁷⁵ STC 63/1986, caso Presupuestos Generales del Estado para 1982, 1983 y 1984, de 21 de mayo, fj 3.

³⁷⁶ STC 84/1982, caso Presupuestos Generales del Estado 1982, de 23 de diciembre, fj 3.

³⁷⁷ STC 65/1987, caso Presupuestos 1984, de 21 de mayo, fj 4.

³⁷⁸ STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 2.

³⁷⁹ STC 203/1998, caso Presupuestos Generales del Estado para 1989 y 1990, de 15 de octubre, fj 3.

³⁸⁰ STC 16/1996, caso Presupuestos Generales del Estado para 1990, de 1 de febrero, fj 6.

³⁸¹ STC 76/1992, caso Art. 130 LGT, de 14 de mayo, fj 4.a).

previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos y de que la regulación injustificada de una materia no estrictamente presupuestaria, en atención a la incertidumbre que origina, *puede afectar al principio constitucional de seguridad jurídica*³⁸². La incidencia en una materia propia de la Hacienda General no es suficiente para poder afirmar que se da la necesaria conexión directa de la norma en cuestión y si esa incidencia se considera accidental se concluirá insuficiente para legitimar su inclusión en la Ley de Presupuestos "*cuyo contenido propio y su función constitucional (arts. 66.2 y 134.2 CE) resulta desvirtuado por la incorporación de normas típicas del Derecho codificado*"³⁸³.

Pero el análisis de la realidad práctica evidencia los siguientes rasgos. *En primer lugar*, en el contenido positivo, junto a las normas propiamente dispositivas, aclaratorias y complementarias del contenido genuino e ineludible de la Ley de Presupuestos, formando un mismo cuerpo legal, suelen dictarse disposiciones de muy distinta índole pero que se distinguen netamente de las presupuestarias por su finalidad, por la materia que regulan y por el plazo de vigencia para el que son dictadas³⁸⁴. El contenido de estas partes dispositivas es verdaderamente heterogéneo³⁸⁵. Con lo que, en

³⁸² STC 65/1990, caso Presupuestos Generales para 1984 y 1985, de 5 de abril, fj 3.

³⁸³ SSTC 76/1992, caso Art. 130 LGT, de 14 de mayo, fj 4.b; 178/1994, caso Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana, de 16 de junio, fj 5 y 195/1994, caso Arts. 111.3 y 128.5 LGT, de 28 de junio, fj 2.

³⁸⁴ J. MARTÍN QUERALT: C. LOZANO SERRANO: G. CASADO OLLERO y J. M. TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario...*, pág. 715.

³⁸⁵ Comprendiendo desde disposiciones relativas al personal de la Administración hasta normas relativas a la Deuda pública pasando por la autorización de concurso para plazas del Tribunal de Cuentas. Para una enumeración más detallada, véase A. MENÉNDEZ MORENO: *La configuración constitucional de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado...*, págs. 79 y 80.

realidad, la Ley de Presupuestos regula prácticamente toda la actividad del Estado relacionada, aunque sea indirectamente, con la esfera económico-pública³⁸⁶.

En segundo término, la exclusión de la creación o modificación de tributos sin ley previa³⁸⁷ tampoco ha sido respetada en sentido estricto debido a la interpretación del Tribunal Constitucional respecto a la aceptación de que la Ley de Presupuestos proceda, aún sin ley tributaria sustantiva que así lo prevea a la "mera adaptación del tributo a la

³⁸⁶ Por ello, González García exponía: "Si fuéramos a suprimir todas las normas jurídicas que se han introducido en nuestro sistema por la vía de la Ley del Presupuesto, sería interesante saber qué institución financiera quedaría en pie después de semejante investigación" (E. GONZÁLEZ GARCÍA: "Las modificaciones legislativas mediante el articulado de las leyes anuales de Presupuestos", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 24, 1985, pág. 117).

³⁸⁷ El Tribunal Constitucional ha realizado una interpretación "intermedia" del concepto de ley sustantiva desechando las tesis extremas (esto es, la ley tributaria sustantiva no es cualquier ley distinta a la de Presupuestos pero tampoco cabe entender que es, exclusivamente, la ley propia de cada tributo). El Alto Tribunal configura dicha norma como cualquier ley distinta a la de Presupuestos que regule elementos concretos de la relación tributaria (STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fj 3). Comparten esta interpretación, F. DÍEZ MORENO: "Análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre preceptos tributarios de la Ley de Presupuestos del Estado para 1981"..., pág. 201; J. MARTÍN QUERALT: *Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional...*, págs. 98 y 99 y C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: "Comentario al artículo 134 de la Constitución", en *Comentarios a las Leyes Políticas*, tomo X, dir. O. Alzaga Villaamil, Edersa, Madrid, 1998, págs. 339 y 340. En contra, A. MARTÍNEZ LAFUENTE: "Ley de Presupuestos e inconstitucionalidad", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, págs. 79 a 82 y R. FALCÓN Y TELLA: "Las Leyes de Presupuestos y el ordenamiento tributario"..., pág. 45.

Por su parte, la interpretación extraordinariamente amplia que ha hecho el Tribunal Constitucional del verbo "modificar" puede resumirse como sigue: a.- la Constitución permite la modificación a través de la Ley de Presupuestos "aunque se trate de alteraciones sustanciales y profundas": b.- para conseguir tal propósito se requiere que exista una norma adecuada que lo prevea y c.- ello no obsta a "la adaptación del tributo a la realidad" que, a juicio del Tribunal, podrá hacerse siempre a través de la Ley de Presupuestos sin necesidad de recurrir al trámite de la previsión o autorización previa (STC 27/1981, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981, de 20 de julio, fjjj 1 y 7). Algunas definiciones de lo que cabe entender por modificaciones tributarias pueden verse en R. FALCÓN Y TELLA: "Las Leyes de Presupuestos y el ordenamiento tributario"..., pág. 43 y M. CORTÉS DOMÍNGUEZ: *Ordenamiento Tributario Español...*, vol. I, págs. 279 y 280.

realidad" o a una variación que consista en la "mera adecuación circunstancial del mismo"³⁸⁸.

En conclusión, nos enfrentamos a ciertos problemas o distorsiones que puede plantear la regulación en el marco de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, de materias completamente ajenas a las que le son propias.

Esta colisión entre la norma presupuestaria y la Constitución se ha deducido, *en primer lugar*, de la *falta de adecuación de estas materias extrapresupuestarias a la función que cumple el Presupuesto* según nuestro Texto constitucional (previsión cifrada de gastos e ingresos y vehículo de la política económica gubernamental); *en segundo término*, de la *restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo* ante la especialidad de su tramitación en la fase gubernativa y en la parlamentaria, al disminuir sus facultades de examen y enmienda; *finalmente*, del atentado que puede suponer *contra el principio de seguridad jurídica* debido a la incertidumbre que tal regulación ocasiona³⁸⁹.

³⁸⁸ Postura que ha provocado una discrepancia prácticamente unánime en la doctrina. Valgan por todos, F. DÍEZ MORENO: "Análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre preceptos tributarios de la Ley de Presupuestos del Estado para 1981"..., págs. 197 a 199; J. MARTÍN QUERALT: "Ley de Presupuestos y reformas tributarias: comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 11, 1981, pág. 102; E. GONZÁLEZ GARCÍA: "Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Presupuestos del Estado para 1981", *Hacienda Pública Española*, núm. 72, 1981, págs. 195 y 196 y C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: "Comentario al artículo 134 de la Constitución"..., pág. 337.

³⁸⁹ Encontramos estos tres argumentos en la STC 84/1982, caso Presupuestos Generales del Estado 1982, de 23 de diciembre, donde leemos: "La norma había de ser considerada inconstitucional por su inclusión en la Ley de Presupuestos, pues según se deduce de la Ley General Presupuestaria aquella ley *no debe incluir preceptos que por su contenido no sean congruentes con su contenido esencial*. De otra parte, *las peculiaridades del procedimiento de aprobación de dicha ley restringen las posibilidades normales del debate parlamentario* y, en consecuencia, la inclusión en una Ley de Presupuestos de un precepto relativo a la Administración Local hace imposible la plena discusión del mismo y genera, además, tanto entre los

2. *Los criterios jurisprudenciales que justifican la limitación material de la Ley de Presupuestos*

Ante la creciente utilización de la Ley de Presupuestos Generales del Estado como instrumento o vehículo de numerosas reformas legislativas –el denominado *desbordamiento del contenido de los Presupuestos*– el Tribunal Constitucional ha tratado de fijar los límites a esta práctica basándose en la singularidad de la norma presupuestaria; singularidad que se concreta en tres criterios: la función constitucional de las Leyes de Presupuestos; el principio procedimental y las consiguientes restricciones que sufre el Parlamento en la tramitación de la Ley de Presupuestos y el principio de seguridad jurídica.

a. La función constitucional

En primer lugar, el Tribunal Constitucional ha afirmado que la *función constitucional que está llamada a cumplir la Ley de Presupuestos* es lo que justifica que la inclusión en ella de cualquier materia extraña a esa función sea inconstitucional³⁹⁰.

parlamentarios como entre los eventuales destinatarios de la norma, una confusión y un conocimiento defectuoso que hay que considerar contrarios al *principio de seguridad jurídica* que consagra el art. 9.3 de la Constitución". El subrayado es nuestro.

³⁹⁰ Un resumen clarificador y conciso sobre la posición de la jurisprudencia constitucional en torno al contenido de la Ley de Presupuestos en E. VÍRGALA FORURÍA: "La Constitución y los Presupuestos Generales del Estado", en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, págs. 1904 a 1906.

La función constitucional³⁹¹ de la Ley de Presupuestos se deduce de dos preceptos constitucionales. Del art. 134.2 CE que establece que en el Presupuesto se aprueban anualmente los ingresos y los gastos presupuestarios y se consignan los beneficios fiscales (contenido necesario de los Presupuestos) y del art. 97 CE del que se puede concluir que esta Ley configura un instrumento de política económica del Gobierno (contenido eventual limitado a las materias relacionadas directamente con esa materia).

Con la función constitucional se produce una asimilación entre la tarea estatal (aprobar el plan financiero del Estado) y un determinado tipo de ley (la de Presupuestos)³⁹² de donde se derivan dos consecuencias: en primer lugar, que el plan

³⁹¹ El criterio de la función constitucional de las leyes se construye con la finalidad de superar la crisis del concepto clásico de "ley", caracterizado por las tres notas de supremacía normativa, generalidad y elaboración parlamentaria. Se trata de definir la ley con las notas extraídas de la propia configuración constitucional de forma que la función que esté constitucionalmente llamada a cumplir esa ley determine su contenido. Se plantea una cuestión muy interesante desde el punto de vista constitucional sobre qué ocurre cuando una *ley funcional* no contraviene directamente un precepto constitucional (puesto que, sin dudas, sería inconstitucional) sino que se opone a un fin constitucional. Es la situación que se detecta en la materia presupuestaria cuando el legislador "desborda" la función de la Ley de Presupuestos incluyendo materias extrañas a esa función. La doctrina habla aquí de la posibilidad de articular su inconstitucionalidad sobre un juicio por *desviación de poder*. Se reconoce, sin embargo, que este instrumento de control sólo es aplicable al ejecutivo en nuestro ordenamiento jurídico (J. A. TOSCANO ORTEGA: "La función y el contenido de las Leyes de Presupuestos del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional"..., pág. 200). Compartimos esta observación porque si bien es cierto que la iniciativa y la elaboración de los Presupuestos corresponde al Gobierno a quien sí cabría aplicar la desviación de poder, el acto contra el que se dirigiría sería una ley aprobada y legitimada por el Parlamento contra la que no cabe este tipo de control.

³⁹² La doctrina afirma que la "función constitucional" de las normas sirve como principio de relación entre éstas una vez que, aprobada la Constitución, el tradicional principio de jerarquía se había mostrado insuficiente (J. JIMÉNEZ DÍAZ: "La Ley de Presupuesto: seguridad jurídica y principios de relación entre normas"..., pág. 299 y R. GÓMEZ FERRER MORANT: "Relaciones entre leyes, competencia, jerarquía y función constitucional", *Revista de Administración Pública*, núm. 113, 1987, págs. 22 a 38). El Tribunal Constitucional indica que el procedimiento de aprobación de la Ley de Presupuestos es lo que determina su función constitucional (SSTC 63/1986, caso Presupuestos Generales del Estado para 1982, 1983 y 1984, de 21 de mayo, fj 6; 99/1987, caso Ley de Medidas para la reforma de la Función Pública, de 11 de junio, fj 1 y 126/1987, caso Ley 5/1983 de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, de 16 de julio, fj 5).

financiero no pueda aprobarse con una ley distinta (salvo lo previsto en el art. 134.5 CE sobre nuevos proyectos de ley que puedan implicar aumento de gastos y disminución de ingresos); en segundo lugar, que la Ley de Presupuestos deberá necesariamente tener un contenido mínimo (art. 143.2 CE). Nos hallamos, pues, ante una ley funcional, caracterizada por un determinado contenido mínimo constitucionalmente fijado, esto es, el *sentido del art. 134.2 CE* no es *excluyente* de otros contenidos, sino un *sentido inclusivo*: que todos los gastos y todos los ingresos queden recogidos en el Presupuesto.

El hecho es que, el Tribunal Constitucional ha formulado una doctrina muy diferente cuando se ha planteado la declaración de inconstitucionalidad de una *regulación ajena a la función constitucional* de estas normas según juzgase la Ley de Presupuestos u otra ley cuyo contenido estuviera constitucionalmente determinado: mientras que para la segunda determina un núcleo mínimo de materias y no se pronuncia sobre la existencia de un contenido máximo³⁹³, éste sí se deduce implícitamente de la Constitución en materia presupuestaria. La única explicación a esta diferencia se deduce de la influencia que sobre el Tribunal Constitucional ha ejercido la fuerte crítica doctrinal en contra del *desbordamiento* en materia presupuestaria frente a la nula reacción en contra de la ley electoral³⁹⁴.

³⁹³ El ejemplo concreto nos lo proporciona la STC 72/1984, caso Ley de Incompatibilidades de Diputados y Senadores, de 14 de junio, en la que el Tribunal deduce una reserva material en favor de la ley electoral de forma que sólo esta ley puede regular las materias que se le confieren como propias y estima que existe un contenido mínimo preceptivo de la ley electoral pero no dice nada sobre las materias que excedan de ese mínimo (ffjj 3 y 4). Sobre el tratamiento de la Ley electoral como ley funcional, puede verse A. JIMÉNEZ DÍAZ: "La Ley de Presupuestos: seguridad jurídica y principios de relación entre normas"..., págs. 302 a 304.

³⁹⁴ Esta diferencia de tratamiento ha sido criticada por cuanto "el Tribunal (...) ha utilizado un parámetro de constitucionalidad, esto es, la función constitucional de estas leyes (derivada, aunque sea implícitamente de un concreto precepto constitucional, el art. 134.2 CE) que, desde luego, no puede estar

A la vista de los hechos se evidencia que el Tribunal Constitucional ha otorgado un trato diferente a las cuestiones relacionadas con la materia presupuestaria frente a otras leyes funcionales pero el hecho de que esto haya sido así no significa que deba continuar siéndolo. Nos encontramos ante una Ley (la de Presupuestos) concebida con una finalidad concreta y constitucionalmente determinada que actualmente apenas si responde a esa función debido a su empleo como mecanismo de *aggiornamento* del ámbito financiero público³⁹⁵ y ésta no es verdaderamente la función que debe cumplir la Ley de Presupuestos³⁹⁶.

Pero, por otra parte, debemos reconocer que resulta peligroso deducir límites implícitos del texto constitucional cuando sus disposiciones no determinan claramente el máximo contenido presupuestario. Por eso, se defiende que la única prohibición material derivada de la Constitución a la Ley de Presupuestos es la del art. 134.7 (creación y modificación de tributos sin ley sustantiva previa) y coincidimos con el diagnóstico de este sector doctrinal en el sentido de que el criterio de la función constitucional no basta por sí solo para determinar la inconstitucionalidad de la Ley de

al servicio de ese fin concreto de erradicar una determinada práctica legislativa, por muy criticada que ésta haya sido" y además exigirá que en el futuro, el Tribunal sea coherente con su doctrina y deba declarar inconstitucionales las regulaciones de las leyes funcionales que excedan del contenido que su función constitucional les marca (J. A. TOSCANO ORTEGA: "La función y el contenido de las Leyes de Presupuestos del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional"..., págs. 202 y 203).

³⁹⁵ La STC 126/1987, caso Ley 5/1983 de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, de 16 de julio, reconoce que algunas materias incluidas en el Presupuesto pueden regularse también por ley ordinaria (fj 5).

³⁹⁶ Como afirma Vírjala Foruría, la catalogación de la Ley de Presupuestos como ley –superada la distinción entre el sentido formal y material del concepto– no significa que sea una ley de contenido ilimitado debiendo aplicarse la máxima anglosajona de “a cada ley un objeto, que debe expresarse en su título” (E. VÍRGALA FORURÍA: “La Constitución y los Presupuestos Generales del Estado”..., pág. 1898). La discusión en torno a la naturaleza formal o material de la Ley de Presupuestos puede verse en

Presupuestos cuando regula materias extrapresupuestarias³⁹⁷. Será necesario que la inclusión de cualquier precepto relacionado con gastos e ingresos o con decisiones de política económica supongan un menoscabo en las facultades de tramitación y enmienda del Parlamento o ponga en peligro la seguridad jurídica³⁹⁸.

b. La tramitación parlamentaria de los Presupuestos Generales del Estado

El segundo criterio empleado para rechazar la inclusión en la Ley de Presupuestos de materias que van más allá del contenido que le define la Constitución lo constituye la *especialidad procedimental en la fase de tramitación parlamentaria* de esta norma porque, afirma el Tribunal Constitucional, supone una merma de las

P. CHICO DE LA CÁMARA: "Ley de Presupuestos y Ley de Acompañamiento en el Derecho comparado con especial referencia al caso italiano", *Quincena Fiscal*, núm. 1, 1999, págs. 12 a 17.

³⁹⁷ Esta es la interpretación que, desde la STC 76/1992, caso art. 130 LGT, de 14 de mayo, vienen suscribiendo algunos magistrados del Tribunal Constitucional en sus votos particulares. D. Luis López Guerra y D. Pedro Cruz Villalón han defendido, en contra de la opinión mayoritaria del Tribunal, que, siendo la Ley de Presupuestos una verdadera ley, la potestad legislativa de las Cortes reconocida en el art. 66.2 CE sólo podía limitarse mediante declaración explícita de la Constitución, que excluye única y específicamente la creación de tributos. Se reitera esta línea argumentativa en los votos particulares que suscriben a las mencionadas SSTC 178/1994; 195/1994; 174/1998 y 32/2000. En la doctrina, comparten esta argumentación algunos autores. Así, Jiménez Díaz se cuestiona porqué, si se ha superado la concepción de Ley formal para la Ley de Presupuestos -como establecía el art. 37 de la Ley de Contabilidad y Administración de 1911- se sigue limitando el contenido de las Leyes de Presupuestos añadiendo que, de los debates parlamentarios sobre el art. 134.2 CE, se deduce un límite mínimo pero no máximo para esta Ley (A. JIMÉNEZ DÍAZ: "La Ley de Presupuestos: seguridad jurídica y principios de relación entre normas"..., págs. 300 y 301, nota a pie núm. 9). También, E. RECODER DE CASSO: "Iniciativa legislativa presupuestaria",... págs. 151 a 157; V. QUEROL BELLIDO: "Las modificaciones legislativas mediante el articulado de las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado"..., pág. 107 y J. A. TOSCANO ORTEGA: "La función y el contenido de las Leyes de Presupuestos del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional"..., pág. 185.

³⁹⁸ Para Viver i Pi-Sunyer este criterio es más laxo y más correcto para la delimitación de qué preceptos pueden o no incluirse en la Ley de Presupuestos ante la rigurosidad del criterio de la función constitucional. Afirma este autor "sería un verdadero cambio doctrinal que se considerase que todo precepto cuya inclusión en la Ley de Presupuestos no produzca inseguridad ni limitaciones en las facultades parlamentarias puede incluirse en dicha ley" (C. VIVER I PI-SUNYER: "La función presupuestaria en la jurisprudencia constitucional", en *Parlamento y Jurisprudencia Constitucional*, IV Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos, Asociación Española de Letrados de

facultades del órgano parlamentario en la discusión y aprobación del Presupuesto³⁹⁹. Durante la tramitación del Presupuesto, el Parlamento pasa de ser “un órgano limitativo de la acción financiera del Gobierno a órgano esencialmente limitado con relación a la iniciativa, discusión y aprobación del Presupuesto”⁴⁰⁰.

La Constitución determina el procedimiento presupuestario desde un punto de vista negativo prohibiendo que la Ley de Presupuestos pueda crear tributos o modificarlos si en el último caso no se ha aprobado con anterioridad una ley tributaria sustantiva (art. 134.7 CE)⁴⁰¹ y establece un procedimiento con especialidades reguladas detalladamente en los Reglamentos de las Cámaras⁴⁰² y que afectan principalmente, primero, a la elaboración de los Presupuestos; segundo, a las enmiendas que se pueden introducir en el proyecto y tercero, al debate presupuestario⁴⁰³.

Parlamentos y Aranzadi, Barcelona y Pamplona, 1997, pág. 563 y 564. La cita reproducida aparece en la última página).

³⁹⁹ Se afirma que el procedimiento presupuestario actual responde a dos imperativos: consolidar el predominio del Gobierno y acelerar la votación de dicha Ley (R. FALCÓN Y TELLA: "Las Leyes de Presupuestos y el ordenamiento tributario"..., pág. 38). Un estudio detallado de la tramitación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado puede verse en S. MONTEJO VELILLA: "Aspectos del debate parlamentario de los Presupuestos para 1984", *Hacienda Pública Española*, núm. 85, 1983, págs. 129 a 144; J. J. HINOJOSA TORRALBO: "La Ley de Presupuestos. Función, contenido y límites"..., págs. 249 a 251; E. VÍRGALA FORURÍA: "La Constitución y los Presupuestos Generales del Estado"..., págs. 1877 a 1896 y M. A. MARTÍNEZ LAGO: *Ley de Presupuestos y Constitución. Sobre las singularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria...*, págs. 153 a 198.

⁴⁰⁰ P. GÓMEZ MATAS y J. LÓPEZ MARTÍNEZ: "La necesaria reforma de la Ley General Presupuestaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 62, 1989, pág. 108.

⁴⁰¹ J. MARTÍN QUERALT: "Ley de Presupuestos y reformas tributarias: comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981"..., págs. 91 a 104).

⁴⁰² Véase nota a pie núm. 355.

⁴⁰³ El Tribunal Constitucional ha declarado que incluir sin limitación alguna en la Ley de Presupuestos materias no relacionadas con la disciplina presupuestaria supone "una restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo, al disminuir sus facultades de examen y enmienda sin base constitucional" (SSTC 76/1992, caso art. 130 LGT, de 14 de mayo, fj 4 y 63/1986, caso Presupuestos

Las restricciones de las facultades de los órganos legislativos en materia presupuestaria se manifiestan en los siguientes órdenes⁴⁰⁴:

1. Limitación de la iniciativa legislativa presupuestaria, que corresponde exclusivamente al Gobierno (art. 134.1 CE);
2. Limitación del derecho de enmienda (arts. 134.6 CE; 133.3 y 4 RCD y 149.2 RS);
3. Reglamentación del funcionamiento de las Cámaras legislativas en la discusión y votación de la Ley de Presupuestos (arts. 134.3 CE; 133 a 135 RCD y 148 a 151 RS); y
4. Delimitación imperativa de la estructura y contenido de las Leyes de Presupuestos (arts. 134.2 y 7 CE).

Del análisis conjunto de todo el articulado, se deduce que las restricciones parlamentarias sólo gozan de legitimidad cuando se aplican a materias presupuestarias que responden a la política gubernamental porque, desde un punto de vista general, emplear este mismo procedimiento en la aprobación de disposiciones que incidan en materias extrapresupuestarias supone aplicarles una restricción sobre las posibilidades de iniciativa, enmienda y debate no justificadas y, más concretamente, incidir en la

Generales del Estado para 1982, 1983 y 1984, de 21 de mayo, fj 5). Vírgala explica que la introducción de limitaciones en la tramitación de enmiendas responde a razones “relacionadas con la evitación de demagogia en el gasto o la ruptura del equilibrio que el Gobierno ha querido imprimir a su política económica y para mantener la filosofía originaria del Presupuesto como autorización parlamentaria del gasto propuesto por el Gobierno” (E. VÍRGALA FORURÍA: “La Constitución y los Presupuestos Generales del Estado”..., pág. 1886).

materia tributaria mediante una extralimitación presupuestaria implica además una violación del principio de reserva de ley entendido como garantía de la colectividad a que los tributos sean establecidos por los representantes del pueblo⁴⁰⁵.

Frente a este análisis se ha realizado una interpretación que permite salvar todos los obstáculos que las especialidades procedimentales suponen para que la Ley de Presupuestos regule materias extrapresupuestarias⁴⁰⁶.

Una lectura *a sensu contrario* del art. 134.7 CE permite defender la no limitación del contenido presupuestario, esto es, sólo se prohíbe la creación de tributos pero el resto de materias puede libremente incluirse en el cuerpo del Presupuesto sin violar el tenor constitucional. Tampoco la iniciativa gubernamental constituiría un exceso cuando regule materias extrapresupuestarias porque la Constitución reconoce al Gobierno la iniciativa legislativa, junto con las Cámaras, para todas las materias (art.

⁴⁰⁴ Seguimos a G. BUJARRABAL ANTÓN: "La modificación de tributos en las Leyes forales de Presupuestos", *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 21, 1996, pág. 73.

⁴⁰⁵ F. PÉREZ ROYO: "Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional", en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 32 y R. FALCÓN Y TELLA: "La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos"..., pág. 36. Este último autor afirma que la prohibición de crear tributos a través de las Leyes de Presupuestos es, además, congruente con otros principios constitucionales que tienen el mismo fundamento y enumera los arts. 86.1 CE (prohibición de Decreto-ley para la creación de tributos); 87.3 CE (exclusión de iniciativa popular en materia tributaria) y 94.1 CE (autorización de las Cortes Generales para la autorización de celebración de Tratados que afecten a esta materia).

⁴⁰⁶ Entre otros, J. A. TOSCANO ORTEGA: "La función y el contenido de las Leyes de Presupuestos del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional"..., págs. 209 a 217.

87.1 CE)⁴⁰⁷ y éstas podrán ejercer iniciativas alternativas en relación con dichas materias.

Por lo que se refiere a las limitaciones al derecho de enmienda de las Cortes en el debate de la Ley de Presupuestos (arts. 133.3 y 4 RCD y 149.2 y 151.2 RS), se afirma que sufren las mismas restricciones en todo tipo de leyes siempre que impliquen un aumento de gastos o disminución de ingresos. En este sentido, dentro del *procedimiento legislativo común*, el Reglamento del Congreso de los Diputados exige que se dé la conformidad del Gobierno para la tramitación de enmiendas (art. 111 RCD) y de proposiciones (art. 126 RCD) y el Reglamento del Senado pide lo mismo para las enmiendas en el art. 151.2 RS y para las proposiciones en el art. 151.1 RS. Para el resto de casos (enmiendas que supongan aumento de créditos o proyectos de naturaleza tributaria que no impliquen un aumento de gastos), no requieren de esa autorización⁴⁰⁸.

Por último, respecto a la restricción en el debate parlamentario se exige la demostración de que ese *recorte* suponga limitación de los derechos de los parlamentarios de forma que, de no darse, no pueden ocasionar la declaración de inconstitucionalidad de las disposiciones extrapresupuestarias de la Ley de

⁴⁰⁷ A. JIMÉNEZ DÍAZ: "La Ley de Presupuestos: seguridad jurídica y principios de relación entre normas"..., pág. 306.

⁴⁰⁸ A. JIMÉNEZ DÍAZ: "La Ley de Presupuestos: seguridad jurídica y principios de relación entre normas"..., págs. 306 a 308; E. DE MIGUEL CANUTO: "¿Qué es lo que puede regular la Ley de Presupuestos?", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 83, 1994, págs. 629 y 630 y M. A. MARTÍNEZ LAGO: "La reforma de los procedimientos de aprobación de los Presupuestos Generales del Estado", en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, pág. 1782.

Presupuestos⁴⁰⁹, distinguiendo también si la violación del principio de procedimiento procede de la no observancia de un precepto constitucional o de uno reglamentario⁴¹⁰. Además se alega que en nuestro ordenamiento existen otros procedimientos mucho más urgentes para la tramitación de materias no presupuestarias sobre las que no se plantea ninguna duda respecto a su legitimidad.

Lo cierto es que el procedimiento de tramitación parlamentaria de la Ley de Presupuestos plantea una importante objeción respecto a la posibilidad de un ejercicio correcto de los derechos de los parlamentarios dada la celeridad con que se realiza la tramitación parlamentaria de los Presupuestos. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha declarado que la inobservancia de preceptos procedimentales puede

⁴⁰⁹ Lo contrario, esto es, admitir genéricamente y sin analizar caso por caso que el procedimiento ha operado una restricción ilegítima de los derechos de los parlamentarios -de lo que se acusa a nuestro Tribunal Constitucional en sus pronunciamientos en materia tributaria frente a otras sentencias en las que el Tribunal ha examinado detenidamente las insuficiencias del procedimiento (SSTC 108/1986, caso Ley Orgánica del Poder Judicial II, de 29 de julio, fj 4 y 57/1989, caso Estatuto de los Trabajadores II, de 16 de marzo, fj 2.c)- supone una "sacralización del proceso en sí mismo considerado" (A. JIMÉNEZ DÍAZ: "La Ley de Presupuestos: seguridad jurídica y principios de relación entre normas"..., pág. 313).

⁴¹⁰ Mientras que en el primer caso la sanción aplicable podría ser la nulidad por aplicación analógica del art. 28.2 LOTC (que declara la inconstitucionalidad de la ley ordinaria que regule materias reservadas a Ley Orgánica), no cabe aplicar la misma regla ante la violación de una norma contenida en un Reglamento parlamentario porque, en primer lugar, se imponen restricciones al legislador que no tienen una cobertura constitucional clara e indiscutible y, en segundo lugar, resultaría un régimen más riguroso con las Cortes en la observación de las especialidades procedimentales reguladas en reglamentos parlamentarios de lo que se es, por ejemplo, con el Gobierno en el ejercicio de su potestad reglamentaria (A. JIMÉNEZ DÍAZ: "La Ley de Presupuestos: seguridad jurídica y principios de relación entre normas"..., págs. 320 a 324). No es éste el lugar adecuado para entrar en el debate doctrinal acerca de la posibilidad de declarar inconstitucional una norma por violación reglamentaria. En contra de esta posibilidad, entre otros, J. A. PIQUERAS BAUTISTA: "La infracción de los Reglamentos de las Cámaras y la inconstitucionalidad", en *El Tribunal Constitucional*, vol. III, IEF, Madrid, 1981, págs. 2223 a 2226 y M. R. RIPOLLÉS SERRANO: "Los reglamentos parlamentarios en el sistema de fuentes de la Constitución española de 1978", *Revista de las Cortes Generales*, núm. 6, 1985, pág. 299. Cuando se trata de una violación grave del Reglamento, se pronuncian a favor de la declaración de inconstitucionalidad, C. J. FERNÁNDEZ CARNICERO: "Reglamentos parlamentarios y ordenamiento jurídico", *Revista de Derecho Político*, núm. 9, 1981, págs. 169 y 170 y A. GARRORENA MORALES: "La sentencia constitucional", *Revista de Derecho Político*, núm. 11, 1981, pág. 14.

viciar de inconstitucionalidad una ley "cuando altere de modo sustancial el proceso de formación de voluntad en el seno de las Cámaras"⁴¹¹ y requerir de este órgano que entre en consideraciones fácticas e indague, caso a caso, si los Diputados y Senadores se sintieron o no limitados en sus posibilidades de actuación, exigiría la práctica de una difícil prueba en los procesos de inconstitucionalidad⁴¹².

En la práctica, el proyecto de Presupuestos es examinado por las Cámaras, casi siempre de un modo superficial y fraccionado debido a diversos motivos, entre ellos, el que el estudio en profundidad del mismo requiere de unos conocimientos en materia financiera de los que generalmente carecen los parlamentarios; también la propia constitución política de las Cámaras hace que determinados aspectos concretos del proyecto sean sometidos a un examen en profundidad descuidándose otros que no tienen tanta relevancia política y, sobre todo, la carencia de tiempo material para que las Cortes Generales discutan y examinen el proyecto⁴¹³.

Sin embargo, sólo ante los supuestos graves de limitación de derechos de los parlamentarios cabría una declaración de inconstitucionalidad de las normas que se

⁴¹¹ SSTC 108/1986, caso Ley Orgánica del Poder Judicial II, de 29 de julio, fj 4; 99/1987, caso Ley de Medidas para la Reforma de la Función Pública, de 11 de junio, fj 1.a) y 57/1989, caso Estatuto de los Trabajadores II, de 16 de marzo, fj 2.c).

⁴¹² Prueba que el Tribunal Constitucional ha juzgado impropia de su jurisdicción (STC 88/1989, caso Atina, de 11 de mayo, fj 3) (R. GIL CREMADES: "Ley de Presupuestos y seguridad jurídica", *Revista de las Cortes Generales*, núm. 27, 1992, pág. 97).

⁴¹³ D. SIERRA SÁNCHEZ: "Las Cortes Generales y el Presupuesto en la Constitución", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 6, 1980, pág. 150. Algún autor realiza una valoración favorable del plazo otorgado a las Cámaras para el examen y aprobación de los Presupuestos alegando que todos los años se sabe que ha de aprobarse el Presupuesto; que esta Ley goza de prioridad absoluta de tramitación; que el Derecho comparado no ofrece plazos más extensos o, finalmente que, en comparación con otros proyectos de ley,

hayan aprobado con esta violación del proceso de formación de voluntad de la Cámara⁴¹⁴. Porque, en realidad, nos hallamos ante una deficiencia técnica de extralimitación en el contenido de la Ley de Presupuestos que, al no contar con un límite constitucional explícito –salvo lo dispuesto en el art. 134.7 CE–, ha permitido la inclusión de materias ajenas a las previsiones de ingresos y gastos estatales aplicando a estas otras materias un procedimiento específico no previsto, en principio, para ellas. Pero la tacha de inconstitucionalidad debe fundarse en la conculcación probada de un precepto constitucional. En el caso que nos ocupa, no basta con alegar las *peculiaridades del debate presupuestario* sino que ha de demostrarse la reducción de la capacidad de examen de la norma, de formulación de enmiendas y de discusión y votación en Pleno y Comisiones, lo que sí supondría, efectivamente, la violación del derecho de los parlamentarios (art. 23.2 CE)⁴¹⁵.

las Cámaras no dedican más tiempo a estos últimos (A. MENÉNDEZ MORENO: *La configuración constitucional de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado...*, págs. 102 a 105).

⁴¹⁴ La doctrina favorable a la regulación de materias extrapresupuestarias en la Ley de Presupuestos pone el acento en la expresión jurisdiccional "de modo sustancial" entendiéndose que sólo ante supuestos graves de limitación de derechos de los parlamentarios cabría la declaración de inconstitucionalidad de la regulación extrapresupuestaria (J. JIMÉNEZ DÍAZ: "La Ley de Presupuestos: seguridad jurídica y principios de relación entre normas"..., pág. 311). La doctrina constitucionalista ha interpretado que los derechos de los parlamentarios se conculcan gravemente en el proceso de formación de la voluntad de la Cámara, por ejemplo, cuando la minoría ve mermado su derecho a expresarse y a hacer oír sus puntos de vista en el debate (M. ARAGÓN REYES: "La eficacia jurídica del principio democrático"..., pág. 42 y P. BIGLINO CAMPOS: "Los vicios del procedimiento legislativo: la postura del Tribunal Constitucional en la STC 99/1987", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 24, 1988, págs. 224 a 226).

⁴¹⁵ El Tribunal Constitucional ha señalado: "el derecho de acceder a los cargos y funciones públicas implica también necesariamente, el de mantenerse en ellos y desempeñarlos de acuerdo con lo previsto en la ley que, como es evidente, no podrá regular el ejercicio de los cargos representativos en términos tales que se vacíe de contenido la función que han de desempeñar o se la estorbe o dificulte mediante obstáculos artificiales o se coloque a ciertos representantes en condiciones inferiores a otros ..., pues si es necesario que el órgano representativo decida siempre en el sentido querido por la mayoría, no es lo menos que se ha de asignar a todos los votos igual valor y *se ha de colocar a todos los votantes en iguales condiciones de acceso al conocimiento de los asuntos ...*" (STC 32/1985, caso Ayuntamiento de La Guardia, de 6 de marzo, fj 3). El subrayado es nuestro.

Lo que debe sugerirse es una adecuación técnica de la fase parlamentaria de examen, enmienda y aprobación del proyecto gubernamental de Ley de Presupuestos y la urgente recuperación de una mayor presencia del legislador en el ámbito presupuestario y el fortalecimiento de la función deliberante parlamentaria⁴¹⁶. Las ventajas que se derivarían son de tanta importancia como la de otorgar al Parlamento el protagonismo que la Constitución le asigna en la aprobación de esta norma; la de permitir que las opciones se expresen y aparezcan los contrastes; la de situar al poder ejecutivo en el justo papel que le toca cumplir en esta materia y la de ejercer realmente la función de control a la que responde la aprobación parlamentaria de la Ley de Presupuestos⁴¹⁷.

c. El principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica sirve como *tercer criterio* esgrimido por el Tribunal Constitucional *para reputar inconstitucional el exceso material en las Leyes de Presupuestos*⁴¹⁸. El Tribunal Constitucional ha entendido que atenta contra la

⁴¹⁶ M. A. MARTÍNEZ LAGO: *Manual de Derecho Presupuestario (Ordenación jurídica de los Presupuestos y control de la Hacienda Pública)*..., pág. 89.

⁴¹⁷ Martínez Lago sintetiza diciendo que "Si no se utiliza el Presupuesto como instrumento para la toma de decisiones, si no se debate en base a análisis durante su elaboración y si su ejecución no se evalúa adecuadamente, es que el Presupuesto sólo sirve para legitimar formalmente la actividad financiera del Estado. Aparentemente sólo importa cumplir los principios de formalidad presupuestarios tales como el de unidad, anualidad, especialidad, etc. Pero la crisis de estos principios hace pensar que el proceso y el propio documento presupuestario tan sólo ofrecen una utilidad simbólica y ritual" (M. A. MARTÍNEZ LAGO: *Manual de Derecho Presupuestario (Ordenación jurídica de los Presupuestos y control de la Hacienda Pública)*..., pág. 96).

⁴¹⁸ La doctrina denuncia asimismo esta circunstancia y afirma que "las actuales características de la parte dispositiva de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado son una de las manifestaciones más flagrantes del menosprecio de la seguridad jurídica -y, por ello, son también una clara manifestación de la ineficacia del art. 9.3 de la Constitución, que proclama su papel de garante en este trascendental valor del

seguridad jurídica en materia presupuestaria la situación de incertidumbre creada por el legislador sobre la legislación aplicable cuando la ubicación de leyes muy diversas y sin relación con la materia presupuestaria se realiza en la Ley de Presupuestos e interpreta este principio de seguridad jurídica como certeza⁴¹⁹. Además el Tribunal alude a la intangibilidad del Derecho codificado frente a la Ley de Presupuestos para fundamentar un juicio de inconstitucionalidad⁴²⁰.

Lo cierto es que el Tribunal Constitucional ha manejado dos conceptos diferentes de seguridad jurídica otorgándoles asimismo un contenido diverso. La *primera sentencia donde el Tribunal Constitucional vinculó las modificaciones tributarias en la Ley de Presupuestos con el principio de seguridad jurídica* fue en la STC 65/1990, de 5 de abril, donde afirma que "tampoco cabe descartar que la regulación injustificada de una materia no estrictamente presupuestaria mediante las leyes anuales de Presupuestos pueda, por la incertidumbre que origina, afectar al

Derecho-, por otra parte bastante frecuente, en general, en la normativa reguladora de la materia jurídico-financiera" (A. MENÉNDEZ MORENO: *La configuración constitucional de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado...*, pág. 81). Una exposición completa y detallada de estas censuras doctrinales en el artículo de I. IBÁÑEZ GARCÍA: "La necesaria simplificación del ordenamiento jurídico. Especial referencia al sistema tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 53, 1999, págs. 693 a 755, especialmente págs. 696 a 715.

⁴¹⁹ El Tribunal Constitucional explica: "resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida, puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los individuos en el mismo, puede terminar por empañar el valor justicia" (STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 8). En el mismo sentido, SSTC 195/1994, caso Arts. 111.3 y 128.5 LGT, de 28 de junio, fj 3 y 173/1996, caso art. 38.Dos.2 Ley 5/1990, de 31 de octubre, fj 3.

⁴²⁰ STC 76/1992, caso Art. 130 LGT, de 14 de mayo, fj 4.b). En contra, Ramallo sostiene que este argumento en exclusiva no tiene virtualidad para fundamentar aquel juicio (J. RAMALLO MASSANET: "Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado (STC 76/1992, de 14 de mayo)", *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, pág. 136).

principio de seguridad jurídica"⁴²¹. En pronunciamientos anteriores, el *principio de seguridad jurídica se alegaba en estrecha relación con el de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales*, principios ambos reconocidos en el art. 9.3 CE, entendiendo que con su violación se originaba “incertidumbre en cuanto a los compromisos del Estado y su eficaz cumplimiento”⁴²² lo que implica el entendimiento de este principio como sinónimo de regularidad y previsibilidad de la actuación de los poderes públicos. En esta línea se inscribe la postura minoritaria mantenida en los votos particulares de algunos magistrados del Tribunal Constitucional que interpretan el principio de seguridad jurídica como *claridad y precisión de las normas jurídicas*⁴²³ defendiendo que las alteraciones de textos legales producidas por la Ley de Presupuestos no pueden tacharse como vulneradoras de ese principio ya que se trata de modificaciones contenidas en una norma con rango de ley, promulgada y publicada del modo usual y con un contenido claro y determinado.

⁴²¹ STC 65/1990, caso Presupuestos Generales de 1984 y 1985, de 5 de abril, fj 3.

⁴²² STC 65/1987, caso Presupuestos 1984, de 21 de mayo, fj 8. En el mismo sentido, SSTC 84/1982, caso Presupuestos Generales del Estado para 1982, de 23 de diciembre, fj 4; 126/1987, caso Ley 5/1983 de Medidas urgentes en materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria, de 16 de julio, fj 11 y 134/1987, caso Presupuestos 1984 II, de 21 de julio, fj 9. La doctrina advierte que el Tribunal Constitucional había sido menos estricto en la vigilancia del debido respeto al principio de seguridad jurídica en estos pronunciamientos (L. M. ALONSO GONZÁLEZ: *Jurisprudencia Constitucional tributaria*, IEF, Madrid, 1993, pág. 109 y J. A. TOSCANO ORTEGA: "La función y el contenido de las Leyes de Presupuestos del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional" ..., págs. 222 a 228).

⁴²³ Este es el sentido que se otorga al principio en los votos particulares formulados por D. Luis López Guerra y D. Pedro Cruz Villalón en las sentencias 76/1992, caso Art. 130 LGT, de 14 de mayo; 178/1994, caso Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana, de 16 de junio y 195/1994, caso Arts. 111.3 y 128.5 LGT, de 28 de junio, respectivamente. A modo de ejemplo, en el voto particular formulado por López Guerra a la STC 76/1992, caso Art. 130 LGT, de 14 de mayo, se afirma que "por lo que atañe a la afectación del principio de seguridad jurídica estimo que los términos en que viene a expresarse la norma

Se trata de dos posturas de difícil conciliación y que abocan a consecuencias totalmente enfrentadas ya que constituye el argumento decisivo en las sentencias que el Tribunal Constitucional ha empleado para declarar la inconstitucionalidad de la regulación extrapresupuestaria. De hecho, la virtualidad del principio de seguridad jurídica se ha transformado para pasar de ser una cuestión de técnica legislativa a un problema de carácter constitucional⁴²⁴.

Las diferencias que se observan entre los diversos planteamientos del principio de seguridad jurídica derivan de que, en su contenido se distinguen diversos valores, siendo aquel principio resultado de la suma de estos valores: certeza, legalidad, jerarquía, publicidad, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad y protección de la confianza de los ciudadanos frente a cambios no razonables y previsibles⁴²⁵. El Tribunal Constitucional ha hecho primar alguno de los valores que conforman aquel principio en el juicio sobre las normas presupuestarias, concretamente, el valor certeza y entiende la necesidad de examinar los preceptos como un todo, como integrantes de un conjunto que, para calificarse de sistema, exige claridad y cohesión entre esas partes que lo integran⁴²⁶ siendo posible crear incertidumbre, confusión e

questionada excluyen cualquier incertidumbre respecto a su contenido, a su fuerza vinculante y a la extensión de su pretensión de validez".

⁴²⁴ C. VIVER I PI-SUNYER: "La función presupuestaria en la jurisprudencia constitucional"..., pág. 559.

⁴²⁵ STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 12.

⁴²⁶ En la STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, se afirma que: "Cada norma singular no constituye un elemento aislado e incomunicado en el mundo del Derecho, sino que se integra en un ordenamiento jurídico determinado, en cuyo seno y conforme a los principios generales que lo informan y sustentan, deben resolverse las antinomias y vacíos normativos, reales o aparentes que de su articulado resulten. Sólo si, en el contexto ordinamental en que se inserta 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

inseguridad jurídica con la existencia de normas, aunque claras en su expresión y sencillas en su contenido, se modifiquen año tras año en un cuerpo legal que no debería responder a esta finalidad innovadora del ordenamiento jurídico.

Quizás sea éste, el principio de seguridad jurídica uno de los argumentos más sólidos en los que sustentar la inconstitucionalidad de las disposiciones extrapresupuestarias contenidas en la Ley anual de Presupuestos ya que las continuas modificaciones de normas de carácter general, algunas de ellas codificadas y de tanta importancia como las tributarias, siembran confusión entre los destinatarios e incluso aplicadores de esas leyes que tienen graves dificultades para conocer las modificaciones que han sufrido aquellas normas. En todo caso y frente a la afirmación de que se trate de un motivo de inconstitucionalidad, cabe dos matizaciones. En primer lugar, la *lesión del principio de seguridad debe derivarse de la norma en sí misma considerada*, con independencia del hecho de haber sido incluida en una Ley de Presupuestos⁴²⁷. En segundo lugar, lo que puede suscribirse con seguridad es que las consecuencias de una regulación tan variada y amplia en el cuerpo de las Leyes de Presupuestos resulta *reprochable desde el punto de vista de la técnica jurídica* puesto que son manifiestamente mejorables los procedimientos de tramitación parlamentaria del Presupuesto.

3. Alternativas

acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma en cuestión infringe el principio de seguridad jurídica" (fj 8).

⁴²⁷ E. DE MIGUEL CANUTO: "¿Qué es lo que puede regular la Ley de Presupuestos?"..., pág. 633, nota a pie núm. 27.

La situación descrita puede corregirse sustancialmente si se introducen una serie de previsiones o se ponen en práctica determinadas posibilidades.

En primer lugar, debe comenzarse sugiriendo la reforma general del procedimiento de aprobación parlamentaria del proyecto de Ley de Presupuestos con el fin de que se anticipen a las Cámaras previsiones que después contendrá ese proyecto. Si las Cortes Generales disponen de esa información meses antes de que sea formalmente remitido al Congreso el proyecto para su examen, enmienda y modificación, los Diputados y Senadores podrían ejercer más correctamente los derechos que acompañan a su función, rentabilizándose el papel del Parlamento en este trámite. Para ello, además, las Cámaras deberían contar con una estructura mínima adecuada para la realización de la tarea de revisión, seguimiento y estudio de la documentación enviada desde el Gobierno sobre materia presupuestaria para lo que se exigirían medios técnicos y humanos encargados de realizar esta función⁴²⁸.

En segundo lugar, el Gobierno debería comenzar por aplicar una autolimitación al contenido de las Leyes de Presupuestos de forma que en el proyecto que presenta cada año a las Cámaras se incluyesen únicamente las disposiciones que corresponden a su función constitucional delimitada por el art. 134.2 CE, a saber,

⁴²⁸ Martínez Lago recuerda, en este sentido, la creación por Ley de Presupuestos (Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990) de una *Oficina Presupuestaria* de las Cortes Generales cuya constitución y puesta en marcha todavía no se ha producido (M. A. MARTÍNEZ LAGO: *Ley de Presupuestos y Constitución. Sobre las singularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria...*, pág. 165). El mismo autor sugiere como solución la ampliación de los plazos para que las Cámaras aprueben la Ley de Presupuestos o bien que ésta vea ampliado su lapso temporal de vigencia, lo cual llevaría a la necesaria modificación de la Constitución (art. 134.2) (M. A. MARTÍNEZ LAGO: "La reforma de los procedimientos de aprobación de los Presupuestos Generales del Estado"..., pág. 1783).

materias sobre previsiones de ingresos y gastos del Estado, directamente conectadas con los criterios de política económica general o complemento necesario para la mejor inteligencia o la ejecución del presupuesto.

El resultado de la reforma de la fase parlamentaria de tramitación de los Presupuestos y el ejercicio voluntario de *self-restraint* por parte del Ejecutivo resultarían suficientes para evitar “las críticas desde la perspectiva de su adecuación técnica o de su acomodación a las categorías doctrinales predominantes”⁴²⁹, asegurando, en todo caso, el control de constitucional ante el Tribunal Constitucional de todas aquellas extralimitaciones presupuestarias que violen alguna de las prohibiciones explícitas contenidas en el art. 134 CE.

4. *La Ley de Acompañamiento*

La reacción ante la doctrina que el Tribunal Constitucional ha ido elaborando sobre el contenido y límites de la Ley de Presupuestos y la declaración de inconstitucionalidad de algunas disposiciones introducidas en el ordenamiento por esta Ley ha sido la de crear un fenómeno novedoso no previsto por el ordenamiento jurídico español. Nos referimos a la aparición, junto a la Ley de Presupuestos Generales del Estado, de otra Ley conocida con el nombre de *Ley de Acompañamiento*.

⁴²⁹ Voto particular del magistrado López Guerra a la STC 76/1992, caso Art. 130 LGT, de 14 de mayo.

De esta norma, cuya necesidad ha sido reconocida⁴³⁰, se critica su espíritu y finalidad⁴³¹. En general, se considera que con este "apéndice" legislativo el Gobierno ha tratado de resolver el problema que le planteaba la jurisprudencia constitucional sobre los límites materiales a la Ley de Presupuestos y se ha articulado un auténtico "fraude de ley"⁴³². Es decir, se adjunta a esta última Ley otra norma legal que no sufre las restricciones formales ni materiales de las Leyes de Presupuestos pero que, en realidad, viene a suplantar la parte de éstas en donde se insertaban las modificaciones tributarias y las normas de toda índole que no tenían relación con el estado de ingresos y gastos y

⁴³⁰ Cazorla Prieto, por ejemplo, reconoce que las Leyes de Acompañamiento responden a la necesidad del Estado diseñado por la Constitución española de 1978 de contar con instrumentos jurídicos que actúen rápidamente, adaptándose a las circunstancias cambiantes y abarcando los muchos ámbitos sobre los que se despliega la acción pública en la actualidad. Por ello, afirma que "constituiría un choque con la realidad política, social y económica oponerse a tal nueva situación legislativa al abrigo de argumentos de constitucionalidad. El Derecho debe canalizar, ahormar estados de cosas que le vengan dados: no debe, excepto en lo insalvable a lo que también ha de dar cauce aunque sea el de la respuesta negativa, oponerse frontalmente a lo que los hechos claman a gritos". No obstante lo cual, reconoce que la articulación de estas medidas no puede realizarse de cualquier forma sin observar las limitaciones legales (L. M. CAZORLA PRIETO: "Propuestas de reforma de la actual configuración de las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario", *Crónica Tributaria*, núm. 85, 1998, pág. 79). En el mismo sentido, J. GARCÍA MORILLO: *La democracia en España...*, pág. 222.

⁴³¹ Las calificaciones que se le han dado a estas Leyes de Acompañamiento denotan a las claras la valoración que de ellas hace la doctrina: "engendro ideado por el Ejecutivo" (T. OLALDE MARTÍN: "Ley de Presupuestos *versus* Ley de Acompañamiento", *Impuestos*, núm. 24, 1995, pág. 37); "fraude a la Constitución" (R. FALCÓN Y TELLA: "Leyes de Presupuestos y Leyes "de Acompañamiento": un posible fraude a la Constitución", *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1994, pág. 5); "parásito" de la Ley de Presupuestos (intervención del senador Utrera Mora en V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ: "La Ley de Presupuestos y las Leyes de Acompañamiento"..., pág. 881, nota a pie núm. 46) o "clon de la Ley de Presupuestos, es decir, (que) pertenecen a una estirpe celular nacida de ésta" (J. MARTÍN QUERALT: "Editorial: La Ley de Acompañamiento o el sinvivir del Derecho", *Tribuna Fiscal*, núm. 74, 1996, pág. 4). La situación puede calificarse de preocupante porque en el propio Gobierno se redactan informes que cuestionan la legitimidad de estas Leyes de Acompañamiento. Así, un informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Economía y Hacienda de marzo de 1999 realiza una crítica a fondo de dicha Ley asegurando que plantea serios problemas constitucionales y propone introducir numerosas reservas en su aplicación (Sección Economía, *El País*, 8 de julio de 1999, pág. 20).

⁴³² L. M. CAZORLA PRIETO: *Las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad...*, pág. 120.

que sobrepasaban los límites de dichas Leyes de Presupuestos según la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional.

Analicemos más detenidamente esta nueva tipología de ley.

a. Origen y contenido de la Ley de Acompañamiento

Su aparición tiene lugar en el año 1993, como consecuencia directa de la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1992, de 14 de mayo, en virtud de la cual se declaró inconstitucional la nueva redacción dada al artículo 130 de la LGT por la Ley de Presupuestos para el año 1988⁴³³. La *Ley de Medidas Fiscales y Administrativas del Orden Social*, conocida como *Ley de Acompañamiento*, ha nacido al cobijo de las Leyes de Presupuestos y, salvo en 1995, todos los años la aprobación de los Presupuestos lleva aparejada su *Ley de Acompañamiento*⁴³⁴.

La *Ley de Acompañamiento* ha venido, de alguna manera a depurar el contenido extrapresupuestario que, año tras año, se venía incluyendo en la Ley de

⁴³³ Esta sentencia recapitula la anterior jurisprudencia del Tribunal Constitucional que recordamos resumidamente declaraba la existencia de un doble contenido constitucionalmente admitido en las Leyes de Presupuestos: un *contenido mínimo, necesario e indispensable* atribuido por la propia naturaleza del Presupuesto que contuviese la expresión cifrada de la previsión de ingresos y la habilitación de gastos y un *contenido posible, no necesario y eventual*, que permitía incluir materias distintas al núcleo esencial de ingresos y gastos siempre que o bien guardasen una relación directa con los gastos e ingresos o los criterios de política económica general (materias conexas) o bien su inclusión estuviese suficientemente justificada, excluyendo en todo caso, de este contenido eventual, las normas típicas del Derecho codificado y un *contenido prohibido* constituido por la creación o modificación de tributos sin ley previa sustantiva habilitante.

⁴³⁴ Nos referimos a las Leyes 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Reforma del régimen jurídico de la función pública y de la Protección por Desempleo; 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social (que ha consolidado la denominación); 13/1996, de 30 de diciembre; 66/1997, de 30 de diciembre; 50/1998, de 30 de diciembre y 55/1999, de 29 de diciembre. En 1995, la *Ley de Acompañamiento* no pasó de proyecto de ley (Boletín Oficial del Congreso de los Diputados de 13 de octubre de 1995).

Presupuestos⁴³⁵. La complementariedad entre ambas normas se desprende claramente de sus Preámbulos⁴³⁶.

Por lo que respecta al *contenido de las Leyes de Acompañamiento* destaca, en primer lugar, su *extensión* a pesar de tratarse de un documento cuya finalidad es

⁴³⁵ Podemos encontrar una figura similar a nuestra Ley de Acompañamiento en el ordenamiento italiano. El art. 81.3 de la Constitución italiana prohíbe que las leyes de Presupuestos (*legge di bilancio*) puedan regular "nuevos tributos y nuevos gastos". El sistema cambió en 1978, a consecuencia de la Ley de Reforma de Algunas Normas de Contabilidad General del Estado en materia de Presupuestos, de 5 de agosto de 1978, núm. 468, con la creación de la *legge finanziaria* como instrumento que posibilitaba la función de dirección y gestión de la política económico-financiera gubernamental. La ampliación desmedida de la *legge finanziaria*, de aprobación también paralela a la de Presupuestos, hizo olvidar su función originaria como instrumento de dirección de la política económica del Gobierno, cumpliendo así lo que a la Ley anual de Presupuestos le está constitucionalmente vedado, esto es, introducir modificaciones e innovaciones en las disposiciones legales que tengan una repercusión o reflejo directo en el Presupuesto (Sobre el tema consúltese la bibliografía italiana citada por A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "Jurisprudencia Constitucional y Derecho presupuestario. Cuestiones resueltas y temas pendientes"..., pág. 57). Ello ha desembocado en la necesidad de una reforma legislativa (operada en 1988 por la Ley sobre nuevas normas en materia de Presupuestos y Contabilidad del Estado, de 23 de agosto de 1988, núm. 362) que establece un contenido tasado para la *legge finanziaria* tanto en sentido positivo, pues se establece un listado de los contenidos de esa ley, como en sentido negativo dado que mediante este cauce legal no pueden establecerse nuevos impuestos, tasas o contribuciones especiales ni nuevos o mayores gastos. El problema que plantea actualmente la doctrina italiana es que, con la nueva regulación, la *legge finanziaria* queda completamente asimilada a la *legge di bilancio*.

⁴³⁶ González del Campo afirma que, "mientras la complementariedad entre ambas leyes del año 1993 se establecía de modo un tanto lacónico, señalando que con una se coadyuvaba al cumplimiento de los objetivos económicos previstos en la otra, de la lectura de los preámbulos de las dos normas del año 1994 se desprende claramente la motivación que ha impulsado al Ejecutivo a presentar y al Legislativo a aprobar esta nueva práctica. Señala el Preámbulo de la Ley 41/1994 que "La doctrina del Tribunal Constitucional en una ya abundante jurisprudencia (...) ha definido los límites que impone la Constitución Española, en su artículo 134, a las Leyes anuales de Presupuestos". Y tras hacer un resumen de ella, añade: "El contenido de la Ley de Presupuestos Generales para 1995, en consonancia con el mandato constitucional recogido en esta doctrina, se ha reducido considerablemente, como ya sucediera el año precedente, incorporándose a otra Ley la regulación de materias que aún siendo instrumento eficaz para el cumplimiento de los objetivos de la política del Gobierno, su inclusión en la Ley de Presupuestos pudiera ser discutida". A su vez, el Preámbulo de la Ley 42/1994, vuelve a recoger, quizás más claramente lo que ya decía su homóloga del año anterior: "Los objetivos de política económica, plasmados en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995, requieren, para su mejor ejecución, la adopción de un conjunto de medidas de distinta naturaleza y alcance cuyo denominador común se halla en constituir instrumentos eficaces al servicio de la acción política del Gobierno (...)" (L. GONZÁLEZ DEL CAMPO: "Nuevos problemas en torno al ejercicio de la potestad presupuestaria por el Parlamento", en *Parlamento y Justicia Constitucional*, IV Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos, Asociación Española de Letrados de Parlamentos y Aranzadi, Barcelona y Pamplona, 1997, págs. 585 y 586).

complementar al Presupuesto facilitando su ejecución⁴³⁷. En segundo lugar, las materias contenidas en la *Ley de Acompañamiento* han venido a ser todas aquellas medidas integrantes del denominado *contenido posible, eventual o permitido de la Ley de Presupuestos* con lo que parece que nos hallamos ante una nueva ley con vocación totalizadora⁴³⁸.

b. Aplicación de los criterios jurisprudenciales de la Ley de Presupuestos a la *Ley de Acompañamiento*

Las *Leyes de Acompañamiento* siguen una tramitación paralela a su correspondiente Ley de Presupuestos con lo que adolecen de los mismos defectos de la técnica legislativa que estas últimas leyes.

A la hora de analizar el contenido de las *Leyes de Acompañamiento* se acude a los mismos criterios que el Tribunal Constitucional ha aplicado respecto de las Leyes de Presupuestos, esto es, la *función específica de las Leyes de Acompañamiento*; la *restricción ilegítima de las competencias del Poder legislativo* como consecuencia de la

⁴³⁷ La doctrina señala que, si bien la extensión de la Ley de Acompañamiento no es de por sí, motivo de reproche no se ha advertido una reducción en el contenido de la Ley de Presupuestos a la que "acompañan" (L. GONZÁLEZ DEL CAMPO: "Nuevos problemas en torno al ejercicio de la potestad presupuestaria por el Parlamento"..., págs. 585 y 587).

⁴³⁸ Martín Queralt enumera detalladamente el contenido de la Ley de Acompañamiento a los Presupuestos de 1997 y, entre otras, se modifican las leyes del IRPF, IVA, Impuestos Especiales, Haciendas Locales, Patentes y Marcas, Tasas por expedición de permisos de trabajos a extranjeros, Ley de Ordenación de Transportes Terrestres, Ley de Contrabando, régimen de retribuciones de los funcionarios del Estado, Ley de Funcionarios de la Administración de Justicia, Ley de Demarcación y Planta Judicial, Ley de Emigración, Ley de Aguas, Ley del Mercado de Valores y un largo etcétera que no resulta útil reproducir aquí (J. MARTÍN QUERALT: "Editorial: La Ley de Acompañamiento o el sinvivir del Derecho"..., pág. 5). Cazorla Prieto hace lo propio respecto a todas las leyes previas modificadas por las sucesivas Leyes de Acompañamiento de los años 1993 a 1997 (L. M. CAZORLA

disminución de las facultades de examen y enmienda sin base constitucional y la *vulneración del principio de seguridad jurídica*⁴³⁹.

Comenzando por la aplicación del *criterio de la función constitucional*, está claro que, al no encontrarse prevista la *Ley de Acompañamiento* en nuestro texto constitucional, resulta imposible enjuiciarla a la luz de este argumento. Se trata de una ley ordinaria, sin ninguna función constitucional ya que su finalidad es la que determine su propio contenido⁴⁴⁰. Sin desconocer su relación con la Ley de Presupuestos Generales del Estado, nos hallamos ante una norma compleja que contiene algunas disposiciones de naturaleza estrictamente tributaria, presupuestaria y de otra índole pero este contenido no la convierte en Ley de Presupuestos.

Respecto al *criterio procedimental* según el cual la restricción material de las Leyes de Presupuestos respondía a que se producía una disminución de las competencias legislativas del Parlamento, debemos empezar señalando que las *Leyes de Acompañamiento* se tramitan conjuntamente con las de Presupuestos.

PRIETO: *Las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad...*, págs. 44 a 53).

⁴³⁹ La doctrina habla de nuevo de *inconstitucionalidad de las Leyes de Acompañamiento*. En este sentido, A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "Jurisprudencia constitucional y Derecho presupuestario"..., pág. 53 y L. GONZÁLEZ DEL CAMPO: "Nuevos problemas en torno al ejercicio de la potestad presupuestaria por el Parlamento"..., pág. 592.

⁴⁴⁰ Formalmente, la *Ley de Acompañamiento* es una ley diferente a la de Presupuestos y no le es aplicable automáticamente la doctrina constitucional. Tampoco es una ley peculiar porque no tiene una función constitucionalmente definida ni las Cámaras realizan una función específica diferente a la legislativa, por tanto, nos hallamos ante una ley ordinaria. En palabras de Cazorla Prieto, se trata de "leyes que desarrollan una función específica carente de reconocimiento constitucional especial" (L. M. CAZORLA PRIETO: *Las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad...*, pág. 39).

A pesar de que se trata, teóricamente, de una ley ordinaria la tramitación de la Ley de Acompañamiento difiere mucho de la de una ley de aquella calificación⁴⁴¹ además de que, en ocasiones, se acude a su tramitación por el procedimiento de urgencia. Al tramitarse paralelamente con la Ley de Presupuestos se producen dos diferencias respecto al procedimiento ordinario legislativo.

En primer lugar, se *contagia* de la limitación temporal impuesta por el art. 134.3 CE a la Ley de Presupuestos de forma que se presenta con un plazo nunca superior al de tres meses, período que si ya se consideraba insuficiente para el debate y tramitación pausado de la Ley de Presupuestos, tanto más lo será para dos leyes en vez de una.

En segundo lugar, el debate que se realiza en el seno de las Cámaras está sometido a la presión y premura que caracteriza la discusión parlamentaria de los Presupuestos⁴⁴². La realidad del debate parlamentario se puede observar simplemente a través de su reflejo en los Diarios de Sesiones de las Cámaras⁴⁴³ y la conclusión es

⁴⁴¹ Olalde compara la tramitación de una ley ordinaria, tomando como ejemplo la Ley 18/1991 del IRPF - que iniciando su andadura parlamentaria el 12 de julio de 1990 fue aprobada definitivamente el 30 de mayo de 1991- con la tramitación de la Ley de Acompañamiento 42/1994 -que se inició el 1 de octubre de 1994 y se concluyó el 27 de diciembre de 1994-. Su conclusión es clara: sólo en el primer caso se puede decir que el iter parlamentario es respetuoso con la finalidad constitucional de garantizar y preservar la estabilidad del sistema tributario (T. OLALDE MARTÍN: "Ley de Presupuestos *versus* Ley de Acompañamiento"..., págs. 34 y 35).

⁴⁴² Olalde, de nuevo, recoge la duración de la sesión del pleno del Congreso de los Diputados para la aprobación de la Ley 42/1994 y la dedicación a la discusión de todo el Título I de la mencionada Ley (máximo una hora) (T. OLALDE MARTÍN: "Ley de Presupuestos *versus* Ley de Acompañamiento"..., pág. 35).

⁴⁴³ A esta realidad alude la doctrina cuando señala que la discusión de la Ley de Presupuestos se realiza en bloque, en un breve período de tiempo y uniendo gran número de preceptos (J. RAMALLO MASSANET: "Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del

clara: con el expediente de la *Ley de Acompañamiento* se están observando formalmente las previsiones constitucionales y la interpretación dada a las mismas por la jurisprudencia constitucional porque no cabe aplicarle las peculiaridades del procedimiento de aprobación de los Presupuestos, es decir, ni las limitaciones formales y materiales previstas en el art. 134 CE ni las restricciones formales que se establecen en los Reglamentos de las Cámaras para el procedimiento presupuestario. Pero, en el fondo, con la *Ley de Acompañamiento* se trata de *depurar el contenido de las Leyes de Presupuestos* que, de acuerdo con la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional, se suele declarar inconstitucional porque en la *Ley de Acompañamiento* se van a contener, precisamente, las medidas que modifican tributos sin existir la previa habilitación en una Ley sustantiva – habilitación que no precisa, por otra parte - o se regulan materias que no guardan relación directa con los gastos e ingresos que se

Estado (STC 76/1992, de 14 de mayo)"..., pág. 138). Las quejas se reproducen y ahora con mayor legitimidad en el seno de las Cámaras puesto que son los propios parlamentarios quienes señalan las deficiencias de la tramitación de la *Ley de Acompañamiento*. En este sentido, la intervención del senador Utrera Mora en el debate de la Comisión en relación con la *Ley de Acompañamiento* para 1995 señala que "Queríamos señalar, en primer lugar, nuestro rechazo al trámite, a la forma en que el Gobierno está concibiendo las medidas de acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado, por cuanto se está convirtiendo en una Ley importante que trata temas, además, muy diferentes. No hemos tenido tiempo material para su análisis y su debate sosegado (...) y estamos, en definitiva, entrelazando el debate de estos dos Proyectos de Ley cuando estas medidas tienen enjundia suficiente para exigir su tratamiento diferenciado y, desde luego, unos plazos mucho más amplios que los que se están dando" (V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ: "La Ley de Presupuestos y las Leyes de Acompañamiento"..., pág. 879, nota a pie núm. 41) o la intervención del diputado Ríos Martínez durante la tramitación de la *Ley de Acompañamiento* de 1994 en los siguientes términos: "al Grupo Federal Izquierda Unida Iniciativa per Catalunya le gustaría iniciar el debate de este título que es el primero del proyecto de ley, haciendo un comentario general sobre el proyecto. Este proyecto bordea, según nosotros, lo que pudiéramos llamar la tramitación parlamentaria de los Presupuestos. Pasa de hurtadillas, puesto que se debate a la sombra de los Presupuestos: prácticamente no podemos entrar en la discusión de la totalidad (...)" (en L. M. CAZORLA PRIETO: *Las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad...*, págs. 73 y 74). La situación se reproduce y se critica anualmente (Véase L. M. CAZORLA PRIETO: *ibidem*, págs. 75 a 77). En esta misma crítica coinciden diversos órganos como la Comisión de Economía del Congreso, el Consejo Económico y Social, el Consejo de Estado o el Consejo General del Poder Judicial (Ver Sección Economía, *El País*, 8 de julio de 1999, pág. 20).

integran en el Presupuesto o con los criterios de política económica que se instrumentan en ese Presupuesto puesto que no es ése su contenido mínimo ni necesario.

Se trata de un problema de *mala utilización de la técnica legislativa* que se traduce en la presión temporal con que son discutidas y aprobadas las *Leyes de Acompañamiento* lo que dificulta la función de publicidad, de debate y de integración de intereses al que sirve la discusión parlamentaria⁴⁴⁴. La rapidez de la tramitación en un proyecto de ley puede hacer que pasen inadvertidas las modificaciones legales y que la función de acercamiento de posturas y de fórmulas equilibradas de integración se desarrollen en las peores condiciones posibles⁴⁴⁵.

Por último, respecto del *principio de seguridad jurídica*, se entendía violado este criterio en los casos en que se introducían modificaciones tributarias a través de la Ley de Presupuestos o bien se regulaban materias que no guardaban ninguna conexión con los estados de ingresos o gastos. El primer tipo de disposiciones constituían cuantitativa y cualitativamente las de mayor importancia y esta situación, aún agravada, se repite actualmente en el contenido de las *Leyes de Acompañamiento*. Tanto es así que se llega al extremo de practicar dobles modificaciones que afectan al mismo impuesto, una contemplada en la Ley de Presupuestos y otra en la *Ley de Acompañamiento* o la

⁴⁴⁴ A. RODRÍGUEZ BEREIJO: "Jurisprudencia constitucional y Derecho presupuestario"..., pág. 53

⁴⁴⁵ Cazorla comparte esta crítica y añade un problema técnico derivado de la tramitación de las *Leyes de Acompañamiento* cual es la quiebra del principio de especialidad y de competencia en la división parlamentaria del trabajo (L. M. CAZORLA PRIETO: *Las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad...*, págs. 63 y 64) así como la vulneración de principios relacionados con la función legislativa como el de publicidad y explicación o de integración de intereses (L. M. CAZORLA PRIETO: *Las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad...*, págs. 104 a 112).

modificación se "trocea" entre ambas normas puesto que la Ley de Presupuestos cuenta con habilitación por ley sustantiva para modificar determinadas materias y no otras que se modificarán por la *Ley de Acompañamiento*. Estos ejemplos sirven para ilustrar el caos e incertidumbre normativa, si cabe mayor, tras la publicación de las *Leyes de Acompañamiento*⁴⁴⁶.

El principio de seguridad jurídica era interpretado por el Tribunal Constitucional como sinónimo, en primer lugar, de claridad y sencillez de comprensión y, en segundo término, como certeza y seguridad en la aplicación del Derecho⁴⁴⁷. Ciertamente, el creciente catálogo de modificaciones introducidas por la Ley de Acompañamiento dificulta la identificación de la norma jurídica y la certeza de su vigencia⁴⁴⁸. Resulta obvia la falta de ajuste a esa "depurada técnica jurídica" en las

⁴⁴⁶ T. OLALDE MARTÍN: "Ley de Presupuestos *versus* Ley de Acompañamiento"..., pág. 36. Dice Sánchez Blázquez: "Téngase en cuenta que son los propios contribuyentes los que han de entender, interpretar y aplicar las normas jurídico-tributarias para la presentación de sus autoliquidaciones y declaraciones-liquidaciones. Como consecuencia del sistema de gestión de "masas" se ha producido un proceso en virtud del cual los contribuyentes van a realizar labores que antes desarrollaba la Administración. De ahí la necesidad de una mayor claridad en las normas jurídico-tributarias" (V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ: "La Ley de Presupuestos y las Leyes de Acompañamiento"..., pág. 885). En el mismo sentido, L. SÁNCHEZ SERRANO: "Dictamen sobre medios de defensa de los contribuyentes desde el momento de la iniciación de un proceso constitucional en materia tributaria hasta la resolución del mismo y en otras situaciones de fundadas dudas de constitucionalidad de normas tributarias", *Asociación Española de Asesores Fiscales. Colección Monografías*, núm. 2, 1994, pág. 52.

⁴⁴⁷ Afirma el Tribunal Constitucional: "los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma" (STC 76/1990, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, de 26 de abril, fj 8). Y añade en otra ocasión: "El legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas (...), como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean éstas" (STC 46/1990, caso Ley estatal de Aguas, de 15 de marzo, fj 4).

⁴⁴⁸ El informe elaborado por la Secretaría General Técnica del Ministerio de Economía y Hacienda de marzo de 1999 incide en este extremo y plantea la posible colisión de las *Leyes de Acompañamiento* con

Leyes *omnibus*, calificación aplicada a la Ley de Presupuestos que puede ahora hacerse extensible a la *Ley de Acompañamiento*.

Nos hallamos ahora ante dos normas que responden a esa vocación totalizadora: la Ley de Presupuestos incluirá todas aquellas modificaciones en materia tributaria por contar con la previa habilitación en una ley tributaria sustantiva y otras disposiciones conectadas con los estados de ingresos y gastos. Por su parte, la *Ley de Acompañamiento* regulará las materias que no puedan serlo por la Ley de Presupuestos bien sea por no contar con la previa habilitación legal bien sea por no guardar *conexión* con la materia presupuestaria. El peligro que esta situación supone ante la temida "descodificación" es evidente puesto que ya no sólo la Ley de Presupuestos trabaja en este sentido; ahora hay que examinar detalladamente también el contenido de la *Ley de Acompañamiento* para conocer las posibles modificaciones del ordenamiento jurídico tributario⁴⁴⁹.

En resumen, el paralelismo material, temporal y procedimental de las *Leyes de Acompañamiento* con sus correspondientes Leyes de Presupuestos impone unas singularidades parlamentarias únicamente pensadas por la Constitución para las Leyes de Presupuestos y no para la función legislativa en general. Por ello, se ha producido una adecuación formal a las previsiones constitucionales e interpretación

el principio de seguridad jurídica y cita cómo en octubre de 1996 el propio Consejo General del Poder Judicial encomendó a la Comisión de la Escuela Judicial y Publicaciones la refundición de las leyes reformadas por la *Ley de Acompañamiento* para su remisión al Tribunal Supremo, la Audiencia Nacional y los Tribunales Superiores de Justicia para que puedan "identificar la norma aplicable" (Sección Economía, *El País*, 8 de julio de 1999, pág. 20).

⁴⁴⁹ L. M. CAZORLA PRIETO: *Las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad...*, págs. 102 y 103.

jurisprudencial pero violándose el fondo de ambas al incorporarse las materias del difuso contenido eventual de las Leyes de Presupuesto a otras leyes de tramitación y estudio paralelo a la misma⁴⁵⁰.

c. Posibles soluciones *lege ferenda*

Sin embargo, tal como concluíamos respecto a las Leyes de Presupuestos, estas críticas negativas acerca de la mala técnica del legislador constituyen defectos que deben ser depurados y que, mientras tanto, dan origen a objeciones asimismo técnicas. Frente a estos reparos, “el control de constitucionalidad no es un juicio sobre la cualidad técnica del ordenamiento ni tampoco sobre la oportunidad de las opciones adoptadas por el legislador”⁴⁵¹.

La materia financiera está conformada por una regulación cambiante que debe adaptarse continuamente a nuevas necesidades y ser sustituida con mucha más frecuencia que en otras especialidades jurídicas. De esta necesidad surge la utilización frecuente de determinados tipos de normas como Decretos-leyes, Leyes de tramitación urgente, etc. Pero esa demanda no puede traducirse en una devaluación del formalismo técnico que acompaña a la tramitación de las normas jurídicas. Para el Derecho, forma y contenido no resultan escindibles de modo que la legitimidad de los elementos integrantes del ordenamiento jurídico depende de la observación de los aspectos procedimentales.

⁴⁵⁰ J. LÓPEZ MARTÍNEZ: "El contenido de la Ley de Presupuestos. ¿Sin solución definitiva?", *Tribuna Fiscal*, núm. 56, 1995, pág. 44.

⁴⁵¹ STC 32/2000, caso Presupuestos Generales del Estado para 1991, de 3 de febrero, fj 6.

Por ello, la solución a la problemática que plantean las *Leyes de Acompañamiento* debe ir encaminada a lograr que éstas se formen tras una tramitación parlamentaria plena. Esta exigencia requerirá que se desvincule la tramitación de las Leyes de Presupuestos y de las Leyes de Acompañamiento. A pesar de que entre ambos proyectos existe un nexo causal y material⁴⁵², sería beneficiosa la tramitación del proyecto de *Ley de Acompañamiento* en un trámite distinto y separado al Proyecto de Ley de Presupuestos. En este sentido, se apunta que se produjesen los debates parlamentarios sucesivamente, sin intervalos de espera pero tampoco insertando en cualquier momento del calendario parlamentario simplemente evitando el solapamiento. El orden de la tramitación sería el que se deduce por lógica: primero, la ley principal (Presupuestos) y segundo, la complementaria (Acompañamiento)⁴⁵³.

⁴⁵² L. M. CAZORLA PRIETO: "Propuestas de reforma de la actual configuración de las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario"..., pág. 83.

⁴⁵³ L. M. CAZORLA PRIETO: "Las llamadas Leyes de Acompañamiento", en *El País*, 25 de septiembre de 1996, pág. 56. La doctrina, suscribiendo la línea jurisprudencial sobre los límites materiales y formales de las Leyes de Presupuestos, sugiere la aprobación de otra serie de medidas para las Leyes de Acompañamiento. En primer lugar, se apunta la posibilidad de agrupar la heterogeneidad de las materias que ahora se presentan en un solo proyecto de ley en varios proyectos atendiendo a las materias que regula la *Ley de Acompañamiento* y se distinguiría entre un proyecto con las medidas que afectasen al ámbito tributario, un segundo a la materia administrativa y, en fin, un tercero a las englobables en el campo social. De esta forma, se salvaría además la especialización parlamentaria puesto que lo que ahora se tramita en una sola Comisión del Congreso o del Senado irían a tres Comisiones especializadas en los campos tributario, administrativo y social. (L. M. CAZORLA PRIETO: *Las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad...*, págs. 131 a 138 y por el mismo autor en "Propuestas de reforma de la actual configuración de las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario"..., págs. 80 a 86 y por el Informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Economía y Hacienda de marzo de 1999). En segundo lugar, se aconseja para favorecer el principio de seguridad jurídica que todas las modificaciones tributarias que se deseen realizar se incluyan en una sola norma. Dado que la Ley de Presupuestos puede contar con habilitación únicamente para realizar determinadas modificaciones, lo aconsejable sería llevar a la *Ley de Acompañamiento* "la totalidad de las normas que no sean estrictamente presupuestarias aún cuando exista habilitación para utilizar el instrumento normativo presupuestario" (R. FALCÓN Y TELLA: "Ley de Presupuestos y Leyes de Acompañamiento", en *Libro de Medidas Fiscales para 1997*, coords. R. Falcón y Tella, J. Martín Fernández, R. Natera Hidalgo, J. A. Rozas Valdés y F. Serrero Antón, Cívitas, Madrid, 1977, pág. 34). En

También resultaría beneficioso, evitar al máximo la tramitación de esta norma mediante la *declaración de urgencia*. A pesar de que su decisión compete a los órganos directivos de las Cámaras (Mesa en el caso del Congreso de los Diputados –art. 93 RCD- y Gobierno, Congreso y Mesa del Senado –art. 133 RS) y, por tanto, de adoptarse supone una *opción autolimitativa* aceptada por los propios parlamentarios, conviene no utilizar este procedimiento especial con el fin de evitar un examen, debate y aprobación apresurado de tan significativa norma.

tercer lugar, se sugiere la delimitación material de la *Ley de Acompañamiento* que, como complemento de las Leyes de Presupuestos, debe limitarse a la regulación de la aprobación de gastos y previsiones de ingresos y de los criterios de política económica general (M. A. MARTÍNEZ LAGO: *Ley de Presupuestos y Constitución. Sobre las singularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria...*, pág. 147). Por último, se sugiere la conveniencia de apoyarse en la técnica de los textos refundidos para agrupar en un solo cuerpo normativo las variaciones operadas que las *Leyes de Acompañamiento* han ido operando en la ley general (P. GÓMEZ MATAS y J. LÓPEZ MARTÍNEZ: "La necesaria reforma de la Ley General Presupuestaria"..., págs. 221 y 222 y J. MARTÍN QUERALT: "Editorial: La Ley de Acompañamiento o el sinvivir del Derecho"..., pág. 4).

CAPÍTULO CUARTO

EL DEBER TRIBUTARIO EN EL ESTADO AUTONÓMICO

I. LA ORGANIZACIÓN TERRITORIAL DEL ESTADO Y LA REGULACIÓN DE LOS DEBERES CONSTITUCIONALES

La Constitución española incorpora un importante catálogo de derechos, libertades y deberes en su Título Primero bajo la denominación “De los derechos y deberes fundamentales”. Este Título constituye la denominada *parte dogmática* del Texto fundamental y se configura como la base del ordenamiento instaurado en 1978¹. Junto al reconocimiento de este amplio catálogo de derechos y de *deberes de los ciudadanos*, nuestra Constitución establece una organización territorial del Estado de carácter descentralizado convirtiéndolo en un *Estado Autonómico*.

Objeto de este capítulo es el estudio de la *incidencia de la organización territorial del Estado en la regulación de los deberes constitucionales*, concretamente, en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Cuestión, por otra parte, relacionada directamente con el sistema y el alcance del reparto competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas en esta materia.

¹ J. DE ESTEBAN y L. LÓPEZ GUERRA: *El régimen constitucional español*, vol. I, Labor, Barcelona, 1983, pág. 130. El Tribunal Constitucional ha afirmado que los derechos fundamentales y las libertades públicas “constituyen el fundamento mismo del ordenamiento político-jurídico del Estado en su conjunto ... (son) elementos esenciales del ordenamiento objetivo de la comunidad nacional ..., dan sus contenidos básicos al ordenamiento ..., actúan como fundamento de la unidad política” (STC 25/1981, caso Legislación Antiterrorista I, de 14 de julio, fj 5).

Por *Estado Autonómico* se entiende aquél en el que existe una distribución vertical del poder, tanto política como administrativa, que se traduce básicamente en un concreto sistema de reparto competencial sobre las distintas materias entre el Estado central y los entes territoriales con autonomía política².

Las características de este tipo estatal no se definen totalmente *a priori* en el mismo Texto fundamental sino que necesita de la mediación de los Estatutos de Autonomía para completar su propio perfil. Una vez determinadas esas características, se advierte que no es posible la catalogación de esta categoría estatal en ninguno de los

² La bibliografía sobre el Estado de las Autonomías es muy amplia pero cabe citar entre las obras más generales dedicadas a la autonomía de nacionalidades y regiones, P. CRUZ VILLALÓN: “La estructura del Estado o la curiosidad del jurista persa”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 4, 1982, págs. 53 a 64; S. VARELA DÍAZ: “La fórmula española de ‘Autonomía de nacionalidades y regiones’”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 4, 1981, págs. 9 a 25; S. MUÑOZ MACHADO: *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, 2 vols., Cívitas, Madrid, 1982-1984; F. GARRIDO FALLA: “Algunas cuestiones del Estado de las Autonomías”, *Revista de Administración Pública*, núms. 100-102, 1983, págs. 197 a 218; J. J. GONZÁLEZ ENCINAR: “La organización territorial del Estado”, en *Introducción al Sistema Político Español*, Teide, Barcelona, 1983, págs. 253 a 281; I. DE OTTO Y PARDO y L. MARTÍN RETORTILLO: “Sobre la naturaleza del Estado de las Autonomías y la relación entre Constitución y Estatutos”, *Autonomías*, núm. 1, 1985, págs. 9 a 19; P. LUCAS VERDÚ y P. LUCAS MURILLO DE LA CUEVA: “De la organización territorial del Estado. Comentario introductorio al Título VIII”, en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, dir. O. Alzaga Villaamil, tomo XI, Edersa, Madrid, 1999, págs. 391 a 419; J. A. ALONSO DE ANTONIO: “Una aproximación al Estado Autonómico español”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 78, 1990-1991, págs. 9 a 40; G. TRUJILLO FERNÁNDEZ y otros: *El Estado de las Autonomías*, Tecnos, Madrid, 1991; A. MONREAL I FERRER: *El Estado de las Autonomías*, Tecnos, Madrid, 1991; F. GONZÁLEZ NAVARRO: *España, nación de naciones. El moderno federalismo*, Eunsa, Pamplona, 1993; M. HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN: “La gestación del sistema autonómico español: claves del sistema constituyente”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 36 (II), 1993, págs. 29 a 44; J. RUIPÉREZ ALAMILLO: *La protección constitucional de la autonomía*, Tecnos, Madrid, 1994; F. TOMÁS Y VALIENTE: *Soberanía y autonomía en la II República y en la Constitución de 1978*, Departamento de Justicia/Generalidad de Cataluña, Barcelona, 1996; J. F. LÓPEZ AGUILAR: “Estado autonómico y nuevos nacionalismos”, *Claves de la Razón Práctica*, núm. 65, 1996, págs. 32 a 39; del mismo autor: “Constitución, autonomía y hecho diferencial. El Estado autonómico y el ‘hecho diferencial constitucionalmente relevante’”, *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 2, 1997, págs. 25 a 74; L. LÓPEZ GUERRA: “Modelo abierto y hecho diferencial”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 47 (II), 1997, págs. 97 a 112; F. BALAGUER CALLEJÓN: “La constitucionalización del Estado autonómico”, *Anuario de Derecho Constitucional y Parlamentario*, núm. 9, 1997, págs. 129 a 160; VVAA: *Asimetría y cohesión en el Estado autonómico. Jornadas sobre el Estado autonómico: integración y eficacia*, INAP, Madrid, 1997 y

principales modelos de distribución territorial del poder político que ofrece el Derecho comparado, a saber, Estado unitario o Estado federal o regional³. No se trata de un Estado unitario porque, en nuestro Estado de las Autonomías, algunos entes poseen un grado de autonomía mayor que la administrativa⁴ pero tampoco se configura como un Estado federal porque el término *nacionalidades* no implica el reconocimiento de soberanía⁵.

J. J. SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA: *Las bases constitucionales del Estado Autónomico*, McGraw-Hill, Madrid, 1998.

³ La bibliografía sobre la forma territorial del Estado resulta inabarcable. Sirvan las siguientes obras como breve muestra: G. BERGER y otros: *El Federalismo*, Tecnos, Madrid, 1965; G. TRUJILLO: *Introducción al Federalismo español. Ideología y fórmulas constitucionales*, Cuadernos para el Diálogo, Madrid, 1967; VVAA: *Federalismo y Regionalismo*, CEC, Madrid, 1979; J. J. GONZÁLEZ ENCINAR: *El Estado Unitario-Federal. La autonomía como principio estructural del Estado*, Tecnos, Madrid, 1985; T. FLEINER-GERSTER y otros: *Théorie générale de l'État*, PUF, Paris, 1986; G. ZAGREBELSKY: *Il Federalismo e la democrazia europea*, La Nuova Italia Scientifica, Roma, 1994; A. D'ATENA: *Federalismo e regionalismo in Europa*, Giuffrè, Milán, 1994; M. CROISAT: *El Federalismo en las democracias contemporáneas*, Hacer, Barcelona, 1995; F. PIZZETI, M. COMBA, J. LUTHER y A. POGGI: *Federalismo, regionalismo e riforma dello Stato*, Giappichelli, Torino, 1996 y VVAA: *La descentralización y el federalismo. Nuevos modelos de autonomía política*, M. A. Aparicio (coord.), Cedesc, Barcelona, 1999.

⁴ Las Comunidades Autónomas, dice el Tribunal Constitucional, “son entes dotados de autonomía cualitativamente superior a la administrativa que corresponde a los entes locales” (SSTC 4/1981, caso Ley de Bases de Régimen Local I, de 2 de febrero, fñ 3 y 25/1981, caso Legislación Antiterrorista I, de 14 de julio, fñ 4, entre otras).

⁵ Concretamente, el Tribunal Constitucional dejó constancia del carácter limitado de la autonomía y de su vinculación a la idea de unidad en su sentencia 4/1981, caso Ley de Bases de Régimen Local I, de 2 de febrero, donde afirma: “... la autonomía hace referencia a un poder limitado. En efecto, autonomía no es soberanía ..., y dado que cada organización territorial es una parte del todo, en ningún caso el principio de autonomía puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero sentido, como expresa el art. 2 de la Constitución” (fñ 3). En el mismo sentido las SSTC 69/1982, caso Protección de “La Garotxa”, de 23 de noviembre, fñ 1 y 100/1984, caso Segovia, de 8 de noviembre, fñ 3.

De esta novedosa fórmula⁶, nos da idea el tenor literal del art. 2 CE en el que se proclaman los elementos vertebradores del Estado Autonómico (unidad, autonomía y solidaridad)⁷ ya que establece que “la Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas”. Proclamación que también ha suscrito el Tribunal Constitucional al afirmar: “el *derecho a la autonomía* de las nacionalidades y

⁶ Aunque la solución es original, la cuestión de la forma territorial en nuestro país, por el contrario, sí es histórica. La tensión entre un Estado centralizado y un Estado descentralizado se remonta al reinado de Felipe V y los Decretos de Nueva Planta que vinieron a imponer un Estado centralista aboliendo los regímenes particulares de los territorios hispánicos. Tan sólo en dos ocasiones se ha tratado de resolver constitucionalmente este problema. Nos referimos a los dos momentos históricos que en España se dio la forma republicana de gobierno: en el Proyecto de Constitución de 1873 de la I República y en la Constitución de 1931 de la II República. Este pleito se mantuvo constante durante la transición y el proceso constituyente, después de la época franquista en la que se agudizaron las reivindicaciones de autogobierno dado su centralismo. La respuesta que dio la Constitución de 1978 a esta polémica cuestión se encuentra en su art. 2 donde se fijan los dos pilares sobre los que se asienta la organización territorial del poder: unidad y autonomía. Parece que éste constituye, desde el punto de vista histórico, el encauzamiento para la resolución del contencioso histórico acerca del acomodo de nacionalidades y regiones en un proyecto común de Estado dado que, con el actual Estado autonómico, se ha producido el período más largo de autonomía rompiendo una inercia de siglos de unitarismo y centralismo. Un análisis de los antecedentes históricos del Estado de las Autonomías en F. TOMÁS Y VALIENTE: *El reparto competencial en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Tecnos, Madrid, 1988, págs. 32 a 53 y O. ALZAGA VILLAAMIL: “Los ordenamientos autonómicos”, en O. Alzaga Villaamil, I. Gutiérrez Gutiérrez y J. Rodríguez Zapata; *Derecho Político Español según la Constitución de 1978. Constitución y fuentes del Derecho*, vol. I, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997, 2ª ed., págs. 514 a 518.

⁷ Trujillo explica la relación entre estos tres principios recordando que “las excepciones al régimen común que matizan la *autonomía* de una o varias Comunidades Autónomas no pueden llegar a ser de tal naturaleza que puedan hacer peligrar la *unidad* del sistema autonómico y la *solidaridad* intercomunitaria” porque –siguiendo al mismo autor– estos conceptos jurídicos, a pesar de su indeterminación, “representan los ‘supraprincipios’ en los que se asientan los delicados equilibrios del Estado autonómico, como resulta de las fundamentales proclamaciones del artículo 2 de la Norma fundamental” (La cursiva es nuestra) (G. TRUJILLO FERNÁNDEZ: “Homogeneidad y asimetría en el Estado autonómico: contribución a la determinación de los límites constitucionales de la forma territorial del Estado”, *Documentación Administrativa*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993, pág. 119).

regiones, que lleva como corolario la *solidaridad* entre todas ellas, se da sobre la base de la *unidad* nacional”⁸.

A pesar de esa imposible catalogación, no cabe duda de que el modelo regulado en el Título VIII de la Constitución española de 1978 - que responde a la denominación “De la organización territorial del Estado” - se sitúa en un estadio intermedio entre las formas posibles del *Estado descentralizado*⁹. Y lo cierto es que, si examinamos el nivel competencial alcanzado por los entes autonómicos y fruto de la opción del constituyente, la actual *estación* de nuestro Estado permite calificarlo como “uno de los Estados más descentralizados del mundo (más, desde luego, que muchos que se califican federales)”¹⁰.

⁸ STC 25/1981, caso Legislación Antiterrorista I, de 14 de julio, fj 3.

⁹ Como se afirma: “Nuestro Estado no es ciertamente un Estado federal. Lo que nuestros constituyentes diseñaron como modelo organizativo territorial del Estado no reproduce ni pretende reproducir dicha ‘forma estatal’. En este sentido, el Estado autonómico es una ‘forma estatal’ original, sui generis, particular. Pero, si en un afán por aprender en qué consiste exactamente esta singularidad acudimos a los parámetros o referentes que nos ofrece la teoría de las formas de Estado, es incuestionable que aquella, la forma federal, es la que más se le aproxima” (G. TRUJILLO FERNÁNDEZ: “Homogeneidad y asimetría en el Estado autonómico: contribución a la determinación de los límites constitucionales de la forma territorial del Estado”..., pág. 35). Sobre descentralización política, véase el monográfico que le dedica la *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 2, 1994.

¹⁰ J. F. LÓPEZ AGUILAR: *Estado autonómico y hechos diferenciales*, CEPC, Madrid, 1998, pág. 52. De ahí que se haya afirmado que nuestro Estado tiene una “estructura federal asimétrica” (J. J. GONZÁLEZ ENCINAR: *El Estado Unitario-Federal. La autonomía como principio estructural del Estado*, Tecnos, Madrid, 1985, pág. 149); que el federalismo parece la desembocadura normal del sistema (E. GARCÍA DE ENTERRÍA: *La revisión del sistema de Autonomías territoriales: reforma de Estatutos, leyes de transferencia y delegación, federalismo*, Cívitas, Madrid, 1988, pág. 31 y J. SOLÉ TURA: “La constitucionalización de las autonomías”, en *Constitución, Economía y Regiones*, vol. I, Ibérica de Ediciones S.A., Madrid, 1978, pág. 319) o que responde a un modelo federal *sui generis* (G. ARIÑO ORTÍZ: “El Estado de las Autonomías: realidad política, interpretación jurídica (contribución a un enigma jurídico-estatal)”, en *La España de las Autonomías. Pasado, presente y futuro*, tomo II, Espasa-Calpe, Madrid, 1981, pág. 98). Sobre la tendencia del Estado autonómico a la forma federal, consúltese E. GARCÍA DE ENTERRÍA: “Sobre el modelo autonómico español y sobre las actuales tendencias federalistas”, en *La revisión del sistema de Autonomías Territoriales: reforma de Estatutos, leyes de transferencia y delegación, federalismo*, Cívitas, Madrid, 1988, págs. 23 a 39; R. OBIOLS: “El federalismo, una propuesta hacia el futuro”, en *Federalismo y Estado de las Autonomías*, Barcelona,

La autonomía reconocida por la Constitución se predica de dos tipos de entes, a saber, las nacionalidades y regiones por un lado¹¹ y los municipios y provincias, por otro; autonomía concedida en ambos casos “para la gestión de sus respectivos intereses” tal como reza el art. 137 CE. A cada uno de ellos les corresponde un grado de autonomía o, en otras palabras, cada uno responde a un tipo diferente de descentralización¹²: las Comunidades Autónomas gozan del más alto grado de descentralización disfrutando de competencias ejecutivas y legislativas lo que se conoce como *descentralización política*¹³. Frente a ellas, las entidades locales poseen

1988, págs. 191 a 200 y L. MORENO FERNÁNDEZ: *La federalización de España. Poder político y territorio*, Siglo XXI, Madrid, 1997, págs. 122 a 169.

¹¹ No insistiremos en la conocida unanimidad en señalar que, la distinción entre “nacionalidades” y “regiones” del artículo 2 de la Constitución, no puede interpretarse en forma alguna como una exigencia de tratamiento distinto de unas y otras. Por todos, B. CLAVERO: “Presencia política de la historia: Naciones y Autonomía en la Constitución”, *Sistema*, núm. 36, 1980, pág. 47; J. CORCUERA ATIENZA: “La distinción constitucional entre nacionalidades y regiones en el decimoquinto aniversario de la Constitución”, *Documentación Administrativa*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993, págs. 13 a 31; L. LÓPEZ GUERRA: “Algunas notas sobre la igualación competencial”, en la misma publicación, pág. 129 y J. J. RUÍZ: “La reforma constitucional del Senado en España y la asimetría del Estado autonómico: la igualdad en la representación de las nacionalidades y regiones”, en *El Senado: Cámara de representación Territorial*, F. Pau i Vall (coord.), III Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 397.

¹² Esta distinción tan tajante requiere, sin embargo, de una importante matización: ha de reconocerse asimismo el carácter político de la autonomía local por cuanto el derecho de autonomía ejercido por los entes locales, cuyos órganos se integran mediante elección democrática, tiene una de sus manifestaciones fundamentales en la potestad reglamentaria y en las facultades propias de gobierno de dichos órganos que impulsan su propia política sin coincidir necesariamente con la del Estado o Comunidad Autónoma (J. M. BAÑO LEÓN: *Las Autonomías Territoriales y el principio de uniformidad de las condiciones de vida*, INAP/MAP, Madrid, 1988, pág. 148).

¹³ STC 4/1981, caso Ley de Bases de Régimen Local I, de 2 de febrero, fj 3; 25/1981, caso Legislación Antiterrorista I, de 14 de julio, fj 3 y 35/1982, caso Consejo Vasco de Relaciones Laborales, de 14 de junio, fj 2.

competencias principalmente ejecutivas, esto es, se les otorga el grado de *descentralización administrativa*¹⁴.

Pese a esta observación, debe reconocerse que entre los dos niveles de *autonomía, local y de nacionalidades y regiones*, es esta última la que *posee una dimensión política mayor y la que resulta determinante en la definición de la forma territorial del Estado*¹⁵.

Volviendo a la cuestión de *si la regulación de los deberes constitucionales se encuentra o no afectada por la estructura plural del Estado*, ésta no resulta de fácil contestación. Partiendo de la idea de que tanto el reconocimiento de los derechos como el de deberes constitucionales supone necesariamente una igualación entre los ciudadanos al imponerse con carácter general a todos, no puede dejar de reconocerse

¹⁴ La diferencia entre autonomía política y administrativa, nos explica Molas, no es de grado sino de naturaleza: la autonomía política no significa, pues, un mayor nivel de autonomía administrativa sino una clase distinta de autonomía basada en el autogobierno y el ejercicio de la potestad legislativa (I. MOLAS: *Derecho Constitucional*, Tecnos, Madrid, 1998, pág. 180). El Tribunal Constitucional, en su primera jurisprudencia, insistió en que nos halláramos ante una distribución vertical del poder político entre entidades de distinto nivel. Literalmente declara: “la Constitución prefigura una división territorial del poder público entre entidades de distinto nivel, que son fundamentalmente el Estado, titular de la soberanía; las Comunidades Autónomas, caracterizadas por la autonomía política; y las provincias y municipios, dotados de autonomía administrativa” (SSTC 4/1981, caso Ley de Bases de Régimen Local I, de 2 de febrero, fj 10; 32/1981, caso Diputaciones Catalanas, de 28 de julio, fj 3; 84/1982, caso Presupuestos Generales para 1982, de 23 de diciembre, fj 4; 27/1987, caso Diputaciones Valencianas, de 27 de febrero, fj 2; 170/1989, caso Cuenca Alta del Manzanares, de 19 de octubre, fj 9; 214/1989, caso Ley de Bases de Régimen Local II, de 21 de diciembre, fj 9 y 46/1992, caso Ley Urbanística madrileña, de 2 de abril, fj 2).

¹⁵ La afirmación de que la autonomía es un principio básico de nuestro régimen constitucional es una constante en la jurisprudencia constitucional. Véase, entre otras, las SSTC 32/1981, caso Diputaciones Catalanas, de 28 de julio, fj 2; 84/1982, caso Presupuestos Generales para 1982, de 23 de diciembre, fj 4; 38/1983, caso Modificación de la Ley 39/1987 de Elecciones Locales, de 16 de mayo, fj 7 y 148/1991, caso Parlamento de Canarias contra Ley urbanística y de protección de la naturaleza, de 4 de julio, fj 2.

que el pluralismo legislativo que se desprende del principio autonómico incide directamente en la regulación de esta materia¹⁶.

Respecto a la primera afirmación sobre *la fuerza igualadora de los derechos y deberes fundamentales*, debe matizarse que esta fuerza no limita el principio de descentralización estatal puesto que nada hay en el Texto constitucional que impida a las Comunidades Autónomas asumir competencias sobre ellos, dentro de unos límites inherentes a la propia unidad del Estado y al sistema de fuentes como demuestra el hecho de que todos los Estatutos de Autonomía hayan recogido para sus respectivas Comunidades competencias sobre esta materia¹⁷.

Respecto a *la reserva de la potestad legislativa que se contiene en nuestra Constitución sobre la materia derechos y deberes*, ésta se realiza a favor del Estado y de las Comunidades Autónomas, o si se prefiere, al órgano que representa al pueblo español como titular de la soberanía (las Cortes Generales, art. 66.1 CE) y a los órganos representativos de aquellas comunidades que han accedido a la autonomía política (las Asambleas legislativas o Parlamentos de las Comunidades Autónomas, arts. 147 y 152 CE).

¹⁶ Barceló explica que o bien se ha negado la posibilidad de que la materia derechos y deberes constitucionales pueda verse afectada por la estructura plural del Estado o bien se ha insistido en la necesidad de uniformizarla lo máximo posible para respetar, así, una fuerza igualadora que los derechos imponen. Idea ésta que se refuerza con una supuesta fuerza centrípeta que se deriva de la propia naturaleza del Estado social (M. BARCELÓ I SERRAMALERA: *Derechos y deberes constitucionales en el Estado autonómico*, Cívitas/ Institut d'Estudis Autonòmics, Madrid, 1991, pág. 35).

¹⁷ En los Estatutos de Autonomía se adopta el catálogo de derechos y deberes establecidos en la Constitución para los españoles y a lo largo del articulado se asumen competencias concretas sobre la materia. Véanse el art. 11 EA; art. 6 EAR; art. 9 EAst; art. 8 EC; art. 5 ECan; art. 5 ECant; art. 5 ECEuta; art. 7 ECL; art. 4 EC-M; art. 6 EE; art. 4 EG; art. 7 EM; art. 5 EMelilla; art. 9 EMur; art. 6 EN; art. 9 EPV; art. 7 ER y art. 2 EV.

Por lo tanto, el carácter unitario de los derechos y deberes constitucionales no aporta por sí solo una respuesta al problema de la competencia para su regulación ni autoriza a excluir de la misma a las Comunidades Autónomas. Para saber si los entes autonómicos gozan de competencias sobre la regulación de la materia *deberes constitucionales* debe acudirse al reparto competencial diseñado por el Texto fundamental¹⁸.

La Constitución es la norma que determina las materias que deben recibir un tratamiento homogéneo; las que pueden tener un tratamiento heterogéneo y la que determina si una materia pertenece a un concreto ámbito competencial. Esta afirmación requiere de dos precisiones. En primer lugar, la *delimitación competencial* no se puede contener en una o unas pocas normas sino que su regulación es el resultado de una amplia variedad de ellas: preceptos constitucionales (principalmente, los arts. 148 y 149 CE); previsiones contenidas en los Estatutos de Autonomía (tal como determina el art. 147.1.d) CE); leyes estatales relativas a la fijación de bases y a la delegación y transferencia de competencias (art. 150.1 y 2 CE); sentencias del Tribunal Constitucional en la resolución de conflictos competenciales (art. 161.1.c) CE) y Reales Decretos de transferencias de funciones y servicios¹⁹.

¹⁸ De Otto concreta que la potestad de las Comunidades Autónomas y del Estado en la materia es la que resulta del juego de determinados preceptos constitucionales, en concreto, de los relativos a la reserva de Ley orgánica y de ley ordinaria (arts. 81.1 y 53.1 CE) y de los preceptos constitucionales en los que se configura un núcleo de competencias exclusivamente estatal (art. 149.1 en sus 32 apartados) (I. DE OTTO Y PARDO: “Los derechos fundamentales y la potestad normativa de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 10, 1983, pág. 63).

¹⁹ El reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas fue la causa de la permanente situación de conflicto entre ambos en el comienzo de la andadura del Estado Autonómico. Conflicto que se disputó, como sabemos, en el terreno de la jurisdicción constitucional mediante la

En segundo término, el reparto de competencias entre el Estado y los entes descentralizados podía realizarse atendiendo a dos modelos. En primer lugar, de modo similar al *sistema federal clásico* que se consagra en la Constitución norteamericana de 1787 que se caracteriza por una división competencial claramente definida, esto es, determinadas materias se reservan en su integridad al poder central y el resto, también en su integridad, corresponden a los Estados federados. En segundo lugar, según el *modelo europeo* presente en las Constituciones alemana de 1919, austríaca de 1920 o en la española de 1931. Este segundo modelo pretende una superación del anterior en el que quedaban claramente delimitados y separados los respectivos ámbitos de actuación y evoluciona hacia sistemas de tres listas. De esta manera, se delimitan materias que corresponden a la Federación, otras que corresponden a los Estados y un tercer grupo donde se da una concurrencia de actividades, concurrencia que se establece a través de fórmulas diversas. Por esta misma razón, la delimitación de competencias pasa a utilizar los conceptos de *materia y funciones* a la hora de repartir cometidos, al mismo tiempo que aparecen las expresiones *exclusividad y concurrencia*²⁰.

sustanciación de conflictos competenciales que dieron lugar a que se hablara de una *elaboración jurisprudencial del Estado autonómico*. Sobre el tema, M. ARAGÓN REYES: “¿Estado jurisdiccional autonómico?”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 16, 1986, págs. 7 a 12; J. PÉREZ ROYO: “Reflexiones sobre la contribución de la jurisprudencia constitucional a la construcción del Estado Autonómico”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 49, 1986, págs. 7 a 32; P. CRUZ VILLALÓN: “La construcción jurisprudencial del Estado de las Autonomías”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 31, 1991, págs. 249 a 260; F. TOMÁS Y VALIENTE: “Desarrollo autonómico a través del Tribunal Constitucional”, en *Escritos sobre y desde el Tribunal Constitucional*, CEC, Madrid, 1993, págs. 175 a 188; L. LÓPEZ GUERRA: “La segunda fase de la construcción del Estado de las Autonomías (1983-1993)”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 36 (II), 1993, pág. 70, y del mismo autor: “Las controversias competenciales en la jurisprudencia constitucional”, en *El funcionamiento del Estado Autonómico*, MAP, Madrid, 1996, págs. 398 a 417.

²⁰ E. AJA; J. TORNOS; T. FONT; J. M. PERULLÉS y E. ALBERTÍ: *El sistema jurídico de las Comunidades Autónomas*, Tecnos, Madrid, 1985, pág. 116.

La Constitución española procede según este segundo modelo y *configura un reparto de atribuciones entre el Estado y las Comunidades Autónomas de tipo eminentemente funcional* de forma que, sobre la gran mayoría de materias, ostentarán competencias tanto el Estado como las Comunidades Autónomas²¹.

Este reparto de funciones se limita a las ejecutivas y legislativas distinguiéndose tres posibilidades: materias sobre las que el Estado se reserva íntegramente la competencia; materias que los Estatutos de Autonomía reservan íntegramente a la competencia de las Comunidades Autónomas y, finalmente, materias sobre las que tanto el Estado como las Comunidades Autónomas ostentan competencias con distintos niveles de intervención²².

Cuando el constituyente ha querido garantizar la *homogeneidad sobre la regulación de una materia* ha dotado al legislador estatal de una *competencia exclusiva*

²¹ El constituyente basó el sistema de distribución de competencias sobre el *principio dispositivo* porque remite en última instancia a los Estatutos de Autonomía la concreción de la distribución de poderes entre el Estado y las Comunidades Autónomas. En realidad, la autonomía se configura como un derecho y, por tanto, se construye sobre ese *principio dispositivo* definido como principio de voluntariedad o de libre iniciativa para el acceso a la autonomía lo que implica la decisión constitucional de remitir a la iniciativa de los entes territoriales la decisión de transformarse o no en Comunidades Autónomas. Por eso, la expresión “podrán” aparece una y otra vez en los preceptos constitucionales relativos a la organización territorial del poder (por ejemplo, arts. 143.1; 148 y 149.3 CE). Sobre la cuestión, J. GARCÍA ROCA: “El principio de voluntariedad autonómica. Teoría y realidad constitucionales”, *Revista de Derecho Político*, núm. 21, 1984, págs. 11 a 140 y C. AGUADO RENEDO: “El principio dispositivo y su virtualidad actual en relación con la estructura territorial del Estado”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 98, 1997, págs. 137 a 158. Matizan esta visión del *principio dispositivo*, J. GONZÁLEZ CASANOVA: “Los Estatutos de las Comunidades Autónomas y el principio de autogobierno”, *Documentación Administrativa*, núm. 182, 1979, págs. 115 a 147; J. LEGUINA VILLA: “El acceso forzoso a la autonomía política (Anotaciones a la sentencia de Segovia. STC 100/1984, de 8 de noviembre)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 14, 1985, págs. 181 a 201; F. BALAGUER CALLEJÓN: *Fuentes del Derecho. Ordenamiento del Estado y ordenamientos autonómicos*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 129 y L. LÓPEZ GUERRA: “Algunas notas sobre igualación competencial”..., pág. 130.

sobre la misma; cuando ha considerado posible la *heterogeneidad de regulaciones* sobre una materia *ha otorgado a las Comunidades Autónomas la competencia* sobre ella y, finalmente, si ha querido que una materia tuviese garantizado un *mínimo homogéneo* en la regulación sobre ciertas materias pero permitiendo que, fuera de ese mínimo, se contara con una regulación heterogénea, *ha dispuesto la titularidad* de la competencia sobre ellas de forma *compartida entre el Estado*, que normalmente se reservará la legislación básica o las normas básicas, y *las Comunidades Autónomas*.

Los preceptos constitucionales en los que se refleja este reparto competencial son, principalmente, los arts. 148 y 149 CE.

El art. 148.1 CE prescribe que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en una serie de materias que enumera taxativamente. A pesar de que la lectura de este precepto induce a pensar que son estas materias las únicas sobre las que podrán las Comunidades Autónomas ejercer competencias exclusivas, debe completarse con lo previsto en su apartado 2 que señala: “transcurridos cinco años, y mediante la reforma de sus Estatutos, las Comunidades Autónomas podrán ampliar sucesivamente sus competencias dentro del marco establecido en el art. 149” y lo dispuesto en el art. 151 CE que especifica que este requisito no se exigirá a las Comunidades Autónomas que accediesen a la autonomía según el procedimiento regulado por aquél.

En el art. 149.1 CE se enumeran las competencias reservadas en exclusiva a favor del Estado aunque esta previsión debe completarse con lo dispuesto en su

²² Sobre los modelos de distribución del poder legislativo que ofrece el derecho comparado, subrayando las peculiaridades de cada uno y sus diferencias con el sistema autonómico español, véase A. BAYONA

apartado 3 que establece la *cláusula residual* al disponer que la competencia sobre las materias que no se hayan asumido por los Estatutos de Autonomía corresponderá al Estado²³. Las materias que quedan fuera del listado enumerado en ese precepto están a disposición de las Comunidades Autónomas que deben asumirlas en sus respectivos Estatutos de Autonomía.

Esta reserva exclusiva estatal resulta matizada por otras previsiones constitucionales. Así, por ejemplo, existen materias no incluidas en el art. 149.1 CE que no pueden ser asumidas por las Comunidades Autónomas basándose en otros preceptos de la Norma fundamental, principalmente, aquellas sometidas a reserva de ley orgánica por el art. 81 CE. En el extremo opuesto, es posible que las Comunidades Autónomas reciban competencias reservadas por este artículo al Estado mediante las leyes marco o leyes de transferencia y delegación previstas en el art. 150.1 y 2 CE. Por último, la intensidad o alcance de la reserva estatal varía según la materia de que se trate: existen materias sobre las que la reserva estatal es absoluta comprendiendo las funciones legislativas y ejecutivas (por ejemplo, relaciones internacionales - art. 149.1.13 CE); existen materias sobre las que el Estado se reserva algunas funciones, principalmente, la legislativa permitiendo a las Comunidades Autónomas asumir competencias ejecutivas (por ejemplo, reserva respecto la legislación de pesos y medidas; art. 149.1.12 CE) y existen supuestos en los que la reserva a favor del Estado se reduce a una parte de la función legislativa: es la llamada legislación básica (por ejemplo, en materia de medio ambiente, art. 149.1.23 CE).

ROCAMORA: *El derecho a legislar en el Estado Autonomico*, Tecnos, Madrid, 1992, págs. 23 a 59.

La regulación de los derechos y deberes constitucionales se encuentra entre las materias sobre las que el Estado se reserva de forma exclusiva la competencia para establecer “las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales”. *Fuera de estas condiciones básicas, las Comunidades Autónomas* que asuman la competencia en su Estatuto de Autonomía *podrán legislar sobre derechos y deberes*, es decir, se está reconociendo la posibilidad de que las Comunidades Autónomas regulen materias sobre derechos y deberes de forma distinta pero asegurando un mínimo de homogeneidad.

Reconocida la facultad a las Comunidades Autónomas para regular derechos y deberes de los ciudadanos se hace necesario conciliar estos derechos y deberes que todos gozan y cumplen con el hecho de que su regulación provenga de distintas instancias de poder. *Debe lograrse un punto de equilibrio que evite el menoscabo del principio autonómico ante una supuesta fuerza uniformadora de los derechos fundamentales.* No pierden los ciudadanos sus derechos ni cumplen con más obligaciones por el hecho de estar sujetos a un ordenamiento jurídico del que no es titular el poder central. Ambos reconocimientos se armonizan, se compensan y se equilibran.

²³ Sobre esta cláusula, véase I. DE OTTO Y PARDO: “La prevalencia del Derecho estatal sobre el Derecho regional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 2, 1981, págs. 57 a 92.

La conciliación entre estas normas se consigue mediante la interpretación unitaria de la Constitución²⁴. Porque *la medida de la unidad política*, su concreta configuración a partir de un determinado equilibrio entre uniformidad y variedad y entre poderes del centro y poderes de las entidades autónomas, *se encuentra en las reglas que establece la Constitución*. La Constitución es única para todo el territorio, vincula a todos los poderes públicos a unas mismas normas de actuación y sitúa a todos los ciudadanos en una misma posición fundamental respecto de aquéllos cumpliendo, de esta forma, una función de integración²⁵.

Por eso, el Tribunal Constitucional define la *superioridad del ordenamiento constitucional* al considerar a la Constitución como “la norma suprema del Estado como totalidad (cuyos) principios obligan a todas las organizaciones que forman parte de esa totalidad”²⁶. Por consiguiente, la Constitución debe manifestarse como supraordenamiento que “se sobreponga al conjunto de partes y los articule en un sistema

²⁴ El principio de unidad constitucional como uno de los criterios fundamentales para la interpretación de la Constitución ha sido unánimemente recogido por la doctrina. Por todos, Hesse: “Así, tenemos, en primer lugar, el principio de unidad de la Constitución. La relación e interdependencia entre los distintos elementos de la Constitución obligan a no contemplar en ningún caso sólo la norma aislada, sino siempre además en el conjunto en el que debe ser situada; todas las normas constitucionales han de ser interpretadas de tal manera que se eviten contradicciones con otras normas constitucionales. La única solución del problema coherente con este principio es la que se encuentre en consonancia con las decisiones básicas de la Constitución y evite su limitación unilateral a aspectos parciales” (K. HESSE: “La interpretación constitucional”, en *Escritos de Derecho Constitucional*, CEC, Madrid, 1992, pág. 48). En el mismo sentido, A. E. PÉREZ LUÑO: “La interpretación de la Constitución”, *Revista de las Cortes Generales*, núm. 1, 1984, pág. 82 y R. CANOSA USERA: *Interpretación constitucional y fórmula política*, CEC, Madrid, 1988, págs. 175 y 176.

²⁵ E. ALBERTÍ ROVIRA: *Autonomía política y unidad económica*, Cívitas/Institut d'Estudis Autonòmics, Madrid, 1995, pág. 177.

²⁶ STC 32/1981, caso Diputaciones Catalanas, de 28 de julio, fj 5.

dentro del cual las autonomías pueden ser tales y cobrar su sentido”²⁷ y la interpretación de esa Norma fundamental debe estar presidida en todo lo que se refiere a la organización territorial por la conciliación entre *unidad* y *autonomía*, sin que tal conciliación suponga la mengua de una o de la otra “sino la integración enriquecedora de las dos”²⁸.

Asimismo, el Alto Tribunal ha exigido que la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas, tal y como se lleva a cabo por los Estatutos de Autonomía y por las leyes estatales, encuentre su primera reconducción a criterios de unidad a través de los límites que se contienen de forma expresa o implícita en la propia Constitución. Así, en su sentencia 18/1982, de 4 de mayo, señala: “Esta afirmación, sin embargo, no debe llevar a la idea de que, una vez promulgado el Estatuto de Autonomía es el texto de éste el que únicamente debe ser tenido en cuenta para realizar la labor interpretativa que exige la delimitación competencial. Si se procediese así se estaría desconociendo el principio de supremacía de la Constitución sobre el resto del ordenamiento jurídico del que los Estatutos de Autonomía forman parte como norma institucional básica de la Comunidad Autónoma que el Estado reconoce y ampara como parte integrante de su ordenamiento jurídico (art. 147.1 de la Constitución). Ello supone, entre las posibles consecuencias, que el Estatuto de Autonomía, al igual que el resto del ordenamiento jurídico, debe ser interpretado siempre de conformidad con la Constitución y que, por ello, los marcos competenciales que la Constitución establece

²⁷ E. GARCÍA DE ENTERRÍA: *Estudios sobre Autonomías Territoriales*, Cívitas, Madrid, 1985, pág. 163.

no agotan su virtualidad en el momento de aprobación del Estatuto de Autonomía, sino que, continuarán siendo preceptos operativos en el momento de realizar la interpretación de los preceptos de éste a través de los cuales se realiza la asunción de competencias por la Comunidad Autónoma”²⁹.

Este pronunciamiento reclama la atención sobre la *necesidad de atender a los límites constitucionales existentes en el momento de ejercitar las competencias autonómicas*. Límites que, en última instancia, pretenden garantizar el funcionamiento de un sistema unitario que al mismo tiempo tiene el poder político y administrativo profundamente distribuido. El principio de unidad del art. 2 CE y los principios generales contenidos en el capítulo I del Título VIII constituyen la manifestación más precisa de estos límites: el respeto a los principios de solidaridad, igualdad y libre circulación de personas y de bienes, así como el límite territorial³⁰.

²⁸ M. ARAGÓN REYES: “Comunidades Autónomas y Tribunal Constitucional”, en *Organización Territorial del Estado. Comunidades Autónomas*, vol. I, IEF, Madrid, 1984, pág. 481.

²⁹ STC 18/1982, caso Registro de Convenios Colectivos, de 4 de mayo, fj 1.

³⁰ Sobre este conjunto de normas se pronuncia el Tribunal Constitucional en su sentencia 1/1982, de 28 de enero, donde dice: “existen varias normas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica; el conjunto de todas ellas compone lo que suele denominarse la Constitución económica o la Constitución económica formal. Este marco implica la existencia de unos principios básicos del orden económico que han de aplicarse con carácter uniforme, unicidad que está reiteradamente exigida por la Constitución cuyo preámbulo garantiza la existencia de un “orden económico y social justo” y cuyo artículo 2º establece un principio de unidad que se proyecta en la esfera económica por medio de diversos preceptos constitucionales tales como el 128, entendido en su totalidad; el 131.1; el 139.2 y el 138.2, entre otros. Por otra parte, la Constitución fija una serie de objetivos de carácter económico cuya concreción exige la adopción de medidas de política económica aplicables con carácter general a todo el territorio” (STC 1/1982, caso Coeficientes de Cajas de Ahorros, de 28 de enero, fj 1).

Esta interpretación unitaria referida a la materia de *deberes constitucionales* exige que se armonicen, especialmente, el ejercicio del *derecho a la autonomía* con el *principio de igualdad*.

La diversidad de opciones legislativas a través de las que se expresa la autonomía política no puede sustraerse al *principio de igualdad* porque este principio es uno de los valores superiores en que descansa la Constitución española de 1978 tal y como proclama su art. 1.1 y se reitera en otros muchos preceptos constitucionales que se refieren tanto al ámbito individual como al ámbito autonómico. En este sentido, sobresale la proclamación general de la cláusula de igualdad de los arts. 9.2 y 14 CE³¹; la exigencia del art. 139.1 CE que exige la igualdad entre todos los españoles en cuanto a la titularidad de derechos y el sometimiento a obligaciones y del apartado 2 del mismo artículo que prohíbe la adopción de medidas que obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español; la regulación contenida en el art. 138.2 CE que establece igualdad como interdicción de privilegios a causa de la diversidad autonómica al determinar que “las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales”; la garantía de la igualdad en las condiciones básicas que aseguren un mínimo homogéneo para todos los

³¹ Como aclara la jurisprudencia constitucional, de esta proclamación del principio de igualdad del art. 14 CE “no dimana derecho alguno que pueda ser invocado por las Comunidades Autónomas que no son ciudadanos sino partes del Estado dotadas de las potestades que les concede su Estatuto de Autonomía” (STC 149/1991, caso Ley de costas, de 4 de julio, fj 5.A) siendo reiterada doctrina del Alto Tribunal que los “entes públicos no pueden ser considerados en las relaciones jurídicas materiales como titulares del derecho fundamental a la no discriminación amparado por el artículo 14 de la Constitución que se refiere a los españoles y no es de aplicación a las personas jurídico-públicas en cuanto tales” (AATC 135/1985,

españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes que consagra el art. 149.1.1º CE y, finalmente, lo establecido en el art. 157.2 CE que se refiere directamente a la prohibición de medidas tributarias establecidas por las Comunidades Autónomas que supongan obstáculos para la libre circulación de mercancías o servicios.

Toda esta regulación, sin embargo, no ha sido interpretada por el Tribunal Constitucional como sinónimo de una rigurosa y monolítica unidad ya que esto supondría una violación manifiesta del principio de autonomía³². En el caso de la igualdad en el ámbito individual resultaría imposible predicar una total uniformidad entre los ciudadanos, es decir, no puede exigirse que el régimen de ejercicio de cada uno de sus derechos sea idéntico sino simplemente que no sufran discriminación en su posición jurídica. En el ámbito autonómico, el principio de igualdad tampoco exige una absoluta uniformidad en los aspectos económicos, competenciales, organizativos, etc. de las Comunidades Autónomas sino un tratamiento institucional idéntico para todas y la interdicción de situaciones de privilegio entre ellas. Es decir, aunque la igualdad esté perfectamente garantizada en el actual sistema no cabe homogeneización ni desprotección del pluralismo³³.

de 27 de febrero, fj 2; 139/1985, de 27 de febrero, fj 2; 106/1988, de 20 de enero, fj único y STC 16/1996, caso Presupuestos Generales para 1990, de 1 de febrero, fj 3).

³² STC 37/1981, caso Centros de Contratación de Cargas, de 16 de noviembre, fj 2 y 17/1990, caso Ley de Aguas de Canarias, de 7 de febrero, fj 16.

³³ Esta idea es desarrollada por B. PENDÁS GARCÍA: "Gobierno y formas de gobierno de las Comunidades Autónomas. Reflexiones sobre el dogma de la homogeneidad y sus límites", *Documentación Administrativa*, núm. 215, 1988, págs. 85 a 136.

II. LA REGULACIÓN AUTONÓMICA DEL DEBER DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS

No existe en la Constitución un precepto que atribuya a las Comunidades Autónomas una competencia general para *regular los deberes* - ni los derechos - constitucionales. Sin embargo, se reconoce que el establecimiento y regulación de éstos *es una competencia que puede ser ejercida tanto por el legislador estatal como por los autonómicos*. Para el Estado esa atribución es automática pero no así para las Comunidades Autónomas que, para que sea efectiva, deben asumir además la competencia en su Estatuto de Autonomía respectivo. De esta manera no todas las Comunidades Autónomas tendrán las mismas competencias para regular los derechos y deberes constitucionales, ni por tanto será el mismo el despliegue normativo que el Estado haga frente a cada una de ellas.

Una vez aceptada la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan incidir en el establecimiento y regulación de los deberes fundamentales, la cuestión que se plantea es la de si tal regulación está absolutamente condicionada por la realizada por el legislador estatal o si, por el contrario, con observancia de los límites que el mínimo de homogeneidad impone, las Comunidades pueden establecer y regular los deberes fundamentales de manera distinta a la llevada a cabo por el constituyente estatal. A esta cuestión responde el art. 149.1.1º CE que extiende su garantía a todos los derechos y deberes contenidos en el Capítulo II del Título I de la Constitución.

En la *materia de deberes constitucionales a través del propio sistema de reparto competencial*, el constituyente ha considerado que sólo resulta necesario exigir un mínimo de homogeneidad, reconociendo al legislador estatal una competencia para

establecer las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles permitiendo que las Comunidades Autónomas asumiesen el resto de competencias en sus respectivos Estatutos de Autonomía, asunción que se ha producido efectivamente. De esta forma, la regla del art. 149.1.1º CE se configura como condición necesaria para que las condiciones de ejercicio de esos deberes tenga un carácter unitario en todo el territorio³⁴.

Sin embargo, el desarrollo de los deberes fundamentales es un tema que además de depender del concreto sistema de distribución competencial acaba de perfilarse con determinadas prescripciones del *sistema de fuentes constitucional*.

En el caso de los derechos, la exigencia de una ley para regular su desarrollo se deriva directamente de la previsión de Ley orgánica contenida en el art. 81.1 CE en relación con los derechos fundamentales y libertades públicas consagrados en la Sección Primera del Capítulo II del Título I CE (arts. 15 a 29) y de la previsión de ley ordinaria en el art. 53.1 CE que, en alusión a los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo Segundo del Título Primero, establece: “sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades”.

Este requisito de ley ordinaria se impone, asimismo, para la regulación de los deberes constitucionales puesto que la habilitación que la Constitución concede para hacer efectivos los deberes se dirige únicamente al legislador remitiéndose a él para su

³⁴ Cascajo ha calificado a este precepto como “punto de sutura entre la Constitución de derechos y la Constitución de poderes” (J. L. CASCAJO CASTRO: “Comunicación a la ponencia de D. Luis López

plasmación en obligaciones concretas de los ciudadanos. A mayor abundamiento, debe hablarse de *reserva de ley* en relación con los deberes constitucionales ya que, con toda seguridad, la restricción que suponen de la libertad individual, afectará a algún derecho o libertad comprendido en el Título Primero de la Constitución al que sea aplicable la reserva del art. 53.1 CE. Especialmente, en el caso del deber tributario, la Constitución determina claramente la exigencia de una ley para contener la regulación de esta materia (arts. 31.3 y 133.1 CE). Por ello, el desarrollo normativo del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos requiere de una norma de rango legal no sólo por la previsión contemplada en el art. 53.1 sino a consecuencia de la reserva de ley tributaria.

Precisada la exigencia de ley para la regulación de los deberes constitucionales, la siguiente cuestión que debe resolverse es la de *determinar si la reserva de ley que la Constitución impone para la regulación de los deberes constitucionales se refiere a la ley estatal o a la ley autonómica*. Que de una ley estatal o una ley autonómica se trate dependerá sólo de la concreta atribución competencial que la misma Constitución establezca³⁵.

El propio Tribunal Constitucional, tras una primera interpretación excluyente de la competencia legislativa autonómica en materia de derechos y deberes

Guerra”, en *Normativa básica en el ordenamiento jurídico español*, MAP, Madrid, 1990, pág. 95).

³⁵ La afirmación de que la *reserva de ley* no prejuzga el carácter autonómico o estatal de la misma cede parcialmente ante la *reserva de ley orgánica*. En este último caso no es preciso examinar a quién corresponde la competencia, porque la respuesta está implícita en la regulación que la Constitución hace de esta clase de normas cuya aprobación, modificación o derogación “exigirá mayoría absoluta del Congreso, en una votación final sobre el conjunto del proyecto” (art. 81.2 CE).

fundamentales³⁶, ha corroborado esta afirmación al afirmar: “una interpretación sistemática del art. 53 CE obliga a entender que, si bien la regulación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II del Título Primero de la Constitución requiere siempre una norma de rango legal, esta norma sólo ha de emanar precisamente de las Cortes Generales cuando afecte a las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales (porque) si toda ley que regula el ejercicio de los derechos y libertades a que se refiere el art. 53 CE hubiera de ser ley del Estado (utilizando ahora este concepto en su sentido más restringido, como conjunto de las instituciones generales) carecería de todo sentido, en efecto, que el art. 149.1.1º reservase a la competencia exclusiva del Estado (en este mismo sentido restringido) ‘la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales’. De otro lado, y como antes se apunta, una interpretación de este género vendrá a vaciar muchas de las competencias legislativas atribuidas a las Comunidades Autónomas, pues son muchas las materias cuya regulación ha de incidir directa o indirectamente sobre el ejercicio de los derechos o el cumplimiento de deberes garantizados por la Constitución (...). Cuando la norma legal, aunque con incidencia sobre el ejercicio de derechos, no afecte a las condiciones básicas de tal ejercicio puede ser promulgada por las Comunidades Autónomas cuyos Estatutos le atribuyan competencia legislativa sobre

³⁶ En la STC 25/1981, caso Legislación Antiterrorista I, de 14 de julio, el Tribunal Constitucional interpretó que “la Constitución reserva a las Cortes Generales todo cuanto se refiere al desarrollo de los derechos fundamentales y libertades públicas que constituyen el fundamento mismo del ordenamiento jurídico-político del Estado en su conjunto” (fj 5); doctrina que matizaría poco después en su sentencia 37/1981, de 16 de noviembre.

una materia cuya regulación implique necesariamente, en uno u otro grado, una regulación del ejercicio de derechos constitucionalmente garantizados”³⁷.

Por tanto, la reserva legal a la que está sometida la regulación de los deberes del Título Primero se refiere tanto a las leyes del Estado como a las leyes de las Comunidades Autónomas.

III. EL DEBER TRIBUTARIO EN LOS ORDENAMIENTOS AUTONÓMICOS: PODER TRIBUTARIO Y SISTEMAS DE FINANCIACIÓN

La regulación autonómica del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe analizarse desde dos ángulos. De una parte, la posibilidad de que las Comunidades Autónomas aprueben legislación sobre el deber fiscal se deriva directamente de la reserva estatal contenida en el art. 149.1.1º CE que ha limitado la competencia exclusiva del Estado sobre esta materia al establecimiento de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de los españoles en el cumplimiento de sus obligaciones lo cual implica que *la legislación autonómica podrá regular todo aquello que no sean condiciones básicas*. De otra parte, *el reconocimiento en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía del poder tributario que permitirá a los*

³⁷ STC 37/1981, caso Centros de contratación de cargas, de 16 de noviembre, fj 2. El Tribunal Constitucional ha venido insistiendo en que compete al legislador estatal la definición de las condiciones básicas o que, al menos, goza de “un margen de apreciación en cuanto a la fijación inicial de las condiciones que, por su carácter de básicas, deben ser objeto de ordenación uniforme en todo el territorio nacional” (STC 32/1981, caso Centros de contratación de cargas, de 16 de noviembre, fj 2). Doctrina que ha reiterado en SSTC 32/1983, caso Registro sanitario, de 28 de abril, fj 3; 80/1988, caso Etiquetaje II, de 28 de abril, fj 5 y 182/1988, caso Criterios sanitarios en Galicia, de 13 de octubre, fj 5, entre otras. En una sentencia posterior, el Tribunal Constitucional matizará esta doctrina al afirmar que “corresponde al legislador estatal definir lo básico, observando estrictamente las previsiones constitucionales y estatutarias, y a este Tribunal controlar en última instancia dicha definición” (STC 248/1988, caso

entes descentralizados la imposición de deberes fiscales a los que se encuentran sometidos los ciudadanos en su territorio.

La posibilidad de que los entes autonómicos puedan aprobar sus propias regulaciones normativas en materia de deberes constitucionales tiene una importancia vital sobre la imposición del deber fiscal puesto que, como establece el art. 156.1 CE, las Comunidades Autónomas gozan de autonomía financiera “para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”.

Si estas Comunidades pueden establecer nuevas obligaciones o deberes tributarios en el ejercicio de su autonomía tributaria pueden asimismo incidir en la esfera jurídica de sus ciudadanos ocasionando diferencias de trato entre los españoles según el territorio en el que residan a efectos de disfrute de derechos y sometimiento a deberes. La problemática surge desde el momento que el art. 2 CE reivindica la *unidad* de la Nación española - principio que si en alguna vertiente ha merecido una atención especial de la jurisprudencia ha sido precisamente en la económica - junto con el art. 149.1.1º CE que reserva a la competencia estatal exclusiva “la regulación de las condiciones básicas que garanticen la *igualdad* de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales” o el art. 157.3 CE que reconoce competencias financieras a las Comunidades Autónomas dentro del *marco fijado* previamente *por una Ley orgánica*, además de la limitación que supone el reconocimiento del principio de solidaridad en numerosos preceptos constitucionales

Concesión de emisoras vascas, de 20 de diciembre, fj 4, reproducida parcialmente en la STC 13/1989, caso Comercio minorista en Cataluña, de 26 de enero, fj 3).

(arts. 2; 138.1 y 2; 156.1 y 158.2 CE). *Todos estos principios deben, por exigencia constitucional, articularse armónicamente en la regulación de los deberes tributarios en el ámbito de la Comunidad Autónoma así como en el sistema de financiación de estos entes descentralizados.*

Precisamente, uno de los elementos que de manera más directa incide en las concretas cargas u obligaciones tributarias que se imponen a los ciudadanos está constituido por el *sistema de financiación de cada Comunidad Autónoma. La configuración de este sistema se proyecta inevitablemente sobre el conjunto de deberes fiscales que conforman el sistema tributario autonómico.*

El problema que se plantea con la delimitación concreta del modelo de financiación autonómica es que con él debe quedar a salvo la estricta observancia de los principios básicos y límites sobre los que se articula el Estado de las Autonomías, especialmente, los *principios de igualdad y solidaridad* en el sentido de que, por un lado, no debe crear diferencias que incidan en la posición fundamental de los ciudadanos ante el cumplimiento de deberes constitucionales, quebrando la garantía de esa igualdad en las condiciones básicas de realización de estos deberes y, por otro, debe asegurar que la regulación que en cada Comunidad Autónoma se haga de los deberes tributarios no suponga un atentado contra los intereses generales o legítimos de otras instancias sino que se logre el equilibrio entre la unidad y la pluralidad mediante los mecanismos apropiados para articular la integración de esa pluralidad de entidades territoriales dotadas de autonomía en la unidad de la Nación de la que forman parte, función que corresponde al principio de solidaridad.

La igualdad de los ciudadanos ante el sistema tributario debe entenderse en cada uno de los sistemas tributarios cuando coexisten varios y no en cuanto a la carga tributaria global que se deriva de los distintos sistemas que se aplican sobre el ciudadano. La autonomía conlleva que los ciudadanos de los distintos territorios puedan elegir un nivel de prestación de los servicios públicos, excepto los básicos que en todo caso deben ser garantizados por el Estado, de acuerdo con sus aptencias. Esta distinta calidad e intensidad en la prestación de servicios públicos llevará aparejada una distinta presión fiscal que deberá estar en proporción directa a aquéllos³⁸.

Cuestión distinta es la que se plantea como quiebra del *principio de igualdad*, no en relación a la calidad y variedad de los servicios públicos que disfrutan ni en la intensidad de la presión fiscal, sino en relación a las mejores situaciones tributarias que se derivan de la diferente estructura económica de los distintos territorios. Los territorios más desarrollados podrán ofrecer mejores condiciones tributarias que los que no lo estén tanto con lo que se acentuarán los desequilibrios territoriales dentro del Estado. La atracción de empresas y de ciudadanos mediante un sistema de beneficios fiscales acentuará la concentración en los territorios más prósperos en perjuicio de los menos desarrollados con lo que las diferencias económicas resultarán cada vez más significativas.

³⁸ Solozábal matiza: “aún admitiendo que no se puede deducir discriminación alguna de las diferencias de posiciones jurídicas de los ciudadanos, no quiere decir que dichas diferencias no puedan adquirir relevancia desde un punto de vista político, especialmente si hubiese desniveles evidentes en la prestación de los distintos servicios públicos entre unas Comunidades Autónomas y otras” (J. J. SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA: *Las bases constitucionales del Estado Autonomo...*, pág. 123).

Este inconveniente debe ser resuelto a través de una efectiva articulación del *principio de solidaridad*. El Estado central está obligado a conseguir que disminuyan las diferencias entre las distintas regiones a través de determinados mecanismos como transferencias o el Fondo de Compensación Interterritorial así como mediante la actuación de sus competencias de política general. Pero no sólo el Estado se encuentra vinculado por este principio. También las Comunidades Autónomas tienen la obligación de actuar siempre, aún defendiendo sus propios intereses, sin dañar el interés general o legítimo de otras Comunidades ejerciendo sus competencias bajo la observancia del deber de lealtad constitucional, de coordinación con la Hacienda estatal y de cooperación en materia financiera.

A. La naturaleza del poder financiero de los entes autonómicos y locales

La posibilidad de que los entes descentralizados puedan establecer sus propios tributos y, por tanto, incidir en el *status* jurídico de sus ciudadanos a través de la exigencia de deberes fiscales, se funda en el reconocimiento constitucional a estos territorios de poder financiero. El *poder financiero* se traduce en el *conjunto de competencias constitucionales y de potestades administrativas* de que gozan los entes públicos territoriales para establecer y gestionar un sistema de ingresos y gastos con el que satisfacer necesidades públicas.

Una de las primeras cuestiones que se plantea en torno al poder financiero de los entes descentralizados es la naturaleza de ese poder. La doctrina italiana, a mediados del siglo XX, se interesó por la distinción entre el denominado *poder tributario*

*originario y poder tributario derivado*³⁹. Para comprender el significado que se otorgó a cada una de estas expresiones debe tenerse en cuenta que, el marco histórico en el que surgieron, fue la época absolutista (siglos XV y XVI). En ese momento, el poder originario era el que tenía el Monarca absoluto, poder autónomo y no sometido a limitaciones, mientras que el derivado era el poder atribuido a otros entes. Sin embargo, una vez reconocido el principio de soberanía popular con la llegada del constitucionalismo, todo poder emana del pueblo quien lo otorga a distintos órganos a través de la atribución constitucional. De ahí que la mencionada distinción se utilice para defender que el poder *originario* es aquél *atribuido directamente por el poder constituyente* mediante su reconocimiento en la Constitución y *derivado* será aquél que *no deriva directamente del Texto fundamental* sino que está reconocido a otros entes territoriales por la Ley estatal.

La Constitución Española de 1978 determina los *titulares del poder tributario* o sujetos activos de la imposición en el art. 133⁴⁰. En su apartado 1 establece que “*la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*” con lo que atribuye el denominado poder tributario originario al Estado

³⁹ La distinción se atribuye en origen a O. RANELETTI: *Istituzioni di Diritto Pubblico*, Cedam, Padua, 1932, 3ª ed. pág. 528 y 555. Sobre el debate doctrinal entre el poder tributario originario y derivado en Italia, F. GAETANO SCOCA: “Stato ed altri enti impositori di fronte al dovere di prestazione tributaria”, *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. XXVI, parte I, 1968, págs. 145 a 221, especialmente, págs. 192 a 197.

⁴⁰ Con este precepto constitucional concuerdan, en sus respectivos ámbitos, los arts. 6.1 LOFCA (“Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes”) y 106.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de Bases de Régimen Local (“Las entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas Locales y en las Leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla”).

en la medida que deriva directamente de la Constitución⁴¹. El apartado 2 del mencionado precepto dice que “*Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*”.

En principio, la equiparación entre el poder financiero del que disfrutaban las Comunidades Autónomas y las corporaciones locales no es aceptable y, de hecho, la LOFCA descarta esa equívoca asimilación al especificar en su art. 6.3 la relación que existe entre ambas entidades. Pero, parece concluirse que el poder de las Corporaciones locales, al no tener potestad legislativa, es *derivado* ya que sólo podrán disciplinar tributos en la medida en que exista una norma legal que lo permita⁴². Por lo que respecta a las Comunidades Autónomas debe introducirse alguna matización. Si por un lado, los arts. 133.2 y 157.1 CE les reconocen potestades legislativas y autonomía financiera para establecer sus propios tributos, tasas y contribuciones especiales (con lo que se diría que nos hallamos ante un *poder originario*), por otro, el ejercicio de esa potestad tributaria requiere de su reconocimiento en el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de que se trate y puede, además, estar limitada o condicionada por leyes estatales como son las leyes de armonización (art. 150.3 CE) o por la LOFCA (art. 157.3 CE) (con lo que se hablaría de *poder derivado*).

⁴¹ El Tribunal Constitucional corrobora este enunciado constitucional en su STC 181/1988, caso D. A. 1ª de la Ley de Cesión de Tributos, de 13 de octubre, donde afirma que “En principio, por tanto, debe afirmarse que aquella *potestad originaria* del Estado no puede quedar enervada por disposición alguna de inferior rango, referida a la materia tributaria” (fj 3). La cursiva es nuestra.

⁴² El propio Tribunal Constitucional ha calificado como derivado el poder de dichas Corporaciones Locales, entre otras, en sus sentencias 4/1981, caso Ley de Bases de Régimen Local I, de 2 de febrero, fj 16.E y 19/1987, caso Contribución Territorial Urbana II, de 17 de febrero, fj 4.

Y es en este punto donde cabe una triple interpretación del Texto constitucional. De una parte, puede defenderse que el poder tributario de las Comunidades Autónomas es poder originario⁴³; o bien, por otra parte, que se trata de un ejemplo de poder derivado⁴⁴ y finalmente, sostener que ese poder se encuentra a medio camino entre el poder tributario originario del Estado y el derivado de las Corporaciones locales⁴⁵.

Sin embargo, el reconocimiento explícito en el Texto constitucional del poder financiero de las Comunidades Autónomas y de los Municipios y Provincias en los arts. 2, 137, 140, 142, 143 y 156 CE no permite una distinción tajante con el poder financiero del Estado. Dado que todos los titulares de poder financiero encuentran reconocimiento expreso en la Constitución puede afirmarse que gozan del mismo carácter originario. Ahora bien, no se trata de poderes equiparables: la diferencia entre ellos se encuentra en sus límites⁴⁶. Así mientras el poder financiero estatal no encuentra más límites que los

⁴³ J. MARTÍN QUERALT; C. LOZANO SERRANO; G. CASADO OLLERO y J. M. TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, 10ª ed., pág. 249.

⁴⁴ M. CORTÉS: *Ordenamiento Tributario Español*, vol. I, Cívitas, Madrid, 1985, 4ª ed., págs. 19 a 22 y F. SAINZ DE BUJANDA: *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1993, 10ª ed., pág. 77. También Medina Guerrero porque considera que todo poder de las Comunidades Autónomas es derivado al provenir de una norma –el Estatuto de Autonomía– manifestación de la voluntad de otro ente (M. MEDINA GUERRERO: *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas*, CEC, Madrid, 1993, pág. 350).

⁴⁵ C. GÓMEZ CABRERA: “Poder tributario”, en *Manual General de Derecho Financiero*, tomo II, Comares, Granada, 1997, pág. 269.

⁴⁶ J. MARTÍN QUERALT; C. LOZANO SERRANO; G. CASADO OLLERO y J. M. TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario...*, pág. 249. Estos autores opinan que hubiera sido más coherente evitar la adjetivación del poder tributario bastando con el reconocimiento del principio de legalidad tributario. Encuentran una doble explicación a este fenómeno, único en el derecho constitucional comparado incluidas las Constituciones de Estados con estructura territorial similar a la nuestra, a saber: de una parte, responde a la trasposición automática de lo dispuesto en el art. 2 de la Ley

derivados del Texto constitucional, las Comunidades Autónomas y Corporaciones locales padecen las limitaciones adicionales de la propia Ley estatal para las primeras o estatal y autonómica para las segundas⁴⁷.

Las consecuencias de diferenciar entre la consideración del poder financiero autonómico como originario o derivado serían importantes. Si las Comunidades Autónomas ejercieran un poder financiero originario sólo quedarían sometidas en el ejercicio de este poder a las prescripciones constitucionales con lo gozarían de un grado de autonomía financiera mucho mayor que en el supuesto de tener que observar, asimismo, las previsiones contenidas en leyes estatales. Ciertamente, en el ámbito autonómico español puede señalarse un matiz diferencial entre la naturaleza del poder tributario autonómico según el régimen de financiación de la Comunidad Autónoma. Así, las denominadas *Comunidades Autónomas de régimen común* responden perfectamente a la descripción teórica del poder derivado puesto que su sistema de financiación se encuentra delimitado por las disposiciones constitucionales y, muy especialmente, por las previsiones contenidas en la LOFCA. Frente a ellas, entre las Comunidades Autónomas financiadas de acuerdo con el régimen especial, los *regímenes forales del País Vasco y Navarra* constituyen una manifestación específica

General Tributaria sin prestar atención a que se trata de una ley preconstitucional; de otra parte, se debe a un cierto miedo a las autonomías y a sus posibles excesos (*ibídem*, pág. 250).

⁴⁷ Suscriben esta postura, entre otros, J. LASARTE ÁLVAREZ: “Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II, IEF, Madrid, 1979, pág. 1268; C. PALAO TABOADA: “La distribución del poder tributario en España”, *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985, pág. 184; J. J. FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1996, 18ª ed., pág. 86; G. ORÓN MORATAL: “La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas”, *Palau 14*, núm. 28, 1997, pág. 23; F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Cívitas, Madrid, 1998, 8ª ed., pág. 47 y J. CASALTA NABAIS: *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, págs. 284 y 285.

de la garantía constitucional contenida en la Disposición Adicional Primera, legitimando a los territorios forales para establecer un sistema de financiación cuyos límites se definen exclusivamente en la Norma fundamental. La consecuencia es que, en el ejercicio de su poder financiero, la autonomía de la que gozan estas últimas Comunidades Autónomas es más amplia que la del resto puesto que han podido crear un sistema tributario análogo al estatal con la flexibilidad y potencia recaudatoria de este último. A diferencia de las Comunidades Autónomas de régimen común que tienen limitado el ámbito sobre el que ejercer su potestad legislativa en materia tributaria porque sólo pueden regular los elementos del tributo que el Estado a través de su legislación determine, las Comunidades forales ejercen su potestad legislativa tributaria sobre la totalidad del tributo regulando cualquier elemento. La propia LOFCA excluye al País Vasco y a Navarra de su ámbito de aplicación en las Disposiciones Adicionales Primera y Segunda, respectivamente. El Estado no puede limitar el poder tributario foral a través de la legislación ordinaria que apruebe en materia financiera a diferencia de lo que ocurre con las Comunidades Autónomas de régimen común. En otras palabras, las Comunidades forales no tienen simplemente *tributos propios* como las demás Comunidades Autónomas sino que gozan de poder para establecer y regular su propio régimen tributario creando un *ordenamiento jurídico tributario propio*.

Por lo tanto, debe realizarse una *interpretación conjunta* de las previsiones contenidas en *el art. 133 CE* y en *la Disposición Adicional Primera CE*. Una lectura armónica de ambos preceptos implica que el poder tributario es exclusivo u originario del Estado en el territorio de régimen común, pero en los territorios de régimen foral el poder tributario es compartido entre el Estado y las instituciones forales, de acuerdo con

las normas de articulación de ambos poderes contenidas en el Convenio o Concierto⁴⁸. Desde este punto de vista, *el poder tributario de los territorios forales es similar al del Estado* porque ha sido reconocido por la propia Constitución, al amparar ésta los derechos históricos de aquellos territorios. *Similitud*, no obstante, que *no puede entenderse como igualdad* puesto que, en todo caso, el poder tributario foral está obligado a *ajustar su sistema tributario a la estructura del sistema estatal* y, sobre todo, a los principios políticos, sociales, económicos y jurídicos en que el mismo se fundamenta lo que le obliga a someterse a una previsión de *armonización con el régimen fiscal estatal*⁴⁹.

B. La incidencia del sistema de financiación autonómico en la configuración de los deberes tributarios en las Comunidades Autónomas

El estudio de la regulación autonómica del deber tributario debe completarse con el examen de la incidencia que el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas tiene sobre él.

En el momento de su constitución de acuerdo con lo dispuesto en el Texto fundamental de 1978, los entes territoriales contaban con dos vías de acceso a la autonomía: el sistema ordinario, previsto para aquellas Comunidades Autónomas que accedieran a la autonomía por la *vía lenta* del art. 143 CE y el sistema extraordinario,

⁴⁸ E. SIMÓN ACOSTA: “El Convenio Económico”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 98, 1998, pág. 219.

⁴⁹ J. A. RAZQUIN LIZARRAGA: “La autonomía fiscal de Navarra. Los Convenios Económicos”, en *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Navarra*, MAP, Madrid, 1992, pág. 459.

aplicable a aquéllas que lo hicieran por la *vía rápida* del art. 151 CE. Con el tiempo, en función del sistema de acceso a la autonomía, del procedimiento de elaboración, aprobación y reforma del Estatuto y de la organización y competencias, se han distinguido dos clases de Comunidades Autónomas: las de *autonomía plena* (Cataluña, País Vasco, Navarra, Galicia, Andalucía, Comunidad Valenciana y Canarias)⁵⁰ y las de *autonomía menos plena o limitada* (Asturias, Aragón, Cantabria, La Rioja, Baleares, Castilla-León, Castilla-La Mancha, Murcia, Extremadura y Madrid)⁵¹. La diferencia entre ellas se resume únicamente en el *ritmo* para la ampliación de las competencias iniciales puesto que consistió en el plazo de cinco años que se imponía a las Comunidades de la *vía lenta* para asumir competencias en el marco del art. 149.1 CE; período que no tuvo que transcurrir para las Comunidades de la *vía rápida*⁵² ya que pudieron acceder a aquéllas competencias en el mismo momento de la elaboración de su Estatuto.

Esta breve introducción a las vías de acceso a la autonomía tiene la intencionalidad de subrayar que, *en teoría, el procedimiento que se hubiese adoptado para ejercer ese derecho no podía influir en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas porque, sea cual fuere ese mecanismo, a tenor de la*

⁵⁰ Un estudio en profundidad de las Comunidades Autónomas mencionadas en VVAA: *Gobierno y Administración en las Comunidades Autónomas*, J. J. Paniagua Soto (coord.), Tecnos, Madrid, 2000.

⁵¹ En la actualidad deben añadirse a esta enumeración los territorios de Ceuta y Melilla que adquirieron la condición de Ciudades autónomas tras la aprobación de sus Estatutos de Autonomía mediante LO 1/1995, de 13 de marzo y 2/1995, de 13 de marzo, respectivamente.

⁵² Sobre el procedimiento de acceso a la autonomía, véase con más detalle F. TOMÁS Y VALIENTE: “La primera fase de construcción del Estado de las Autonomías (1978-1983)”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 36 (II), 1993, págs. 63 y 64 y J. PÉREZ ROYO: “Desarrollo y evolución

regulación contenida en el art. 157 CE y posteriormente en la LOFCA, *se equipara jurídicamente a todas las Comunidades a efectos financieros*⁵³. Sin embargo, en primer lugar, no puede hablarse de un sistema de financiación generalizado para todas las Comunidades Autónomas detectándose una dualidad de regímenes y, en segundo lugar, el nivel de competencias de cada Comunidad ha repercutido efectivamente en su financiación.

En principio, nuestra Constitución consagró un sistema de financiación de carácter abierto, en franca concordancia con la apertura del marco político en el que se insertaba⁵⁴, esto es, “como consecuencia de la falta de claridad respecto de cómo había de concretarse el modelo de organización territorial del Estado previsto en la Constitución que adolecía de cierta imprecisión y no estaba exento de ambigüedades”⁵⁵. Este carácter abierto y relativamente simple es el que ha permitido que se alcancen importantes cotas de acuerdo político entre las Administraciones implicadas y de la que es ejemplificativo el modelo actual de financiación para las Comunidades de régimen

del Estado Autonómico: el proceso estatuyente y el consenso constitucional”, en *El funcionamiento del Estado Autonómico*, MAP, Madrid, 1996, págs. 51 a 68.

⁵³ En este sentido, J. LASARTE ÁLVAREZ: “El proceso normativo de la Hacienda regional”, *Papeles de Economía Española*, núm. 1, 1980, pág. 156 y F. D. ADAME MARTÍNEZ: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*, Comares, Granada, 1998, pág. 21.

⁵⁴ J. L. GARCÍA RUÍZ y E. GIRÓN REGUERA: “La incidencia del modelo de Estado en el sistema de financiación autonómica”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 51, 1997, pág. 142.

⁵⁵ J. RAMALLO MASSANET y J. ZORNOZA PÉREZ: “Sistema y modelos de financiación autonómica”, *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51, 1995, pág. 9.

común puesto que constituye el fruto de un pacto político entre estos entes territoriales y el Estado⁵⁶.

En todo caso, *la Constitución contiene una doble delimitación del régimen de financiación.*

En primer lugar, señala los límites a los que deberá ajustarse el modelo: por un lado excluye los extremos, esto es, un modelo en el que los entes dependan exclusivamente de los recursos que el Estado les transfiera y el modelo totalmente opuesto, es decir, un modelo diferenciado para cada Comunidad Autónoma y, por otro, impone la observancia de los principios de autonomía financiera, solidaridad y coordinación.

En segundo lugar, la Constitución española efectúa una concreta previsión de norma estatal reguladora de las facultades autonómicas en su art. 157.3 en el que se declara la necesidad de una Ley Orgánica para contener la regulación del ejercicio de las competencias financieras autonómicas. Esta norma fue la LOFCA⁵⁷ a la que se somete en la actualidad el poder tributario de estas entidades territoriales.

⁵⁶ En materia de financiación autonómica se distingue un primer período denominado “transitorio” y abarcó desde 1980 a 1986 en el que se impuso como objetivo el asegurar a cada Comunidad Autónoma la financiación de los servicios con una cantidad igual al coste efectivo de los mismos. Posteriormente, la financiación autonómica se ha venido estructurando en “quinquenios” (1er quinquenio: 1987 a 1991; 2º quinquenio: 1992 a 1996 y 3er quinquenio: 1997-2001).

⁵⁷ Esta norma, por haber sido dictada en desarrollo del art. 157.3 CE, “forma parte del bloque de constitucionalidad que define a estos efectos el artículo 28 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional” lo que determina la inconstitucionalidad de las normas que la contravengan (STC 250/1988, caso Fondo de Compensación Interterritorial II, de 20 de diciembre, fj 1).

En realidad, el régimen financiero de las Comunidades Autónomas ha constituido un *hecho diferencial* que ha permitido hablar de dos tipos de entes autonómicos en atención a ese régimen⁵⁸. El primer grupo, más numeroso porque incluye a todas las Comunidades Autónomas salvo País Vasco, Navarra y Canarias, es el denominado de *régimen común* que nutren su Hacienda conforme a lo dispuesto por el art. 157.1 CE aunque, con la aprobación del nuevo modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001 y dada la no aceptación por algunas Comunidades Autónomas del mencionado modelo, distinguimos una dualidad de variedades para las Comunidades de régimen común. Frente a él, se encuentra el segundo grupo, de *régimen especial*⁵⁹, integrado de una parte por las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra⁶⁰ y, de otra, Canarias⁶¹.

*1. Los regímenes económicos especiales: País Vasco, Navarra y Canarias*⁶²

⁵⁸ Tratan de la incidencia de la estructura territorial en el modelo de financiación, J. L. GARCÍA RUÍZ y E. GIRÓN REGUERA: “La incidencia del modelo de Estado en el sistema de financiación autonómica”..., págs. 141 a 158.

⁵⁹ Sobre estas tres Comunidades Autónomas en régimen especial puede verse, A. M. GARCÍA-MONCÓ: “Las Comunidades Autónomas en régimen especial: los convenios y conciertos y las peculiaridades de las Islas Canarias”, en *El sistema de financiación autonómica*, MAP, Madrid, 1998, 1ª ed., págs. 41 a 52.

⁶⁰ Una monografía básica sobre el tema en M. MEDINA GUERRERO: *Los regímenes forales en la Constitución de 1978*, IVAP, Oñate, 1991. Asimismo, con carácter general, V. M. TENA PIAZUELO: “Derechos históricos y autonomía financiera: los territorios forales como especialidades en el sistema de financiación autonómica”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 42, 1994, págs. 81 a 115 y F. DE LA HUCHA CELADOR: *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Cívitas, Madrid, 1995.

⁶¹ Una excelente exposición sobre el caso de la autonomía canaria en J. F. LÓPEZ AGUILAR: *Estado autonómico y hechos diferenciales...*, especialmente, págs. 219 a 247.

⁶² No nos detendremos en el análisis del régimen financiero de las ciudades de Ceuta y Melilla puesto que se encuentra inserto en el contexto más amplio conformado por el régimen general de financiación de las Comunidades Autónomas. No obstante, de conformidad con lo dispuesto por la Disposición Adicional Quinta de la LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas –

Comenzando por el caso del País Vasco y Navarra, se trata de los *regímenes forales de Concierto y Convenio*, normas institucionales en las que se contiene el régimen jurídico de las relaciones entre el ordenamiento tributario de los territorios forales y el de régimen común y que determinan la aportación que deben hacer dichos territorios a la financiación de las cargas o gastos generales de la Nación⁶³. Ambas especialidades encuentran su cobertura jurídica en la *Disposición Adicional Primera CE* que declara: “La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”⁶⁴ y en la *Disposición Adicional Primera y Segunda LOFCA* para el Concierto vasco y el Convenio navarro, respectivamente.

disposición que ha sido añadida por LO 3/1996, de 27 de diciembre, por la que se ha modificado parcialmente aquella- su actividad financiera y tributaria “se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico y fiscal”. Como apunta Adame Martínez, esta nueva Disposición Adicional no es más que una cláusula que pretende salvaguardar el régimen especial de estas ciudades a semejanza de lo que ya hacen las Disposiciones Adicionales Primera, Segunda y Cuarta de dicha Ley Orgánica en relación con el País Vasco, Navarra y Canarias respectivamente (F. D. ADAME MARTÍNEZ: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general...*, pág. 6). Sobre las peculiaridades económico-fiscales de los territorios de Ceuta y Melilla, puede consultarse M. FUREST HERNÁNDEZ: “El régimen fiscal de las ciudades de Ceuta y Melilla”, en *Manual General de Derecho Financiero*, tomo IV, vol. II, Comares, Granada, 1998, 2ª ed., págs. 211 a 218.

⁶³ Sobre el origen histórico y la naturaleza de estas normas institucionales véase E. SIMÓN ACOSTA: “Fuentes de ingresos en los regímenes forales”, en *Manual General de Derecho Financiero*, tomo IV, vol. I, Comares, Granada, 1998, 2ª ed., págs. 113 a 146. Del mismo autor, puede consultarse “Concierto Económico”, en *Enciclopedia Jurídica Cívitas*, Madrid, 1995, págs. 1348 a 1350 y “Convenio Económico”, en *Enciclopedia Jurídica Cívitas*, Madrid, 1995, págs. 1697 a 1701.

⁶⁴ Un estudio sobre este precepto constitucional en I. DE LOJENDIO E IRURE: *La Disposición Adicional Primera de la Constitución*, IVAP, Oñati, 1988 y C. COELLO MARTÍN: *La Disposición Adicional Primera y la organización autonómica vasca*, Universidad de La Rioja, Logroño, 1997. También M. HERRERO DE MIÑÓN: “Concepto y función de los derechos históricos (Disposición Adicional Primera de la Constitución)”, *Revista de las Cortes Generales*, núm. 15, 1988, págs. 7 a 27 y S. MUÑOZ MACHADO: “La Disposición Adicional Primera de la Constitución Española”, en *Derecho Público Foral de Navarra. El amejoramiento del Fuero*, Cívitas, Madrid, 1992, págs. 233 a 244.

Con base en aquel precepto constitucional, el art. 41.1 del Estatuto de Autonomía del *País Vasco*⁶⁵ estableció el sistema de *Concierto Económico* como mecanismo para la contribución al sostenimiento de las cargas generales del Estado⁶⁶. El Concierto actualmente vigente es el aprobado por Ley 12/1981, de 13 de junio que ha sido objeto de algunas modificaciones, la última en la Ley 38/1997, de 4 de agosto. Los tributos que se aplican en el País Vasco se dividen en concertados, es decir, gestionados y recaudados por las Diputaciones Forales, y estatales, gestionados y recaudados por las Delegaciones de la Hacienda central. Además de estos tributos, el Parlamento vasco puede establecer otros tributos propios al margen del Concierto a los que sí se les aplicará el régimen general. El denominado “cupo” caracteriza este sistema económico y consiste en la cantidad recaudada por los tributos concertados y que el País Vasco aporta al Estado como contribución a todos los gastos que éste tiene por funciones cuyo ejercicio no haya sido asumido por la Comunidad Autónoma⁶⁷.

⁶⁵ LO 3/1979, de 18 de diciembre, que aprueba el Estatuto de Autonomía Vasco (BOE núm. 306, de 22 de diciembre).

⁶⁶ Sobre la especialidad foral en el País Vasco, puede verse T. R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ: *Los derechos históricos de los territorios forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración foral vasca*, Cívitas/CEC, Madrid, 1985; E. LAMBARRI GÓMEZ y J. L. LARREA JIMÉNEZ: *Financiación de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco: El concierto económico. El cupo*, IVAP, Oñati, 1991; de los mismos autores, *Financiación de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco: Las relaciones entre las instituciones del País Vasco. La distribución de recursos*, IVAP, Oñati, 1992; L. CEBRIÁN APAOLAZA: *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco: un análisis tributario*, IVAP, Oñati, 1994 y J. PÉREZ ARRAIZ: *El concierto económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*, IVAP, Oñati, 1994.

⁶⁷ Los criterios para el señalamiento del cupo se establecen cada cinco años mediante ley votada por las Cortes Generales y previo acuerdo de una Comisión Mixta del Estado y la Comunidad Autónoma. En esta misma ley se aprueba el cupo correspondiente al primer año del quinquenio, actualizándose la cantidad mediante real decreto para los cuatro años siguientes (C. GÓMEZ CABRERA: “Poder tributario”..., pág. 279).

Por lo que respecta a *Navarra*, se considera como primer *Convenio navarro* el plasmado en la Ley de 16 de agosto de 1841 al que el art. 45.4 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Fuero de Navarra (LORAFNA, en adelante) otorgó rango de norma suprallegal⁶⁸. Por su parte, la Ley 28/1990, de 26 de diciembre –modificada últimamente por la Ley 19/1998, de 15 de junio –, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra supuso la negociación de un nuevo convenio que es el actualmente vigente. La principal característica del Convenio es su carácter paccionado, ya que es fruto de un pacto entre el Gobierno estatal y la Diputación Foral aprobado por los Parlamentos de ambos. En la misma Ley del Convenio se establecen los criterios para la determinación del cupo y los índices correctores que lo actualizan, fijándose mediante acuerdo entre la Administración estatal y la foral el cupo base que rige el año en que se acuerda.

Respecto a la *Comunidad Canaria*, con anterioridad a la entrada en vigor de la Constitución, ya gozaba de un régimen económico-fiscal peculiar caracterizado por unos gravámenes aduaneros y sobre el consumo inferiores a los estatales⁶⁹. Dicho

⁶⁸ Sobre la experiencia navarra, D. LOPERENA ROTA: *Aproximación al régimen foral de Navarra*, IVAP, Oñati, 1984; J. A. RAZQUIN LIZÁRRAGA: *Fundamentos jurídicos del Amejoramiento del Fuero. Derechos históricos y régimen foral de Navarra*, Departamento de Presidencia e Interior, Gobierno de Navarra, Pamplona, 1989; J. I. BURGO TAJADURA: *El Convenio Económico entre el Estado y Navarra de 1990*, Cámara de Comercio e Industria de Navarra, Pamplona, 1991 y, del mismo autor, *Curso de Derecho Foral público de Navarra*, Aranzadi, Pamplona, 1996.

⁶⁹ Dicho régimen se encontraba regulado en la Ley 30/1972, de 22 de julio, donde se creaban dos impuestos (el Arbitrio a la Entrada de Mercancías y el Arbitrio sobre el Lujo), que sustituían en las islas a los impuestos estatales sobre aduanas y sobre el consumo. Sin embargo, el origen del régimen económico-fiscal de Canarias se remonta a una Real Cédula de 20 de enero de 1487, dictada por los Reyes Católicos para proclamar la incorporación de Gran Canaria a la Corona de Castilla pero que también sirvió para conceder a esta isla diversos privilegios de carácter fiscal (F. D. ADAME MARTÍNEZ: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general...*, pág. 5, nota a pie núm. 7). Sobre el régimen económico fiscal especial de Canarias, véase J. CARBAJO VASCO

régimen fue reconocido por la *Disposición Adicional Tercera CE*⁷⁰ - con el que concuerda la Disposición Adicional Cuarta de la LOFCA - que establece que la actividad financiera y tributaria del archipiélago canario se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico-fiscal. El precepto constitucional indica que “la modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico”⁷¹ y el art. 46.3 del Estatuto Canario⁷² determinó que la mayoría parlamentaria para proceder a tal aprobación es de dos tercios de sus miembros. En síntesis, la especialidad caracterizadora de dicho régimen, establecido con la finalidad protectora de la situación particular del archipiélago, consiste en la no aplicación en las Islas Canarias de ciertos impuestos estatales.

e I. LÓPEZ MARTÍNEZ: “El régimen económico-fiscal de Canarias”, *Cuadernos de Actualidad*, núm. 2, 1991, págs. 117 a 124; S. MAURICIO SUBIRANA: *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, ICAP/Marcial Pons, Madrid, 1994; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA: “El régimen de Canarias”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 5, 1994, págs. 61 a 96; J. J. FERREIRO LAPATZA: *Dictámenes sobre el régimen fiscal de Canarias y su modificación en el período 1989-1993*, Marcial Pons, Madrid, 1995; M. CRUZ y A. ESTEBAN (eds.): *La reforma del régimen económico fiscal de Canarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996 y M. OROZCO MUÑOZ: *El régimen especial fiscal de Canarias. Su conformación por el bloque de constitucionalidad*, Cabildo de Tenerife/Marcial Pons, Madrid, 1997.

⁷⁰ Sobre el tema, A. GÉNOVA GALVÁN: “El régimen económico-fiscal canario ante la Constitución de 1978: análisis jurídico de la Disposición Adicional Tercera”, *Revista de Estudios de la Vida Local*, núm. 218, 1983, págs. 261 a 276.

⁷¹ Esta modificación fue llevada a cabo por la Ley 20/1991, de 7 de junio, que ha sustituido tanto la Imposición Indirecta como el Arbitrio a la Entrada de Mercancías por el Impuesto Indirecto Canario y por un Arbitrio sobre la Producción y la Importación, respectivamente. Más recientemente, por Ley 19/1994, de 6 de julio, modificada a su vez por disposiciones posteriores (la última de esas modificaciones es la Ley 7/1998 estableciendo una serie de incentivos fiscales tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto de Sociedades).

⁷² Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, por la que se aprueba el Estatuto de Canarias, modificada por LO 4/1996, de 30 de diciembre.

2. Las Comunidades Autónomas de régimen de financiación común

La financiación de las Comunidades Autónomas constituye uno de los aspectos más problemáticos en relación con la estructura territorial del Estado español y disfruta de una importancia capital en la distribución territorial del poder y en la determinación de los deberes tributarios de los residentes en territorio autonómico.

Respecto de lo primero, “es obvio que sin recursos financieros no hay capacidad política alguna”⁷³ por ello, *el sistema de ingresos y gastos de los entes territoriales constituye un presupuesto lógico e inexcusable para la propia existencia y desarrollo de la Comunidad Autónoma*⁷⁴. Respecto a lo segundo, *las obligaciones tributarias impuestas a los residentes de la Comunidad Autónoma dependerá del nivel*

⁷³ J. GARCÍA MORILLO; P. PÉREZ TREMPs y J. ZORNOZA PÉREZ: *Constitución y financiación autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pág. 17. La relación entre recursos financieros y autonomía política es bidireccional porque, asimismo, la autonomía política es precondition y requisito inseparable del desarrollo económico. En palabras reveladoras de quien fuera Presidente de Aragón, Sr. Eiroa García, “En estos quince años la autonomía ha pasado de ser una cuestión preferentemente política para convertirse en referencia ineludible a la hora de explicar factores como bienestar social, calidad de vida, desarrollo económico y social de un territorio. En consecuencia, el diferente grado de autonomía está condicionando la competitividad, y de manera indirecta, la convergencia con Europa de cada uno de los territorios del Estado” (en L. LÓPEZ GUERRA: “Algunas notas sobre la igualación competencial”..., pág. 124).

⁷⁴ El Tribunal Constitucional afirma: “atribuida al Estado la competencia exclusiva en materia de Hacienda general (art. 149.1.14 de la CE), sin que figure en ningún momento entre las que pueden atribuirse a las Comunidades Autónomas la Hacienda regional o cualquier otra locución similar que induzca a subsumir las cuestiones de tal índole en el ámbito propio de las funciones a desarrollar por las Comunidades Autónomas (art. 148 de la CE), ello no es obstáculo a que deba admitirse que su hacienda privativa es materia propia de dichas Comunidades, bien que para alcanzar esta conclusión las opiniones a veces tomen pie en diversos preceptos, como pueden ser el artículo 156 de la CE, que les atribuye autonomía financiera, el 157.3, referente al ejercicio de las competencias financieras, con previsión de su desarrollo por Ley Orgánica, como así lo ha sido, o incluso por mor de lo admitido en el artículo 149.3 de la CE, por tratarse de una materia no expresamente atribuida al Estado por la Constitución y que por ello puede ser asumida por los Estatutos de Autonomía, pudiéndose resumir tales criterios prácticamente unánimes en el sentido de que, aun sin manifestación expresa incluida en el artículo 149 de la CE, del espíritu de su conjunto normativo se desprende que *la organización de su Hacienda no es tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la*

de prestaciones y de las funciones que los poderes públicos autonómicos hayan asumido. Cuando la Comunidad Autónoma no obtenga suficiente financiación a través de los recursos propios y el Estado no compense sus necesidades económicas, será inevitable un aumento en la presión fiscal sobre los ciudadanos o una disminución en las prestaciones públicas.

Una vez reconocida la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en el art. 156 CE⁷⁵, el siguiente artículo de la Norma fundamental se encarga de enumerar los recursos financieros de estos entes territoriales⁷⁶ sin establecer ningún tipo de prioridad o jerarquía entre ellos. Así, según el art. 157.1 CE, “los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones y otras participaciones en los ingresos del Estado; b) Sus propios impuestos, tasas y

propia organización autónoma” (STC 14/1986, caso Principios de la Hacienda General del País Vasco, de 31 de enero, fñ 3). La cursiva es nuestra.

⁷⁵ En similares términos se pronuncia el art. 1.1 LOFCA (“Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos”).

⁷⁶ La previsión contenida en este artículo permite caracterizar el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común como un sistema mixto, cuyo diseño constitucional no responde ni a los principios de un sistema fiscal único o de unión, ni a los de un sistema múltiple o de separación porque dispone que “los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por conceptos de naturaleza diversa respecto de los cuales el poder de decisión sobre su existencia y cuantía corresponde en ocasiones a las Comunidades Autónomas (sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales o el producto de las operaciones de crédito) y en otras el Estado (subvenciones u otras asignaciones con cargo a sus presupuestos) que, en ocasiones, decide previa audiencia o de acuerdo con las Comunidades Autónomas (tributos cedidos y participación en los ingresos del Estado); todo ello con independencia de la decisión sobre el destino o empleo de dichos recursos” (J. RAMALLO MASSANET y J. ZORNOZA PÉREZ: “Sistema y modelos de financiación autonómica”..., pág. 9). Brevemente, en el sistema de unión un solo nivel de gobierno ejerce de recaudador de todos los ingresos públicos transfiriendo a los demás niveles los recursos necesarios para las funciones de su competencia. En los sistemas de separación cada nivel de gobierno ha de proveerse de los recursos necesarios para el ejercicio de sus funciones (J. M. LAGO MONTERO: *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 31).

contribuciones especiales; c) Transferencias de un Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado; d) Rendimientos procedentes de su patrimonio de su patrimonio e ingresos de derecho privado; y e) El producto de las operaciones de crédito"⁷⁷.

A pesar de que la Constitución no agrupe bajo ningún criterio estos recursos, se puede intentar una clasificación de los mismos atendiendo a los posibles principios que cada bloque intenta satisfacer: se dice que los impuestos cedidos, las participaciones en los ingresos del Estado y cualesquiera otras asignaciones subvencionales con cargo a los Presupuestos Generales del Estado integran el llamado *bloque de suficiencia* con el que se trata de cubrir el mínimo de recursos necesario para prestar suficientemente los servicios de competencia económica. En segundo lugar, los tributos propios, los recargos sobre impuestos estatales, los ingresos patrimoniales y demás de derecho privado así como el producto de las operaciones de crédito se engloban en el *bloque de autonomía* puesto que con ellos, las Comunidades Autónomas ejercen su poder financiero con mayor intensidad. En último lugar, el Fondo de Compensación Interterritorial y las asignaciones de nivelación del art. 158.1 CE conforman el *bloque de solidaridad* cuyo objetivo es garantizar que ninguna Comunidad Autónoma quede

⁷⁷ A nivel legal, el art. 4 LOFCA desarrolla este contenido constitucional y establece como recursos de las Comunidades Autónomas: "1.a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de Derecho privado; b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales; c) Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado; d) Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado; e) Las participaciones en los ingresos del Estado; f) El producto de las operaciones de crédito; g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia; h) Sus propios precios públicos. 2. En su caso, las Comunidades Autónomas podrán obtener igualmente ingresos procedentes de: a) Las asignaciones que se establezcan en los Presupuestos Generales, de acuerdo con lo dispuesto en la presente Ley; b) Las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial, cuyos recursos tienen el carácter de carga general del Estado a los efectos previstos en los artículos segundo, ciento treinta y ocho y ciento cincuenta y ocho de la Constitución".

insolidariamente marginada por no contar con suficientes recursos para atender a la prestación de los servicios públicos fundamentales⁷⁸.

A lo largo de veinte años de funcionamiento del sistema de financiación autonómica sancionado en la Constitución, éste se ha ido concretando y modificando a través de modelos quinquenales de financiación derivados de los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera y se fueron trasladando al plano jurídico a través de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y diversas leyes referidas a recursos concretos, fundamentalmente, la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas; la Ley 29/1990, de 26 de diciembre, del Fondo de Compensación Interterritorial y las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, donde se fijan los porcentajes de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado, sin olvidarnos de la regulación contenida en los Estatutos de Autonomía de las diferentes Comunidades.

Pero este modelo ha sufrido una importante modificación dando lugar a un sistema de financiación autonómica totalmente novedoso cuyo régimen jurídico se contiene, en primer lugar, en lo que constituyen sus normas sustantivas que son la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre de modificación de la LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas; en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias para las Comunidades Autónomas que asumen el

⁷⁸ J. M. LAGO MONTERO: *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas...*, pág. 30.

nuevo modelo de financiación (LCTE, en adelante)⁷⁹ y las Leyes 25/1997 a 36/1997, todas ellas de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a cada una de las doce Comunidades Autónomas de régimen común que han adoptado como propio el Modelo de financiación para el quinquenio 1997-2001. En segundo término, el régimen de financiación autonómica se comprende en la norma adjetiva a través de la cual se ha traducido contablemente la reforma, esto es, la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997 en lo relativo a la “determinación del porcentaje de participación” de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado. Toda esta normativa trae causa de los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996 y cuyo origen político se halla en el pacto de investidura y gobernabilidad que, tras las elecciones del 3 de marzo de 1996, suscribieron el Partido Popular y Convergència i Unió⁸⁰.

⁷⁹ La Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas resulta de aplicación a las Comunidades Autónomas que no asumen en todo o en parte el nuevo régimen de cesión de tributos, tratándose de las Comunidades Autónomas de Andalucía, Extremadura y Castilla-La Mancha.

⁸⁰ Acuerdo suscrito el 26 de abril de 1996. La importancia de los partidos nacionalistas a efectos de gobernabilidad en nuestro país es de sobra conocida. Como bien explica Albertí Rovira, la interacción entre el sistema español de partidos y el funcionamiento y concepción del Estado autonómico es recíproca. Junto a los grandes partidos con implantación general, existe un conjunto de fuerzas de implantación territorial que participan en las elecciones y obtienen una representación parlamentaria que tiene su peso específico, a veces incluso decisivo (E. ALBERTÍ ROVIRA: “Estado autonómico e integración política”, *Documentación Administrativa*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993, pág. 233). La importancia de los dos partidos nacionalistas, CiU y PNV, deriva según García Morillo, de tres factores: en primer lugar, ocupan en el arco parlamentario español una posición central que les permite aproximarse a cualquiera de los dos grandes partidos; en segundo lugar, representan a un gran porcentaje de los electores de dos zonas que, por sus dimensiones geográficas, económicas, sociales y políticas, revisten gran importancia en el panorama español; por último, esos dos partidos gozan de una posición hegemónica en sus respectivas nacionalidades. La suma de estas tres características les confiere una relevancia muy superior a su fuerza parlamentaria nominal (J. GARCÍA MORILLO: *La democracia en España*, Alianza Editorial, Madrid, 1996, pág. 81). Esta opinión es compartida, entre otros, por F. RUBIO LLORENTE: “Debate III”, en *Ante el futuro del Senado*, Institut d’Estudis Autonòmics, Barcelona, 1996, págs. 547 y 548 y A. J. PORRAS NADALES: “Estado social y Estado autonómico”, en *Estudios de Derecho Público. Homenaje a J. J. Ruíz Rico*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1997, pág. 1237. Sobre los efectos

Las principales novedades que introduce el nuevo modelo consisten, primero, en el establecimiento de dos tramos en la participación en los ingresos del Estado, a saber, un tramo de participación de cada Comunidad Autónoma en los ingresos territoriales del IRPF y un tramo de participación en los ingresos generales del Estado y, segunda innovación, en la modificación que ha supuesto de la categoría de tributos cedidos ya que se considera el IRPF tributo cedido “con carácter parcial con el límite máximo del 30%” (Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera primero reglas 3.7 y siguientes y Acuerdo cuarto) produciéndose una atribución de facultades normativas sobre los tributos cedidos para la regulación de algunos elementos esenciales⁸¹.

Este modelo de financiación 1997-2001 ha planteado no pocas dudas acerca de su encaje en el Texto fundamental⁸² comenzando por la existencia de la dualidad de modelos de financiación para las Comunidades Autónomas de régimen común ya que si, por un lado, el principio dispositivo ampara particularidades en la financiación, por otro, en primer lugar, el principio de igualdad descarta la coexistencia de modelos radicalmente distintos que conlleve efectos negativos sobre la exigencia de igualdad en la regulación de las condiciones básicas de todos los españoles en el cumplimiento de

de la cuestión nacional y de la organización territorial en los partidos, consúltese C. R. AGUILERA DE PRAT y R. RAMÍREZ: *Sistemas de gobierno, partidos y territorio*, Tecnos, Madrid, 2000.

⁸¹ Se produce, además una novedad en cuanto a la participación de las Comunidades Autónomas en la gestión de los tributos estatales a través de su incorporación en la Agencia Tributaria del Estado, aspecto éste que no trataremos en nuestro estudio.

⁸² Prueba de estas sospechas son las monografías que se publicaron inmediatamente después de la aprobación del nuevo modelo. Nos referimos a las obras de J. PÉREZ ROYO: *El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusivamente constitucional*, McGraw-Hill, Madrid, 1997 y J. GARCÍA MORILLO; P. PÉREZ TREMPES y J. ZORNOZA PÉREZ: *Constitución y financiación autonómica...*

los deberes constitucionales y, en segundo término, el principio de solidaridad exige que el modelo de financiación corrija las desigualdades económicas entre las distintas Comunidades Autónomas produciendo una redistribución de riqueza y actuando compensatoriamente.

IV. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE MODULAN LA HETEROGENEIDAD DE REGULACIONES AUTONÓMICAS SOBRE LOS DEBERES TRIBUTARIOS

Existen en el Texto fundamental una serie de principios que inciden sobre la posibilidad de regulación autonómica sobre la materia de los deberes constitucionales. *La virtualidad de estos principios es conseguir que en el binomio unidad/autonomía no se produzca prevalencia de uno sobre otro.* El Estado Autonomico consiste, precisamente, en el equilibrio entre la unidad y la diversidad; en tanto se mantenga el equilibrio, la dosis de desigualdad que resulta inherente al ejercicio de las potestades legislativas que sobre cada materia se otorgan a los entes autonómicos será tolerable. La ruptura de ese equilibrio en uno u otro sentido supondrá o bien una dosis de igualdad de los ciudadanos incompatible con el pluralismo territorial o bien una desigualdad incompatible con la idea de pertenencia a una misma Nación. Por ello, la consecución de esa proporción depende de la observancia de los principios de unidad, de igualdad y de solidaridad y el logro de los fines sociales en todo el territorio español.

La complejidad de la articulación de estos principios se deduce a partir de una doble observación: en primer lugar, se encuentra constitucionalmente legitimada la regulación autonómica sobre la materia de los deberes fundamentales al poseer competencias legislativas sobre ella las Comunidades Autónomas aunque esa potestad

debe ejercerse siempre dejando a salvo la previsión del art. 149.1.1º CE sobre la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad en la posición jurídica de los ciudadanos ante tales deberes ya que esta competencia se encuentra reservada al Estado. En segundo lugar, la regulación de los deberes constitucionales incide en la materia financiera que forma parte de lo que se denominan *competencias compartidas* entre el Estado y las Comunidades Autónomas, constituyendo este criterio de reparto de la materia económica entre el Estado y las Comunidades Autónomas una proyección del principio de unidad económica: al primero le atribuye la competencia sobre los instrumentos necesarios para mantener esa unidad y a las segundas, la competencia sobre su política económica propia.

Ciertamente, el art. 156.1 CE reconoce la autonomía financiera de los entes autonómicos pero el ejercicio de esas competencias financieras se somete a la previsión contenida en el art. 157.3 CE que determina que su regulación se establece “mediante ley orgánica”. Las Comunidades Autónomas deberán, por tanto, ajustar su actividad normativa a los términos de la LOFCA. Esta exigencia se justifica por razones de coordinación económica así como para evitar grandes diferencias entre los servicios públicos de las distintas Comunidades Autónomas al depender de su nivel de riqueza o grandes diferencias entre la carga tributaria que soportan los ciudadanos.

En cualquier caso, el mínimo de homogeneidad que el constituyente exigió en la regulación de derechos y deberes constitucionales se consigue articulando numerosos principios constitucionales que inciden sobre la potestad legislativa autonómica en materia de deberes y que modulan o limitan la diversidad de regulaciones autonómicas sobre éstos.

A. El principio de unidad. En concreto, el principio de unidad económica

En primer lugar, el *principio de unidad*. Cuando el art. 2 CE habla de la “indisoluble unidad de la Nación española” no niega el hecho de que España constituye una Nación de naciones o, si se prefiere, de nacionalidades y regiones. El empleo de tal expresión es sinónimo de que no existe más soberanía que la de todo el pueblo español. En consecuencia *este límite no se puede entender como una negación de la pluralidad nacional sino como la referencia a un Estado único que permita la existencia de las diversas Comunidades Autónomas que lo integran*.

Este principio de unidad se plasma en diversos aspectos de entre los que destaca, por su estrecha vinculación con la regulación del deber tributario en el ámbito autonómico, la unidad en el orden económico.

El principio de unidad goza de una especial trascendencia en este ámbito económico porque de él se deriva la necesidad de asegurar una dirección unitaria de la política económica, papel que se va a otorgar al Estado. Dan fe de ello numerosos preceptos del Texto constitucional como el art. 131.1 CE que se refiere a la planificación de la actividad económica; el art. 138.2 CE que determina la prohibición de privilegios económicos entre las diferentes Comunidades Autónomas; el art. 139.2 CE que establece la libertad de circulación y establecimiento en todo el territorio español o el art. 149.1.13 CE que reserva bajo la competencia exclusiva del Estado las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica⁸³. Todo este

⁸³ Lo cierto es que se trata de una larga lista de preceptos constitucionales los que vienen a contener previsiones con proyección sobre el ámbito económico. Albertí Rovira los señala agrupándolos en *valores*

conjunto de normas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica integran lo que se conoce con el nombre de *Constitución económica* e implican la existencia de unos principios básicos de este orden que han de aplicarse con carácter unitario.

El Tribunal Constitucional ha determinado el alcance y límites de este principio en numerosos pronunciamientos. Así, reconoce el Alto Tribunal que el principio de unidad del orden económico es una consecuencia necesaria y lógica de la proclamación del principio de unidad político-jurídica del art. 2 CE⁸⁴ y cuyo reconocimiento es un presupuesto ineludible para que el reparto de las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas no dé lugar a resultados disfuncionales y desintegradores al implicar la existencia de unos principios básicos y comunes⁸⁵. Según el mismo Tribunal, el principio de unidad del orden económico se concreta en la libertad de circulación de bienes, capitales, servicios y mano de obra por todo el territorio nacional⁸⁶; en la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica⁸⁷ y en la prohibición de aquellos obstáculos que impidan la libre

constitucionales o superiores (arts. 1.1 y 10.1 CE); *principios* (arts. 9.2; los reconocidos en el Capítulo III del Título Primero; 128.1; 139.1; 139.2 y 31.1 CE); *derechos* (arts. 19, 28, 35, 37.1 y 2; 33.1 y 2; 38 y 53.1 CE); *mandatos finalistas* (arts. 9.1; 27.5; 31.2; 38; 39; 40; 41; 42; 44; 46; 47; 48; 49; 51; 129.1 y 2; 130; 138.1 y 158.2 CE) y *habilitaciones* (arts. 131.1 y 128.2 CE) (E. ALBERTÍ ROVIRA: *Autonomía política y unidad económica...*, págs. 197 a 215).

⁸⁴ STC 96/1984, caso PETRONOR, de 19 de octubre, fj 3.

⁸⁵ STC 1/1982, caso Coeficientes de Cajas de Ahorros, de 28 de enero, fj 1.

⁸⁶ STC 88/1986, caso Ley Catalana de Rebajas, de 1 de julio, fj 6.

⁸⁷ STC 88/1986, caso Ley Catalana de Rebajas, de 1 de julio, fj 6.

circulación y establecimiento de bienes y personas en el territorio nacional⁸⁸. Estado y Comunidades Autónomas comparten la regulación jurídica del orden económico correspondiendo al primero la fijación de las decisiones básicas de la política económica y la ordenación de la actuación económica general siendo competencia de las Comunidades la determinación de las políticas propias en materia económica que no podrán verse vaciadas por la actuación del Estado⁸⁹. En otras palabras, “lo que el Estado de las Autonomías exige a través del principio de unidad económica es que la acción económica del Estado se encuentre articulada para evitar la ruptura de esa unidad, pero permitiendo políticas propias en su seno”⁹⁰.

La incidencia de este principio de unidad sobre la regulación del deber tributario en el ámbito autonómico es decisiva: los preceptos constitucionales que determinan el contenido del principio de unidad económica cumplen la función de integración de la Norma fundamental como texto único para todo el territorio; vinculante para todos los poderes públicos y determinante de una misma posición fundamental de los ciudadanos respecto de aquellos poderes. *El mecanismo a través del cual se garantiza más directamente la unidad económica en el Estado compuesto es*

⁸⁸ SSTC 88/1986, caso Ley Catalana de Rebajas, de 1 de julio, fj 6; 52/1988, caso Ley Catalana del Juego, de 24 de marzo, fj 2; 64/1990, caso Subvenciones para Traslado de Industrias a Galicia, de 5 de abril, fj 2 y 66/1991, caso Venta de cangrejos, de 22 de marzo, fj 2.

⁸⁹ “Corresponde al Estado –dirá el Tribunal Constitucional– la ordenación de la actuación económica general, lo cual ha de interpretarse como ordenación de la actuación económica de todos los sectores y del propio Estado con relación a ellos, es decir, de la propia intervención del Estado en materia económica” (STC 29/1986, caso ZUR, de 20 de febrero, fj 4).

⁹⁰ P. PÉREZ TREMPs en L. LÓPEZ GUERRA y otros: *Derecho Constitucional*, vol. II, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, 3ª ed., pág. 302.

mediante la reserva estatal de determinadas competencias, reserva que se contiene en el listado del art. 149.1 CE⁹¹.

Con la atribución de estas competencias se logra esencialmente “la igualdad de las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica”⁹². Entre estas reservas destaca por su particular significación la contenida en el art. 149.1.13 CE relativa a las “bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica” porque este apartado se ha considerado como un obstáculo a la posibilidad de que las Comunidades Autónomas dispongan de capacidad normativa sobre determinados impuestos, concretamente, sobre el recientemente cedido IRPF, dado que esta previsión quiebra el contenido del precepto constitucional.

El Tribunal Constitucional ha interpretado esta referencia a “las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica” como una competencia estatal para establecer “la ordenación general de la economía”⁹³. Siendo “la unicidad del orden económico ... un presupuesto necesario para que el reparto de competencias entre el Estado y las distintas Comunidades Autónomas en materia económica no conduzca a resultados disfuncionales y disgregadores”⁹⁴, la fijación del

⁹¹ Un análisis doctrinal y jurisprudencial del art. 149.1 CE en A. GUTIÉRREZ LLAMAS: *La distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Estudio jurisprudencial de la técnica bases más desarrollo*, Bosch, Barcelona, 1994, especialmente, págs. 37 a 132.

⁹² STC 88/1986, caso Ley Catalana de Rebajas, de 1 de julio, fj 6.

⁹³ STC 14/1989, caso Homologación de carne porcina, de 20 de febrero, fj 3.

⁹⁴ STC 1/1982, caso Coeficientes de Cajas de Ahorros, de 28 de enero, fj 1. En el mismo sentido, SSTC 96/1984, caso PETRONOR, de 19 de octubre, fj 3; 29/1986, caso ZUR, de 20 de febrero, fj 4; 95/1986, caso Agricultores jóvenes I, de 10 de julio, fj 4; 186/1988, caso Normativa sobre viñedos, de 17 de octubre, fj 2 y 64/1990, caso Subvenciones para Traslado de Industrias a Galicia, de 5 de abril, fj 2.

marco general de la economía corresponde al Estado⁹⁵. De hecho, los propios Estatutos de Autonomía han reconocido la limitación de sus competencias en materia económica y las han enmarcado dentro de la “ordenación general de la economía”⁹⁶.

La importancia de *este título competencial estatal* sobre la regulación autonómica de deberes tributarios se evidencia porque *actúa como límite negativo a las posibilidades de las Comunidades Autónomas para desarrollar su propia política económica o para ejercer sus competencias en materia económica en preservación de la unidad económica*, que deriva a su vez de la unidad política consagrada en el art. 2 CE.

Sin embargo, no puede darse por zanjada la discusión sobre la incidencia o extralimitación de las Comunidades Autónomas respecto de los límites que constitucionalmente le impone este precepto con el argumento de que se trata de una competencia estatal. Se debe buscar la vía conciliadora en la que se determinen cuáles son aquéllos límites. De entre los pronunciamientos jurisprudenciales en esta materia destaca la STC 88/1986, de 1 de julio, en la que el Alto tribunal ha realizado un meritorio esfuerzo por conciliar los principios de unidad y autonomía territorial razonando que “... la compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito

⁹⁵ SSTC 14/1989, Homologación de carne porcina, fj 3 y 96/1990, caso Presupuestos Generales para 1985, de 24 de mayo, fj 3.

económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionado al fin legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles”⁹⁷.

La asunción la competencia estatal sobre la ordenación general de la economía no puede llegar a un vaciamiento de las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas en esta materia. Se trata de buscar los límites de la competencia del Estado por la concurrencia u oposición de las competencias autonómicas de modo que ambas se articulen en un sistema de relaciones adecuado que permita armonizar los dos principios que se contraponen en este ámbito: necesaria unidad de la política económica, de un lado, y respeto a las competencias autonómicas derivadas del principio de autonomía de las Comunidades Autónomas, de otro.

El ejercicio de las competencias estatales en materia de política económica irradia sus efectos en todo el campo económico incluyendo, obviamente, el presupuestario y el fiscal y determinando, siquiera indirectamente, las necesidades tributarias de la comunidad. A la inversa, también las medidas tributarias que la Comunidad Autónoma decide influyen en la política general económica. Si esta política

⁹⁶ Véanse los arts. 18 EA; 12 EC; 30.4 EG; 34 EV y 9.9 y 9.25 EPV.

⁹⁷ STC 88/1986, caso Ley catalana de rebajas, de 1 de julio, fj 6.

económica consiste en la fijación de unos determinados objetivos y en la previsión de unos determinados medios para su realización, debe permitirse que cada ente público establezca sus propios objetivos empleando los medios que requiera –entre ellos, los tributarios – y que la Constitución y los Estatutos le confieren.

B. La fórmula del Estado social y democrático de Derecho y la división territorial del poder

En segundo lugar, el principio del *Estado social y democrático de Derecho* traza un nuevo límite a la diversidad de regulaciones autonómicas en materia económica, especialmente, en la esfera tributaria. De este principio reconocido en el art. 1.1 CE se deducen las funciones asumidas por los poderes públicos en la consecución de la igualdad material de sus ciudadanos, la garantía de sus derechos sociales, la prestación de determinados servicios públicos y la realización de la solidaridad interterritorial entre las distintas partes del territorio español. Tal como determina el art. 9.1 CE, todos los poderes públicos - estatales y autonómicos - se someten a las previsiones del ordenamiento jurídico y, especialmente, las contenidas en la Constitución. De ahí se deduce la sujeción del legislador tanto estatal como autonómico a la fórmula del *Estado social y democrático de Derecho*⁹⁸.

Las implicaciones de este enunciado determinan, en primer lugar, la obligatoriedad de que se asegure en el ámbito territorial de cada Comunidad Autónoma una serie de prestaciones y derechos sociales que permiten identificar a un Estado como

social y, en segundo lugar, la exigencia de que las diferencias que existan entre los diferentes ordenamientos autonómicos no pongan en peligro la igualdad de los españoles en las condiciones básicas ante el cumplimiento de los deberes tributarios. No quiere ello decir que las posiciones subjetivas de los ciudadanos sean idénticas en el sentido de tener garantizado el mismo nivel de prestación de servicios en todo el territorio español ni en el sentido de que sus obligaciones tributarias sean iguales, es decir que soporten exactamente la misma carga fiscal puesto que esta posibilidad se deriva del ejercicio legítimo de la autonomía financiera que la Constitución concede a las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias⁹⁹ pero sí que se asegure una *igualdad esencial* en los derechos de que disfrutaran todos los españoles y en el sometimiento a obligaciones con independencia de su lugar de residencia. Porque, como ha declarado el Tribunal Constitucional, “la persecución del interés general se ha de materializar *a través de* y no *a pesar de* los sistemas de reparto articulados en la Constitución”¹⁰⁰ de manera que “la promoción de la igualdad sustancial y la acción estatal destinada al efecto debe desplegarse teniendo en cuenta las peculiaridades de un sistema de autonomías territoriales”¹⁰¹.

No deja de reconocerse que la mayor parte de los derechos en los que se concreta el mandato del Estado social se enuncian en la Constitución como mandatos

⁹⁸ Un análisis de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la fórmula de Estado social y democrático de Derecho en J. PÉREZ ROYO: “La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el Estado social”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 10, 1984, págs. 157 a 181.

⁹⁹ STC 14/1998, caso Ley de caza de Extremadura, de 22 de enero, fj 11.D.

¹⁰⁰ STC 146/1986, caso Financiación de programas de acción social, de 25 de noviembre, fj 3.

cuya concreción queda en manos del legislador. Concretamente, los principios rectores de la política social y económica necesitan de la intervención legislativa para convertirse en derechos subjetivos de los ciudadanos a recibir la prestación de los servicios en que se plasman.

De modo que no resulta fácil articular jurídicamente la posibilidad de exigir un nivel concreto de prestación de determinados servicios teniendo en cuenta que la heterogeneidad de regulaciones se fundamenta en el principio de autonomía de los entes descentralizados y les legitima para desarrollar o no una determinada política social o económica. De hecho, la cuestión de la descentralización territorial del poder en relación con la generalización de los derechos sociales ha sido vista problemáticamente ya que, como consecuencia del reparto de competencias, los Estatutos de Autonomía han procedido a asumir gran número de competencias en materia de derechos sociales¹⁰² y, en este sentido, el *reconocimiento del principio de autonomía* lleva implícita la *consecuencia del derecho a la diferencia*¹⁰³. Sin embargo, de la proclamación del Estado social junto con la exigencia de la igualdad real se deduce la consecuencia implícita del reconocimiento de un *status* mínimo de las prestaciones públicas que no está afectado por la estructura plural de la organización territorial descentralizada¹⁰⁴.

¹⁰¹ STC 146/1986, caso Financiación de programas de acción social, de 25 de noviembre, fj 4.

¹⁰² Sobre este tema, véase M. A. GARCÍA HERRERA y M. GONZALO BUELGA: “Prestaciones sociales y Comunidades Autónomas”, en *El constitucionalismo en la crisis del Estado social*, M. A. García Herrera (dir.), Universidad del País Vasco, Bilbao, 1997, págs. 395 a 466.

¹⁰³ E. BORRAJO DACRUZ: “La Seguridad social en la Constitución española”, en *Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, vol. II, Cívitas, Madrid, 1991, pág. 1508.

¹⁰⁴ El Tribunal Constitucional ha aceptado expresamente la relación entre la idea de igualdad en el Estado social de derecho y la uniformidad en un Estado compuesto caracterizado por la diversidad. En la

El desenvolvimiento del principio de autonomía puede originar que el grado de desarrollo del Estado social sea diferente en cada Comunidad Autónoma. Ello es factible porque la autonomía ampara la divergencia política, de la cual puede derivar el desarrollo de una política más o menos intervencionista¹⁰⁵. La unidad no es uniformidad más que en los niveles básicos. Éstos se obtienen conforme a criterios de ponderación de medias nacionales, marcando el límite de la intervención estatal. De ahí que las Comunidades Autónomas agoten su responsabilidad en la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español y, por ello, las diferencias de acción social son inevitables; diferencias que no serán un privilegio sino una consecuencia de la autonomía financiera.

La Constitución con el mismo vigor con que proclama la igualdad como valor superior del ordenamiento declara la libertad y el consecuente pluralismo político. Y la libertad implica un grado mínimo de diferencia. Diferencia que en este caso se traducirá en las distintas políticas seguidas por las opciones gobernantes en cada Comunidad Autónoma. La autonomía financiera, corolario de la autonomía política, posibilitará que los ciudadanos de una Comunidad Autónoma opten por un nivel de desarrollo de las

sentencia 32/1981, caso Diputaciones Catalanas, de 28 de julio, afirma: “el tratamiento común a los administrados que preceptúa el art. 149.1.18 ha de entenderse en el Estado social y democrático de derecho que configura la Constitución con un alcance no meramente formal, sino también del modo que determine la Ley, con un contenido sustancial en forma de pautas de prestaciones mínimas que deben proporcionarse a todos los ciudadanos” (fj 5).

¹⁰⁵ En este sentido, J. TUDELA ARANDA: *Derechos constitucionales y autonomía política*, IVAP/Cívitas, Madrid, 1994, pág. 331.

prestaciones sociales superior al de otra en la que se ha preferido una política más liberal¹⁰⁶.

Pero la proclamación de la fórmula constitucional del *Estado social y democrático de Derecho* tiene otras repercusiones sobre la estructura territorial en la que se organiza el Estado. Precisamente, el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas tiene presente el *principio del Estado social*. Esa distribución de competencias entre el poder central y los poderes autonómicos se funda, entre otros, en la garantía de igualdad en las condiciones básicas de ejercicio de los derechos y del cumplimiento de deberes (art. 149.1.1º CE) incorporando de esta manera el Texto fundamental la igualdad real y efectiva como objetivo general del Estado social y de la actuación de todos los poderes públicos, central y autonómicos. La competencia que al Estado concede este precepto constitucional para regular las condiciones básicas de los derechos y deberes constitucionales que garantizan la igualdad es una consecuencia lógica del principio del Estado social porque se impiden desigualdades, muy especialmente, en los derechos sociales y en las prestaciones de los poderes públicos¹⁰⁷. A esta misma finalidad se dirige la previsión contenida en el art. 158.1 CE donde exige que el sistema de financiación garantice “un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español”.

¹⁰⁶ Posibilidad que se encuentra avalada por la doctrina contenida en la STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 7.

¹⁰⁷ El mandato constitucional de que la satisfacción de las necesidades sociales se haga con un mínimo de igualdad, apunta Baño León, quedaría en nada “si los niveles o las reglamentaciones sanitarias, por ejemplo, no tuvieran un mínimo común denominador o las prestaciones de la seguridad social fueran distintas, según las distintas zonas del territorio, o si fueran necesarios requisitos o condiciones

Esto quiere decir que cuando se impone a los ciudadanos el cumplimiento de determinados deberes tributarios, debe hacerse respetando la exigencia de que su destino sea la contribución al sostenimiento de los gastos públicos porque en estos gastos se incluyen los fines sociales que está llamado a realizar el *Estado social*. El carácter instrumental del deber fiscal se mantiene en los ordenamientos autonómicos de forma que las diferencias que existan en la tributación a que quedan sometidos los ciudadanos residentes en una Comunidad Autónoma frente a los residentes en otra distinta *sólo* se justifican en relación con el distinto nivel de prestación de servicios que se les ofrece en el territorio donde se encuentran.

En el Estado Autónomo, la unidad del sistema fiscal y tributario se deduce de la propia formulación de ese Estado como social puesto que el esfuerzo fiscal que se exija a cada ciudadano debe ser compatible con la igualdad de forma que las diferencias entre Estatutos en materia de deberes tributarios nunca implique privilegios económicos o sociales (art. 138.2 CE). El modo para conseguir estas reclamaciones – es decir, un esfuerzo tributario igualitario de todos los españoles y una política fiscal encaminada a la consecución de una igualdad real - es a través de un sistema tributario que permita al Estado recibir los recursos económicos necesarios para llevar a cabo la labor de redistribución social y territorial constitucionalmente exigida. Éste constituye el límite infranqueable para la legislación autonómica en materia de deberes tributarios: las cargas tributarias que se deriven del modelo de financiación que adopten las Comunidades Autónomas no podrá afectar a las condiciones básicas de igualdad de los

sustancialmente distintas para la adquisición de viviendas subvencionadas” (J. M. BAÑO LEÓN: *Las Autonomías Territoriales y el principio de uniformidad de las condiciones de vida...*, pág. 178).

españoles en el cumplimiento de esos deberes. Se permitirá la diversidad tributaria amparada bien en razón de las distintas competencias asumidas por los Estatutos de Autonomía (a mayor número de competencias asumidas, mayor necesidad de financiación y, por tanto, mayor presión fiscal sobre los ciudadanos), bien en razón de la previsión contenida en el art. 157 CE según los instrumentos que cada Comunidad Autónoma decida emplear como recurso de financiación pero no podrá alterarse ningún elemento básico y definidor del sistema tributario porque quebraría el principio de igualdad que inspira el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la previsión del art. 31.1 CE.

C. El principio de igualdad. Sus proyecciones sobre el deber tributario

1. El principio de igualdad de las condiciones básicas en el cumplimiento de los deberes constitucionales

En tercer lugar, la posibilidad de limitación de la heterogeneidad en materia de deberes se articula a través de la competencia que se reserva el Estado en el art. 149.1.1º CE sobre la “regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales”.

En realidad, son muchos los preceptos dedicados a consagrar la igualdad en el ordenamiento constitucional español: arts. 1; 9.2; 14; 23.2; 138; 139; 149.1; 152.2; 157 y 158 CE. Todas estas disposiciones actúan “tanto como baluarte de la igualdad de derechos entre los españoles (con prohibición por tanto de discriminaciones injustas o arbitrarias por razón de su residencia en un determinado tributo) cuanto como garantía

de la unidad de mercado y la solidaridad financiera y económica entre Comunidades Autónomas”¹⁰⁸. La importancia de los derechos y deberes fundamentales es tal que ha sido tomada en cuenta por el constituyente a la hora de diseñar la organización de los poderes, tanto en lo que se refiere a la llamada división horizontal, como a la vertical o territorial de los mismos¹⁰⁹. Con relación a esta última, los arts. 149.1.1º y 139.1 CE dan cobertura al principio de igualdad de todos los españoles en materia de derechos y deberes con independencia del lugar donde tengan fijada su residencia.

Efectivamente, el marco normativo sobre la regulación de derechos y deberes constitucionales por parte del Estado termina de perfilarse con *el art. 149.1.1º CE que no se refiere tanto al contenido de los derechos y deberes como a sus condiciones de ejercicio*¹¹⁰. Esta norma viene a constituir una garantía más del principio de igualdad pero vista esta vez desde la perspectiva de la organización territorial del Estado que ha establecido la Constitución. Objeto de la competencia que se enuncia en este artículo son las *condiciones que sean básicas para garantizar la igualdad en el ejercicio de los*

¹⁰⁸ J. F. LÓPEZ AGUILAR: *Estado autonómico y hechos diferenciales...*, pág. 97. Sobre este extremo, pueden consultarse las SSTC 76/1983, caso LOAPA, de 5 de agosto, fj 4; 83/1984, caso Ley de Bases de la Sanidad Nacional, de 24 de julio, fj 3; 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 10; 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 7; 186/1993, caso Ley de la Dehesa de Extremadura, de 7 de junio, fj 2 y 319/1993, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria II, de 25 de octubre, fj 4.

¹⁰⁹ Sobre la consagración de los principios o cláusulas sobre la igualdad de derechos y obligaciones de todos los ciudadanos en las Constituciones de los Estados Federales véase J. PEMÁN GAVÍN: *Igualdad de los ciudadanos y autonomías territoriales*, Cívitas, Madrid, 1992, págs. 29 y ss; J. M. BAÑO LEÓN: *Las Autonomías Territoriales y el principio de uniformidad de condiciones de vida...*, págs. 47 a 142 y J. TUDELA ARANDA: *Derechos constitucionales y autonomía política...*, págs. 49 a 56.

¹¹⁰ El Tribunal Constitucional ha sostenido que se trata de una competencia para regular las condiciones básicas de los derechos y deberes constitucionales y no los derechos mismos, afirmando que el art. 149.1.1º CE recoge un título sin materia (SSTC 75/1990, caso Provisión de plazas en Escuelas Universitarias, de 26 de abril, fj 2 y 86/1990, caso Profesores de EGB en el País Vasco, de 17 de mayo, fj 2).

derechos y deberes constitucionales. La expresión *condiciones* da ya idea del extenso ámbito material que puede abarcar. Se trata exclusivamente de las condiciones que sean básicas y básicas serán todas y cada una de las condiciones relevantes, necesarias para cumplir con el fin para el que son establecidas, esto es, para garantizar la igualdad en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de deberes.

La igualdad como fin que persigue esta disposición no podrá entenderse en el sentido del art. 14 CE, como identidad de posiciones jurídicas, sino en el sentido de un mandato de equivalencia sustancial o en el resultado, aunque las regulaciones no sean idénticas ya que *el art. 149.1.1º CE asegura una determinada uniformidad normativa en todo el territorio español y preserva, de este modo, una posición igual o común de todos los españoles más allá de las diferencias de régimen jurídico que resulten, inexcusablemente, del legítimo ejercicio de la autonomía*¹¹¹. El Tribunal Constitucional ha explicado estas diferencias entre las distintas proclamaciones constitucionales de la igualdad diciendo: “pero ni la igualdad así proclamada por la Constitución - igualdad integradora de la autonomía - puede identificarse con la afirmada por el artículo 14 (precepto que no es medida de validez, por razón de la competencia de las normas autonómicas) ni cabe tampoco que esta última igualdad en la ley y ante la ley resulte menoscabada a resultas de cualquier conculcación autonómica del orden constitucional y estatutario de articulación y distribución de poderes”¹¹² puesto que “la divergencia entre normas que emanan de poderes legislativos distintos no puede dar lugar a una pretensión de igualdad sin que las discrepancias eventuales en los criterios del legislador

¹¹¹ STC 122/1988, caso Régimen de Autónomos, de 22 de junio, fj 5.

estatal y el legislador autonómico en el ámbito de sus respectivas competencias, puedan dar base a una pretensión de igualdad”¹¹³.

Así pues, este precepto no garantiza un contenido mínimo esencial de los derechos y deberes porque ya lo hace el art. 53.1 CE ni puede configurarse con el carácter de fuente competencial nueva para el Estado¹¹⁴. De lo que se trata es de que el Estado garantice que los derechos puedan ser disfrutados en condiciones de igualdad y lo mismo para las obligaciones, es decir, la finalidad del art. 149.1.1º CE es concretar en el ámbito territorial el principio de igualdad de derechos y deberes que aparece consagrado en otros preceptos como el art. 14; art. 9.2 y 139.1 CE¹¹⁵. Precisamente, el Tribunal Constitucional declaró que una determinada obligación impuesta por la Ley del Parlamento vasco era inconstitucional “porque anula la libertad de opción del cargador, y en consecuencia, afecta a las condiciones básicas del ejercicio de su actividad, colocándolo en una situación sustancialmente distinta de aquella en que se encontraría si llevara a cabo su actividad en cualquier otra parte de España”¹¹⁶.

¹¹² STC 319/1993, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria II, de 25 de octubre, fj 5.

¹¹³ STC 76/1986, caso Derechos pasivos de los funcionarios vascos, de 9 de junio, fj 3.

¹¹⁴ STC 37/1981, caso Centros de Contratación de Cargas, de 16 de noviembre, fj 2 y 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 10.

¹¹⁵ Carro interpreta incluso que el art. 149.1.1º CE tiene el sentido de “una obligación específica impuesta al Estado central con el fin de garantizar en todas las Comunidades Autónomas un minimum de igualdad formal referido a los derechos y deberes constitucionales” (J. L. CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR: “Concepto y alcance de la competencia del Estado definida en el art. 149.1.1 de la Constitución”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 1, 1981, pág. 146).

¹¹⁶ STC 37/1981, caso Centros de contratación de cargas, de 16 de noviembre, fj 2.

Por tanto, el constituyente pretendió atribuir al Estado la posibilidad de asegurar un *plus de homogeneidad* en relación con los derechos y deberes constitucionales sin que ello supusiese cercenar las competencias de las Comunidades Autónomas que, simultáneamente, podrán gozar de un cierto margen de actuación para un mejor desarrollo de su autonomía política.

La cuestión estriba en no entender la exigencia del principio de igualdad en el *status* jurídico de los ciudadanos ni el ejercicio del derecho a la autonomía en esta materia como principios absolutos porque, en un Estado descentralizado, no es posible sustraerse a los imperativos del principio de igualdad, pero los mismos han de entenderse sin demérito de la capacidad legislativa de los Estados miembros o Comunidades Autónomas para regular normativamente, esto es, procediendo a la creación o supresión de derechos y obligaciones, situaciones o relaciones producidas en su seno. Será inevitable que los españoles tengan derechos o sufran obligaciones inexistentes para otros, en razón de su ubicación territorial¹¹⁷. Se trata, por tanto, de identificar ese *status* jurídico inseparable de la condición de español en la medida en que aparecería como el contenido constante y el límite insuperable a la variedad jurídica

¹¹⁷ STC 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 10. Alguna doctrina se muestra partidaria de que las Comunidades Autónomas puedan enriquecer con nuevas facetas el régimen jurídico de los derechos y deberes fundamentales creando, incluso, algunos nuevos frente a los que la Constitución consagra (A. LÓPEZ BASAGUREN: “Los derechos fundamentales en el ordenamiento autonómico del País Vasco”, *Revista de Estudios Políticos*, núms. 46-47, 1985, págs. 128 a 146 y J. TUDELA ARANDA: *Derechos constitucionales y autonomía política...*, pág. 415). En contra de esta posibilidad se manifiestan J. A. ALONSO DE ANTONIO: “El principio de solidaridad en el Estado autonómico. Sus manifestaciones jurídicas”, *Revista de Derecho Político*, núm. 21, 1984, pág. 70 y J. RUIPÉREZ ALAMILLO: “La problemática de los derechos fundamentales en el Estado unitario-federal: el caso español”, en *X Jornadas de la Dirección General de Servicios Jurídicos del Estado*, Madrid, 1988, págs. 533 a 590.

deducida del pluralismo territorial¹¹⁸. Es mínimo irrenunciable debe configurarse en relación con los derechos y deberes constitucionales sin excluir el ejercicio de competencias normativas de las Comunidades Autónomas sobre esta materia porque sería incompatible con el ejercicio de la autonomía política¹¹⁹.

Resulta prioritario determinar la función o el alcance del art. 149.1.1º CE sobre la materia que regula para delimitar las competencias que permite ejercer a las Comunidades Autónomas. En realidad, las funciones que se han asignado a este artículo son varias y sobre cada una de ellas se ha pronunciado el Tribunal Constitucional, de hecho, la presencia del art. 149.1.1º CE es relativamente frecuente en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional¹²⁰. Se ha interpretado el principio de igualdad en las condiciones básicas en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales de todos los españoles, en primer lugar, como *proyección singular del principio constitucional de igualdad en el ámbito territorial*, es decir, no se trata del

¹¹⁸ Como aclara Barceló, no puede hablarse de fuerza igualadora de la parte dogmática de la Constitución en detrimento del principio autonómico (M. BARCELÓ I SERRAMALERA: *Derechos y deberes constitucionales en el Estado autonómico...*, pág. 65). En el mismo sentido, para Solozábal el límite más importante a las tendencias centrífugas de las Comunidades Autónomas es la igualdad básica de los españoles (J. J. SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA: “Sobre el Estado Autonómico”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 78, 1992, pág. 105).

¹¹⁹ De esta opinión se muestra J. J. SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA: *Las bases constitucionales del Estado Autonómico...*, pág. 119.

¹²⁰ En la doctrina pueden consultarse, L. LÓPEZ GUERRA: “Consideraciones sobre la regulación de las condiciones básicas del artículo 149.1.1º de la Constitución”, en *Normativa básica en el ordenamiento jurídico español*, MAP, Madrid, 1990, págs. 77 a 94; M. CORRETJA I TORRENS: *La conflictivitat competencial. La garantia del principi d'igualtat en l'article 149.1.1*, Generalitat de Catalunya/Institut d'Estudis Autonòmics, Barcelona, 1991; N. NEBRERA: “El artículo 149.1.1º de la Constitución en la consideración del Tribunal Constitucional”, en *El Estado de las Autonomías*, Tecnos, Madrid, 1991; A. CERROLAZA GÓMEZ: “El principio de igualdad de las Comunidades Autónomas a la luz de la jurisprudencia constitucional”, en *El principio de igualdad en la Constitución Española*, vol. I, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, págs. 59 a 83; A. BAYONA ROCAMORA: *El derecho a legislar en el Estado Autonómico...*, y J. TUDELA ARANDA: *Derechos constitucionales y autonomía política...*

juego del principio de igualdad sobre el reparto competencial, es la igualdad que va implícita en la existencia del Estado¹²¹; en segundo término, como *título competencial del Estado, esto es, como norma habilitadora de competencias*¹²²; en tercer lugar, como *cláusula interpretativa del reparto competencial*¹²³ y, finalmente, como *límite a las competencias autonómicas*¹²⁴.

Esta última función es la más evidente e incuestionable: el art. 149.1.1º CE tiene una función limitativa del ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas. En este sentido, el art. 149.1.1º CE priva a las Comunidades Autónomas de la posibilidad de incidir en las condiciones básicas del ejercicio de los derechos cuando estén regulando materias propias de su competencia, es decir, determinan y fijan el límite que impondrían las condiciones básicas a su alcance¹²⁵.

Como es obvio, y ha aclarado la propia doctrina del Tribunal Constitucional, esta reserva no impide toda actuación a las Comunidades Autónomas que pueda incidir

¹²¹ SSTC 32/1981, caso Diputaciones Catalanas, de 28 de julio, fj 5; 37/1981, caso Centros de Contratación de Cargas, de 16 de noviembre, fj 2; 32/1983, caso Registro Sanitario, de 28 de abril, fj 3; 82/1986, caso Ley de normalización lingüística vasca, de 26 de junio, fj 12 *in fine* y 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 9.

¹²² SSTC 6/1982, caso Alta Inspección del Estado en materia de enseñanza no universitaria, de 22 de febrero, fj 2; 227/1988, caso Regulación de las Aguas, de 24 de noviembre, fj 14; 235/1991, caso Régimen del Profesorado Universitario, de 12 de diciembre, fj 2 y 13/1992, caso Leyes de Presupuestos de 1988 y 1989, de 6 de febrero, fj 7.

¹²³ SSTC 152/1988, caso Subvenciones a la vivienda, de 20 de julio, fj 3.

¹²⁴ SSTC 25/1981, caso Legislación Antiterrorista I, de 14 de julio, fj 5; 71/1982, caso Estatuto Vasco del Consumidor, de 30 de noviembre, fj 5; 87/1985, caso Ley catalana de Higiene y Control Alimentario, de 16 de julio, fj 8; 124/1989, caso Tesorería General de la Seguridad Social, de 7 de julio, fj 3 y 136/1991, caso Suspensión de actividades empresariales, de 20 de junio, fj 1.

¹²⁵ Véanse las SSTC 87/1985, caso Ley Catalana de Higiene y Control Alimentario, de 16 de julio, fj 8 y 152/1988, caso Subvenciones a la vivienda, de 20 de julio, fj 2.

de alguna manera en los derechos y deberes fundamentales puesto que esto sería como negar a aquéllas cualquier posible actuación en la medida en que es difícil imaginar una sola actividad que no incida en el ejercicio de aquéllos¹²⁶. Lo que limita esta previsión constitucional, en el caso que nos ocupa, es la afectación a las condiciones de igualdad en el cumplimiento del deber de contribuir a través de una regulación diferenciada en los territorios de las distintas Comunidades Autónomas¹²⁷, siendo la unidad la razón última de las competencias exclusivas que el art. 149.1.1º CE reserva al Estado¹²⁸. Por eso, se trata de encontrar el mínimo irrenunciable, el *status* jurídico inseparable de la

¹²⁶ Tras señalar el Tribunal Constitucional que una interpretación de la reserva de ley contenida en el art. 53.1 para la regulación del contenido esencial de los derechos fundamentales no puede ser entendida como sinónimo de “ley estatal” puesto que “una interpretación de este género vendrá casi a vaciar muchas de las competencias legislativas atribuidas a las Comunidades Autónomas, pues son muchas las materias cuya regulación legal ha de incidir directa o indirectamente sobre el ejercicio de los derechos o el cumplimiento de deberes garantizados por la Constitución”, advierte que el principio de igualdad en derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier parte del territorio nacional “no puede ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento de la que resulte que, en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional, se tienen los mismos derechos y obligaciones (...) puesto que la potestad legislativa de que las Comunidades Autónomas gozan, hacen de nuestro ordenamiento una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional. Es cierto que esa diversidad se da dentro de la unidad y que, como consecuencia, la potestad legislativa de las Comunidades Autónomas no puede regular las condiciones básicas del ejercicio de los derechos y las posiciones jurídicas fundamentales que quedan reservadas a la legislación del Estado” (STC 37/1981, caso Centro de Contratación de Cargas, de 16 de noviembre, fj 2). La traslación de este razonamiento al terreno fiscal, se traduce en que no se infringe el principio de igualdad por la diferenciación de tipos impositivos si ésta posee un fundamento justificado y racional y arranca de situaciones diversas (STC 19/1987, caso Contribución Territorial Urbana II, de 17 de febrero, fj 3).

¹²⁷ En palabras de Lucas Murillo de la Cueva “la existencia en su seno (del Estado Autonómico) de una pluralidad de ordenamientos y, en consecuencia, de la posibilidad de que los diferentes legisladores adopten opciones diversas que se traduzcan en regulaciones distintas, forma parte de la decisión del constituyente de descentralizar el poder del Estado. No obstante, tal decisión ha de ser coherente con el establecimiento del principio de igualdad en cuanto al ejercicio de los derechos fundamentales por todos los españoles con independencia de su lugar de residencia, razón por la cual la Constitución (y los estatutos de autonomía) contiene(n) previsiones explícitas encaminadas a preservar dicho principio” (E. LUCAS MURILLO DE LA CUEVA: “Delimitación de la competencia autonómica para la regulación de los derechos fundamentales”, *Revista de Derecho Político*, núm. 46, 1999, pág. 19).

condición de español que aparecería como el contenido constante derivado del principio de igualdad y el límite insuperable de la variedad jurídica deducida del pluralismo territorial¹²⁹.

La dificultad estriba en determinar el alcance de la expresión “condiciones básicas”¹³⁰. En un Estado descentralizado como el nuestro la cuestión radicaría en determinar el grado de divergencia compatible con la propia unidad del Estado y con la proclamación de la igualdad como valor superior del ordenamiento. Incluso los pronunciamientos del Tribunal Constitucional son oscilantes, entendiéndose a veces que se garantiza con esa cláusula un mínimo de homogeneidad en el ejercicio de los derechos y deberes¹³¹ y, otras veces, entendiéndose de forma mucho más amplia, que se refiere a todas las condiciones que puedan afectar al ejercicio de un derecho o deber¹³². De esta variable jurisprudencia sólo se puede deducir, sin dudas, que en el art. 149.1.1º CE nos hallamos ante un límite al desarrollo competencial de las Comunidades

¹²⁸ M. A. CABELLOS ESPIÉRREZ: “Distribución competencial y regulación de los derechos y deberes constitucionales. Posibilidades y límites del Estado y de las Comunidades Autónomas”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 49, 1997, págs. 9 a 62.

¹²⁹ Albertí Rovira advierte acerca de la dificultad en la aplicación concreta de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre este precepto por los problemas inherentes a la determinación de lo que puedan ser las “posiciones jurídicas fundamentales” de los ciudadanos (E. ALBERTÍ ROVIRA: *Autonomía política y unidad económica...*, pág. 223).

¹³⁰ L. LÓPEZ GUERRA: “Consideraciones sobre la regulación de las condiciones básicas del artículo 149.1.1º de la Constitución”..., pág. 81; F. RUBIO LLORENTE: “El bloque de constitucionalidad”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 27, 1989, pág. 30; J. PEMÁN GAVÍN: *Igualdad de los ciudadanos y autonomías territoriales...*, pág. 229 y J. TUDELA ARANDA: *Derechos constitucionales y autonomía política...*, pág. 241.

¹³¹ STC 189/1989, caso Ayudas a la Prensa I, de 16 de noviembre, fj 3.

¹³² STC 190/1989, caso Ayudas a la Prensa II, de 16 de noviembre, fj 2.

Autónomas “pero no ante un límite absoluto, sino ante un límite específico y excepcional, voluble, que habrá de ser medido en cada supuesto concreto”¹³³.

En algún pronunciamiento más reciente el Tribunal Constitucional ha aclarado algo más el contenido de la expresión *condiciones básicas* que “han de ser las imprescindibles o necesarias para garantizar esta igualdad que no puede consistir en una igualdad absoluta”¹³⁴, teniendo presente que la materia sobre la que recae o se proyecta son los derechos constitucionales en sentido estricto así como los deberes básicos, y añade que “las condiciones básicas que garanticen la igualdad, por definición, no pueden consistir en un régimen jurídico acabado y completo de los derechos y deberes afectados”¹³⁵. *El art. 149.1.1º CE habilita al Estado para regular el contenido primario, las facultades, elementos y los límites esenciales en aquello que sea necesario para asegurar la igualdad de los españoles en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de deberes.*

Esta interpretación constitucional permite compatibilizar las exigencias que se derivan de los principios de igualdad y autonomía: el primero apela a lo esencial, a las posiciones fundamentales, a la igualdad mínima y no a todos los aspectos de las situaciones que son objeto de comparación sino que presupone un cierto grado de diferenciación. Y esa diferenciación viene de la mano del ejercicio del principio autonómico ya que, en el ámbito de sus competencias, pueden las Comunidades

¹³³ STC 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 9.

¹³⁴ SSTC 61/1997, caso Ley del Suelo, de 20 de marzo, fj 8.

Autónomas elegir entre diferentes opciones siempre dentro del marco constitucional¹³⁶. Es decir, la desigualdad de la posición jurídica de los ciudadanos según su Comunidad Autónoma deriva del ejercicio por parte de esta última de su respectiva capacidad competencial¹³⁷ y sólo se reputará inconstitucional si la diversidad que introduce la legislación autonómica no respeta lo contenido en la ley estatal.

Expresado en palabras del Tribunal Constitucional: “Tampoco cabe discutir que dicha diversidad es en sí misma, y como tantas otras, fruto necesario y legítimo de la autonomía que la Constitución garantiza, de tal modo que lo que cabe exigir a los órganos de las Comunidades Autónomas, y lo que debe ser preservado por el Estado, es

¹³⁵ STC 61/1997, caso Ley del Suelo, de 20 de marzo, fj 7.b. Doctrina reiterada en la 173/1998, caso Ley vasca de Asociaciones, de 23 de julio, fj 9.

¹³⁶ Como dice Barceló “sólo la Constitución como derecho positivo establece que una determinada norma tiene una, más o menos, fuerza igualadora, sólo la Constitución decide qué materias deberán tener un tratamiento unitario, qué materias deberán tener un tratamiento homogéneo y qué materias podrán tener un tratamiento heterogéneo” (M. BARCELÓ I SERRAMALERA: *Derechos y deberes constitucionales en el Estado autonómico...*, pág. 123).

¹³⁷ La STC 76/1983 realiza una importante reflexión sobre la diversidad propia de todo Estado compuesto. Tras señalar que carece de base constitucional la pretendida igualdad de derechos de las Comunidades Autónomas, el Tribunal Constitucional señala: “En realidad, éstas son iguales en cuanto a su subordinación al orden constitucional, en cuanto a los principios de su representación en el Senado (art. 69.5); en cuanto a su legitimación ante el Tribunal Constitucional (art. 162.1); o en cuanto que las diferencias entre los distintos Estatutos no podrán implicar privilegios económicos o sociales (art. 138); pero, en cambio, pueden ser desiguales en lo que respecta al procedimiento de acceso a la autonomía y a la determinación concreta del contenido autonómico, es decir, de su Estatuto y, por tanto, en cuanto a su complejo competencial. Precisamente, el régimen autonómico se caracteriza por un equilibrio entre la homogeneidad y la diversidad del *status* jurídico público de las entidades territoriales que lo integran. Sin la primera, no habría unidad ni integración en el conjunto estatal; sin la segunda, no existiría verdadera pluralidad ni capacidad de autogobierno, notas que caracterizan al Estado de las autonomías” (STC 76/1983, caso LOAPA, de 5 de agosto, fj 2). Sin embargo, como matiza Solozábal, es importante saber en relación con el elenco de que disponen todas las Comunidades que no caben distinciones de orden cualitativo entre ellas, de modo que unas dispongan de un tipo de intervención sobre su ámbito material de que carezcan las demás y de que los distintos espacios competenciales o materias a que alcancen las facultades de las Comunidades Autónomas no puedan generar diferencias sustanciales en los derechos de los ciudadanos” (J. J. SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA: “El marco constitucional del debate sobre el Estado autonómico español”, *Documentación Administrativa*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993, págs. 86 y 87).

estrictamente que el despliegue de las competencias de aquéllas no cree rupturas (“divergencias irrazonables y desproporcionadas” dijo nuestra sentencia 48/88, en su fundamento jurídico 25) en las “condiciones básicas” de igualdad de todos los españoles en el ejercicio y cumplimiento de sus derechos y deberes constitucionales y, en el caso presente, para el acceso a la función pública docente. Uniformidad, en otras palabras, no es identidad, y tanto menos ha de serlo cuando la primera se afirma, en este artículo 149.1.1º de la Constitución, como elemento de integración, no de supresión, de la diversidad que nace de la autonomía. Así lo ha venido señalando este Tribunal desde sus primeras resoluciones (STC 37/81, fundamento jurídico 2º) y así también, desde esta perspectiva hemos de examinar ahora el acto autonómico controvertido”¹³⁸.

La aplicación concreta de este razonamiento al deber tributario sería como sigue: las Comunidades Autónomas disfrutan de competencias para introducir diferencias en el régimen de las obligaciones fiscales en las que se concreta aquel deber pero esta diversidad no podrá afectar a los elementos que se identifiquen como básicos o esenciales en la configuración del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El ejercicio de la autonomía financiera legitima la existencia de deberes tributarios concretos en una región determinada que sean inexistentes en otras¹³⁹ pero cuando una normativa autonómica afecte directa y claramente al cumplimiento de un deber regulando aspectos sustanciales que determinen la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario y que afecten al contenido esencial del deber

¹³⁸ STC 75/1990, caso Provisión de plazas en Escuelas Universitarias, de 26 de abril, fj 2.

constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se estará vulnerando la exigencia contenida en el art. 149.1.1º CE. Es decir, *la desigualdad en las posiciones jurídicas entre españoles se permite en lo accidental pero no en lo esencial*. En materia tributaria, esencial resulta, por ejemplo, establecer cargas tributarias diferenciadas sobre las figuras centrales y definidoras del sistema tributario que deben responder a un régimen jurídico unitario.

2. *La prohibición de discriminación de los ciudadanos por razón de residencia: el art. 139.1 CE*

La regla contenida en el art. 149.1.1º CE no cabe confundirla con el contenido del principio expresado en el art. 139.1 CE¹⁴⁰ que establece la igualdad de derechos y obligaciones de los españoles en todo el territorio y que debe ser interpretado como *prohibición de discriminación de los ciudadanos por las Comunidades Autónomas en razón de factores de conexión territorial*¹⁴¹. Tampoco en este caso, la igualdad de derechos y deberes equivale a una estricta uniformidad de los mismos en todo el territorio nacional. Dicha uniformidad llega sólo hasta donde alcance su contenido esencial y los títulos competenciales del Estado en la materia que permitirán una regulación unitaria y uniforme de sus condiciones de ejercicio en el ámbito y con la

¹³⁹ En palabras del Tribunal Constitucional: “la posición jurídica de los ciudadanos puede ser distinta en las distintas partes del territorio nacional” (STC 14/1998, caso Ley de caza de Extremadura, de 22 de enero, f.º 11.D).

¹⁴⁰ López Guerra señala que “estos dos artículos se parecen por filosofía, pero se distinguen por su ámbito” (L. LÓPEZ GUERRA: “Consideraciones sobre la regulación de las condiciones básicas del artículo 149.1.1º de la Constitución”..., pág. 83).

¹⁴¹ I. DE OTTO Y PARDO: “Los derechos fundamentales y la potestad normativa de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”..., pág. 58.

intensidad que tales títulos permitan en cada caso porque “la potestad legislativa de que gozan las Comunidades Autónomas hace que nuestro ordenamiento tenga una estructura compleja por obra de la cual puede ser distinta la posición de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional”¹⁴².

En el art. 139.1 CE se realiza una función esencial en un Estado compuesto: lograr la unidad constitucional, de manera que el régimen de derechos, libertades y deberes contenido en la Constitución resulte de aplicación a todos los ciudadanos, evitando que la existencia de una pluralidad de instancias estatales se pueda traducir en la introducción de un factor de discriminación territorial. La Constitución goza de aplicabilidad directa en todo el territorio y, por tanto, los ciudadanos, sea cual sea, su lugar de nacimiento o residencia – el denominado factor de conexión territorial – ostentan una misma posición ante los poderes públicos, central o autonómicos (art. 9.1 CE), posición en la que se ha de incluir especialmente el régimen básico de libertades, derechos y deberes garantizados por la Constitución¹⁴³.

Por tanto, el principio del art. 139.1 CE se reconoce como un mandato de igualdad de todos los españoles ante cada ordenamiento jurídico de las distintas Comunidades Autónomas¹⁴⁴, es decir, “en la medida en que los españoles están sometidos a diversos ordenamientos, no son iguales entre sí. El principio de igualdad es

¹⁴² SSTC 37/1981, caso Centros de Contratación de Cargas, de 16 de noviembre, f.º 2; 46/1991, caso Ley Catalana sobre la Función Pública, de 14 de febrero, f.º 3 y 14/1998, caso Ley de caza de Extremadura, de 22 de enero, f.º 5.

¹⁴³ STC 25/1981, caso Legislación Antiterrorista I, de 14 de julio, f.º 5.

¹⁴⁴ STC 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, f.º 10.

principio de igualdad ante cada ordenamiento jurídico y para todos los que estén sometidos a él o resulten afectados de un modo u otro por sus normas (...), pero no es posible comparar entre sí a individuos sometidos a ordenamientos distintos, porque la igualdad, que prohíbe la discriminación en el interior de cada ordenamiento, no es por sí misma un límite, aunque haya otros, para la diferenciación de posiciones jurídicas individuales que resulta de la pluralidad de ordenamientos, siempre claro está que éstos operen dentro del campo que les corresponde”¹⁴⁵. Por eso, la homogeneidad en materia de derechos y deberes se deriva del art. 9.1 y 149.1.1º CE y no del art. 139.1 CE.

Así pues, la igualdad del art. 139.1 CE despliega su eficacia en el interior de cada ordenamiento, impidiendo que se discrimine a algún individuo en razón de su lugar de nacimiento o residencia y el art. 149.1.1º permitiría al Estado legislar en materia de derechos y deberes constitucionales estableciendo de esa forma una dosis de igualdad en esa materia¹⁴⁶.

La exigencia del principio de igualdad, en su dimensión territorial, no encierra una prohibición de actuar cuando a través de tal regulación se diversifiquen las situaciones de los ciudadanos sino que consiste en que tales regulaciones - aún cuando potencialmente distintas, lo cual es inherente a la propia autonomía política - resulten de igual aplicación a las personas de una Comunidad y a los procedentes de otras

¹⁴⁵ I. DE OTTO Y PARDO: “Los derechos fundamentales y la potestad normativa de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”..., pág. 58.

¹⁴⁶ J. TUDELA ARANDA: *Derechos constitucionales y autonomía territorial...*, págs. 260 y 261. López Guerra expresa muy gráficamente que “estos dos artículos se parecen por filosofía, pero se distinguen por su ámbito” (L. LÓPEZ GUERRA: “Consideraciones sobre la regulación de las condiciones básicas del artículo 149.1.1º de la Constitución”..., pág. 83).

Comunidades Autónomas¹⁴⁷. El principio de igualdad que consagra el art. 139.1 CE no supone, pues, una prohibición de intervenir en esas situaciones sino una prohibición de hacerlo de forma discriminatoria¹⁴⁸.

En resumen, los preceptos analizados no exigen un tratamiento uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio por eso hay cargas tributarias fiscales en algunas Comunidades Autónomas que no se dan en otras sino, a lo sumo, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales¹⁴⁹.

3. La incidencia del sistema de financiación autonómico en la configuración de los deberes tributarios en las Comunidades Autónomas

El principio de igualdad en las condiciones básicas de los ciudadanos ante el cumplimiento de los deberes fundamentales, entre ellos el tributario (art. 149.1.1º CE) así como la prohibición de discriminación de los individuos ante los mismos deberes por razón de su residencia (art. 139.1 CE) plantea una importante reflexión sobre la convivencia de estos enunciados y la existencia de diversos sistemas de financiación autonómicos. Deben distinguirse dos cuestiones dentro de esta problemática genérica. En primer lugar, ha de analizarse cómo afecta a las proclamaciones del principio de igualdad de los ciudadanos ante sus deberes tributarios la consagración constitucional

¹⁴⁷ Dirá el Tribunal Constitucional: “dado el ámbito de aplicación territorialmente limitado de la legislación autonómica lo primero que en ella debe preservarse es el trato igual que en ella debe dispensarse a todos los residentes en una determinada Comunidad Autónoma” (STC 173/1998, caso Ley vasca de Asociaciones, de 23 de julio, fj 10).

¹⁴⁸ J. M. BAÑO LEÓN: *Las Autonomías Territoriales y el principio de uniformidad de las condiciones de vida...*, págs. 192 a 197 y E. ALBERTÍ ROVIRA: *Autonomía política y unidad económica...*, pág. 224.

¹⁴⁹ STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 7.

de dos grupos de Comunidades Autónomas atendiendo a su régimen de financiación, es decir, las Comunidades de régimen especial y las Comunidades de régimen común.

En segundo lugar, debe reflexionarse sobre la aparición de una nueva subdivisión entre las Comunidades que integran el bloque de las financiadas de acuerdo con el sistema general o LOFCA atendiendo a la aceptación o no del nuevo modelo de financiación aprobado para el quinquenio 1997-2001 puesto que el nuevo sistema permite el ejercicio de competencias normativas sobre determinados impuestos a las Comunidades Autónomas. Las diferencias entre aquellas Comunidades que ejerzan esas potestades y las que no lo hagan provocará que los residentes de cada territorio se encuentren en situaciones muy dispares ante el cumplimiento de sus deberes tributarios.

El *principio dispositivo*, por un lado, avala la existencia especialidades en la financiación autonómica pero el *principio de igualdad*, por otro, excluye la existencia de modelos radicalmente distintos que incidan negativamente en la garantía de uniformidad en las condiciones básicas en el cumplimiento de los deberes.

a. La foralidad como hecho diferencial

Desde el nacimiento del Estado de las Autonomías se ha diferenciado, constitucional y estatutariamente, entre los contenidos de la autonomía de las Comunidades. De un análisis del texto constitucional y de su contexto histórico se deduce que el Estado de las Autonomías se proyecta como una técnica para permitir tratamientos específicos de situaciones diferenciadas. Es decir, *la concepción asimétrica del Estado de las Autonomías no es contraria a la Carta Magna* (más bien figura en el espíritu constitucional), *siempre que se respete una igualdad básica de los derechos y*

deberes constitucionales de los españoles y la solidaridad interterritorial (arts. 2; 138.2; 139 y 149.1.1º CE). El límite a esa asimetría es, por tanto, que las excepciones al régimen común que maticen y singularicen la autonomía de una o de varias Comunidades no sean de tal naturaleza que puedan hacer peligrar la unidad del sistema autonómico y la solidaridad intercomunitaria¹⁵⁰.

De hecho, existen en nuestra Constitución una serie de hechos diferenciales tasados que constituyen un límite a la homogeneidad entendiendo por *hechos diferenciales constitucionalmente relevantes* aquéllos “de los que puede predicarse directa o indirectamente una consignación constitucional razonable, de la que quepa colegir un mandato de tutela, una apuesta o expresión de la voluntad constitucional de proteger ese hecho”¹⁵¹. Entre los *hechos diferenciales de expresa previsión constitucional* destacan las peculiaridades económico-fiscales de Euskadi, Navarra y Canarias consagradas en las Disposiciones Adicionales Primera y Tercera CE¹⁵².

Muchas de las reivindicaciones federalistas en nuestro Estado Autonómico – reivindicaciones que se iniciaron desde el mismo momento de aprobación del Texto fundamental de 1978 - han tomado como *elemento de comparación* precisamente el

¹⁵⁰ G. TRUJILLO: “Homogeneidad y asimetría en el Estado autonómico”..., pág. 119.

¹⁵¹ J. F. LÓPEZ AGUILAR: *Estado autonómico y hechos diferenciales...*, pág. 42.

¹⁵² Rubio Llorente ha propuesto distinguir estos tres tipos de hechos diferenciales: los hechos diferenciales constitucionalizados (básicamente los tomados en consideración por las Disposiciones adicionales primera y tercera de la Constitución); el hecho diferencial institucionalizado (que se identifica con la existencia de partidos nacionalistas que tienen la hegemonía o una situación políticamente fuerte dentro de la respectiva Comunidad Autónoma y una proyección muy fuerte en el Congreso de los Diputados) y el hecho diferencial en sí (que sería aquél cuya existencia se basa en la diferenciación de ciertas Comunidades respecto del conjunto de las restantes) (F. RUBIO LLORENTE: “Debate III”..., págs. 547 y 548).

modelo de financiación de que disfrutaban los territorios forales, concluyendo en lo que estas Comunidades Autónomas sienten como un agravio comparativo. Lo cierto es que resultan innegables las diferencias que se advierten entre las Comunidades financiadas a través del régimen común y las denominadas de régimen especial y, todavía más concretamente dentro de estas últimas, con los territorios forales.

Tanto es así que el poder financiero autonómico que ejercen las Comunidades forales goza de una *especial naturaleza* frente al poder financiero del resto de Comunidades Autónomas en cuanto se encuentra directamente subordinado a la Constitución y no a las previsiones contenidas en la LOFCA que rigen sobre las Comunidades financiadas de acuerdo con el régimen común. Esta característica se traduce en un grado más elevado de autonomía puesto que los territorios forales cuentan con la posibilidad de establecer un sistema tributario completamente paralelo al estatal sin sufrir apenas limitaciones sobre los elementos de ese sistema mientras que el resto de Comunidades Autónomas o bien no pueden regularlos por encontrarse reservados a la competencia estatal o bien pueden hacerlo sometidas a restricciones y límites como, por ejemplo, topes cuantitativos. De ahí que el sistema tributario foral no tenga más límites que los preceptos constitucionales tributarios y los Tratados internacionales reconocidos por el Estado, es decir, los mismos límites que tiene el propio Estado cuando crea figuras tributarias. El Estado no puede, a diferencia de lo que sucede con las Comunidades Autónomas de régimen común, limitar el poder tributario fiscal a través de la legislación ordinaria emanada del mismo.

La especificidad del modelo de financiación foral ha dejado sentir su influencia incluso en la articulación del Derecho comunitario en materia fiscal. Así, si de un lado

ningún Estado puede alegar alguna peculiaridad de su régimen de distribución de competencias, de su modelo de financiación o de su sistema de producción de fuentes normativas para no cumplir con las exigencias derivadas del Derecho comunitario, por otro lado, la Comunidad Europea no puede ser contraria a la existencia de especialidades fiscales en el seno de cada ordenamiento¹⁵³.

No obstante, las reclamaciones de algunas Comunidades Autónomas en favor de una ampliación del modelo foral de financiación al resto del territorio español tropiezan con un obstáculo insalvable puesto que se trata de una *excepción constitucionalmente consagrada al principio de unidad del sistema fiscal y tributario* en nuestro ordenamiento. Por lo tanto, ante las reclamaciones de extensión del modelo especial de financiación autonómica la respuesta no puede ser otra que la imposibilidad de generalizar estos derechos históricos ya que los regímenes forales constituyen la única excepción, constitucionalmente legitimada, al régimen común de la LOFCA y no puede pretenderse su ampliación a otras Comunidades Autónomas aunque su nivel competencial sea idéntico¹⁵⁴. Sentada esta premisa, es necesario aclarar algunos extremos que han originado cierta confusión en torno a la peculiaridad foral.

¹⁵³ Algún autor se ha mostrado especialmente crítico con la forma de articulación entre los ordenamientos financieros de los territorios forales y las consecuencias derivadas de la armonización comunitaria: “el tipismo, el fuero y los *derechos históricos* en materia fiscal son un anacronismo, un resabio de un pasado de privilegio y de tratamientos excepcionales *intuitu personae*; el ciudadano comunitario ha de ser igual ante la ley fiscal y ni la distancia ni el paisaje son ya explicaciones convincentes de una singularidad para escapar al fenómeno de la supranacionalidad tributaria” (J. ZURDO RUÍZ-AYÚCAR: “La fiscalidad y la CEE: aproximación al tema”, *Documentación Administrativa*, núm. 185, 1980, pág. 392).

¹⁵⁴ En este sentido se pronuncia la STC 214/1989, caso Ley de Bases de Régimen Local II, de 21 de diciembre, fj 26.

En primer lugar, *el régimen foral no es un privilegio justificado por razones históricas*, por tanto, es imposible deducir un fundamento jurídico supraconstitucional de los regímenes forales ni del poder tributario de estos territorios¹⁵⁵. Los derechos históricos, como tantas otras instituciones constitucionalmente reconocidas, son anteriores a la Constitución y ésta los ha incorporado a su ordenamiento superior. De ello, sin embargo, no debe desprenderse que la legitimidad y fuerza de obligar de estos derechos provenga de una circunstancia meramente histórica, más bien al contrario, la legitimidad de estos derechos dimana únicamente de la Norma suprema¹⁵⁶. Por ello, el carácter de Ley superior de la Constitución imposibilita el mantenimiento de situaciones jurídicas que resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales de modo que los derechos históricos han de adaptarse al nuevo orden democrático del Estado de las Autonomías¹⁵⁷. En este sentido, la proclamación constitucional de amparo y respeto de los derechos históricos va seguida de inmediato de un mandato de actualización general que esos derechos conforman, actualización que ha de llevarse a cabo “en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía” (Disposición Adicional Primera *in fine*)¹⁵⁸.

¹⁵⁵ STC 76/1988, caso Territorios Históricos, de 26 de abril, fj 3.

¹⁵⁶ No por ello, el Tribunal Constitucional ha dejado de acudir a la *investigación histórica* para determinar las facultades que las Comunidades forales ostentaban anteriormente en relación con la materia sobre la que verse el pronunciamiento. Valga por todas la STC 86/1988, caso Ley Catalana de ventas, de 1 de julio, fj 4.

¹⁵⁷ F. FERNÁNDEZ SEGADO: “Disposición Adicional Primera. Los derechos históricos de los territorios forales”, en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, tomo XII, O. Alzaga Villaamil (dir.), Edersa, Madrid, 1999, pág. 574.

¹⁵⁸ STC 123/1984, caso Centros de Coordinación Operativa, de 18 de diciembre, fj 4. Tomás Ramón Fernández infiere de esta previsión que la asunción por la Constitución de los derechos históricos de los

Es cierto que la realidad de los ordenamientos forales ofrece algún ejemplo que matiza la aplicación del conjunto de preceptos constitucionales en Navarra y el País Vasco como el que proporciona la materia tributaria en la que rige, por imperativo constitucional, un principio fundamental como es el de la reserva formal de ley que no se aplica a los tributos de los Territorios históricos del País Vasco, dado que las Juntas Generales no tienen potestad legislativa¹⁵⁹. También en la jurisprudencia constitucional pueden señalarse algunas decisiones en las que se afirma que no todos los preceptos de la Constitución se aplican en aquellos territorios¹⁶⁰.

Sin embargo, aunque se ha intentado distinguir en todo momento las Comunidades forales del resto de Comunidades Autónomas mediante múltiples argumentos¹⁶¹, el Tribunal Constitucional ha insistido – en la mayoría de sus

territorios forales se refiere al contenido actualizado de los mismos, es decir, lo que la Norma Fundamental constitucionaliza es la parte de ese acervo histórico que se acomoda al contenido constitucional (T. R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ: *Los derechos históricos de los Territorios forales...*, pág. 85). Comparten esta opinión, F. TOMÁS Y VALIENTE: “Los derechos históricos en Euskadi”, *Sistema*, núm. 31, 1979, pág. 28; J. CORCUERA ATIENZA: “La constitucionalización de los derechos históricos. Fueros y autonomía”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 11, 1984, pág. 37 y E. GARCÍA DE ENTERRÍA: *Estudios sobre autonomías territoriales...*, págs. 88 a 90.

¹⁵⁹ Sobre las potestades normativas de la Administración foral en materia tributaria, véase T. R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ: *Los derechos históricos de los Territorios forales...*, págs. 207 a 215.

¹⁶⁰ Así, el Tribunal Constitucional admitió en las sentencias 214/1989, caso Ley de Bases de Régimen Local II, de 21 de diciembre y 140/1990, caso Elección de órganos de representación de los funcionarios de las Administraciones Públicas de Navarra, de 20 de septiembre, que la legislación básica del Estado puede tener menor alcance limitativo de las competencias legislativas autonómicas en los territorios forales porque ostentan algunas competencias derivadas de sus derechos históricos (ffjj 26 y 3, respectivamente) o la polémica sentencia 116/1994, caso Modificación de tributos por la Ley de Presupuestos de Navarra I, de 18 de abril, en la que rechaza la aplicación del segundo inciso del art. 134.7 CE a las Leyes de Presupuestos de la Comunidad Foral de Navarra legitimándolas para modificar tributos (fj 7).

¹⁶¹ Por ejemplo, en la STC 16/1984, caso Nombramiento del Presidente de la Diputación Foral de Navarra, de 6 de febrero, se argumentó que la Comunidad Foral de Navarra no era una Comunidad Autónoma equiparable al resto debido “al camino seguido para actualizar su régimen foral que era estrictamente paccionado, a diferencia de lo que acontece en los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas en las que no puede hablarse en sí de un auténtico pacto” (consúltese

pronunciamientos - en el pleno sometimiento de los territorios a la totalidad de los preceptos constitucionales¹⁶².

Los regímenes forales no pueden desconocer el marco constitucional en el que están implícitos porque sobre ellos también rige, en primer lugar, el *principio de solidaridad* que se hace efectivo mediante la contribución de los territorios forales a soportar los gastos públicos generales, incluidos los destinados a equilibrar servicios y niveles de desarrollo y bienestar en todo el territorio nacional; contribución que se cumple mediante la aportación económica de estos territorios denominada “cupo”. En segundo lugar, el *principio de unidad* en el territorio foral que se observa por la vigencia de los principios tributarios constitucionales en tanto son principios inseparables de la noción de Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE) y que conforman la esencia de la Constitución. Los territorios forales deben, asimismo, respetar los principios constitucionales tributarios (capacidad económica, progresividad, igualdad, justicia y no confiscatoriedad) que presiden la ordenación de todos los tributos (art. 31.1 CE). Por último, el *principio de armonización* que se conforma por el conjunto de normas básicas que condicionan y limitan el contenido de las normas

Antecedente núm. 4). Servía este razonamiento para defender que los artículos constitucionales referentes al régimen autonómico (en especial, el art. 161.2 CE) no eran aplicables a Navarra. Frente a este razonamiento, el Tribunal Constitucional afirmó que Navarra era una Comunidad Autónoma ya que la Constitución emplea este término “sin distinguir entre las diversas vías para acceder a la autonomía o las diversas denominaciones que hayan adoptado para referirse a las entidades territoriales que resultan de la aplicación del principio de autonomía de nacionalidades y regiones” (fj 3). Análoga doctrina se acoge en la STC 28/1984, caso Cese de Parlamentarios forales de Navarra, de 28 de febrero, fj 2.

¹⁶² SSTC 11/1984, caso Deuda Pública en el País Vasco, de 2 de febrero, fj 5; 123/1984, caso Centros de Coordinación Operativa, de 18 de diciembre, fj 4; 94/1985, caso Escudo de armas de Navarra, de 29 de julio, fj 6 y 76/1988, caso Territorios Históricos, de 26 de abril, fj 6. En contra de esta interpretación, por vaciar de contenido la Disposición Adicional Primera se pronuncia J. I. DEL BURGO TAJADURA: *Introducción al estudio del Amejoramiento del Fuero (los derechos históricos de Navarra)*, Gobierno de Navarra, Pamplona, 1987, pág. 97.

forales y se impone con el fin de que no existan discordancias graves entre los tributos en los territorios forales y los estatales¹⁶³.

La segunda precisión que debe matizarse respecto a la especialidad foral es el alcance del sistema de financiación en el contenido de la foralidad vasca y navarra, es decir, si resultaría posible suprimir el régimen financiero foral sin desvirtuar lo que se conoce como derechos históricos.

La problemática de los derechos históricos ha sido abordado por el Tribunal Constitucional desde la categoría de la *garantía institucional* como el instrumento más válido para determinar, en primer lugar, el tipo de protección que confiere a dichos derechos su aceptación constitucional y que consiste en su aseguramiento frente a quien no sea el propio constituyente y, en segundo lugar, definir aquel elenco competencial o estructura institucional que, respetando su núcleo básico, fija, en el caso vasco, el Estatuto de la Comunidad y, en el caso navarro, su Ley de Amejoramiento así como en ambos supuestos las leyes de las respectivas Comunidades Autónomas¹⁶⁴. En concreto, la configuración de la foralidad bajo la figura de la garantía institucional traza los *límites teóricos de la foralidad en el marco constitucional*: “lo que la Constitución ha venido a amparar y respetar no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios ejercidos históricamente en forma de derechos subjetivos de corporaciones territoriales (...), lo que se viene a garantizar es la existencia de un régimen foral, es

¹⁶³ La Disposición Adicional Tercera del Convenio actualmente vigente y la Disposición Adicional Segunda del Concierto vasco determinan la obligación de, en caso de producirse una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado, acordar por ambas Administraciones la adaptación del Convenio y del Concierto a las modificaciones experimentadas.

decir, de un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial, esto es, de su “foralidad” pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado. La garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservarse tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional”¹⁶⁵.

De este pronunciamiento se derivan, principalmente, dos consecuencias. En primer término, la Disposición Adicional Primera permite la integración y actualización en el ordenamiento constitucional – con los límites que dicha disposición marca – de algunas de las peculiaridades jurídico-públicas que en el pasado singularizaron a determinadas partes del territorio de la Nación¹⁶⁶. En otras palabras, el reconocimiento constitucional de la peculiaridad foral ha supuesto alterar las previsiones generales de reparto competencial puesto que los Estatutos de Autonomía pueden actualizar ese régimen foral e incorporar, a las competencias abiertas por la Constitución a las Comunidades Autónomas, otras competencias adicionales ejercidas históricamente asumiendo los territorios forales un *plus competencial*. Esta afirmación debe partir del entendimiento de que la garantía constitucional de los derechos históricos de los territorios forales no puede estimarse como una garantía de toda competencia que pueda legítimamente calificarse de histórica puesto que aquellos derechos “no puede(n) considerarse como un título autónomo, del que pueden deducirse específicas

¹⁶⁴ STC 76/1988, caso Territorios históricos, de 26 de abril, fj 4.

¹⁶⁵ STC 153/1993, caso Ley vasca de Policía, de 6 de mayo, fj 6.

¹⁶⁶ STC 88/1993, caso Equiparación de hijos adoptivos, de 12 de marzo, fj 1.

competencias”¹⁶⁷, es decir, lo que la Constitución ampara y respeta es la existencia de un régimen foral pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado¹⁶⁸. El problema consiste en determinar los límites prácticos a estos derechos, es decir, desde qué momento las diferencias o desigualdades derivadas del ejercicio de las competencias forales que, por lo general, serán fundadas y razonables en cuanto derivan del ejercicio por las instancias forales de un derecho histórico protegido por la Constitución, se transforman en privilegios o discriminaciones respecto al resto de los ciudadanos.

La segunda consecuencia que cabe extraer de este pronunciamiento consiste en que la garantía constitucional se entenderá vulnerada cuando la foralidad sea limitada hasta tal extremo que se la prive prácticamente de sus posibilidades de existencia real. A ello se refiere la especial protección que confiere a los derechos históricos su aceptación constitucional y que consiste en su aseguramiento frente a quien no sea el propio constituyente¹⁶⁹. Aunque la proyección de la cláusula de los derechos históricos de la Disposición Adicional Primera CE no se agota en la especial configuración del sistema financiero de los territorios forales sino que incluye especialidades en el régimen

¹⁶⁷ STC 123/1984, caso Centros de Coordinación Operativa, de 18 de diciembre, fj 3.

¹⁶⁸ SSTC 76/1988, caso Territorios históricos, de 26 de abril, fj 4 y 159/1993, caso Ley vasca de Policía, de 6 de mayo, fj 3.

¹⁶⁹ La doctrina ha interpretado que la afirmación de algunos principios constitucionales, como el de igualdad, no puede hacerse a costa de la garantía reconocida en la Disposición Adicional Primera CE puesto que de la existencia de aquel principio surgirán límites o condicionamientos a tener en cuenta por los órganos o instituciones en cuestión pero no la exigencia de su supresión (A. ZURITA LAGUNA: “Los derechos históricos de los territorios forales: el régimen foral”, *Revista de Estudios Políticos*, núms. 46-47, 1985, págs. 633 a 642; J. J. SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA: *Las bases constitucionales del Estado Autonomo...*, pág. 125 y M. HERRERO DE MIÑÓN: “Los derechos forales como derechos históricos”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 52, 1998, págs. 53 a 80).

institucional (existencia de Junta General, Parlamento foral y Diputaciones forales) y en el régimen de competencias (algunas de ellas heredadas), cabe preguntarse si la supresión del régimen fiscal de los territorios forales sería equivalente a una vulneración de la garantía prevista en la Disposición Adicional Primera CE¹⁷⁰. La base del régimen fiscal foral reside en la formalización de un acuerdo con el Estado, aprobado por ley estatal, que permite que los antiguos territorios forales establezcan un sistema tributario propio distinto del vigente en el resto del Estado, contribuyendo con un cupo prefijado y renovable a las cargas comunes del Estado¹⁷¹ que constituye el mecanismo a través del cual se produce la participación de estas Comunidades en el sostenimiento de los gastos públicos del Estado que consagra el art. 31.1 CE. Este régimen fiscal forma parte, sin lugar a dudas, del núcleo esencial de la foralidad puesto que constituía ya una peculiaridad histórica de los territorios forales. A pesar del carácter difícilmente conciliable de los Fueros y la Constitución en su momento de aparición histórica, estos territorios gozaban históricamente de una completa autonomía hacendística en cuanto sus ciudadanos no venían obligados a contribuir a la Hacienda del Estado, característica que se mantuvo desde la aprobación de la Constitución de 1812¹⁷² y el mismo Tribunal

¹⁷⁰ La doctrina se ha planteado incluso qué ocurriría si en el ámbito internacional, más concretamente en el seno de la Unión Europea, se atribuyera a las instituciones comunitarias el derecho a establecer su propio sistema tributario de aplicación a todo el territorio de la Unión por medio de una Hacienda común supranacional. La colisión con el régimen foral sería inevitable puesto que el sistema tributario forma parte del núcleo esencial de esa foralidad. En caso de que tal medida armonizadora se deseara llevar adelante, sería absolutamente necesario proceder según lo dispuesto en el art. 95 CE puesto que se produciría la contradicción entre el contenido del Tratado y de la Disposición Adicional Primera. Se plantea esta cuestión, J. A. DEL BURGO: *La autonomía financiera de Navarra. El sistema de Convenio económico*, Gobierno de Navarra, Pamplona, 1996, págs. 411 a 413.

¹⁷¹ L. LÓPEZ GUERRA y otros: *Derecho Constitucional*, vol. II..., pág. 353.

¹⁷² La dificultad de conciliar los Fueros y el movimiento constitucionalista se debe a que este último nace con la finalidad de lograr la libertad e igualdad de los individuos y, en orden a la consecución de tales

Constitucional ha reconocido este régimen fiscal diferenciado como un contenido que se ha mantenido a través de fases históricas muy distintas hasta llegar a nuestros días¹⁷³.

Puede matizarse que el carácter histórico de esta peculiaridad no asegura su mantenimiento elemento integrante del derecho foral ya que la garantía institucional de la foralidad no asegura un contenido concreto o un ámbito competencia determinado y fijado de una vez por todas sino “la preservación de una institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar”¹⁷⁴. Esa garantía, por tanto, no especifica exhaustivamente las competencias históricas que protege pero sí alcanza, como mínimo irreductible, un régimen de autogobierno territorial con el que quepa reconocer el régimen foral tradicional de los distintos territorios históricos. Dentro de ese régimen de autogobierno, los sistemas de Convenio y de Concierto concretan la autonomía tributaria inherente a la foralidad ejercitándose en la forma y condiciones que se deduzcan de su inserción en el ordenamiento general. A su vez, la autonomía financiera es condición indispensable para poder hablar de verdadera autonomía política. Por ello, y habida cuenta de los antecedentes históricos y de la imposibilidad de entender la foralidad sin el elemento específico del régimen fiscal, debe concluirse que el sistema de cupo forma parte del

finés, se plantea como objeto la lucha contra los privilegios y los localismos; es decir, libertad e igualdad se canalizan a través de la uniformidad – o, por lo menos, homogeneidad – y el foralismo se ubica en las antípodas de esa unicidad del ordenamiento jurídico que reclama la igualdad jurídica. Sobre el devenir histórico de la foralidad, véase F. FERNÁNDEZ SEGADO: “Disposición Adicional primera. Los derechos históricos de los territorios forales”..., págs. 518 a 544.

¹⁷³ STC 76/1988, caso Territorios históricos, de 26 de abril, f.º 2.

¹⁷⁴ STC 159/1993, caso Ley vasca de Policía, de 6 de mayo, f.º 6.

núcleo intangible de esa foralidad amparada en los términos que dispone la Disposición Adicional Primera de la Constitución¹⁷⁵.

El principal *problema* que plantea la existencia *de esta dualidad de regímenes financieros* es su *convivencia con el principio de igualdad de los españoles en materia de deberes tributarios*. Sin embargo, la interpretación que el Tribunal Constitucional ha hecho de este principio en su jurisprudencia no permite que los ataques contra las diferencias surgidas en ejercicio del poder tributario foral se funden en la igualdad: “el principio de igualdad – dice el Alto Tribunal – no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias ni menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. La autonomía significa precisamente, la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1º de la Constitución, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería totalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo y por lo que al ejercicio de derechos y al cumplimiento de los deberes

¹⁷⁵ T. R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ: *Los derechos históricos de los Territorios forales...*, págs. 97 y 98. En contra totalmente de la posibilidad de supresión del régimen tributario foral o de su sustitución por el de régimen común por dejar sin contenido “uno de los derechos históricos esenciales expresamente amparados por la Constitución española”, se pronuncia J. I. DEL BURGO TAJADURA: *Curso de Derecho Foral Público de Navarra*, Universidad de Navarra, Pamplona, 1995, pág. 804.

constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales”¹⁷⁶. Respecto a la posibilidad de que sean las Comunidades Autónomas quienes invoquen la igualdad entre ellas, viene siendo reiterada doctrina del Tribunal Constitucional que no es posible pretender tal derecho sobre la base del art. 14 CE puesto que los entes públicos no son titulares del mismo sino sólo los particulares ya que de dicho precepto “no dimana derecho alguno que pueda ser invocado por las Comunidades Autónomas que no son ciudadanos sino partes del Estado dotadas de potestad que les concede su Estatuto de Autonomía”¹⁷⁷.

La propia existencia del régimen foral, como la de cualquier entidad con un ordenamiento diferenciado, implica la existencia de desigualdades. La prohibición de discriminaciones, al no operar entre personas sometidas a ordenamientos diferentes, no puede interpretarse como interdicción de diferencias de ordenamiento puesto que significaría negar la competencia autonómica de los territorios forales para establecer y regular los deberes tributarios de sus residentes. La discriminación es, posiblemente, de muy difícil definición exacta y prueba aún más complicada ya que sólo se puede determinar como aquello que vulnere o contradiga el orden económico y social justo proclamado en el Preámbulo de la Constitución¹⁷⁸, el principio de solidaridad¹⁷⁹, la regulación básica en condiciones de igualdad de los españoles en el cumplimiento de

¹⁷⁶ SSTC 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 10 y 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 7.

¹⁷⁷ STC 149/1991, caso Ley de Costas, de 4 de julio, fj 5.A y 16/1996, caso Presupuestos Generales para 1990, de 1 de febrero, fj 3.

¹⁷⁸ STC 1/1982, caso Coeficientes de Cajas de Ahorros, de 28 de enero, fj 1.

sus deberes¹⁸⁰ o la prohibición de privilegios económicos o sociales fundados en las diferencias entre los Estatutos de Autonomía del art. 138.2 CE¹⁸¹. Se trata de una cuestión que no admite solución concreta *a priori* dejando en los Tribunales la concreción en cada caso de los límites a la regulación tributaria foral.

Pero la tentación de racionalizar el modelo del Estado de las Autonomías sobre las bases de la uniformidad y la homogeneidad no encaja totalmente en el diseño constitucional, no sólo por las diferentes vías de acceso a la autonomía o del nivel competencial de las Comunidades, sino también por la diferencia de títulos o fuentes legitimadoras de la propia autonomía: como regla general, los Estatutos ajustados a la Constitución pero como notable excepción, los derechos históricos, el *fuero*, en el caso de Navarra o de los Territorios vascos que hace inasimilable el modelo autonómico a patrones uniformistas¹⁸². En otras palabras, la tendencia a la igualación entre

¹⁷⁹ STC 135/1992, caso Ley de Intermediarios Financieros, de 5 de octubre, fj 7.

¹⁸⁰ STC 75/1990, caso Provisión de plazas en Escuelas Universitarias, de 26 de abril, fj 2.

¹⁸¹ Para salvaguardar la igualdad básica de los españoles en el deber de contribuir en todo el territorio nacional se exige que la prueba de la existencia de discriminación se practique sobre la *presión efectiva global* que los residentes en la Comunidad foral soportan frente a la del resto de ciudadanos del territorio español (art. 4 del Concierto vasco y art. 7.1.b) del Convenio navarro). Tanto si se interpreta aquella expresión en el sentido de que ninguna persona de los territorios históricos con un determinado nivel de renta pague menos impuestos en su totalidad que otra persona del mismo nivel de renta en territorio común como si se exige la comparación del conjunto de tributos referido a uno o varios ejercicios económicos entre personas sometidas a cualquier sistema tributario, el resultado es que la aplicación de este criterio en sede judicial resulta poco menos que imposible porque su eventual vulneración habría que imputarla al sistema en su conjunto y no a una norma concreta (E. SIMÓN ACOSTA: “Fuentes de ingresos en los regímenes forales”..., págs. 130 y 131).

¹⁸² J. LEGUINA VILLA: “El poder legislativo en el Estado Autonómico”, en *Escritos sobre autonomías territoriales*, Tecnos, Madrid, 1995, 2ª ed., pág. 163.

Comunidades choca con *límites constitucionales* insalvables entre los que se enumeran los regímenes fiscales forales¹⁸³.

El Tribunal Constitucional ha negado explícitamente la posibilidad de extender los derechos reconocidos a los territorios históricos a otras Comunidades Autónomas por el simple hecho de haber asumido idénticas competencias que aquellos territorios dado el carácter excepcional de los derechos que se les reconocen¹⁸⁴. Pero, además, la exportación del sistema foral de financiación provocaría problemas importantes en la articulación del Estado de las Autonomías. La contribución al sostenimiento de los gastos públicos consagrado en el art. 31.1 CE se debe realizar a través de un sistema tributario generalizado en todo el territorio y la legitimidad del sistema especial foral sólo se admite por la excepcional previsión contenida en la Disposición Adicional Primera CE. Peligraría el principio de solidaridad interterritorial porque las contribuciones autonómicas a la Hacienda central resultarían insuficientes para la realización por parte del Estado de la exigencia constitucional de redistribución de la riqueza (art. 131.1 CE) y el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español (art. 138.1 CE). Finalmente, para muchas Comunidades Autónomas la recaudación obtenida a través de un sistema de financiación propio no alcanzaría a cubrir sus necesidades financieras ahondándose en las diferencias entre territorios¹⁸⁵.

¹⁸³ J. F. LÓPEZ AGUILAR: *Estado autonómico y hechos diferenciales...*, pág. 70.

¹⁸⁴ STC 214/1989, caso Ley de Bases de Régimen Local II, de 21 de diciembre, f.º 26.

¹⁸⁵ La acusación de discriminación que se esgrime por parte de las Comunidades Autónomas de régimen común frente a las de régimen foral se sustenta en gran parte en la diferencia que se deriva de la

b. El papel del IRPF en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y la posición de igualdad de los ciudadanos ante el deber de contribuir

No es necesario insistir en la importancia del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas como factor determinante en la prestación de servicios públicos dado que éstos se costean con cargo a lo recaudado a través de aquél. Como tampoco hace falta recordar la incidencia que el modelo de financiación autonómico tiene en la configuración de la posición jurídica de los ciudadanos en el sentido de que determina la carga fiscal que éstos van a soportar, es decir, los concretos deberes tributarios a cuyo cumplimiento se les obliga. En este sentido, la novedad más destacada que incorpora el nuevo modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001 es la ampliación del ámbito de cesión de impuestos para así poder ceder parcialmente el IRPF a las Comunidades Autónomas¹⁸⁶, con atribución de ciertas competencias normativas en materia de tarifas y deducciones, con el límite máximo del 30%¹⁸⁷.

configuración constitucional del poder financiero foral frente al del resto de las Comunidades. Ciertamente, la posibilidad de reproducir en su territorio un sistema tributario paralelo al estatal otorga una autonomía financiera incomparablemente superior a los Territorios forales si se los compara con los demás; sentimiento que se agrava por el problema de la desactualización del cupo que beneficia a las Comunidades forales en perjuicio de las demás puesto que su aportación al *sostenimiento de los gastos públicos* resulta inferior y revierte en un mayor cantidad de recursos disponibles y un elevado grado de autonomía financiera de los territorios históricos. Por ello, sería aconsejable comenzar por un acercamiento entre los sistemas de financiación autonómicos, al menos, desde el punto de vista de su contribución a la caja central.

¹⁸⁶ Una monografía sobre el tema en G. CASADO OLLERO y otros: *La cesión parcial del Impuesto de la Renta a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997.

¹⁸⁷ La cesión efectiva de dicho impuesto a las Comunidades Autónomas de régimen común que han adoptado como propio el modelo de financiación para el quinquenio 1997-2001 (recordemos, todas menos Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura) ha tenido lugar con efectos desde el 1 de enero de 1997 y con el alcance y condiciones fijadas en la Ley 14/1996, una vez que han sido aprobadas las Leyes de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a cada una de estas Comunidades Autónomas. En concreto, Ley 25/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos

Esto significa que las Comunidades Autónomas que han aceptado el nuevo modelo son competentes para aprobar – dentro de ciertos límites – su propia tarifa autonómica y ciertas deducciones¹⁸⁸. Entre las posibles consecuencias que se derivan de

del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 5 de agosto); Ley 26/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 5 de agosto); Ley 27/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 5 de agosto); Ley 28/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 5 de agosto); Ley 29/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 5 de agosto); Ley 30/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla y León y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 5 de agosto); Ley 31/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 5 de agosto); Ley 32/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 5 de agosto); Ley 33/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 5 de agosto); Ley 34/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Murcia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 5 de agosto); Ley 35/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de La Rioja y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 5 de agosto) y Ley 36/1997, de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Valenciana y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 5 de agosto).

¹⁸⁸ Con la aprobación de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA se introducen principalmente dos modificaciones. En primer lugar, se modifica el art. 11 LOFCA en donde se enumera actualmente el IRPF como impuesto susceptible de cesión y se transforma el concepto de impuesto cedido contenido en el art. 10.3 de dicha Ley, cuya antigua redacción distinguía entre cesión total y parcial de un impuesto, dependiendo de si ésta se refería a la totalidad de los hechos imponibles incluidos en el mismo o exclusivamente a alguno o algunos de ellos. Para hacer posible la cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas se ha dado nueva redacción a este precepto introduciéndose una importante matización: la cesión puede ser parcial no sólo porque se ceda el rendimiento de alguno o algunos de los hechos imponibles del tributo de que se trate, sino también porque se ceda parte de la recaudación correspondiente al tributo. La segunda modificación introducida por la reforma afecta también al concepto de impuesto cedido: hasta dicha reforma, las Comunidades Autónomas únicamente podían asumir por delegación del Estado ciertas competencias en materia de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión en relación con este tipo de impuestos. A partir del 1 de enero de 1997, la cesión, con independencia de que sea total o parcial, podrá comprender también competencias normativas, en los términos que determine la Ley de Cesión de Tributos. Esta novedad se inspira en el “Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas”, más conocido como Libro blanco, en el que se recomendaba la conveniencia de dotar a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación con los impuestos cedidos, para potenciar así su nivel de corresponsabilidad fiscal (C. MONASTERIO ESCUDERO; F. PÉREZ GARCÍA, J. V.

la cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas se encuentra la de que, en el ejercicio de sus competencias normativas, pueden éstas configurar un impuesto cuyos *elementos esenciales* difieran mucho de un territorio a otro. Tratándose de la *figura central del sistema tributario*, su delimitación concreta *incidirá directamente en la determinación de la posición jurídica de los ciudadanos en el cumplimiento del deber fundamental de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Habrá, por tanto, que analizar si tras la regulación autonómica se producen diferencias entre ciudadanos de distintas Comunidades Autónomas que puedan traducirse en un quebranto de la igualdad en las condiciones básicas en el cumplimiento de los deberes constitucionales, tal como prescribe el art. 149.1.1º CE.

Precisamente, la constitucionalidad de esta regulación se ha puesto en tela de juicio debido a su difícil compatibilidad con los principios básicos y límites constitucionales sobre los que se articula el Estado de las Autonomías¹⁸⁹.

SEVILLA SEGURA y J. SOLÉ VILANOVA: *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, IEF, Madrid, 1995).

¹⁸⁹ Determinados preceptos de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA; de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de PGE para 1997 y de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias han sido impugnados ante el Tribunal Constitucional por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Extremadura quien planteó tres recursos de inconstitucionalidad admitidos a trámite por providencia del Tribunal Constitucional el 28 de enero de 1997 (BOE de 10 de febrero); por el Consejo de Gobierno y el Parlamento de la Comunidad de Andalucía, mediante tres recursos cada uno de ellos, admitidos a trámite por providencias de 3 de abril de 1997 (BOE de 24 de abril); por las Cortes de Castilla-La Mancha y el Consejo de Gobierno de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha con otros tres recursos de inconstitucionalidad admitidos a trámite, respectivamente, por providencias de 8 de abril de 1997 (BOE de 24 de abril) y de 22 de abril de 1997 (BOE de 30 de abril); y, finalmente, por la Junta General del Principado de Asturias cuyos tres recursos fueron admitidos a trámite por providencias de 6 de mayo de 1997 (BOE de 22 de mayo). El planteamiento de estos recursos pone de relieve, una vez más, cómo se convierte al Tribunal Constitucional en el órgano al que se traslada “la responsabilidad de dirimir muchos de los grandes asuntos del debate político entre las dos principales fuerzas parlamentarias” (F. D. ADAME MARTÍNEZ: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general...*, pág. 252, nota a pie núm. 2).

Ciertamente, determinar si un concreto modelo de financiación autonómica conculca o no la Constitución es una tarea que compete al Tribunal Constitucional, como este mismo órgano ha advertido en numerosas ocasiones¹⁹⁰. Es por ello, que debe ser el máximo garante del Texto fundamental quien se pronuncie sobre los recursos de inconstitucionalidad que ante él han planteado algunas Comunidades Autónomas. Ello no obsta para que se trate de realizar una valoración crítica del modelo de financiación autonómica desde la perspectiva constitucional atendiendo a la incidencia de dicho modelo en la posición de igualdad de los españoles ante las condiciones básicas de cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Como cualquier otro principio o derecho de nuestro ordenamiento jurídico no cabe predicar del de igualdad un valor absoluto ante el que deba ceder cualquier otro principio. Más concretamente, el principio de igualdad de las Comunidades Autónomas debe compaginarse con el de autonomía de estos entes. Por ello, y en la vertiente financiera, el ordenamiento jurídico español da cabida a distintos sistemas autonómicos

¹⁹⁰ Valga por todas, la STC 68/1996, caso Gobierno balear v. Partidas de los PGE para 1988, de 18 de abril, donde leemos que “No hemos de pronunciarnos sobre el sistema más adecuado de financiación de las Haciendas territoriales o de coordinación de las actividades financieras de los distintos entes territoriales entre sí (STC 179/1985) ... *La función de este Tribunal es la de decidir si las concretas disposiciones impugnadas exceden o no el marco de lo constitucionalmente admisible*” (fj 2). El subrayado es nuestro. La potestad revisora del Tribunal Constitucional termina donde comienza el margen de decisión política que nuestra Constitución acepta ante cualquier determinación jurídica aunque, en la historia de nuestro Tribunal, no han sido pocos sus pronunciamientos “políticos”. El problema que plantea la dificultad de juridificar muchos de los conflictos que llegan al Alto Tribunal ha sido objeto de una importante bibliografía. Entre otros, L. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER: “Antiformalismo y enjuiciamiento efectivo en el sistema de la justicia constitucional”, *Revista de Derecho Político*, núms. 16-17, 1982-1983, págs. 39 a 64; A. E. PÉREZ LUÑO: “La interpretación de la Constitución”..., págs. 82 a 132; E. ALONSO GARCÍA: *La interpretación de la Constitución*, CEC, Madrid, 1984; F. J. EZQUIAGA GANUZAS: *La argumentación en la Justicia constitucional española*, IVAP, Oñati, 1987; G. SAMANIEGO BORDIU: “Los problemas de interpretación y aplicación de las materias en las reglas de distribución de competencias”, *Revista de Estudios de la Administración local y autonómica*, núm. 238, 1988, págs. 1123 a 1177 y F. RUBIO LLORENTE: “Seis tesis sobre la

de financiación (de régimen común y forales) y no exige una absoluta identidad en la financiación de las Comunidades Autónomas. En referencia concreta al ámbito tributario, el Tribunal Constitucional ha señalado que “la radicación en una Comunidad Autónoma puede ser, obviamente, una circunstancia que justifique un tratamiento fiscal distinto al que se obtendría en otra Comunidad Autónoma”¹⁹¹.

Lo que sí resulta constitucionalmente exigible es la existencia de un marco básico o una uniformidad mínima del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Para desarrollar esta observación, se debe reflexionar acerca del *papel que cumple el Impuesto sobre la Renta en la estructura del sistema tributario*. Existe un consenso importante acerca de su caracterización como *figura central de aquel sistema a través de la cual se concreta, fundamentalmente, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*¹⁹².

jurisdicción constitucional en Europa”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 35, 1990, págs. 9 a 39.

¹⁹¹ ATC 182/1986, de 26 de febrero, fj 1.

¹⁹² La trascendencia de este impuesto no radica en su capacidad recaudatoria – que, ciertamente, es mucha (sobre el Presupuesto de 1998 y dentro del conjunto de tributos estatales representa, aproximadamente, el 37% de la recaudación total) -, sino por su generalidad y porque es el impuesto que mejor puede contribuir a cumplir las finalidades que marca el art. 31.1 CE (Fuente: *Guía de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, CISS, Valencia, 1999, 1ª ed., pág. 6). En este sentido, Pérez Royo defiende que es la propia naturaleza del IRPF lo que impide su territorialización y que la única forma de hacerla posible hubiera sido a través de su expresa previsión constitucional. Explica este autor que, de entre todas las figuras a través de las cuales se hace efectivo el deber constitucional consagrado en el art. 31 CE, el IRPF ocupa una posición especial puesto que “se trata del único tributo del que son predicables de manera inmediata y directa todas las características que, según el artículo 31 CE, definen el deber constitucional. Se trata, por tanto, del tributo que no agota el deber constitucional, pero que sí define la posición jurídica fundamental del ciudadano en el cumplimiento de dicho deber” (J. PÉREZ ROYO: *El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusivamente constitucional...*, pág. 21). En el ámbito normativo, la anterior redacción del art. 11.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, respondía a este razonamiento puesto que excluía expresamente de la cesión a las Comunidades Autónomas “los siguientes impuestos estatales: a) Sobre la renta global de las personas físicas”.

Ese carácter central ha sido señalado por el propio Tribunal Constitucional al asignarle unas características especiales afirmando que *“el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (...) , es un impuesto de carácter directo, personal y subjetivo, que grava la renta global de las personas físicas de manera progresiva (SSTC 45/1989, fj 2; 150/1990, fj 5 y 214/1994, fj 5). Constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características, (...) , cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes. Al mismo tiempo, es sobre todo a través del IRPF como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1. CE, dada su estructura y su hecho imponible (STC 134/1996, fj 6). Es innegable que el IRPF, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario”*¹⁹³.

¹⁹³ STC 182/1997, caso Escalas del IRPF, de 28 de octubre, fj 9. El subrayado en el original. También la doctrina ha aconsejado que sea el Estado quien retenga aquellos tributos que, además de procurar ingresos para la cobertura del gasto público, están más directamente implicados en la consecución de funciones redistributivas. Musgrave afirma en este sentido que *“la imposición personal, especialmente si implica tipos progresivos, comporta la aplicación de una base global, es decir, que la base de un individuo sea gravada con independencia de dónde radica o dónde se ha obtenido. Por tanto, los impuestos personales con tipos progresivos deben utilizarse por las jurisdicciones en las que se pueda poner en práctica más eficientemente una base global, esto es, probablemente por la jurisdicción central. Por otro lado, el objetivo de redistribución de la renta entre los individuos, con independencia de su jurisdicción de residencia, se hace efectivo mediante un esquema de impuestos y transferencias. Si la función de redistribución está encomendada al gobierno central, la imposición progresiva ideada para asegurar objetivos redistributivos debe ser principalmente central”* (R. A. MUSGRAVE: *Who should tax, where, and what*, McLure, Jr. Ch. Editor, 1983 en F. DE LA HUCHA CELADOR: *“Reflexiones sobre la*

Es decir, se sostiene que lo importante a efectos de determinar la quiebra de los principios de igualdad y solidaridad en materia tributaria es el análisis global del sistema con la dificultad que evidentemente ello supone, aunque puede haber impuestos (en este caso, se trataba del IRPF) capaces por sí mismos de trastocarlo. En este sentido, la Constitución conecta el citado deber de contribuir con los principios de capacidad económica, generalidad, igualdad, solidaridad y progresividad y lo relaciona, a su vez, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario, lo cual no impide que ciertas medidas tributarias que incidan en una sola figura puedan afectar al deber de contribuir, no por su trascendencia autónoma, sino por las repercusiones sobre el sistema. Se aplica una diferenciación entre tributos, porque no todos son igualmente aptos para afectar *per se* al bloque del sistema. En el caso del IRPF la función que cumple en el sistema tributario es básica “constatando su naturaleza, estructura y función dentro del conjunto del sistema tributario”¹⁹⁴.

De este pronunciamiento puede extraerse la conclusión de que *el IRPF ocupa una posición privilegiada en la determinación del status de los ciudadanos en el cumplimiento de su deber fundamental de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y que la alteración de un elemento esencial de este impuesto - como sería la modificación del tipo de gravamen - supone una incidencia en la igualdad básica de los ciudadanos ante el cumplimiento de su deber fiscal.*

financiación de las Comunidades Autónomas”, *Documentación Administrativa*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993, pág. 465, nota a pie núm. 115).

¹⁹⁴ STC 182/1997, caso Escalas del IRPF, de 28 de octubre, fj 7.

Para analizar la posibilidad de que la regulación autonómica sobre el IRPF produzca esa *discriminación* prohibida por el ordenamiento constitucional debemos atender a las facultades que se han otorgado a los entes territoriales en relación con este impuesto. El art. 19 LOFCA y el art. 13.Uno.1º LCTE concretan las competencias normativas que pueden asumir las Comunidades Autónomas sobre el porcentaje de IRPF cedido: se trata de la regulación de la tarifa y de las deducciones en la cuota. La regulación autonómica de estos elementos del Impuesto sobre la Renta puede provocar que, en función de la residencia de los ciudadanos en una u otra Comunidad, disminuya o aumente el esfuerzo fiscal que se les exige en razón de la diferente regulación sobre la tarifa autonómica que podría incrementarse o reducirse hasta en un 20% en una Comunidad Autónoma respecto de otra o sobre las deducciones que puedan aplicarse por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales o por aplicación de renta¹⁹⁵.

Las Leyes de Presupuestos y de Acompañamiento de las Comunidades Autónomas son las normas que incorporan anualmente la regulación de las deducciones autonómicas por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan una minoración de

¹⁹⁵ Claramente, Ibáñez Casado comenta que, tras la regulación de deducciones autonómicas se han producido diferencias de tributación entre ciudadanos de distintas Comunidades Autónomas traducido, en definitiva, en una menor tributación por el IRPF de los sujetos pasivos según el lugar donde tengan su residencia soportando una presión fiscal más liviana: así, “resulta especialmente beneficioso el nacimiento de hijos para los gallegos, contar con una edad avanzada o sufrir minusvalías en Aragón, la compra de una vivienda en La Rioja o Murcia, la realización de donaciones en la Comunidad Valenciana y apoyo para gastos de guardería y de estudios en Baleares” (J. IBÁÑEZ CASADO: “Desigualdades fiscales entre Comunidades Autónomas”, *Impuestos*, núm. 4, 2000, pág. 21).

gravamen efectivo en alguna o algunas categorías de renta¹⁹⁶. Esta heterogeneidad de soluciones puede afectar no sólo a la posición de igualdad que debe garantizarse ante el cumplimiento de los deberes fundamentales sino influir, asimismo, sobre las decisiones económicas de los ciudadanos incidiendo, a su vez, en otros derechos fundamentales como el de igualdad en el ejercicio de la profesión o a la libertad de empresa¹⁹⁷.

En contra de esta lectura, se ha realizado una valoración positiva del nuevo modelo al entender compatible el principio de igualdad con una carga tributaria distinta en unas regiones y otras sobre cualquier tributo¹⁹⁸, por eso se interpreta que la reciente reforma del sistema de financiación autonómica incrementa el nivel de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas atendiendo al grado de corresponsabilidad fiscal¹⁹⁹. Sin embargo, se trata de una valoración efectuada desde el prisma de la

¹⁹⁶ Concretamente, han aprobado medidas en relación con el IRPF-2000 las siguientes Comunidades Autónomas: Castilla y León (Ley 6/1999, de 27 de diciembre. BOCYL núm. 251, de 30 de diciembre); Cataluña (Decreto 369//1999, de 27 de diciembre, de prórroga de Presupuestos de la Generalidad de Cataluña de 1999 - aprobados por Ley 25/1998, de 31 de diciembre. DOGC núm. 2797, de 31 de diciembre-. DOGC núm. 3047, de 31 de diciembre); Galicia (Ley 8/1999, de 30 de diciembre. DOG núm. 252, de 31 de diciembre); Islas Baleares (Ley 12/1999, de 21 de diciembre. BOCAIB núm. 162, de 30 de diciembre); La Rioja (Ley 7/1999, de 20 de diciembre. BOR núm. 159, de 30 de diciembre); Comunidad de Madrid (Ley 24/1999, de 27 de diciembre. BOCM núm. 309, de 30 de diciembre); Región de Murcia (Ley 10/1999, de 30 de diciembre. BORM núm. 301, de 31 de diciembre) y Comunidad Valenciana (Ley 9/1999, de 30 de diciembre. DOGV núm. 3657, de 31 de diciembre).

¹⁹⁷ En este sentido, J. GARCÍA MORILLO; P. PÉREZ TREMPs y J. ZORNOZA PÉREZ: *Constitución y financiación autonómica...*, págs. 164 a 166.

¹⁹⁸ Entre otros, A. ZABALZA MARTÍ: “El nuevo sistema de financiación autonómica”, *Papeles de Economía Española*, núms. 30-31, 1987, pág. 380; F. PÉREZ GARCÍA: “Informe sobre financiación de las Comunidades Autónomas”, *Palau 14*, núm. 15, 1991, págs. 76 y 77; J. TUDELA ARANDA: *Derechos constitucionales y autonomía política...*, pág. 380 y F. D. ADAME MARTÍNEZ: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general...*, págs. 258 a 265.

¹⁹⁹ Sostiene Adame Martínez que “el establecimiento de un tramo autonómico sobre el IRPF creemos que puede servir para que los responsables políticos de las Comunidades Autónomas acaben frenando sus ansias incontenibles de gasto al tomar conciencia de que tarde o temprano sus decisiones en materia de gasto van a tener que ser financiadas a través de tributos establecidos por ellos mismos sobre sus

autonomía financiera frente al enfoque desde el que se han realizado otras apreciaciones, esto es, desde el punto de vista de los principios de igualdad y solidaridad entre Comunidades Autónomas. Esta perspectiva de análisis es preferible en tanto la legitimidad de una medida no cabe analizarla desde el punto de vista de un sólo principio (autonomía en este caso) porque puede resultar positivo el análisis y, sin embargo, no ser respetuosa con otro principio de idéntica naturaleza (igualdad).

Esa igualdad básica en la regulación de las condiciones de ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales encontraba su proclamación en el art. 149.1.1º CE que impone un mínimo de homogeneidad en esta materia permitiendo soluciones diversas y heterogéneas en las regulaciones autonómicas siempre y cuando respeten ese límite inherente a la propia unidad del Estado. Aunque no son muchas las ocasiones en las que el Tribunal Constitucional ha aplicado *el art. 149.1.1º CE* al deber tributario, existe algún pronunciamiento en el que *el Alto Tribunal ha afirmado de manera categórica la estrecha relación existente entre esta prescripción constitucional y la esfera tributaria* reconociendo que la diversidad de tratamiento respecto de la imposición estatal vulnera dicho precepto constitucional en relación con el deber de contribuir. Afirma el Tribunal Constitucional: “Este peculiar régimen fiscal ha de encontrar una aplicación uniforme, pues sería inconciliable con lo prevenido en el art. 149.1.1º en relación con los deberes tributarios en presencia (artículo 31.1 de la misma Norma fundamental) la existencia en este punto de una potencial diversidad de criterios para la aplicación de unas calificaciones que así operan

ciudadanos-votantes” (F. D. ADAME MARTÍNEZ: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general...*, pág. 258).

como presupuesto de tratamientos específicos respecto de impuestos y exacciones fiscales”²⁰⁰. Sin embargo, posteriormente, en la segunda sentencia en la que el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de estudiar la relación entre el art. 149.1.1º y el art. 31 CE, ha recordado que *la autonomía tiene como consecuencia implícita la posibilidad de una cierta dosis de desigualdad tributaria*²⁰¹; línea jurisprudencial que mantiene en la actualidad²⁰².

No cabe, pues, negar la posibilidad de diferencias en el tratamiento fiscal de los ciudadanos debido al ejercicio de la potestad legislativa de las entidades territoriales sobre los deberes tributarios pero hay que determinar el grado de esa divergencia que no resulte lesivo para la igualdad proclamada en el art. 149.1.1.º CE. La cesión de capacidad normativa puede significar la ruptura de la unidad fiscal porque si todas las Comunidades Autónomas suscribieran el nuevo modelo, todas participarían en el tramo autonómico y, en consecuencia, cada una tendría una tarifa aprobada por el correspondiente Parlamento regional produciéndose la existencia de hasta veinte impuestos sobre la renta diferentes: uno por cada de las quince Comunidades

²⁰⁰ STC 87/1987, caso Clasificación de Películas cinematográficas, de 2 de junio, fj 3.

²⁰¹ STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 7.

²⁰² Por ejemplo, en el ATC 182/1986, de 26 de febrero, fj 1. Sobre la relación del art. 149.1.1º CE y los deberes tributarios en la doctrina, consúltese S. RAMÍREZ GÓMEZ: “La actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 66, 1990, pág. 258; M. CORRETJA I TORRENS: *La conflictivitat competencial. La garantia del principi d'igualtat en l'article 149.1.1º CE...*, págs. 66 y 67; F. ESCRIBANO LÓPEZ: “Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisdicción constitucional”, en *El principio de igualdad en la Constitución*, vol. I, XI Jornadas de la Dirección General de Servicios Jurídicos del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, pág. 725; M. NEBRERA: “El artículo 149.1.1º de la Constitución en la consideración del Tribunal Constitucional”..., págs. 98 y 99 y L. JIMÉNEZ COMPAREID: “La constitucionalidad del recargo del 3% sobre la cuota líquida del IRPF en cuanto

Autónomas de régimen común, más Navarra y las tres Diputaciones forales vascas además de la tarifa central. Y aunque es cierto que, con anterioridad a la reforma del modelo de financiación autonómica, existían - y existen - zonas del territorio nacional (Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra) en las que se aplican tipos de gravamen distintos a los previstos en la Ley estatal del impuesto, se trata de una excepción constitucionalmente prevista en la Disposición Adicional Primera y, por tanto, sustancialmente distinta de las diferencias creadas con el nuevo modelo de financiación.

Todas las alegaciones que se hacen a favor de la cesión de competencia normativa a las Comunidades Autónomas sobre el IRPF se escudan en el mínimo impacto fiscal del actual modelo de financiación autonómica ya que la merma en términos recaudatorios es casi inapreciable y así se recuerda que el límite del 20% establecido en el 13.Uno.1ª LCTE sobre la tarifa autonómica impide diferencias cuantitativas importantes del mismo modo que no existe riesgo de competencia fiscal porque la *guerra de tipos* se evitará por razones de tipo práctico como el cumplimiento de los criterios de convergencia sobre déficit y endeudamiento previstos en el Tratado de Maastricht.

Pero la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas es un hecho desde el momento en que se admite la introducción de diferentes tarifas y deducciones en el principal tributo del sistema financiero. En el caso de que esa competencia llegase a ser excesiva, las Comunidades más desarrolladas podrían emplear sus recursos para captar fuentes de riqueza que, en caso contrario, se situarían en las Comunidades menos

ingreso o recurso de la Hacienda autonómica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 69, 1991, págs. 105 a 128.

prósperas o menos competitivas²⁰³. En realidad, ya se ha podido comprobar algo similar en la atracción que las comunidades forales han ejercido en la localización de empresas y formalización de negocios jurídicos²⁰⁴. Por ello, posibilitar el ejercicio de mayor autonomía impositiva a las Comunidades Autónomas permite aumentar las diferencias en sus condiciones socio-económicas de forma que las de mayor riqueza podrán articular estrategias fiscales más audaces y mejorar sus infraestructuras y servicios.

Las diferentes regulaciones autonómicas sobre los deberes tributarios serán compatibles con la Constitución al amparo del legítimo ejercicio de la autonomía financiera que el Texto fundamental les reconoce (art. 156 CE); sin embargo, no podrá extraerse esta conclusión cuando las diferencias se originen en torno a la obligación tributaria que constituye el elemento definidor de las posiciones básicas de los ciudadanos en el cumplimiento de la obligación constitucional del art. 31.1 CE porque la incidencia autonómica en las condiciones básicas de los españoles ante la realización de los deberes constitucionales está prohibida explícitamente en el art. 149.1.1º CE.

D. El ámbito de validez territorial de las normas. El respeto de la territorialidad fiscal

²⁰³ Es el fenómeno conocido como el “voto con los pies” de manera que se agruparían los sujetos según sus preferencias y posibilidades ante los estímulos fiscales que reciben (C. M. THEBOUT: “Una teoría pura del gasto público local”, *Hacienda Pública Española*, núm. 50, 1978, págs. 321 a 331).

²⁰⁴ B. DE LA CRUZ RODRÍGUEZ: “Autonomía frente a solidaridad: la eterna controversia”, *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1998, pág. 26.

En quinto lugar, junto a los principios enunciados, las previsiones contenidas en los arts. 139.2 CE y 157.2 CE actúan como límites determinantes a la heterogeneidad de regulaciones autonómicas sobre deberes constitucionales.

El art. 139.2 CE prescribe: “Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español”. La interpretación de esta faceta del principio de igualdad debe hacerse en el sentido de que cualquier español tendrá derecho a obtener residencia o fijarla en cualquier Comunidad Autónoma recibiendo el mismo trato jurídico que los residentes en esa Comunidad. Lo que no podrá invocar es la exigencia de hacer valer posiciones jurídicas que se disfrutaban en la Comunidad de origen (en materia de impuestos, educación, ...) al amparo de este derecho a la libre circulación.

Por su parte, el art. 157.2 CE establece: “Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías y servicios”²⁰⁵. En este artículo se encierran dos principios. El denominado principio de territorialidad, con carácter absoluto, que prohíbe gravar bienes situados en el territorio de otra Comunidad²⁰⁶ y el principio de neutralidad que veda la creación de cualquier

²⁰⁵ Con este precepto constitucional concuerda el art. 2.1a) LOFCA que establece que “El sistema de ingreso de las Comunidades Autónomas, (...), deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español de conformidad con el apartado dos del artículo ciento cincuenta y siete de la Constitución”.

²⁰⁶ Este principio de territorialidad tan estricto trata de evitar que se trasladen los costes fiscales a una Comunidad distinta a la que establece el tributo con el objetivo de preservar la justicia material y la

tipo de barrera aduanera que suponga la delimitación de mercados interiores con el consiguiente gravamen de cualquier bien o servicio que pretenda entrar o salir del mismo.

La importancia de estos preceptos radica en que *uno de los pilares básicos sobre los que se asienta nuestro Estado de las Autonomías es la configuración del territorio como límite de la validez y eficacia de los títulos competenciales de estos entes*. En otras palabras: el territorio opera como elemento delimitador de la eficacia de las normas y de la actuación de las Comunidades Autónomas y como elemento definidor de sus competencias²⁰⁷, de ahí que la eficacia de las competencias autonómicas haya de ceñirse a los respectivos territorios²⁰⁸.

1. La interdicción de los actos autonómicos restrictivos de la circulación de las personas o de los bienes

solidaridad entre las Comunidades Autónomas (J. GARCÍA MORILLO; P. PÉREZ TREMPs y J. ZORNOZA PÉREZ: *Constitución y financiación autonómica...*, pág. 149).

²⁰⁷ SSTC 12/1984, caso Línea de Alta Tensión I, de 2 de febrero, f.º 2; 44/1984, caso Caja Laboral Popular, de 27 de marzo, f.º 2; 119/1986, caso Línea de Alta Tensión II, de 20 de octubre, f.º 6; 13/1988, caso Ferias Comerciales Internacionales, de 4 de febrero, f.º 2; 86/1988, caso Ley Catalana de Ventas, de 1 de julio, f.º 6; 86/1989, caso Ley de Seguro Privado, de 11 de mayo, f.º 11; 67/1992, caso Subestación de “San Sebastián de los Reyes”, de 30 de abril, f.º 2; 74/1992, caso Hidroeléctrica de “El Pueyo”, de 14 de mayo, f.º 1; 149/1992, caso Bancos de pesca, de 19 de octubre, f.º 3; 180/1992, caso Agencia de Transporte de Mercancías, de 16 de noviembre, f.º 2; 101/1995, caso Villaverde de Trucios, de 22 de junio, f.º 3 y 132/1996, caso Carretera Reinosa-Potes, de 22 de julio, f.º 4.

²⁰⁸ El principio de territorialidad de las competencias de las Comunidades Autónomas se encuentra expresamente formulado en los Estatutos de Autonomía. Por citar el primero de los aprobados, el art. 20.6 del Estatuto del País Vasco recoge “salvo disposición expresa en contrario, todas las competencias mencionadas en los artículos anteriores y otros del presente Estatuto se entienden referidas al ámbito territorial del País Vasco”. En el mismo sentido, art. 9 EA; art. 9.1 EAr; art. 15.1 EAst; art. 7 EB; art. 7.1 EC; art. 39.1 ECan; art. 32 ECant; art. 39.1 EC-M; art. 19.2 ECL; art. 37.1 EG; art. 35.1 EM; art. 43 EN; art. 15.1 EMur; art. 8 EV; art. 27 ECeuta y art. 27 EMelilla.

Respecto a la previsión contenida en el art. 139.2 CE, el Tribunal Constitucional ha declarado que en él se encuentra implícitamente reconocido el *principio de unidad de mercado* pesar de que no aparece mencionado como tal en el Texto constitucional. Asimismo, ha señalado reiteradamente que *se trata de una exigencia derivada del principio de unidad política* proclamado en el art. 2 CE y de las normas que conforman los principios básicos del orden económico²⁰⁹.

La virtualidad del art. 139.2 CE no es crear un mercado único sino el de conjurar el peligro de una fragmentación de la unidad preexistente o, más exactamente, el asegurar que tal unidad básica no se romperá por la irrupción de nuevos centros de gobierno con capacidad para intervenir sobre la economía por lo que *se concibe como un límite al ejercicio de las competencias autonómicas*²¹⁰. La eliminación de los obstáculos a la libre circulación o la imposibilidad jurídica de introducirlos se consigue esencialmente en el Texto fundamental mediante la atribución al Estado de los principales poderes de disciplina y ordenación de las actividades económicas, asegurando con ello el establecimiento de reglas comunes y uniformes para su ejercicio

²⁰⁹ STC 1/1982, caso Coeficientes de Cajas de Ahorros, de 28 de enero, fj 1; 11/84, caso Deuda pública en el País Vasco, de 2 de febrero, fj 5; 29/1986, caso ZUR, de 20 de febrero, fj 4 y 64/1990, caso Subvenciones para Traslado de Industrias a Galicia, de 5 de abril, fj 3. La prohibición contenida en el art. 139.2 CE debe caracterizarse como principio general de la unidad económica aunque no se trata de un precepto fundamental para lograrla puesto que esta unidad se consagra de manera más consistente en otras disposiciones constitucionales que resultan de aplicación preferente (por ejemplo, arts. 19, 33, 35, 38, 139.1 CE) (E. ALBERTÍ ROVIRA: *Autonomía política y unidad económica...*, págs. 247 a 277).

²¹⁰ SSTC 71/1982, caso Estatuto vasco del consumidor, de 30 de noviembre, fj 7; 52/1988, caso Ley catalana del juego, de 24 de marzo, fj 4 y 66/1991, caso Venta de cangrejos, de 22 de marzo, fj 4.

y, como consecuencia, que las personas, los bienes, los servicios y los capitales puedan circular con libertad en todo el territorio²¹¹.

Nuestro Tribunal Constitucional ha introducido una importante matización para entender que una medida va en contra de la interdicción de incidir sobre la circulación de bienes y personas. En este sentido, ha interpretado que “no toda incidencia es un obstáculo”²¹², es decir, que no se produce una vulneración del art. 139.2 CE ante cualquier medida que incida sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional, “sino que lo será cuando persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida adoptada”²¹³ de modo que “nunca podrá considerarse *obstáculo* para la libre circulación de bienes en todo el territorio el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria, más bien, a una inadmisibile constricción de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado”²¹⁴. Porque el objetivo específico del art. 139.2 CE es el de establecer un último parámetro de valoración material de las actuaciones de los

²¹¹ E. ALBERTÍ ROVIRA: *Autonomía política y unidad económica...*, págs. 255 y 256.

²¹² STC 37/1981, caso Centros de contratación de cargas, de 16 de noviembre, fj 2.

²¹³ STC 37/1981, caso Centros de Contratación de Cargas, de 16 de noviembre, f j 2 y 64/1990, caso Subvenciones para Traslado de Industrias a Galicia, de 5 de abril, fj 5.

²¹⁴ STC 87/1987, caso Clasificación de películas cinematográficas, de 2 de junio, fj 5.

poderes públicos que permite eliminar medidas que siendo legítimas desde otros criterios jurídico-constitucionales (competencial, de adecuación a las reglas económicas, de respeto a los derechos fundamentales y a la igualdad) puedan suponer aún así, un obstáculo para la libre circulación (garantía residual y subsidiaria). Pasados ya estos filtros, pueden constituir un obstáculo de los prohibidos en el art. 139.2 CE aquellas medidas que provoquen un efecto restrictivo o, en general, perturbador del tráfico estatal que no guarden proporción con el fin legítimo que tales medidas persiguen²¹⁵.

Por tanto, *la calificación de una medida como obstáculo dependerá, en todo caso, de los efectos restrictivos que de ella objetivamente se derivan para la libre circulación, sin que importe la intencionalidad de quien la adoptó. Habrá que estar a las consecuencias objetivas de las medidas sin que importe su contenido, positivo o negativo. De este modo, una medida que resulte legítima aislada y singularmente considerada (al ser la derivación y concreción de un derecho, por ejemplo, el de autonomía) puede dejar de serlo si se la examina desde el punto de vista del tráfico estatal.*

Parece que la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre el IRPF y el ejercicio real de esas competencias no persigue directamente la finalidad de obstaculizar la libre circulación de bienes, personas, servicios o capitales²¹⁶ pero sí puede hablarse de la existencia de las consecuencias

²¹⁵ E. ALBERTÍ ROVIRA: *Autonomía política y unidad económica...*, págs. 287 a 289.

²¹⁶ Por eso, algún autor ha negado la vulneración del principio de neutralidad por la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre el IRPF ya que, siguiendo con su razonamiento, el hecho de que una Comunidad ejerza su derecho a establecer su propia tarifa del IRPF no

objetivas de las que habla nuestro Tribunal Constitucional puesto que se derivan irremediamente de la atribución de capacidad normativa a las Comunidades Autónomas sobre el IRPF por tratarse de “un impuesto personal con tarifa progresiva de pendiente muy pronunciada”²¹⁷.

La existencia de diferencias territoriales en la tributación por el IRPF puede provocar un efecto restrictivo o perturbador del tráfico estatal en tanto las consecuencias económicas que se derivan de residir en una Comunidad Autónoma u otra, cabe que sean tan dispares que tomadas en consideración por los ciudadanos, les influyan al punto de determinar el lugar donde establecer su residencia, es decir, incidiendo directamente en la libertad de circulación y establecimiento de las personas y bienes en todo el territorio español, previsión contenida en el art. 19 CE que establece que “los españoles tienen derecho a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional”.

El hecho de que las Comunidades Autónomas detenten potestades normativas sobre el IRPF implica que la carga fiscal soportada por los residentes en cada Comunidad sea diferente. El Tribunal Constitucional ha entendido que la posibilidad de que los ciudadanos soporten distintos tributos por el hecho de residir en un Municipio o en una Comunidad Autónoma o por realizar una operación en un territorio u otro no

puede “tropezar” con la prohibición del 139.2 CE porque su hecho imponible no se define en torno a la circulación de mercancías y servicios al gravar únicamente la renta (F. D. ADAME MARTÍNEZ: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general...*, págs. 288 a 293).

²¹⁷ J. PÉREZ ROYO: *El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusivamente constitucional...*, pág. 83.

vulnera la libertad de elección de la residencia²¹⁸. Pero las dificultades de encaje del nuevo sistema de financiación autonómico con la libertad de residencia se concentran en la previsión contenida en el art. 10.Tres.2 LCTE que dispone que “no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos”. Esta regulación concreta sí se opone a la libertad de elección de residencia del art. 19 CE porque este derecho supone la decisión no condicionada de cada ciudadano de residir donde desee y por los motivos que le parezcan oportunos²¹⁹. Un ciudadano debe poder cambiar de lugar de residencia por los motivos que sean, incluidos entre ellos los fiscales, y aunque no existen derechos absolutos, la regulación contenida en la Ley 14/1996 limita el ámbito del derecho de libertad de elección de residencia hasta eliminarlo. La regulación legal de los derechos y libertades debe respetar, en todo caso, su contenido esencial²²⁰. Y,

²¹⁸ Concretamente, el Alto Tribunal en su sentencia 8/1986, caso Revisión de Valores Catastrales en Valencia, de 21 de enero, razonó que “la libertad de elección de la residencia implica, como es obvio, la de opción entre los beneficios y los perjuicios, derechos, obligaciones y cargas que, materialmente o por decisión de los poderes públicos competentes, corresponden a los residentes en un determinado lugar o inmueble por el mero hecho de la residencia, derechos, obligaciones y cargas que pueden ser diferentes en cada caso, en virtud de circunstancias objetivas y de acuerdo con lo dispuesto en el ordenamiento. El hecho de que los residentes en una determinada zona del territorio nacional hayan de soportar obligaciones y cargas mayores que las de otros, lo que normalmente se corresponde con la atribución de mayores beneficios o de una situación de hecho más ventajosa, no limita o restringe su derecho a la libre elección de residencia aún cuando no consideren legalmente exigibles las obligaciones que por razón de residencia se les imponen” (fj 3). En este sentido, de forma más acentuada, el Tribunal Constitucional desvinculó el derecho del art. 19 CE del deber del art. 31 CE, puesto que “una cosa es el derecho a elegir libremente la residencia y a circular por el territorio nacional y otra, las condiciones –en este caso, tributarias- legalmente establecidas” (ATC 182/1986, de 26 de febrero, fj 2). En el mismo sentido, la STC 14/1998, caso Ley de Caza de Extremadura, de 22 de enero, fj 11.D.

²¹⁹ Sobre los derechos protegidos por el art. 19 CE puede verse P. J. GONZÁLEZ-TREVIJANO: *Libertad de circulación, residencia, entrada y salida en España*, Cívitas, Madrid, 1991.

²²⁰ La determinación del contenido esencial de un derecho debe realizarse atendiendo a los dos criterios que el Tribunal Constitucional señaló en su sentencia 11/1981, caso Decreto-ley sobre la huelga, de 8 de abril, a saber, su determinación a partir del tipo abstracto que resulta de las ideas generalizadas o convicciones generalmente admitidas y la comprobación de que los intereses jurídicos que se pretende

concretamente, ante el derecho a la libertad de circulación sólo cabe limitaciones previstas por normas de naturaleza penal o, puntualmente, por razones de salubridad, seguridad o internamiento en centros de salud.

2. La articulación del principio de territorialidad fiscal sobre concretos deberes tributarios: La regulación del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El principio de territorialidad de las normas tributarias como ámbito de validez de las mismas aparece sancionado en el art. 157.2 CE en el sentido de que una Comunidad Autónoma no puede gravar con sus normas fiscales bienes situados en el territorio de otra Comunidad Autónoma. La importancia de esta regla en la articulación territorial de las competencias de las Comunidades Autónomas se deduce de la previsión del art. 147.2.b) CE que impone la delimitación del territorio como contenido obligatorio de los Estatutos de Autonomía. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en más de una ocasión sobre el alcance que debe darse a esta disposición y ha realizado una interpretación restrictiva de la prohibición que se contiene en el art. 157.2 CE. En este sentido, el Alto Tribunal tiene reconocido que el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar que les esté vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus competencias, adoptar decisiones que puedan ocasionar consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional²²¹.

proteger con el reconocimiento constitucional del derecho se hallan efectivamente protegidos por el desarrollo legislativo del mismo (fj 8).

²²¹ STC 37/1981, caso Centros de Contratación de Cargas, de 16 de noviembre, fj 1. Criterio que se reitera en las SSTC 37/1987, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I, de 26 de marzo, fj 14 y 118/1996, caso Ley catalana de Transportes por carretera, de 27 de junio, fj 1.

Existe, asimismo, algún pronunciamiento jurisprudencial que examina concretamente la relación entre este principio de territorialidad y determinadas regulaciones autonómicas en el ámbito fiscal. Haciendo una extrapolación de la jurisprudencia establecida por el Tribunal Constitucional en su sentencia 150/1990 con motivo del establecimiento de un recargo sobre el IRPF²²², puede defenderse que este principio de territorialidad no ha sido violado por la cesión de un tramo del IRPF a las Comunidades Autónomas. En la sentencia mencionada afirmaba el Tribunal que “el art. 157.2 prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma”²²³. Aplicando esta línea jurisprudencial al caso de la cesión del IRPF se defiende que no se produce esta vulneración porque lo que prohíbe el art. 157.2 CE es “adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio” y lo que se está gravando, obviamente, en el IRPF no es un bien sino renta personal que no puede ser ubicada en territorio alguno.

Pero en esta misma sentencia, el Tribunal Constitucional tuvo que admitir la constitucionalidad del recargo porque con la adopción de dicha medida no se vieron

²²² F. D. ADAME MARTÍNEZ: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general...*, págs. 282 y 283 y E. GIMÉNEZ REYNA RODRÍGUEZ: “La reforma de la Hacienda autonómica”, *Impuestos*, núm. 14, 1997, pág. 28. González García, sin embargo, alberga algunas dudas sobre la territorialización del IRPF ya que plantea problemas técnicos de gran envergadura como la no coincidencia entre la fuente del ingreso y la residencia del perceptor y la no coincidencia entre las retenciones practicadas a los contribuyentes y el lugar donde esas retenciones se formalizan que es en las cabeceras de cada empresa (E. GONZÁLEZ GARCÍA: “La cesión del IRPF a las Comunidades Autónomas”, en *El sistema de financiación autonómica*, MAP, Madrid, 1ª ed., 1998, pág. 17).

²²³ STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 5.

afectados directamente los bienes situados en otras Comunidades Autónomas²²⁴. La aplicación de esta doctrina a alguna obligación fiscal en la que se concreta el deber ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conduce a conclusiones distintas. Precisamente, esto es lo que ocurre si se analiza la nueva regulación del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las adquisiciones *mortis causa*.

Las dudas de inconstitucionalidad del nuevo modelo se proyectan, principalmente, sobre el art. 10.4.a) LOFCA que establece que “cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá a la del causante” y sobre los artículos concordantes de la LCTE [arts. 5.Dos y 6.Dos.a)] y sobre el art. 19.2 LOFCA que reconoce en sus apartados b) y c) competencias normativas respecto del Impuesto sobre el Patrimonio (IP, en adelante) y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²²⁵ (ISD, en adelante) y cuyo alcance ha sido delimitado por el art. 13.2 y 3 LCTE que concretan esas competencias en la regulación del mínimo exento y de la tarifa para el IP

²²⁴ Para completar su razonamiento, añadiremos que el Alto Tribunal reconoció que el recargo sí podía producir efectos mediatos o indirectos sobre tales bienes pero este alcance no vulneraba el art. 157.2 CE puesto que “una cosa es adoptar medidas tributarias sobre bienes y otra distinta establecer un recargo tributario cuyos efectos puedan alcanzar mediata o inmediateamente, en el ‘plano de lo fáctico’, a los bienes como fuente de la riqueza o renta que constituye el hecho imponible” (fj 5).

²²⁵ En sus párrafos finales, este artículo pretende fijar una serie de garantías para evitar la inconstitucionalidad del ejercicio de las competencias normativas sobre los tributos cedidos por parte de las Comunidades Autónomas: “En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la

y la regulación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, fijación de la tarifa y de las reducciones de la base imponible para el ISD, implicando una quiebra del principio de territorialidad expresamente recogido en materia tributaria en el art. 157.2 CE.

Así, existe práctica unanimidad acerca del *difícil encaje constitucional de la atribución de competencias normativas en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio*²²⁶. Según el art. 3 de la Ley 19/1991, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, su hecho imponible lo constituye “la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1º de esta Ley” constituyendo el patrimonio neto de la persona física “el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder” (art. 3.2 LIP). *Las dudas de constitucionalidad surgen desde el momento en que se ha escogido como punto de conexión en este impuesto la residencia habitual* (art. 5.Dos LCTE) *creando la “ficción”*²²⁷ *de que el patrimonio está allí donde reside su titular*. No resulta difícil

prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional” (art. 19.2 *in fine* LOFCA).

²²⁶ En contra, Tejerizo López que distingue entre el tributo propiamente dicho identificado a través del hecho imponible y los elementos para su cuantificación entre los que se hallarían, característicamente, la base imponible y el tipo de gravamen. La determinación del hecho imponible y de los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio corresponde al Estado puesto que se trata de un impuesto cedido y esta regulación se contiene, efectivamente, en una ley estatal (Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio) no afectada por las prohibiciones del art. 157.2 CE (J. M. TEJERIZO LÓPEZ: “Estado actual de la financiación autonómica”, *Información fiscal*, núm. 21, 1997, págs. 35 y 36).

²²⁷ La doctrina constitucional acerca de la definición de ficción legal se contiene, entre otras, en la Declaración del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 1992 considerándola como “una construcción

imaginar el supuesto de un sujeto que sea propietario de bienes dispersos en diversas Comunidades Autónomas y que resida en otra diferente. Por el juego de la ficción, la tarifa que aplique la Comunidad de residencia en el Impuesto sobre el Patrimonio será la que gravará la totalidad de bienes del sujeto por tratarse del territorio en que reside el contribuyente, produciéndose un efecto de extraterritorialidad de las normas autonómicas y una afectación directa de los bienes localizados en ese territorio²²⁸.

Algo similar se da en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones respecto al hecho imponible en las adquisiciones *mortis causa*. El hecho imponible de este impuesto lo constituye “la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio” (art. 3.1.a) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Para este impuesto se ha fijado punto de conexión en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo (art. 10.4.a LOFCA y art. 6.Dos.a) LCTE). En este supuesto, también puede producirse una cierta extraterritorialidad si los bienes que integran la base imponible del impuesto se encuentran ubicados en el territorio de otras Comunidades Autónomas

jurídica que tiene por objeto, contrariando la realidad, introducir en el ámbito de aplicación de una norma anterior un supuesto de hecho que, de otra forma, estaría excluido del mismo, siendo una de sus notas definitorias esenciales el no ser medio idóneo para operar sobre lo jurídicamente imposible...” (fj 5).

²²⁸ Por ello, y a pesar de tratarse de una técnica muy empleada en Derecho Tributario, carece de justificación el empleo de la ficción legal del art. 5 LCTE porque introduce puntos de conexión “que implican sortear una prohibición tajante y clara de la Constitución” (J. GARCÍA MORILLO; P. PÉREZ TREMPs y J. ZORNOZA PÉREZ: *Constitución y financiación autonómica...*, pág. 157). Estos mismos autores apuntan algunas soluciones que, manteniendo la cesión a las Comunidades Autónomas de potestades normativas sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, resultan más respetuosas con el principio de territorialidad y el reforzamiento de la corresponsabilidad fiscal como, por ejemplo, cesiones porcentuales, establecimiento como punto de conexión de la ubicación de los bienes combinado con el fraccionamiento de la base del Impuesto o con medidas compensatorias entre los distintos territorios fiscales, etc. (J. GARCÍA MORILLO; P. PÉREZ TREMPs y J. ZORNOZA PÉREZ: *Constitución y financiación autonómica...*, pág. 160).

distintas a aquélla en la que tuviera fijada su residencia habitual el causante en el momento del fallecimiento.

Resumiendo: el *principio de territorialidad* alcanza una significación muy particular en el campo tributario donde ha recibido la denominación de *principio de circunscripción al término* o de *no traslación*²²⁹, puesto que encierra una prohibición excluyente de cualquier medida autonómica en el ámbito tributario que directamente produzca efectos extraterritoriales al responder a la exigencia fundamental de que cada Comunidad Autónoma asuma sus propios costes fiscales y se evite la traslación de esos costes a otra Comunidad Autónoma, exigencia ésta que se deduce no sólo y principalmente del principio de justicia material sino también del principio de solidaridad.

Las previsiones contenidas en el ISD y en el IP provocan ese efecto extraterritorial primario que contrastan con lo dispuesto en el art. 157.2 CE. Las facultades legislativas cedidas a las Comunidades Autónomas van a permitir que la determinación por una Comunidad Autónoma de la carga tributaria, la soporten bienes situados fuera de su territorio quebrando el límite natural que la Constitución impone para la totalidad de las competencias autonómicas: el principio de territorialidad de las normas.

3. La incidencia del Derecho comunitario europeo sobre la configuración del deber tributario en el ámbito nacional y autonómico

²²⁹ J. GARCÍA MORILLO; P. PÉREZ TREMPES y J. ZORNOZA PÉREZ: *Constitución y financiación autonómica...*, pág. 146.

El análisis de los límites constitucionales a la heterogeneidad de regulaciones autonómicas en materia de deberes tributarios debe completarse con un estudio sobre la incidencia que la integración europea ha supuesto en esta materia.

Podemos comprobar cómo en diferentes países europeos - entre los que se encuentra España - se están produciendo dos *movimientos aparentemente contradictorios*: mientras, *por un lado, tiene lugar una progresiva integración de estos países en la unidad supranacional que representa la Unión Europea (UE, en adelante), por otro lado, se experimentan procesos de regionalización o descentralización en el interior del Estado.*

Pero estas tendencias son sólo opuestas en apariencia: no se trata de la creación de nuevos conceptos de Estado sino de un “cambio de papel y función del Estado, tal y como se ha reflejado tradicionalmente en los documentos constitucionales”²³⁰. *Ambos procesos de centralización de decisiones en instancias supranacionales y de descentralización de poderes en el seno de los Estados comunitarios son perfectamente compatibles* ya que “el proceso de descentralización política refuerza y no destruye la instancia superior y el proceso de integración que en ella se cumple”²³¹.

La fundamentación de ambos es clara: así como las tácticas de regionalización respondían a razones de eficacia, de mayor proximidad a los ciudadanos, de mayor grado de democracia o a cuestiones vinculadas con sentimientos históricos o

²³⁰ L. LÓPEZ GUERRA: *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, CEC, Madrid, 1996, pág. 30.

nacionalistas, la fórmula de integración europea responde a la necesidad de ofrecer una mayor competitividad en el marco de la globalización de la economía al que estamos asistiendo.

Desde esta última perspectiva, la construcción de la Unión Europea ha supuesto cambios radicales en el funcionamiento y la organización de todos aquellos países que la integran incidiendo, muy especialmente, tanto en la configuración de los deberes tributarios como en el sistema de financiación de los Estados miembros²³².

a. Los deberes tributarios autonómicos y la armonización fiscal europea

La Comunidad Europea tiene un verdadero ordenamiento tributario entendido como aquel conjunto de principios y normas que tienen por objeto la *armonización fiscal* de la Comunidad y la obtención de recursos dinerarios para el cumplimiento de sus fines como organización supranacional. Un poder tributario propio y un conjunto de instituciones estrictamente comunitarias terminan por configurar un verdadero ordenamiento.

La gran peculiaridad de este Derecho es que no se limita a regular la obtención de recursos pecuniarios como cualquier organización política estatal, sino que también

²³¹ E. GARCÍA DE ENTERRÍA: *La revisión del sistema de autonomías territoriales: reforma de Estatutos, Leyes de Transferencia y delegación, federalismo...*, pág. 94.

²³² De ahí que, como indica Porras Nadales, el acercamiento a la realidad territorial española obliga a tomar como marco de encuadramiento hasta tres dimensiones. En primer lugar, la que se refiere al propio desarrollo de la Constitución de 1978 a partir de su art. 1.3 como marco normativo unitario central; en segundo lugar, aparecería el ámbito referido al desarrollo de los principios de los Estatutos de Autonomía y, finalmente, nos enfrentamos a una dimensión supraterritorial deducida del proceso de integración europea que se consolida especialmente tras el Tratado de Maastricht (A. J. PORRAS NADALES; "Estado social y Estado autonómico"..., págs. 1232 y 1233).

armoniza los ordenamientos estatales, como corresponde a un organismo supranacional, a la luz de los fines y medios de la Comunidad misma. Estas dos vertientes tienen una importancia y una extensión muy diversas. Así, la primera vertiente de armonización vincula a los Estados miembros como titulares de poder tributario exigiendo su adecuación a los principios y a las normas supranacionales que buscan la aproximación o uniformidad entre las diversas regulaciones estatales, al mismo tiempo que crea situaciones jurídico-tributarias concretas para los sujetos de Derecho comunitarios. La segunda (obtención de recursos dinerarios para la financiación de sus fines) es esencialmente igual a la de cualquier ente público dotado de poder tributario, con las peculiaridades de que todos los Estados miembros son sujetos pasivos en dos impuestos de la mayor importancia (los que se aplican sobre la base IVA y PNB de cada Estado) y que la Comunidad utiliza en la aplicación de todos sus tributos las Administraciones de los Estados que la integran²³³.

La cuestión que nos suscitan las previsiones homogeneizadoras fiscales en el seno de la Unión Europea es la de la *compatibilidad de estos objetivos con la existencia de diversos sistemas tributarios de los países que la integran* y, más aún, en el supuesto de un Estado descentralizado como el nuestro, *los límites que la construcción europea impone a la diversidad de sistemas financieros de las Comunidades Autónomas* y la posición de los ciudadanos frente a los concretos deberes tributarios que se derivan de la concreción legislativa de cada modelo de financiación autonómica.

²³³ R. CALVO ORTEGA: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte General*, vol. I, Cívitas, Madrid, 1999, 3ª ed., pág. 557.

Desde los inicios de la construcción europea - plan Schuman - hasta el momento actual - tras el Tratado de Maastricht y el de Amsterdam - se ha pretendido conseguir una integración económica de forma progresiva hasta alcanzar una integración política. Aquella integración económica se ha logrado, principalmente, a través de una serie de disposiciones que limitan y condicionan el poder impositivo de los Estados miembros. Ese conjunto de disposiciones forma parte de lo que se ha venido a denominar como Derecho fiscal europeo y en el se integran disposiciones cuyo objetivo consiste en la abolición de barreras fiscales; interdicción de obstáculos a la libre circulación en la comunidad y consecución de la armonización fiscal.

La *armonización* significa limar disparidades entre legislaciones internas a fin de que sean susceptibles de realizar un objetivo común²³⁴ y aparece consagrada en el art. 3 TCE donde leemos que: “Para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2, la acción de la Comunidad implicará en las condiciones y según el ritmo previsto en el presente Tratado h) La aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común”. *La armonización fiscal*, como especialidad de esa armonización genérica, *intenta el acercamiento de los sistemas fiscales de los diferentes países para eliminar las distorsiones de naturaleza tributaria*²³⁵.

²³⁴ A. CAYÓN GALIARDO; R. FACÓN Y TELLA y F. DE LA HUCHA CELADOR: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, IEF, Madrid, 1990, pág. 7.

²³⁵ La importancia de la armonización ha sido muy desigual si comparamos la imposición indirecta y la directa ya que resulta difícil encajar la armonización de la imposición directa en el campo normativo porque mientras que en la armonización de la imposición indirecta no hay duda acerca de su fundamentación en el Tratado de Roma (arts. 90 y 93, según la nueva numeración dada por el Tratado de

Es obvio que la excesiva ampliación de la autonomía financiera de las regiones sobre determinados impuestos puede comprometer el correcto funcionamiento del mercado único, porque el engrosamiento del poder fiscal sin límites desestabilizaría no sólo la unidad nacional, favoreciendo la fragmentación sino la misma integración comunitaria. No quiere decirse con ello que la Europa Comunitaria sea contraria a la existencia de especificidades fiscales diferentes, ya que no toda peculiaridad autonómica en materia impositiva es contraria al ordenamiento comunitario, máxime cuando la armonización fiscal no es uniformidad.

b. Las “vacaciones fiscales” vascas y la Unión Europea: antecedentes

En nuestro país estamos asistiendo a una cuestión problemática conectada con el *principio de libre competencia en el seno de la Unión Europea* y la articulación de este *principio con el de la autonomía regional*.

En el ejercicio del poder tributario conferido a los territorios forales, se están aprobando distintas medidas incentivadoras de la inversión que inciden en determinados impuestos, tanto directos (Renta y Sociedades) como indirectos (Transmisiones

Amsterdam) no se pueden hallar tan claros referentes en el mismo Tratado sobre la directa. Pero, además, los Estados se muestran reacios al acercamiento de sus legislaciones en este terreno. Entre las razones que justifican esa resistencia destacan, en primer lugar, la de tratarse de cuestiones muy ligadas a la soberanía nacional; en segundo lugar, los impuestos directos constituyen instrumentos de primer orden en el desarrollo de las políticas económicas cuya modificación puede afectar incluso a la justicia presupuestaria en el sentido de que suponen una alteración de la distribución del coste de los gastos públicos; en tercer lugar, la desaparición de un impuesto, la adaptación de otro o la implantación de uno nuevo, tiene unos efectos en el sistema tributario cuyas figuras son normalmente interdependientes que van más lejos de lo que en principio pudiera pensarse que sería lógica consecuencia de la medida adoptada y, por último, razones de tipo práctico como la necesidad de adecuar y recomponer los órganos y medios humanos de la administración encargada de la gestión tributaria. Sin embargo, la evolución armonizadora en el seno de la Comunidad Europea ya ha comenzado respecto a los impuestos personales y directos ya que, lograda una considerable paridad de presión fiscal en los impuestos indirectos, son las diferencias en la imposición directa las que determinan el peso real de cada sistema tributario.

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados). Estas medidas han sido objeto de algunos recursos por parte del Estado y de algunas Comunidades Autónomas porque se traducen en ventajas fiscales sólo aplicables a los sujetos que puedan tributar en las Haciendas forales por ser residentes en el territorio en el caso de personas físicas o por hallarse domiciliadas en él en el caso de las empresas. Esta situación puede constituir una quiebra de los principios de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE); suponer además una medida discriminatoria entre ciudadanos españoles ante el cumplimiento de obligaciones por razón de residencia (art. 139.1 CE) y configurarse como un obstáculo prohibido por el art. 139.2 CE.

En principio, hasta 1998, la respuesta a los recursos judiciales presentados de forma sistemática por la Administración central y las autonomías de régimen común finalizaba siempre exitosamente para las fiscalidades forales ya que resultaba de enorme dificultad probar con cifras que la aplicación de un régimen tributario diferenciado en aquellos territorios suponía una “presión efectiva global inferior” al resto de España. Pero el Tribunal Supremo, en su sentencia de 7 de febrero de 1998, decidió anular ciertos incentivos tributarios concedidos en su día por Vizcaya en la Norma foral 8/1988, de 7 de julio, por ser contrarios a la normas de armonización fiscal 11 y 12 del artículo 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco²³⁶. Criterio éste

²³⁶ Estas norma establecen, respectivamente, la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra así como producir una presión fiscal global inferior a la que exista en territorio común. Un comentario la STS de 7 de febrero de 1998 en A. M. CUBERO TRUYO y A. J. SÁNCHEZ PINO: “Algunas reflexiones sobre el poder tributario foral (al hilo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998, anulando beneficios fiscales de Vizcaya), *Quincena Fiscal*, núm. 4, 1999, págs. 89 a 101.

que ha sido reiterado por otras sentencias posteriores del mismo Tribunal Supremo de 13 y 22 de octubre de 1998.

Esta cuestión se ha trasladado al ámbito europeo, en el que se han producido diversas resoluciones, por la *incompatibilidad de los incentivos tributarios forales con las prohibiciones contenidas en los Tratados sobre discriminación, obstáculos a la libre circulación y límites a la libre competencia*²³⁷.

Los órganos implicados en esta serie de pronunciamientos han sido la Comisión y el Tribunal de Justicia. A ambos, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 211 y 220 TCE, les corresponde evitar el incumplimiento del Derecho comunitario por parte de los Estados miembros, entendiendo por tal tanto las conductas positivas como las omisiones o retrasos en la ejecución de las normas comunitarias y – lo que más nos interesa a nosotros – sea cual sea la instancia responsable dentro del Estado, incluidas las Comunidades Autónomas, los órganos jurisdiccionales y los órganos constitucionalmente independientes²³⁸.

La Comisión Europea, en su Decisión de 10 de mayo de 1993, *declaró que ciertas ayudas concedidas por las normas fiscales forales* (normas forales 29/1988 de Alava; 8/1998 de Vizcaya y 6/1988 de Guipúzcoa sobre incentivos fiscales a la inversión) *falseaban la competencia por favorecer a empresas que operaban*

²³⁷ En principio, los regímenes forales deben acomodar su normativa a los criterios de armonización fiscal tal y como determina el art. 7 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, para el Convenio y el art. 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, para el Concierto.

²³⁸ STJCE de 5 de mayo de 1970, caso Comisión/Bélgica.

exclusivamente en el País Vasco, por lo que se exigió garantías contra eventuales discriminaciones de los inversores no radicados en la Comunidad vasca²³⁹.

Como consecuencia, *el Parlamento español*, para neutralizar la decisión de la Comisión, *previno* en la Disposición Adicional 8ª de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden social *un sistema de reembolso compensatorio*, a cargo de la Administración Tributaria del Estado, para las empresas de la UE no residentes en España que desarrollen sus actividades en Euskadi, por las cantidades que hubieran pagado en exceso con respecto a las que hubieran debido abonar como tributos de haber podido disfrutar de los incentivos previstos por la legislación propia de las Comunidades Autónomas de régimen especial. Conocida esta modificación legal, la UE concluyó que las autoridades españolas se habían ajustado a las normas comunitarias sobre libertad de establecimiento y que, en consecuencia, el régimen fiscal vasco ya no entrañaba discriminación.

Pero la polémica no ha finalizado aquí por varios motivos. Por un lado, la Comunidad Autónoma de La Rioja ha recurrido ante el Tribunal Constitucional la Disposición Adicional citada porque, al margen de sus efectos discriminatorios derivados de la limitación del ámbito de aplicación de esta disposición a los residentes de la UE, el reembolso se efectúa con cargo a los Presupuestos Generales del Estado

²³⁹ A juicio de la Comisión Europea se dan en las ayudas fiscales los cuatro criterios que el Tratado de la Unión para considerarlas como “ayudas de Estado ilegales”: son financiadas por recursos estatales, favorecen a determinadas empresas, falsean la competencia y perjudican los intercambios entre los Estados miembros (E. SIMÓN ACOSTA: “El Convenio Económico”..., pág. 243).

vulnerando el principio de asignación equitativa entre los recursos del art. 31.2 CE²⁴⁰. Por su parte, la STS de 7 de febrero de 1994, ha anulado la norma foral 8/1988 de las Juntas generales de Vizcaya, de 7 de julio, en vista de que los ciudadanos residentes en España pero fuera del territorio del País Vasco no disfrutarían de la devolución antes citada para el resto de los europeos, por lo que quedaban en desventaja competitiva no sólo respecto de las empresas sometidas al régimen especial, sino también de las de los demás Estados miembros de la UE que ejercieran actividades en el País Vasco. Por último, la esperada decisión del Tribunal de Justicia de la UE que debía resolver una cuestión prejudicial, remitida por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco para dilucidar si las anteriores medidas fiscales de apoyo a la inversión para facilitar la instalación de empresas son compatibles con los arts. 43 y 87 del TCE (libertad de establecimiento de personas o empresas en cualquier Estado miembro de la UE e incompatibilidad con el mercado común de las ayudas otorgadas por los Estados, bajo cualquier forma, que falseen o puedan falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones, respectivamente) se ha cerrado en falso²⁴¹.

²⁴⁰ Para Orón Moratal esta medida que “por sí sola puede resultar contraria al texto constitucional, sus efectos podrán verse salvados si se viese acompañada de una modificación en el señalamiento del cupo y de la aportación económica que los territorios forales deben realizar al Estado, de tal modo que así se compensase la salida de fondos estatales, recayendo así, en última instancia, el reembolso sobre las Haciendas Forales” (G. ORÓN MORATAL: “Las diferencias tributarias de carácter interno ante la Unión Europea”, *Impuestos*, vol. II, 1995, pág. 1273).

²⁴¹ La cuestión prejudicial sobre las conocidas como “vacaciones fiscales” se ha disuelto tras la firma del Acuerdo Fiscal entre el Estado y el País Vasco en enero de 2000. Como explica Orón Moratal, “con el objetivo de evitar un estallido jurídico se ha optado por una detonación controlada eliminando las controversias existentes, y estableciendo cauces para que no se reproduzcan, pero manteniendo la estructura del Concierto” (G. ORÓN MORATAL: “Consideraciones sobre las desigualdades tributarias de los diferentes regímenes de financiación autonómica y el Acuerdo fiscal Estado-País Vasco de enero de 2000: La Rioja como tercero no protegido”, texto inédito facilitado por el autor, pág. 9). Acuerdo que puede resumirse en un doble objetivo: por un lado, se derogan o modifican normas controvertidas y se desiste de los recursos planteados por el Estado y, por otro, se pretenden evitar los conflictos que pudieran

La vulneración de este último artículo ha motivado que la Comisión Europea, de nuevo, en su decisión de 24 de febrero de 1999 exigiera la devolución de parte de las ayudas públicas otorgadas por la Diputación Foral de Álava y el Gobierno vasco a la empresa coreana Daewoo, instalada en Vitoria, ya que distorsionan la libre competencia empresarial y rompen la unidad de mercado. Los incentivos fiscales concedidos contienen según la Comisión elementos suficientes para conferirles el carácter de ayudas estatales, cuya concesión y autorización vienen sometidas a la disciplina comunitaria de los arts. 92 a 94 del TCE.

c. Grado de homogeneización que la Unión Europea impone a los sistemas tributarios de los países comunitarios

A la vista de esta situación, *la Unión Europea podría considerarse como un obstáculo al ejercicio de la autonomía impositiva de estos territorios forales* y, por tanto, a la facultad de regular diferenciadamente los deberes tributarios de los ciudadanos que residan en su territorio. *Sin embargo*, desde el punto de vista constitucional, *estas decisiones de la Comisión Europea en modo alguno pueden cuestionar la capacidad normativa en materia fiscal de las Diputaciones forales* puesto que el Concierto vasco es un instrumento de rango constitucional que garantiza la capacidad del Gobierno vasco de elaborar sus propias leyes fiscales y configurar de acuerdo con ellas los concretos deberes tributarios de los residentes en la citada Comunidad. Lo que sucede es que el ejercicio de esa capacidad normativa viene sometido a la disciplina comunitaria de las ayudas estatales, a la que no puede escapar

surgir con la aprobación de nuevas normas aunque con carácter temporal hasta el nuevo Concierto de 1 de enero de 2002.

ninguna autoridad de ningún Estado miembro, ya sea ésta central, autonómica, regional o local que disponga de capacidad normativa. Las leyes forales no pueden violar las normas que rigen en el espacio económico europeo.

Lo esencial de la cuestión no es si dentro de un Estado cabe o no que haya dos sistemas tributarios diferenciados, puesto que esto se deduce del mismo Texto constitucional, sino la aplicación que se hace de ellos. La existencia de los regímenes forales es incuestionable desde el punto de vista del Derecho interno, pero lo que sí es cuestionable es el ejercicio que se haga, tanto desde el marco constitucional como comunitario europeo. *El foco de la cuestión, por tanto, se pone no en la soberanía foral para aprobar incentivos fiscales, sino en los efectos de éstos sobre la libre competencia.* Es doctrina reiterada del TJCE el hecho de que un Estado miembro no puede alegar alguna peculiaridad interna propia de su sistema de fuentes de producción normativa para no cumplir con las obligaciones del derecho comunitario tanto del originario como del derivado.

En consecuencia - aunque el Derecho comunitario es, en principio, neutral frente a la organización territorial de cada Estado y, por tanto, también hacia la ordenación jurídica del sistema de financiación autonómica como consecuencia directa de la organización territorial del Estado -, la libertad de los Estados para distribuir competencias está limitada por las exigencias de plena eficacia de la normativa comunitaria, de modo que *el reparto competencial*, aun siendo una cuestión interna de los Estados *no puede impedir ni obstaculizar la eficacia del Derecho Comunitario.*

Junto a la problemática de la articulación del principio de libre competencia en relación con los poderes tributarios de las Comunidades Autónomas existe otro asunto

controvertido cual es la dificultad de hacer valer los principios comunitarios cuando el afectado es nacional del Estado miembro de donde procede la infracción. Y es que la libertad de establecimiento del art. 43 del Tratado al igual que la libertad de circulación de trabajadores del art. 39 se proclama con el fin de evitar toda discriminación por razón de nacionalidad. De manera que estos preceptos serán difícilmente invocables cuando en el conflicto no exista la dinámica nacional/extranjero. De ahí que, con frecuencia, los remedios que se plantean desde la UE a las vulneraciones del orden comunitario por parte de la legislación de un Estado tengan una eficacia distinta *ad extra* o *ad intra*.

Por ello, habría que plantearse si los empresarios españoles merecerían la misma tutela que los empresarios comunitarios por estar en una situación comparable. Es decir, ¿cabe defender esta prohibición de discriminaciones para todos los ciudadanos comunitarios incluidos los nacionales dentro de cada Estado? Ciertamente, desde la perspectiva del derecho interno, los márgenes son más amplios puesto que las normas del bloque de constitucionalidad permiten el tratamiento diferenciado de las personas físicas en función exclusivamente de su residencia de forma que, cualquier diferencia de trato tributario de establecimientos situados en el mismo territorio motivados por la diferente residencia o vecindad del titular, no vulnera automáticamente la libertad de establecimiento del art. 139.2 CE. No obstante, debería apuntarse la respuesta afirmativa puesto que, *en primer lugar*, una diferencia significativa puede ser susceptible de influir de forma relevante en las decisiones sobre la situación de las empresas limitando el ejercicio de la libertad consagrada en el art. 139.2 CE y, *en segundo lugar*, debe superarse la visión reduccionista de la igualdad comunitaria que

supone condicionar la discriminación prohibida por el Derecho Comunitario al factor de la nacionalidad²⁴².

En este sentido, se ha producido una evolución claramente perceptible en la línea jurisprudencial del TJCE. En principio, la posibilidad de referir las prohibiciones de discriminación comunitaria a situaciones internas de los Estados miembros se entendió claramente limitada por una tradición jurisprudencial que no las considera objeto de protección por el Derecho comunitario²⁴³. Esto es, el Derecho Comunitario no tiene porqué dispensar protección al nacional de un Estado miembro que, por su normativa interna, resulte peor tratado que el nacional de otro Estado miembro. Es lo que se llama discriminación inversa la cual no está expresamente prohibida²⁴⁴.

Pero esta doctrina fue matizada por la sentencia Asscher²⁴⁵, de 27 de junio de 1996, en la que señala claramente que, aunque las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación no pueden aplicarse a situaciones puramente internas de un Estado miembro, “no es menos cierto que el alcance del art. 52 del Tratado (actual art. 43) no puede interpretarse de manera que excluya del ámbito de aplicación del Derecho Comunitario a los propios nacionales de un Estado determinado, cuando éstos, por su propio comportamiento, se encuentran respecto del Estado miembro del que son

²⁴² SSTJCE de 12 de febrero de 1974, caso Sotgiu; de 15 de enero de 1986, caso Pinna; de 30 de mayo de 1989, caso Comisión/Grecia y de 23 de febrero de 1994, caso Schloz.

²⁴³ SSTJCE de 28 de marzo de 1979, caso Saunders; de 28 de junio de 1984, caso Moser; de 17 de diciembre de 1987, caso Zaoui y de 16 de junio de 1994, caso Steen.

²⁴⁴ STJCE de 13 de marzo de 1979, caso Peureux.

²⁴⁵ En el caso Asscher se ventila un asunto entre la legislación de un Estado y un nacional de ese mismo Estado pero que ya no reside en él y pertenece fiscalmente a un país distinto del país legislador.

originarios en una situación equiparable a la de cualquier otro sujeto que goza de los derechos y libertades que garantiza el Tratado”. A partir de esta afirmación, se puede concluir que el ciudadano español vería amparado su derecho a la libre circulación de personas, mercancías o servicios frente a una determinada ordenación de la financiación autonómica no sólo a partir del art. 157.2 CE y 9.c) LOFCA sino también desde el Derecho Comunitario²⁴⁶.

Por el contrario, en el caso de la libertad de establecimiento, el TJCE se conformó con que la cuestión quedase solucionada para los ciudadanos comunitarios y decidió que se trataba de una cuestión de discriminación interna, no siendo éstas tenidas en cuenta normalmente por el Tribunal como se pone de relieve en la sentencia de 26 de enero de 1993²⁴⁷. Es decir, los ataques a la libertad de establecimiento que tengan exclusiva incidencia en el interior de un Estado miembro sólo podrán acometerse a través de la legislación interna. Por eso dio por válida la Disposición Adicional 8 de la Ley 42/1998 que reconoce el derecho a la compensación únicamente a los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España, reconociendo que una circunstancial discriminación de los residentes españoles es una cuestión interna, irrelevante para el Derecho Comunitario.

Esta solución, en principio, es coherente con las limitadas competencias que el Tratado de la Comunidad Europea reconoce tanto a la Comisión como al Tribunal de

²⁴⁶ En este sentido, C. GARCÍA NOVOA: “Financiación autonómica y derecho comunitario”, *Crónica Tributaria*, núm. 85, 1998, pág. 125.

Justicia de Luxemburgo en tanto que, una vez determinado si ha existido o no incumplimiento por parte del Estado de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario, no puede declarar la nulidad de las disposiciones internas contrarias al Derecho comunitario ni ordenar al Estado declarado incumplidor las medidas apropiadas para poner fin al incumplimiento (arts. 226 y 228 TCE)²⁴⁸.

Sin embargo, de lo expuesto, no cabe deducir que las medidas a adoptar dependen de la discrecionalidad del Estado afectado, ya que, en primer lugar, la eficacia directa de las normas comunitarias implica la prohibición de que las autoridades nacionales apliquen normas internas declaradas incompatibles con el Tratado. Además, el Estado queda obligado a suprimir con efectos retroactivos las consecuencias de la infracción (a través de la devolución de los ingresos indebidamente percibidos, por ejemplo) y cuando esta aplicación retroactiva sea imposible, podrá exigirse en su caso, la indemnización adecuada.

En este sentido, la sentencia que declara el incumplimiento goza de una autoridad absoluta. Puede ser invocada por cualquier particular ante los Tribunales internos del Estado incumplidor para que inaplique las disposiciones declaradas incompatibles con el Derecho comunitario, ya que la interpretación del Tribunal se impone a todas las jurisdicciones nacionales. Con todo, el propio Tribunal de justicia

²⁴⁷ Sobre la libertad de circulación y el derecho de establecimiento en la Comunidad Europea D. LÓPEZ GARRIDO: *Libertades económicas y derechos fundamentales en el sistema comunitario europeo*, Tecnos, Madrid, 1986, págs. 15 a 95.

²⁴⁸ Excepcionalmente, en la STJCE de 12 de julio de 1973, caso Comisión/Alemania, el Tribunal entendió que “corresponde a las autoridades comunitarias que tienen la misión de asegurar el respeto al Tratado, determinar la medida en que eventualmente puede concretarse la obligación del Estado afectado, a través

reconoce que la ausencia de sanciones efectivas en caso de incumplimiento de la sentencia constituye “una laguna del Tratado de Roma”²⁴⁹.

Consecuentemente, la idea debe ser que aquello que se concede a nivel comunitario no puede menos que concederse también a nivel interno, para impedir un resultado discriminatorio entre sujetos que tienen en común su no residencia en territorio foral.

En todo caso, el conflicto entre la necesidad de armonización económica y fiscal con las Comunidades Europeas y la satisfacción de las aspiraciones autonómicas de tributación propia se ha resuelto afirmando que la cuestión del poder tributario normativo de las Comunidades Autónomas tiene un carácter estrictamente instrumental: allegar fondos para el funcionamiento de las autonomías territoriales; si el contenido sustantivo es precisamente el de desarrollar competencias funcionales y de gasto propias de las Comunidades Autónomas la cuestión es resolver su financiación del modo menos perturbador posible. Existen algunos mecanismos alternativos a la vía jurisdiccional que permiten solventar el conflicto potencial: art. 150.3 CE establece que el Estado podrá dictar Leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general. Este precepto es una

de los dictámenes motivados o decisiones emitidas en virtud, respectivamente, de los artículos 169 y 93.2 así como de las demandas dirigidas al Tribunal”.

²⁴⁹ Precisamente, las insuficiencias del recurso del art. 226 TCE han llevado a las instituciones comunitarias y al propio Tribunal de Justicia a estimular la utilización de la vía prejudicial. En materia fiscal, aproximadamente para el 80% de los asuntos, se ha utilizado esta vía (A. CAYÓN GALIARDO; R. FACÓN Y TELLA y F. DE LA HUCHA CELADOR: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia...*, pág. 690).

auténtica norma de solución de conflictos: el proceso de adhesión de España a las Comunidades europeas es una exigencia del interés general frente a las formas de financiación de cada Comunidad Autónoma que es de interés particular. El art. 155 dice que si una Comunidad Autónoma actuase de forma que atente gravemente al interés general de España, el Gobierno (cumplidos ciertos requisitos) podrá adoptar las medidas necesarias para obligar a aquélla al cumplimiento forzoso de dichas obligaciones o para la protección del mencionado interés general. Es también válida la previsión del art. 156 CE en que se limita la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas al principio de coordinación con la Hacienda estatal. Siendo indispensable para la Hacienda del Estado coordinarse con la de las Comunidades Europeas parece evidente que esta necesidad deba tenerse en cuenta para la coordinación interior de los tributos²⁵⁰.

E. El principio de solidaridad. Las vertientes financieras del principio

Por último, uno de los principios que actúa como factor de equilibrio entre el principio de autonomía de las nacionalidades y regiones y el principio de unidad de la Nación española es el *principio de solidaridad*. Se consagra con él uno de los límites básicos al principio de autonomía y uno de los principales valores de nuestro ordenamiento jurídico²⁵¹. Este principio tiene dos vertientes, una de proyección en las relaciones interpersonales y otra de proyección en las relaciones interterritoriales en el

²⁵⁰ E. ABRIL ABADÍN y J. ZURDO RUÍZ-AYÚCAR: “Los límites internacionales a las autonomías tributarias”, *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, págs. 249 y 250.

ámbito económico y financiero. De las dos nos interesaremos únicamente por el ámbito interterritorial²⁵².

La proclamación del principio de solidaridad se produce en el art. 2 CE donde se subraya la solidaridad como un hecho con la consiguiente obligación de garantizar su existencia; en el art. 40.1 CE donde se consagra *la competencia de los poderes públicos para promover las condiciones favorables* “para una distribución de la renta regional y personal más equitativa” y en el art. 138.1 CE donde se enuncia como un *deber del Estado* la realización de aquel principio a la vez que define la solidaridad como “el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español”.

También el Texto fundamental se ocupa de concretar las *vías que harán efectivo y garantizarán el cumplimiento de ese principio*. Así, por ejemplo, en el art. 158.2 CE se contempla un instrumento adecuado para su realización: la creación del *Fondo de Compensación Interterritorial*²⁵³ cuyos recursos se distribuyen por las Cortes

²⁵¹ Un análisis del principio de solidaridad como valor del ordenamiento en J. GARCÍA ROCA: “La solidaridad, valor del ordenamiento”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 70, 1983, págs. 251 a 271.

²⁵² Sobre esta vertiente del principio de solidaridad, A. PÉREZ MORENO: “Solidaridad y convenios entre Comunidades Autónomas”, *Documentación Administrativa*, núm. 181, 1979, págs. 397 a 411; J. L. DE JUAN Y PEÑAGOLOSA: “El principio de solidaridad interregional. El principio de solidaridad y la regionalización de los impuestos”, en la misma publicación, págs. 191 a 224 y J. A. ALONSO DE ANTONIO: “El principio de solidaridad en el Estado Autonomo. Sus manifestaciones jurídicas”..., págs. 31 a 81.

²⁵³ Regulado por la Ley 29/1990, de 26 de diciembre, del Fondo de Compensación Interterritorial, modificada por Ley 31/1994, de 24 de noviembre. La Constitución asigna a este Fondo un doble objetivo: corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, sin que ello implique que es el único instrumento para conseguirlo (STC 146/1992, caso Ley de Incentivos Regionales, de 16 de octubre, fj 1).

Generales entre las diversas Comunidades Autónomas. Igualmente, el art. 131.1 CE consagra la competencia estatal para adoptar mediante ley “la planificación de la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial, y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución”. A nivel legal, y como norma fundamental en este aspecto, debe señalarse la regulación contenida en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA)²⁵⁴ donde, además de proclamarse el principio de solidaridad en el art. 2.1.c), se aplican los dos mecanismos anteriores previstos en la Constitución en los arts. 2.1.b) y 16 LOFCA, respectivamente.

Por su parte, *el Tribunal Constitucional ha delimitado el contenido y alcance del principio de solidaridad afirmando que se configura como una limitación a las competencias de las Comunidades Autónomas*, actuando como un factor de equilibrio entre el principio de autonomía de las diferentes nacionalidades y regiones y la indisoluble unidad de la Nación española²⁵⁵. Asimismo, ha considerado la solidaridad *como el corolario del derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones* y ha manifestado que es el Gobierno quien está llamado, prioritariamente, junto a las Cortes Generales a velar por la efectiva realización del principio de solidaridad²⁵⁶ aunque esa

²⁵⁴ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas modificada por LO 3/1996, de 27 de diciembre.

²⁵⁵ STC 146/1992, caso Ley de incentivos regionales, de 16 de octubre, fj 1. Además, el Alto Tribunal ha concretado este principio en tres deberes: auxilio recíproco entre Comunidades Autónomas (STC 18/1982, caso Registro de Convenios Colectivos, de 4 de mayo, fj 14); deber de apoyo (STC 96/1986, caso Agricultores jóvenes II, de 10 de julio, fj 3) y lealtad constitucional (STC 11/1986, caso Reglamento “Empordà-Costa Brava”, de 28 de enero, fj 5).

²⁵⁶ STC 25/1981, caso Legislación Antiterrorista I, de 14 de julio, fj 3.

prioridad no releva a las Comunidades Autónomas de un comportamiento solidario entre sí²⁵⁷.

La proclamación del principio de solidaridad responde a la manifestación de una necesidad: que el reconocimiento de las Comunidades Autónomas no significase la acentuación de las diferencias económicas regionales. Este principio resume la necesidad de que el sistema de descentralización política intente corregir o, como mínimo, no agravar las diferencias existentes entre regiones más prósperas y las más deprimidas. La solidaridad se convierte así en un principio informador de la financiación de las Comunidades Autónomas. Cualquier intento de aproximar diferencias entre Comunidades debe contar, entre otros instrumentos, con el de la financiación.

El desarrollo de este principio de solidaridad en la vertiente económica se concreta en tres técnicas o principios: el deber de lealtad, el principio de coordinación y el principio de cooperación²⁵⁸.

1. El deber de lealtad constitucional

²⁵⁷ El Tribunal Constitucional interpreta la obligación de colaboración entre los diversos niveles territoriales en la garantía del principio de solidaridad: “en consecuencia, si bien las Comunidades Autónomas carecen de una competencia específica para desarrollar, con cualquier alcance, los principios constitucionales de solidaridad e igualdad material, sí pueden e incluso deben, por mandato constitucional, estatutario y legal, atender a la realización de tales principios en el ejercicio de sus competencias propias” (STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 11).

²⁵⁸ Sobre estos mecanismos en general, véase J. F. LÓPEZ AGUILAR: *Lo Stato spagnolo autonomico. Stato composto asimmetrico e fatti differenziali nella Costituzione spagnola del 1978*, Cedam, Padua, 1999, págs. 53 a 59.

La vertiente del principio de solidaridad en la relación intercomunitaria ha venido identificándose con la denominación de *principio de lealtad* empleada por el Tribunal Constitucional en numerosas ocasiones²⁵⁹. Consiste dicho principio, formulado por el Tribunal Constitucional alemán²⁶⁰, en la exigencia de que, tanto la Federación como los Estados miembros, ejerzan sus competencias adoptando un comportamiento mutuamente leal, esto es, respetando la posición e intereses respectivos como corresponde a los integrantes del mismo todo.

La jurisprudencia constitucional ha empleado el *deber de lealtad* para justificar la exigencia de información recíproca y de una necesaria conjunción de actividades entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus respectivas competencias²⁶¹ o la obligación de comportarse lealmente con las demás

²⁵⁹ La solidaridad así entendida requiere que “en el ejercicio de sus competencias (las Comunidades Autónomas) se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta, la comunidad de intereses que las vincula entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses” (STC 64/1990, caso Subvenciones para Traslado de Industrias a Galicia, de 5 de abril, fj 7). Véanse también las SSTC 18/1982, caso Registro de Convenios Colectivos, de 4 de mayo; 95/1984, caso Defensa del Consumidor y Usuario, de 18 de octubre; 80/1985, caso Campaña contra “Procesionaria del Pino”, de 4 de julio y 112/1995, caso Denominación de origen de vinos, de 6 de julio. Entre los autores que equiparan el principio de solidaridad y el postulado de lealtad federal entre Comunidades Autónomas y entre éstas y el Estado, J. CORCUERA ATIENZA: “La distinción entre nacionalidades y regiones en el decimoquinto aniversario de la Constitución”..., pág. 23; M. MEDINA GUERRERO: “El principio de solidaridad y el ejercicio de las competencias financieras en el Estado de las Autonomías”, en *El sistema económico en la Constitución*, vol. II, XV Jornadas de Estudios, Ministerio de Justicia, 1994, págs. 2034 a 2036 y J. J. RUÍZ: “La reforma del Senado en España y la asimetría del Estado autonómico: la igualdad en la representación de nacionalidades y regiones”, en *El Senado, Cámara de representación territorial*, F. Pau i Vall (coord.), III Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 404.

²⁶⁰ Según Cruz Villalón se ha hecho en nuestro país, una lectura “alemana” del Título VIII (P. CRUZ VILLALÓN: “La recepción de la Ley Fundamental de la República Federal Alemana”, *Anuario de Derecho Constitucional y Parlamentario*, núm. 1, 1984, pág. 83). Sobre la configuración de este principio en el ordenamiento alemán, H. J. FALLER: “El principio de lealtad federal en el orden federativo de la República Federal Alemana”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 16, 1980, págs. 197 a 202.

²⁶¹ STC 152/1988, caso Subvenciones a la vivienda, de 20 de julio, fj 6.

Administraciones en el ejercicio de las propias competencias lo que, en particular, exige que no se utilicen para tomar decisiones o llevar a cabo actuaciones perjudiciales o perturbadoras del interés general y que, por el contrario, consideren la comunidad de intereses que existe entre ellas²⁶².

Otra cosa son los problemas que suscita la determinación de su efectivo alcance jurídico y su conformidad con las exigencias de la seguridad jurídica así como su utilización por un órgano exclusivamente jurisdiccional como es el Tribunal Constitucional como parámetro controlador de las actuaciones del Estado central o de los Estados miembros²⁶³.

En el ámbito financiero, y en virtud del principio de lealtad constitucional, las Comunidades Autónomas han de contar con medios suficientes para la financiación de sus necesidades públicas. En este sentido, es interesante la decisión del Tribunal Constitucional sobre las inversiones a financiar con cargo al Fondo de Compensación Interterritorial donde afirmó la constitucionalidad de una norma legal que imponía su adopción de común acuerdo con la Comunidad afectada y el Estado²⁶⁴ puesto que supone una forma de colaboración coherente con el cometido del Estado de garantizar la realización efectiva del principio de solidaridad. Sin embargo y sin perjuicio de la responsabilidad del Estado como garante de la suficiencia de la financiación autonómica

²⁶² STC 64/1990, caso Subvenciones para Traslado de industrias a Galicia, de 5 de abril, ffj 7, 8 y 9.

²⁶³ El Tribunal Constitucional ha utilizado el principio de lealtad como parámetro de enjuiciamiento en las relaciones financieras del Estado y las Comunidades Autónomas, entre otras, en sus sentencias 13/1992, caso Leyes de Presupuestos 1988 y 1989, de 6 de febrero, fj 7 y 220/1992, caso Art. 58.1 de la Ley de Arrendamientos urbanos, de 11 de diciembre, fj 9.

en los términos del art. 138.1 CE, no puede en su posición de garante condicionar o mediatizar el ejercicio por parte de las Comunidades Autónomas de sus propias competencias de tal manera que, *de facto*, convierta el deber de asegurar la suficiencia de aquéllas en un poder para invadir o mediatizar las competencias autonómicas²⁶⁵ puesto que la solidaridad por sí sola no es título atributivo de competencias²⁶⁶.

2. *El principio de coordinación con la Hacienda estatal*

Este principio, proclamado en el art. 156.1 CE y art. 2 LOFCA, completa la exigencia de solidaridad en la vertiente financiera en nuestro Estado autonómico. El Tribunal Constitucional ha sostenido que la coordinación general “persigue la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones y reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían respectivamente la realización misma del sistema; (...) en consecuencia - añade el Tribunal -, la coordinación general debe ser entendida como la fijación de medios y de sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las autoridades

²⁶⁴ STC 250/1988, caso Fondo de Compensación Interterritorial II, de 20 de diciembre, fj 3.

²⁶⁵ F. DE LA HUCHA CELADOR: “Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas”..., pág. 430.

²⁶⁶ SSTC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, fj 11 y 331/1993, caso Ley Catalana Municipal y de Régimen Local, de 12 de noviembre, fj 3.B. En alguna ocasión, el Tribunal Constitucional ha matizado que si bien el art. 138.1 CE no atribuye competencias al Estado, tampoco es irrelevante a ese respecto ya que despliega unos efectos interpretativos sobre las normas atributivas de competencias, las bases y la coordinación de la planificación general de la actividad económica que deben ser tenidos en cuenta. Si se pusiera en peligro la realización de la solidaridad perseguida del conjunto, las facultades autonómicas de desarrollo de las bases y de ejecución podrían ser postpuestas (STC 146/1992, caso Ley de incentivos regionales, de 16 de octubre, fj 6).

(...) estatales y comunitarias en el ejercicio de sus respectivas competencias de tal modo que se logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema”²⁶⁷.

El principio de coordinación se articula a través de dos vías.

Una primera, operada por la LOFCA, mediante la distribución de competencias financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas respecto a las diversas fuentes de ingresos. Es la llamada *coordinación estructural* plasmada en el plano normativo mediante el establecimiento de un sistema de “coordinación impositiva sobre una base jerarquizada” cuyo objetivo es evitar los fenómenos de doble imposición interna y en el ámbito de la gestión de los recursos tributarios, a través del reparto de las competencias gestoras entre el Estado y las Comunidades Autónomas de acuerdo con lo previsto en el art. 19 LOFCA. En relación con los tributos cedidos, el principio de coordinación se proyecta mediante una extensa relación de los puntos de conexión.

La segunda fase, denominada de *coordinación funcional*, trata de evitar que el ejercicio de las facultades autonómicas perturben la política económica general. Para conseguir esta coordinación funcional se emplean dos instrumentos.

En primer lugar, la imposición de medidas de coordinación con el poder central en la línea de lo prescrito por el art. 2.1.b LOFCA. En este sentido, el principio de coordinación resulta imprescindible como instrumento para la adopción de una política

²⁶⁷ STC 32/1983, caso Registro sanitario, de 28 de abril, fj 2. En la doctrina, véase los artículos dedicados al tema en *Documentación Administrativa*, núms. 230-231, 1992, concretamente, E. ALBERTÍ ROVIRA: “La coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas”, págs. 49 a 73; J. RUÍZ-HUERTA CARBONELL: “La coordinación de la política fiscal y financiera del Estado y de las Comunidades

económica y fiscal que garantice el equilibrio económico y estimule el crecimiento de la renta y la riqueza y su más justa distribución conforme a lo establecido en los arts. 40.1; 131 y 138 CE y cobra virtualidad como mecanismo para ordenar las relaciones del Estado y las Comunidades Autónomas frente a Europa, tal y como viene afirmando el Tribunal Constitucional²⁶⁸.

El segundo cauce al que se acude para la consecución del principio de coordinación consiste en residenciar esta tarea coordinadora en algunos órganos como son el Consejo de Política Fiscal y Financiera que el mismo art. 3 LOFCA instituye para la adecuada articulación entre la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado; el Senado en el que, como Cámara de naturaleza territorial, debería tener lugar esta importante tarea de coordinación pero cuyo papel real dista mucho del teóricamente asignado y otras sedes como las Conferencias sectoriales, la Comisión Mixta de Coordinación de Gestión Tributaria o los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria.

La misma jurisprudencia constitucional ha hecho referencia a estas dos vías en su sentencia 11/1984 cuando habla de que “la coordinación de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y, en concreto, de sus respectivas políticas de endeudamiento no se agota ... en la emisión de informes no vinculantes por parte de dicho Consejo (de Política Fiscal y Financiera), sino que la integración de la diversidad

Autónomas”, págs. 199 a 227 y A. GUILLO SÁNCHEZ-GALIANO y D. CÓRDOBA CASTROVERDE: “Principio de coordinación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, págs. 337 a 387.

²⁶⁸ STC 165/1994, caso Oficina del País Vasco en Bruselas, de 26 de mayo, fj 4.

de partes en un conjunto unitario perseguida por la actividad de coordinación ... exige la adopción de medidas necesarias y suficientes para asegurar tal integración”²⁶⁹.

Precisamente, el Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF, en adelante) se ha convertido, junto a las Comisiones Mixtas, en el atípico normador del modelo de financiación en nuestro Estado de las Autonomías siendo objeto de críticas importantes por la extralimitación en las funciones que legalmente se le atribuyen²⁷⁰. Se trata de un órgano colegiado de carácter multilateral, creado en la propia LOFCA, con carácter consultivo y deliberante para la coordinación de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado²⁷¹. Los acuerdos del CPFF carecen de un efecto jurídico preciso y se revisten de valor normativo sólo cuando se incorporan a una determinada disposición pero, hasta ese momento, se trata tan sólo de negociación política siendo los destinatarios naturales de sus acuerdos el Gobierno, para su conversión en proyecto de ley, o las Comisiones Mixtas que toman las

²⁶⁹ STC 11/1984, caso Deuda pública del País Vasco, de 2 de febrero, fj 6.

²⁷⁰ Sobre el Consejo de Política Fiscal y Financiera consúltese J. L. MARTÍN NAVARRO y L. PALMA MARTOS: “Actuaciones del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas (1981-1987)”, *Estudios Regionales*, núm. 25, 1989, págs. 125 a 149; J. RUÍZ-HUERTA CARBONELL: “La coordinación de la política fiscal y financiera del Estado y las Comunidades Autónomas”..., págs. 199 a 228; J. A. BIESCAS FERRER: “El Consejo de Política Fiscal y Financiera: cooperación y coordinación en materia fiscal y financiera”, en *El funcionamiento del Estado Autonómico*, INAP/MAP, Madrid, 1996, págs. 351 a 395 y J. RAMALLO MASSANET y J. ZORNOZA PÉREZ: “El Consejo de Política Fiscal y Financiera y las Comisiones Mixtas en la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 2, 1997, págs. 95 a 116.

²⁷¹ Se trata de uno de los más claros ejemplos de órganos mixtos de colaboración, esto es, órganos permanentes e institucionalizados que se convierten en plataformas de encuentro entre las Comunidades Autónomas y el Estado y a los cuales se les asigna una función deliberante o consultiva en materias de interés común, para el examen de los problemas en ellas planteados y la discusión de las oportunas líneas de actuación (E. AJA; J. TORNOS; T. FONT; J. M. PERULLÉS y E. ALBERTÍ: *El sistema jurídico de las Comunidades Autónomas...*, pág. 403). El carácter consultivo y deliberante de estos órgano ha sido explícitamente reconocido por el Tribunal Constitucional que ha señalado, en consecuencia, que los

recomendaciones del CPFF como base para sus propias decisiones²⁷². El problema que plantea este órgano es que los Acuerdos que adopta constituyen decisiones esenciales para el desenvolvimiento del Estado de las Autonomías a pesar de que este papel es muy diferente al que le concibió la LOFCA, configurándolo como un foro de encuentro y debate entre los representantes del Estado central y de las Comunidades Autónomas para tratar todos aquellos aspectos de la actividad financiera de estos entes que pudieran precisar de una actuación coordinada²⁷³. De forma que, el hecho de que se tomen en su

mismos, no pueden “sustituir a los órganos propios de las Comunidades ni sus decisiones (...) anular las facultades decisorias de las mismas” (STC 76/1983, caso LOAPA, de 5 de agosto, fj 13).

²⁷² El Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado en varias ocasiones acerca de estos Acuerdos atribuyéndoles virtualidad como momento preparatorio para la decisión jurídica que el Estado vaya a adoptar en el ámbito de financiación autonómica; momento que puede no producirse dado que no es imprescindible ni obligatorio. Precisamente, en la STC 68/1996, el Tribunal rechaza la demanda de inconstitucionalidad realizada por el Gobierno balear contra determinadas partidas de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988 basada en la infracción del procedimiento de coordinación de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y del Estado previsto en el art. 3.2 LOFCA al haber prescindido del Consejo de Política Fiscal y Financiera en la fase prelegislativa puesto que “el legislador orgánico decidiese, conectando así con la práctica seguida por otros Estados políticamente descentralizados de nuestro entorno, crear un órgano consultivo de cooperación a fin de facilitar la deseable articulación de las actuaciones estatal y autonómica, en ningún modo autoriza a entender que la intervención del Consejo sea obligatoria” (STC 68/1996, caso Gobierno Balear v. Partidas de los PGE para 1988, de 18 de abril, fj 10). En el mismo sentido, SSTC 63/1986, caso PGE para 1982, 1983 y 1984, de 21 de mayo, fj 11; 96/1990, caso Presupuestos Generales para 1985, de 24 de mayo, fj 4 y 237/1992, caso Fondo de Compensación Interterritorial III, de 15 de diciembre, fj 3.

²⁷³ La composición de este órgano se integra por el Ministro de Economía y Hacienda, el Ministro de las Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda de cada Comunidad Autónoma o ciudad autónoma. Para Zornoza Pérez, el Consejo de Política Fiscal y Financiera carece de las atribuciones jurídicas necesarias para que sus decisiones o acuerdos produzcan los efectos que, en la práctica, terminan derivándose de ellos y su intervención en la configuración de los modelos de financiación autonómicos resulta insatisfactoria desde el punto de vista del principio democrático porque se trata de un escenario de relaciones puramente intergubernamentales (J. ZORNOZA PÉREZ: *Los recursos de las Comunidades Autónomas*, CEC, Madrid, 1996, pág. 43). En contra, Adame Martínez que defiende que, desde el momento en que todas las Comunidades Autónomas están representadas en el Consejo pueden hacer oír su voz (F. D. ADAME MARTÍNEZ: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común...*, pág. 56, nota a pie núm. 25) y también Tejerizo López quien ha escrito que “en un régimen parlamentario como el nuestro, en el que el ejecutivo debe obtener y mantener la confianza del Parlamento, es evidente que la legitimidad democrática de aquél está salvaguardada. Se supone que siempre opera con el sentir y el parecer de la mayoría de los representantes de los ciudadanos” (J. M. TEJERIZO LÓPEZ: “Estado actual de la financiación autonómica”..., pág. 24). En realidad, analizando las concretas funciones que se le asignan, más bien se le podría definir como “un organismo consultivo en sede ejecutiva que encauza, mediante sus acuerdos, las posiciones jurídicas de las Comunidades

seno aquellas decisiones supone la suplantación de otro órgano en las funciones que constitucionalmente se le asignan. En esta materia correspondería al Senado en su configuración como “Cámara de representación territorial” (art. 69.1 CE) asumir esta actividad tan directamente relacionada con la cuestión territorial. Sin embargo, la inactividad de esta Cámara en este ámbito unida a la inexistencia de mecanismos constitucionales adecuados para canalizar la expresión de los intereses de las Comunidades Autónomas en las decisiones generales, ha provocado que aquéllos se establezcan por otras vías al margen de la Constitución y de ahí nacen los convenios entre el Estado y las Comunidades Autónomas, las Conferencias sectoriales y otros órganos mixtos de consulta, deliberación y colaboración, entre ellos, el CPFF.

Esta irregular práctica debe ser subsanada cuanto antes porque, en primer lugar y debido, principalmente, a su composición derivada de los ejecutivos de los entes territoriales, la intervención del CPFF y de las Comisiones Mixtas implica un apartamiento de los órganos legislativos de las Comunidades Autónomas en las decisiones adoptadas de forma que sólo podrán incidir en la configuración de su financiación a través del control político del correspondiente gobierno²⁷⁴.

Autónomas en materia de financiación, para ser ejecutadas por el Gobierno” (J. ASENSI SABATER y F. J. VISIEDO MAZÓN: “El Acuerdo sobre financiación de las Autonomías: una función trasladable al Senado”, en *El Senado: Cámara de representación Territorial*, F. Pau i Vall (coord.), III Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 276).

²⁷⁴ Sobre la inexistencia o dificultad de resolución de conflictos interinstitucionales en las Comunidades Autónomas, véase J. GARCÍA MORILLO y P. PÉREZ TREMPES: “Legislativo vs. Ejecutivos autonómicos: el problema del control del ‘veto presupuestario’”, *Parlamento y Constitución*, núm. 2, 1998, págs. 9 a 44, especialmente, págs. 24 a 36 y E. AJA: “El control parlamentario del gobierno en las Comunidades Autónomas”, en *El Parlamento y sus transformaciones actuales*, A. Garrorena Morales (ed.), Tecnos, Madrid, 1990, págs. 300 a 310.

En segundo lugar porque en el avance del sistema autonómico sólo caben dos vías²⁷⁵: una primera que se plasme en un proceso de integración funcional basado en la participación igual de todos los sujetos en los ámbitos de decisión o de coordinación general y un segundo modelo de competencia abierta, de carácter fragmentario y desigual, donde cada comunidad territorial intente conseguir ventajas de forma autónoma y más o menos independiente. Nos parece obvio que el primer camino constituye la vía óptima para la articulación de nuestro Estado de las Autonomías. Pero este primer camino requiere de procesos de coordinación y de integración de voluntades en el seno de órganos donde quede garantizada esa participación igualitaria y solidaria de los entes autonómicos. Por ello, la clarificación de las sedes institucionales en las que deben tener lugar los procesos de decisión compartida y las orientaciones comunes encargadas de asegurar el funcionamiento del Estado autonómico, constituye una premisa esencial para consolidar el diálogo multilateral y asegurar el abandono de las prácticas y argumentos habituales a los que tan fácilmente se da la negociación política²⁷⁶. En este sentido debe apostarse por mantener la atribución de las funciones de coordinación financiera al CPFJ pero configurar al Senado como la sede institucional en la que necesariamente se adopten las decisiones normativas sobre cuestiones que afecten a la articulación del Estado de las Autonomías, entre ellas, las cuestiones financieras y tributarias.

²⁷⁵ Esta dualidad de procesos ha sido destacada por J. CORCUERA ATIENZA: “Autonomismo cooperativo y autonomismo competitivo: Aquiles y la tortuga”, *Sistema*, núms. 118-119, 1994, págs. 87 a 102.

²⁷⁶ Porras Nadales califica este proceso de complejo por el sometimiento a las lógicas tensiones de la centrifugación, la diversidad y el uso abundante del argumento de los agravios comparativos entre unas

3. *El principio de cooperación en materia financiera*

Este principio viene a concretar la necesaria colaboración que exige toda actividad sobre la que coinciden varios niveles de gobierno²⁷⁷ y ha adquirido una notoria relevancia en materia hacendística al aparecer dos niveles territoriales con competencia sobre política fiscal. La exigencia de colaboración no se encuentra reconocida explícitamente en la Constitución aunque se entiende implícita en la propia esencia de la forma de organización territorial del Estado²⁷⁸.

Lo que sí cuenta con expresa consagración constitucional es la instrumentación del principio de cooperación en el que viene a manifestarse esa obligada colaboración entre poderes. En este sentido, el art. 157.3 CE remite a la LOFCA la atribución de estas formas de colaboración financiera. Esta norma prevé en su art. 18 la realización de convenios de inversión entre el Estado y las Comunidades Autónomas²⁷⁹; en su

Comunidades y otras (A. J. PORRAS NADALES: “Estado social y Estado autonómico”..., págs. 1236 y 1237).

²⁷⁷ Sobre el principio general de colaboración véanse, entre otras, las SSTC 64/1982, caso Ley Catalana sobre espacios de interés natural, de 4 de noviembre, fj 8; 76/1983, caso LOAPA, de 5 de agosto, fj 14; 186/1988, caso Normativa sobre viñedos, de 17 de octubre, fj 7 y 227/1988, caso Regulación de las Aguas, de 29 de noviembre, fj 20.e.

²⁷⁸ SSTC 18/1982, caso Registro de Convenios Colectivos, de 4 de mayo, fj 14; 80/1985, caso Campaña contra “Procesionaria del Pino”, de 4 de julio, fj 2 y 152/1988, caso Subvenciones a la vivienda, de 20 de julio, fj 11. Un comentario de la principal jurisprudencia constitucional recaída sobre el principio de cooperación en P. CRUZ VILLALÓN: “La doctrina constitucional sobre el principio de cooperación”, en *Comunidades Autónomas e instrumentos de cooperación interterritorial*, J. Cano Bueso (ed. y coord.), Parlamento de Andalucía/Tecnos, Madrid, 1990, págs. 119 a 134.

²⁷⁹ Sobre este mecanismo cooperativo se afirma que se trata de “una fórmula de relación por la cual se produce una toma conjunta de decisiones, un coejercicio de competencias y, consiguientemente, una corresponsabilización de actuaciones aunque con ello no puede alterarse la distribución de competencias constitucionalmente establecida” (J. TERRÓN MONTERO y G. CÁMARA VILLAR: “Principios y técnicas de cooperación en los Estados compuestos: reflexiones sobre su aplicación al caso de España”, en *Comunidades Autónomas e instrumentos de cooperación interterritorial...*, pág. 47). El Tribunal Constitucional ha subrayado esta idea de la inalterabilidad del orden competencial en lo material en sus

Disposición Transitoria 1ª.3 establece que la fijación del porcentaje de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado en una Comisión Mixta paritaria y también contiene relaciones cooperativas en materia financiera y administración tributaria sobre todo en el ámbito de gestión de los tributos cedidos, concretado en deberes de información recíproca, inspección compartida y mutuo auxilio y participación de las Comunidades Autónomas en la dirección de la Agencia Tributaria en las tareas de gestión, recaudación e inspección a través de órganos específicos (arts. 19.2 y 3 LOFCA y 21 LCTE). Precisamente, el art. 156.2 CE prevé que las Comunidades Autónomas actúen en su ámbito respectivo como delegados del Estado en funciones de recaudación, gestión y liquidación de impuestos de aquél con el fin de evitar duplicidades y abrir las puertas a una colaboración de la Administración estatal y autonómica en el cumplimiento de funciones tributarias. Finalmente, los arts. 23 y 24 LOFCA regulan la existencia de una Junta Arbitral y el procedimiento específico para la resolución de conflictos que se susciten con motivo de la aplicación de los puntos de conexión de los tributos estatales cedidos²⁸⁰ en lo que podría considerarse un último instrumento de cooperación entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia financiera.

El Tribunal Constitucional emplea normalmente este principio de coordinación en relación con el principio de autonomía financiera constituyéndolo como límite de este segundo: “La autonomía financiera que supone la propia determinación y

sentencias 71/1983, caso Catálogo de Montes de Utilidad Pública, de 29 de julio, fj 1 y 95/1986, caso Agricultores jóvenes I, de 10 de julio, fj 5.

²⁸⁰ El Reglamento de la Junta Arbitral es desarrollado por RD 2451/1998, de 13 de noviembre, de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas.

ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones. Tal autonomía no se configura en la Constitución en términos absolutos, sino que se ve sometida a limitaciones derivadas del principio de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre los españoles”²⁸¹. Por eso, el principio de coordinación implica que la actividad financiera de las Comunidades Autónomas se someta a las exigencias de la política económica general de carácter presupuestario dirigida a garantizar el equilibrio económico mediante las oportunas medidas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa.

4. La asimetría financiera y el principio de solidaridad en el Estado de las Autonomías

El principio de solidaridad actúa como elemento de cierre en la articulación de todos los principios que afectan a la incidencia de la organización territorial del Estado en la regulación de la materia de derechos y deberes. Este principio permite el ejercicio de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas imponiendo como límite que las diferencias entre éstas se reduzcan mediante la contribución de todos los entes autonómicos en un fondo común desde el que se redistribuye la riqueza. Desde el punto de vista del ciudadano y de sus deberes tributarios, el principio de solidaridad implicará que un sistema financiero heterogéneo y unas cargas fiscales distintas entre residentes en una u otra Comunidad Autónoma no se traduzca en una falta de recursos para mantener un nivel suficiente de prestación de servicios mínimos. El principio de solidaridad obligará a que las Comunidades Autónomas de mayor riqueza contribuyan a

²⁸¹ STC 179/1987, caso Regulación de Avaes, de 12 de noviembre, fj 2.

equilibrar esas diferencias de forma que la oferta de servicios públicos en los territorios menos prósperos no dependa única y exclusivamente de un aumento de la presión fiscal sobre los ciudadanos.

Por ello, la problemática más importante del nuevo modelo de financiación está constituida por la quiebra del principio de solidaridad. Aunque el aumento de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas se configura como un objetivo deseable en tanto es premisa de una auténtica autonomía política, el límite que impone el mantenimiento del principio de solidaridad resulta infranqueable si se quiere seguir hablando de un *Estado social y democrático de Derecho en un marco plural caracterizado por la unidad de esas partes*.

Precisamente, es en este punto donde se concentran las principales críticas que se han dirigido contra el nuevo modelo de financiación autonómica y constituye un argumento unánime en los recursos de inconstitucionalidad planteados contra las Leyes que configuran jurídicamente aquel modelo.

El razonamiento puede sintetizarse como sigue: se insiste en que, como consecuencia de *la cesión parcial del IRPF*, disminuirán los recursos que percibirán las Comunidades Autónomas con menores niveles de renta y se incrementarán los recursos disponibles por las Comunidades Autónomas que generan mayor cantidad de renta produciéndose una redistribución de riqueza entre Comunidades contraria a la predicada por la Constitución. A mayor abundamiento, la territorialización del impuesto *priva al Estado de un instrumento vital para hacer efectivo el principio de solidaridad*, equilibrar las desigualdades de partida entre Comunidades Autónomas y disminuir el distanciamiento entre las más desarrolladas y las que menos poseen, ya que se limita el

porcentaje que percibirá el Estado reduciéndolo a un nivel que parece insuficiente para el cumplimiento de los fines que la Constitución (art. 138) encomienda al Estado para la realización de aquel principio²⁸².

La cesión de capacidad normativa fiscal de las Comunidades Autónomas puede, por tanto, quebrar la solidaridad interterritorial²⁸³ porque, en última instancia, de lo que se trata es de garantizar el Estado social en nuestro Estado de las Autonomías de forma que queden aseguradas posiciones jurídicas mínimas homogéneas en el ejercicio de derechos y cumplimiento de deberes (principio de igualdad) en cualquier parte del territorio español; lo que impone la necesidad de actuación unificada de todos los poderes públicos del Estado descentralizado sobre todo ese territorio actuando compensatoriamente para amortiguar los desequilibrios socio-territoriales preexistentes (principio de solidaridad).

Nuestra Constitución habla de *Estado social*, por un lado, y de *Estado Autonómico* por otro. La posibilidad de integración de ambas expresiones era doble: podía hacerse configurando un modelo de Estado social autonómico o creando un

²⁸² Como advierte García Añoveros, la propia “Hacienda del Estado tiene que operar como un gran fondo de compensación” (J. GARCÍA AÑOVEROS: “La reforma fiscal en marcha y las Haciendas regionales”, en *La financiación de las Autonomías*, Consejería de Economía y Hacienda del País Valenciano, Valencia, 1979, págs. 130 y 131). Por su parte, De la Hucha Celador advierte que “la solidaridad – principio constitucional- no es incompatible con la autonomía financiera en abstracto y el sistema español es prueba de ello, pero sí, probablemente, con aquellos modelos concretos que pueden conducir a que el Estado se vea privado de los medios financieros necesarios y suficientes para hacer efectiva aquella”, al ser el Estado el garante de la realización efectiva del principio de solidaridad (F. DE LA HUCHA CELADOR: “Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas”..., pág. 436).

²⁸³ Sobre el tema, J. GARCÍA ROCA: “Asimetrías autonómicas y principio constitucional de solidaridad”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 47 (II), 1997, págs. 45 a 96.

modelo de Estado social superpuesto a una estructura autonómica²⁸⁴. El diseño constitucional responde a la primera posibilidad que implica que los mecanismos que definen las políticas intervencionistas *centrales* pasarían por una instancia institucional en la que participen todas las Comunidades Autónomas implicando la vigencia de un modelo de federalismo cooperativo.

El fundamento de ese federalismo cooperativo descansa sobre la solidaridad interterritorial. En concreto, la solidaridad es un principio que tiende a equilibrar el binomio capacidades/necesidades de los entes territoriales de forma que las Comunidades ingresen según su capacidad y que todas cubran sus necesidades. De forma que cualquier ciudadano, con independencia del lugar en que resida, perciba un nivel similar de servicios. En esta tarea se encuentran involucrados todos los poderes del Estado pero, especial y principalmente, el central que debe vigilar que la carga impositiva se distribuya de forma equitativa y minimizar o compensar los efectos perversos indeseados que el ejercicio de la autonomía fiscal de las Comunidades pudiera producir entre ellas²⁸⁵.

Es cierto que *el principio de solidaridad no puede significar* en última instancia que, en aras de la igualdad entre Comunidades Autónomas, bien se elimine la posibilidad de aparición de esos efectos o que unas dejen de percibir ciertos ingresos

²⁸⁴ A. J. PORRAS NADALES: “Estado social y Estado autonómico” ..., pág. 1238.

²⁸⁵ Alonso de Antonio afirma que existen numerosos preceptos constitucionales que señalan al Estado central como garante del principio de solidaridad, por ejemplo, mediante la atribución de las competencias de mayor relevancia (arts. 81.1 y 149.1 CE); a través de la prevalencia y supletoriedad del Derecho estatal (art. 149.3 CE); gracias a las facultades armonizadoras de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas (art. 150.3 CE) o empleando determinados instrumentos extraordinarios

para no diferenciarse de otras que no pueden recaudar las mismas cantidades²⁸⁶ pero lo que sí cabe deducir del mencionado principio es *que la cesión de un impuesto no se practique sobre aquél que asegura y garantiza la redistribución de riqueza entre Comunidades*²⁸⁷.

En nuestro caso, la cesión del IRPF por su importancia recaudatoria y por su naturaleza vertebradora de todo el sistema tributario significará unas diferencias muy profundas entre Comunidades Autónomas prósperas y Comunidades Autónomas menos desarrolladas, distancia que será muy difícil de compensar debido al *adelgazamiento* de la bolsa estatal al dejar de percibir los porcentajes cedidos. El recto entendimiento del principio de solidaridad implica que un mismo esfuerzo fiscal se vea correspondido con

de intervención (art. 155 CE) (J. A. ALONSO DE ANTONIO: “El principio de solidaridad en el Estado autonómico. Sus manifestaciones jurídicas”..., pág. 48).

²⁸⁶ En algún pronunciamiento, el Tribunal Constitucional rechaza que el principio de solidaridad sea utilizado como baluarte indiscriminado para luchar contra cualquier diferencia fiscal y se pronuncia a favor de que las Comunidades Autónomas compitan fiscalmente. Por último, tras aceptar como inevitables las diferencias económicas y sociales entre Comunidades Autónomas y parece aconsejar que se acepten sus consecuencias aunque deja a salvo la obligación de “sacrificio” de las regiones más beneficiadas en favor de las menos. En su sentencia 64/1990, caso Subvenciones para el Traslado de Industrias a Galicia, de 5 de abril, afirma que “ni la solidaridad, rectamente entendida, es exigencia de uniformidad ni como privilegio puede proscribirse toda diferencia o incluso mejor. Es precisamente la constatación de notables desigualdades de hecho, económicas y sociales, de unas partes a otras del territorio nacional, acentuadas en ocasiones por circunstancias coyunturales, pero debidas también a elementos naturales –situación, recursos, etc.- difícilmente alterables la que legitima, en aras y por imposición de la solidaridad interterritorial no sólo que zonas de mayor capacidad económica asuman ciertos sacrificios o costes en beneficio de otras menos favorecidas, sino también que éstas promuevan acciones encaminadas a lograr adaptarse, de forma en todo caso equilibrada, a la inevitable tendencia de los agentes económicos a operar allí donde las condiciones para la producción sean más favorables” (fj 9).

²⁸⁷ Por eso, Menéndez Moreno afirma que la cesión del IRPF no es ningún caso un criterio de financiación de las Comunidades Autónomas que se pueda considerar solidario en base a esta misma razón: las Comunidades Autónomas en las que haya mayor renta dispondrán de mayor capacidad recaudatoria que en las Comunidades Autónomas con menor nivel de renta de sus residentes (A. MENÉNDEZ MORENO: “La Hacienda de las Comunidades Autónomas: principios rectores del modelo”, en *Administración Pública y Constitución*, E. Álvarez Conde (coord.), INAP, Madrid, 1998, pág. 949).

un nivel similar de prestación o acceso a los servicios²⁸⁸ pero no hace falta razonar mucho para poder concluir que el mismo esfuerzo fiscal realizado por los residentes de una Comunidad Autónoma con mayor capacidad recaudatoria les permitirá disfrutar de un nivel superior en la prestación de servicios. Esto significará, sin lugar a dudas, la imposibilidad de asegurar el principio del Estado social en todo el territorio español. Por ello, será necesario establecer un mecanismo de equilibrio que permita transferir recursos desde los territorios con mayor capacidad fiscal hacia aquellos con mayores necesidades de gasto²⁸⁹.

Es cierto que la evaluación del nuevo modelo de financiación autonómica debe hacerse a la luz de los resultados concretos que han resultado de su aplicación. Estos resultados demuestran que las diferencias económicas no han sido excesivas²⁹⁰. Pero, ya

²⁸⁸ Debe recordarse que la filosofía de la LOFCA era desligar la participación autonómica de la recaudación territorial de los impuestos estatales con el objeto de garantizar la realización del principio de solidaridad. De hecho, así se plasma en la Memoria de acompañamiento al Proyecto LOFCA donde se indicaba que “dado que la autonomía financiera de cada nivel debe garantizar la posible diversidad fiscal de cada jurisdicción, debe quedar claro que lo que se pretende no es suprimir dicha diversidad sino garantizar que, para un cierto esfuerzo fiscal definido a nivel general, las diferencias de capacidad no se reflejen en diferencias en la prestación de los servicios. O dicho de otra manera, que las diferencias que se produzcan en el nivel o la calidad en la prestación de los bienes y servicios públicos en las diversas jurisdicciones existentes respondan a preferencias explicitadas por sus beneficiarios y se reflejan en un mayor esfuerzo fiscal y no provengan de diferencias de capacidad” (F. D. ADAME MARTÍNEZ: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general...*, pág. 268, nota a pie núm. 26).

²⁸⁹ En este sentido, se apunta que la propuesta de territorialización del IRPF debería establecerse con mecanismos como la reforma del Fondo de Compensación Interterritorial con aportaciones directas de las Comunidades más desarrolladas económicamente, que compensasen los efectos claramente insolidarios que tiene el modelo (F. DE LA HUCHA CELADOR: “Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas”..., pág. 465).

²⁹⁰ Ruíz-Huerta, contrariamente a lo expuesto por nosotros, defiende por completo la descentralización del IRPF justificando su postura, precisamente, en que para profundizar en la descentralización fiscal hay que conseguir que los impuestos que son objeto de descentralización representen una fracción importante de los recursos totales de los gobiernos descentralizados (J. RUÍZ-HUERTA CARBONELL: “Aspectos más relevantes de las recientes modificaciones al modelo de la financiación autonómica”, en *El sistema de financiación autonómica*, MAP, Madrid, 1998, 1ª ed., pág. 33).

en abstracto, se conocía la posibilidad de que se originase una evolución no solidaria del sistema financiero: se podía llegar ante esta situación si el crecimiento de las cantidades ingresadas por IRPF en una Comunidad Autónoma es superior al crecimiento global de los ingresos que recibe a través de transferencias estatales. Dada esta situación, el nuevo sistema le favorecerá respecto a otra región en la que el crecimiento del IRPF sea menor porque, sin variar su tarifa autonómica (es decir, el nivel de presión fiscal), obtendrá recursos adicionales. En aquellas regiones en las que el índice de evolución del IRPF territorial sea inferior al índice aplicado para determinar la participación en los ingresos del Estado será necesario subir la tarifa autonómica para obtener el mismo nivel de ingresos que en el anterior modelo con lo que se crean diferencias entre Comunidades²⁹¹.

Por eso, *la existencia de un Estado social exige la centralización financiera*, en especial, la imposición sobre la renta. La permanencia del IRPF en manos del Estado es

²⁹¹ Estas posibles “distorsiones” del nuevo modelo de financiación eran de antemano conocidas y por ello, el Consejo de Política Fiscal y Financiera adoptó, en el séptimo de los Acuerdos de 23 de septiembre de 1996, la dotación de un Fondo de Garantía que incorporaba tres garantías distintas. Nos interesa la primera de ellas, denominada “Límite mínimo de evolución de los recursos por IRPF”, ya que pretende garantizar que los recursos autonómicos proporcionados por la tarifa complementaria del IRPF y, en su caso, la participación territorializada en dicho impuesto, no evolucionen por debajo del incremento que, en el mismo período de tiempo, haya experimentado el PIB estatal expresado en términos nominales. Como se señaló en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Parlamento andaluz contra determinados preceptos de la Ley 12/1996, lo que pretende garantizar este primer instrumento “es lo menos que puede pedirse del modelo, a saber: que no se produzca para ninguna Comunidad Autónoma un perjuicio en valor absoluto respecto a la situación anterior, pero ni evita distorsiones ni constituye instrumento de solidaridad ni de acercamiento entre Comunidades en cuanto a la distribución de la renta y la riqueza”. En sentido parecido, las alegaciones realizadas por la Junta General del Principado de Asturias en su recurso de inconstitucionalidad contra la LO 3/1996 que, en relación con esta primera garantía, entiende que es posible que dicha cláusula “impida que se acentúe pro futuro la diferencia entre las Comunidades situadas en los extremos del arco de desarrollo económico, pero obvia, y ése es su handicap, que el punto de partida no es el mismo para todas las Comunidades: desconoce, dicho de otro modo, la igualdad de posiciones de salida que debería, por el contrario, asegurar, si lo que con él verdaderamente se pretende es equilibrar en términos reales la situación de todas las Comunidades” (en F.

del todo punto deseable porque, de lo contrario, resultaría inviable el diseño de una política económica unitaria al despojar a la caja central de la mayor fuente de recursos. Los poderes públicos están obligados, por prescripción constitucional, a lograr “una distribución de la renta regional y personal más equitativa” (art. 40.1 CE) y, a pesar de que se cuente con ningún pronunciamiento jurisprudencial sobre este extremo, parece bastante fácil intuir la relación que existe entre la concentración del poder normativo en manos del Estado y la preservación de la igualdad y solidaridad en el IRPF²⁹².

Además, con la cesión parcial del IRPF, la obtención de suficientes recursos por esta vía implica el alcanzar un grado máximo de autonomía financiera para las Comunidades Autónomas que, en cuanto a la obtención de sus ingresos, consigan suficiente financiación mediante los tributos cedidos, no ocurriendo así con otras Comunidades que deberán acceder a la participación en los ingresos territoriales del Impuesto sobre la Renta. Este segundo recurso de financiación autonómica se distribuye de forma heterogénea en un porcentaje que puede cifrarse en el 5%, 10% o 15% (ACPF 1.º, regla 3.8.4ª y 5ª) introduciendo una diferencia en el grado de autonomía financiera; diferenciación tanto más acusada para aquellas Comunidades Autónomas que tampoco así logren suficiente financiación con ambos mecanismos de financiación, tributos cedidos y participación en los ingresos territoriales del Impuesto sobre la Renta, de modo que participarán en los ingresos generales del Estado como

D. ADAME MARTÍNEZ: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general...*, págs. 96 y 97, nota a pie núm. 73).

²⁹² Existe, sin embargo, un pronunciamiento jurisprudencial respecto a las cotizaciones a la Seguridad Social reservando al Estado la normación y la disponibilidad directa sobre ellas “para evitar desigualdades entre ciudadanos” (STC 124/1989, caso Tesorería General de la Seguridad Social, 7 de julio, f.º 3).

último recurso financiero del nuevo modelo y la consiguiente merma que para la autonomía implica²⁹³.

Ciertamente, se tiene la impresión de que en la cuestión de la financiación autonómica, como en todo lo que ha acompañado al proceso de construcción del Estado de las Autonomías, “rezuma un acusado pragmatismo”²⁹⁴. Y llevados por este modo de hacer parece que el camino elegido se aparta del equilibrio entre las partes y el todo y de la necesidad de combinar unidad y autonomía²⁹⁵.

Con todo, lo que se puede afirmar sin temor a exagerar es que las peticiones nacionalistas de aumento de competencias tributarias y de mantenimiento del grado de

²⁹³ Esta situación nace de la configuración “escalonada” del nuevo modelo de financiación autonómica en el que cada escalón implica una mayor dependencia de las Haciendas autonómicas respecto de la central de modo que, la financiación total de una Comunidad Autónoma resultará de la suma de los recursos generados en el propio territorio sobre los que se ejercen funciones de gestión –tributos cedidos, tasas afectas a servicios traspasados y el 15% de la tarifa del IRPF- y las transferencias a la Comunidad por participación en los ingresos territoriales del IRPF –15% de la recaudación líquida ingresada por sus residentes- y el tramo de participación en los ingresos generales. Por eso, cabe que algunas Comunidades –las de mayor riqueza- prescindan de financiarse de las transferencias vía participaciones porque los recursos económicos que le proporcionan los tributos cedidos sean suficientes alcanzando así un grado máximo de autonomía financiera. Incluso, la heterogeneidad que el nuevo modelo de financiación autonómica puede provocar es tal que, en concordancia con lo previsto en el Acuerdo del CPPF de 23 de septiembre de 1996 (regla 3.8.2.2ª), puede darse la posibilidad de que alguna Comunidad Autónoma obtenga toda su financiación e incluso excedentes financieros por la vía de los impuestos cedidos lo que da lugar a una compensación que debe abonarse al Estado. Esto fue lo que ocurrió en la Comunidad de Madrid para la que el Real Decreto-ley 7/1997, de 14 de abril, asignó un porcentaje negativo en los ingresos generales del Estado que ha venido a calificarse como de “pseudocupo negativo”.

²⁹⁴ J. F. LÓPEZ AGUILAR: *Estado autonómico y hechos diferenciales...*, pág. 51.

²⁹⁵ Todavía no se descarta, sin embargo, que superada la segunda fase autonómica caracterizada por una virtual fiebre del oro competencial, pueda caminarsse hacia una recuperación de atribuciones y facultades en favor del Estado sobre la base que prestan títulos competenciales de amplio espectro en materias jurídico-público económicas, tales como representan los arts. 149.1.1º; 10; 13 y 14 CE (L. LÓPEZ GUERRA: “Modelo abierto y hecho diferencial”..., pág. 111). En la experiencia federal, apunta López Aguilar, ha sido sobre cláusulas de esta naturaleza, como los poderes centrales (la Unión, el *Bund*, la Federación ...) han procedido a intervenir en favor de la unidad del mercado, del comercio y de las libertades sobre las que se asienta la unidad y coherencia de un ordenamiento jurídico (J. F. LÓPEZ AGUILAR: *Estado autonómico y hechos diferenciales...*, pág. 38, nota a pie núm. 24).

igualdad y solidaridad entre Comunidades Autónomas son totalmente imposibles por incompatibilidad o, más sutilmente, que *cualquier avance en orden a incrementar la autonomía fiscal y financiera de las Comunidades Autónomas tendrá su repercusión sobre la solidaridad*. Por eso, los avances en la corresponsabilidad fiscal en el sistema financiero autonómico deberán pasar por el tamiz de la solidaridad si no quieren ser objeto de presunta inconstitucionalidad. Es decir, en el plano fiscal y financiero, no es posible conjugar demandas que impliquen el incremento de la dosis de autonomía financiera sin que se produzca, automáticamente, una disminución de la caja común estatal desde la que se garantiza la suficiencia y la solidaridad de las Comunidades Autónomas más débiles²⁹⁶. El resultado sería muy negativo: al Estado - garante, en última instancia, de la cohesión y solidaridad - le resultaría prácticamente imposible asegurar el tratamiento fiscal de las Comunidades Autónomas menos favorecidas porque no dispondría de fondos suficientes. Si se admite un modelo de financiación que cree diferencias entre Comunidades Autónomas, debe articularse un mecanismo corrector que garantice que todas las regiones, con independencia de su capacidad fiscal, puedan prestar a sus ciudadanos los servicios públicos fundamentales a un nivel similar.

En tanto no se establezcan mecanismos sólidos garantes de el equilibrio redistributivo y el Fondo de Compensación Interterritorial cumpla debidamente sus funciones y las asignaciones para la nivelación de servicios sean suficientes, se está

²⁹⁶ En este sentido, J. F. LÓPEZ AGUILAR: *Estado autonómico y hechos diferenciales...*, pág. 108. La idea que subyace es clara: cuanto mayor autonomía financiera se conceda, menor preocupación habrá por mantener el fondo que garantice la solidaridad entre autonomías. Si disminuye esa presión y se debilita la

dificultando la consecución del principio de solidaridad y afectando al principio de autonomía puesto que se obliga a las Comunidades Autónomas con menor capacidad recaudatoria a acudir a recursos de financiación alternativos - transferencias estatales - supeditados a la decisión de otro órgano.

El objetivo no es tanto disminuir las diferencias entre Comunidades Autónomas como lograr que todas alcancen un nivel mínimo. Lo que quiebra en el modelo actual de financiación autonómica es esta vertiente positiva del principio de solidaridad: que existan flujos, ayudas y subvenciones compensatorias a los territorios menos favorecidos para corregir desequilibrios territoriales²⁹⁷.

Aunque es posible defender la idea de que cada Comunidad Autónoma puede y debe velar por la defensa de sus competencias e intereses particulares, *no cabe en nuestro ordenamiento un autonomismo competitivo o una posición insolidaria* - estatal o autonómica - despreocupada de los resultados dañinos que genere el ejercicio de la autonomía a otra Comunidad Autónoma, al Estado o al ordenamiento en su conjunto. Una actuación en este sentido priva de contenido a la solidaridad²⁹⁸.

Desde el punto de vista del ciudadano, la ruptura del principio de solidaridad en la articulación de los distintos sistemas de tributación a los que se encuentra

recaudación estatal puede llegarse a una Hacienda estatal dependiente y subsidiaria de los cupos autonómicos peligrando gravemente el equilibrio entre Autonomías.

²⁹⁷ J. GARCÍA ROCA: “Asimetrías autonómicas y principio constitucional de solidaridad”..., pág. 73.

²⁹⁸ Como recuerda García Roca, “hablar de solidaridad supone recordar que la búsqueda de políticas de consenso y mayorías cualificadas (...) es un elemento connatural a la teoría federal en ordenamientos jurídicos heterogéneos y descentralizados frente a la actuación unilateral e insolidaria de entes territoriales” (J. GARCÍA ROCA: “Asimetrías autonómicas y principio constitucional de solidaridad”..., pág. 96).

sometido, tiene unas consecuencias muy importantes. La contribución ciudadana al sostenimiento de los gastos públicos no se efectúa en términos de igualdad ni el gasto realiza una asignación equitativa de los recursos públicos cuando esas recaudaciones tributarias obtenidas en todo el territorio español no colaboran en la financiación conjunta de los servicios públicos de todo el Estado permitiendo que el Estado cumpla con el objetivo de la consecución del principio de solidaridad y del equilibrio interterritorial.

Quizás, el planteamiento de los recursos de inconstitucionalidad ante el modelo de financiación autonómica actual adolece de un defecto que haga que su interposición no finalice con un fallo estimatorio: esta observación se refiere a la vaguedad o imprecisión de todos los principios en los que se sustentan las objeciones realizadas al nuevo sistema²⁹⁹.

Se trata, de los *supraprincipios* sobre los que se construye el Estado Autonómico pero, a la vez y debido a la constante etapa de construcción en la que se halla este inmueble, son *conceptos indeterminados y elásticos* que el legislador va dotando de contenido - muchas veces después de una fase de negociación política a la que responde la mayoría de la regulación - y que, en todo caso, la jurisprudencia

²⁹⁹ No son pocos quienes comparten esta visión “pesimista” sobre la virtualidad de los principios constitucionales que inspiran la Hacienda autonómica. Valga por todos, las reflexiones de Aparicio Pérez que sentencia que “ninguna conclusión sobre el contenido de la autonomía financiera que se predica cabe extraer, pues, de la dicción de este precepto, ya que los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles, más que fijar o delimitar ese contenido aparecen como límites externos a la propia declaración de autonomía financiera (...). Es claro que, en este tema, la Constitución remite de manera expresa a las leyes y a los Estatutos pero, en si misma, nada descubre sobre los márgenes de actuación autónoma en materia financiera” (M. A. APARICIO PÉREZ: “Aproximación a la regulación contenida en el texto de la Constitución Española de 1978 sobre la distribución territorial del

constitucional va limando y reconduciendo a los límites que le impone el ordenamiento jurídico.

Sin embargo, este alegato no es suficiente para considerar infundadas las críticas vertidas sobre el sistema aunque sólo desde una interpretación muy estricta de los límites y principios a los que la Constitución somete la articulación del sistema de financiación puede comenzar a plantearse su posible inconstitucionalidad. Más bien cabe reconocer la defectuosa técnica con la que se ha elaborado, precipitadamente, el nuevo modelo. Con todo, haciendo ampliable la reflexión que sigue al resto de principios implicados, resulta positivo el planteamiento de estos recursos dado que “la solidaridad puede ser un límite impreciso a las asimetrías normativas derivadas del ejercicio de las autonomías territoriales pero no por ello deja de ser un límite constitucional, expreso y necesario, a las asimetrías competenciales y estructurales y a la corresponsabilidad fiscal”³⁰⁰.

poder político”, en *La descentralización y el federalismo. Nuevos modelos de autonomía política*, Cedecs, Barcelona, 1999, pág. 45).

³⁰⁰ J. GARCÍA ROCA: “Asimetrías autonómicas y principio constitucional de solidaridad”..., pág. 69. En todo caso y por facilitar datos concretos, la primera liquidación definitiva del modelo correspondiente al año 1997 presentada en julio de 1999 arroja los primeros datos para formular una balanza nada positiva del nuevo modelo. Las autoridades de régimen común han ingresado 32.385 millones de pesetas más respecto al modelo anterior de los que, sin embargo, 30.000 millones corresponden a la financiación adicional que el Gobierno ha inyectado para compensar la caída de la recaudación del IRPF que ha crecido sólo un 2.86% frente al 5% del PIB nominal. Si la principal función del nuevo modelo era corresponsabilizar a las Comunidades Autónomas puede afirmarse que el objetivo ha fracasado en cuanto la función responsabilizadora de las Haciendas autonómicas queda neutralizada con la intervención ulterior del Estado al seguir dependiendo de sus transferencias (El País, 27 de julio de 1999, pág. 13). En el momento actual, además, nos encontramos a la espera de los resultados que la reforma del IRPF de 1999 y que se declarará en junio de 2000. Esta novedad ha levantado también nuevos temores, principalmente, la disminución de los ingresos en todas las Comunidades Autónomas –hayan aceptado o no el nuevo modelo- porque el objetivo de la reforma es simplificar la tributación personal y la reducción de la presión fiscal y, con ello, un ahorro de los contribuyentes. La idea del Gobierno central es la de compensar esta pérdida recaudatoria mediante la lucha contra el fraude y con mejoras en la gestión tributaria. Desde el punto de vista del ciudadano medio la inquietud se extiende a otros aspectos como el desmantelamiento del Estado de bienestar plasmándose en recortes del gasto social; la subida de otros

V. HETEROGENEIDAD ECONÓMICO-FISCAL E IGUALDAD DE LOS DEBERES DE LOS CIUDADANOS: EL FEDERALISMO FISCAL

La situación en la que se encuentran actualmente los ciudadanos españoles ante el cumplimiento del deber tributario difiere según la Comunidad Autónoma en la que residan. Estas diferencias se deducen, principalmente, de las regulaciones autonómicas del IRPF al disfrutar este impuesto de la consideración de figura tributaria por antonomasia, estructuradora y central de todo el sistema fiscal y, por tanto, definidora del status jurídico del ciudadano frente al deber consagrado en el art. 31.1 CE.

Las normativas autonómicas en materia tributaria se amparan en el ejercicio del derecho a la autonomía y en el poder financiero con que la Constitución dota a estos entes territoriales pero su articulación frente a algunos principios constitucionales no resulta clara, principalmente, la incidencia sobre la igualdad en las condiciones básicas ante el cumplimiento del deber tributario y en el principio de solidaridad.

Lo cierto es que esta solución articulada en torno al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas responde a una demanda constante de los entes autonómicos: la denominada *corresponsabilidad fiscal*.

A. La corresponsabilidad fiscal como justificación de las diferencias en los deberes tributarios de los ciudadanos

impuestos indirectos que responden peor a los principios constitucional-tributarios y la adopción de medidas privatizadoras de empresas para conseguir una financiación rápida por parte de la Hacienda estatal.

1. El concepto de corresponsabilidad fiscal

De hecho, sobre el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas pendía una insistente denuncia de desequilibrio entre el nivel de descentralización política alcanzado en comparación con la descentralización financiera que había quedado en un estadio inferior.

En general, la descentralización financiera abarca las vertientes económicas del ingreso y del gasto. En este sentido, las Comunidades Autónomas gozan de un elevado grado de autonomía financiera en la vertiente del gasto sin que pueda decirse que ocurre lo mismo en relación con los ingresos. De hecho, apenas han recurrido la fuente de financiación que incorpora un mayor grado de autonomía financiera (los tributos propios que pueden crear en el ejercicio del poder tributario que les otorga el art. 133.2 CE), realizándose su financiación mayoritariamente a través de transferencias del Estado central. Las razones por las que no se crean nuevos tributos son fácilmente deducibles: por una parte, su coste electoral o político; por otra parte, y aunque parezca paradójico, el aceptable buen funcionamiento del mecanismo de participación en la recaudación de impuestos estatales no cedidos que, junto a los impuestos cedidos, permite a las Comunidades Autónomas la obtención de ingresos suficientes para la financiación del gasto público derivado de las competencias asumidas³⁰¹. Consecuentemente, “si la masa de recursos obtenidos mediante transferencias procedentes de la Hacienda central resulta relativamente satisfactoria, la tentación de renunciar al ejercicio de la autonomía financiera será enorme. Y esto es lo que en buena

medida ha sucedido. Las Comunidades Autónomas han presionado más por recursos que por autonomía; por el huevo que por el fuero”³⁰².

Hasta el momento, pues, de las dos vertientes en que se desenvuelve la actividad financiera - la de ingresos y la de gastos -, el principal ámbito en donde se ha plasmado dicha autonomía financiera es en la del gasto autonómico más que en el ámbito del ingreso³⁰³. Bastaba un acercamiento superficial al sistema de financiación autonómico anterior para percatarse de que nuestro legislador había configurado un modelo en el que las Comunidades Autónomas dependían mayoritariamente de las transferencias que recibían del Estado central, un modelo que favorecía la expansión del

³⁰¹ F. DE LA HUCHA CELADOR: “Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas”..., pág. 447.

³⁰² J. V. SEVILLA SEGURA: “Consideraciones en torno al modelo de financiación autonómica”, en *Estudios de Hacienda y Derecho*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983, pág. 1343. En general, sobre el tema J. RAMALLO MASSANET: “La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 13, 1993, págs. 43 a 62 y la extensa referencia bibliográfica contenida en F. D. ADAME MARTÍNEZ: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997, págs. 564 a 596.

³⁰³ En palabras del Tribunal Constitucional: “Uno de los rasgos característicos del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas diseñado por la LOFCA, en el marco de la Constitución, es que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas viene definida en el bloque de la constitucionalidad más por relación a la vertiente del gasto público –y si acaso a la de las transferencias de ingresos procedentes de la Hacienda estatal y que constituyen un derecho de crédito frente a ésta en favor de las Haciendas autonómicas (las participaciones en los ingresos del Estado, las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial y las asignaciones complementarias que se establezcan en los Presupuestos Generales conectadas directamente a la prestación de los servicios públicos fundamentales de la competencia de las Comunidades Autónomas, e incluso si así se prefiere los tributos cedidos)- que por relación a la existencia y desarrollo de un sistema tributario propio con virtualidad y potencia recaudatoria suficientes para cubrir las necesidades financieras de la Hacienda autonómica. Se configura así un sistema de financiación apoyado en mecanismos financieros de transferencias desde el Estado” (STC 13/1992, caso Leyes de Presupuestos 1988 y 1989, de 6 de febrero, fj 7). Este pronunciamiento del Tribunal Constitucional ha sido objeto de comentario por M. MEDINA GUERRERO: “Supremacía financiera, distorsión del orden competencial y cooperación en el Estado autonómico: algunas consideraciones en torno a la STC 13/1992”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 35, 1992, págs. 155 a 177 y V. M. TENA PIAZUELO: “Incidencia de la técnica subvencional en el correcto funcionamiento del sistema de financiación autonómica y en el concepto de autonomía financiera de las Comunidades

gasto sin la contrapartida del mayor esfuerzo tributario. Tanto es así que se llegó a acuñar en la doctrina la denominación de “Haciendas parasitarias”³⁰⁴.

Por ello, se trataba de corregir el reducido grado de autonomía financiera de los entes territoriales y la carencia de responsabilidad fiscal ante sus ciudadanos; lo que se ha venido en denominar “corresponsabilidad fiscal”³⁰⁵. Se entiende por tal “la necesidad de que los entes públicos territoriales y, más concretamente, las Comunidades Autónomas, cuenten con una lógica correspondencia (de ahí lo de corresponsabilidad o corresponsabilización) entre sus ingresos autónomos (o, al menos, relativamente autárquicos) y el volumen de sus necesidades, para así poder adecuar la financiación de

Autónomas (Comentario a la STC 13/1992, de 6 de febrero)”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 77, 1993, págs. 167 a 180.

³⁰⁴ La expresión pertenece a A. RODRÍGUEZ BEREIJO: “Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, pág. 68, pero recogen esta idea, entre otros, A. GIMÉNEZ MONTERO: “Corresponsabilidad fiscal, servicios mínimos y transferencias de nivelación horizontal en España”, *Hacienda Pública Española*, monografías núm. 1, 1992, pág. 95; J. SUÁREZ PANDIELLO: “Las Haciendas Territoriales en la España de las Autonomías”, *Papeles de Economía Española*, núm. 40, 1992, pág. 39; J. ZORNOZA PÉREZ: “Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas”, *Documentación Administrativa*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993, pág. 477; J. RUÍZ HUERTAS: “Situación actual y perspectivas de la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: algunas reflexiones sobre los problemas principales”, en *Informe Comunidades Autónomas 1992*, Instituto de Derecho Público, Barcelona, 1993, pág. 279 y E. MOLDES TEO: “La participación en los ingresos del Estado”, en *La financiación de las Comunidades Autónomas*, Minerva Ediciones, Santiago de Compostela, 1996, pág. 115.

³⁰⁵ Reclaman esta corresponsabilidad, entre otros, J. J. ZORNOZA PÉREZ y F. DE LA HUCHA CELADOR: “Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Cuadernos de Actualidad*, núm. 8, 1990, pág. 20; J. J. FERREIRO LAPATZA: “Régimen jurídico de financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 61, 1991, pág. 82; J. A. BIESCAS FERRER y J. LÓPEZ LABORDA: “Corresponsabilidad fiscal y equilibrios financieros”, *Hacienda Pública Española*, Monografía núm. 2, IEF, Madrid, 1992, pág. 35 y E. GIMÉNEZ REYNA RODRÍGUEZ; I. ZURDO RUÍZ-AYÚCAR y J. ZURDO RUÍZ-AYÚCAR: *La participación de las Haciendas autonómicas y locales en los tributos del Estado*, Ayuntamiento de Madrid, Madrid, 1994, pág. 133. Una monografía sobre el tema en A. SÁNCHEZ SÁNCHEZ: *La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

los bienes y servicios públicos de su competencia a las preferencias y al esfuerzo fiscal de los ciudadanos de sus respectivas jurisdicciones”³⁰⁶.

Es decir, la corresponsabilidad o responsabilidad fiscal significa que las necesidades de gasto de las Comunidades Autónomas se cubran con recursos propios, obtenidos por ellas mismas, estableciéndose tanto una vinculación entre lo que la Hacienda autonómica ingresa y gasta como la percepción por parte de los ciudadanos de que lo gastado por el Gobierno de la Comunidad en la que residen se ha financiado con tributos que han sido establecidos y recaudados por ese nivel de gobierno.

Lo cierto es que para poder hablar de autonomía financiera es necesario que se pueda predicar la cualidad de autónoma tanto de la vertiente de los ingresos como de los gastos³⁰⁷ porque su falta crea un sistema de dependencia que, por definición, constituye la negación del autogobierno y de la autonomía y elimina los mecanismos político-financieros de autocontrol³⁰⁸. Es el conocido axioma de que “la autonomía política presupone la autosuficiencia financiera y ésta, a su vez, influye en aquélla”³⁰⁹.

³⁰⁶ J. LINARES MARTÍN DE ROSALES: “Corresponsabilidad fiscal en la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 1, 1993, pág. 57.

³⁰⁷ Afirmación que ha defendido el Tribunal Constitucional en muchas de sus sentencias alegando que la autonomía financiera supone la propia determinación y ordenación de los ingresos y los gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones (SSTC 14/1986, caso Principios de la Hacienda General del País Vasco, de 31 de enero, fj 2; 63/1986, caso PGE para 1982, 1983 y 1984, de 21 de mayo, fj 4; 179/1987, caso Regulación de Avales, de 12 de noviembre, fj 2; 183/1988, caso Fondo de Compensación Interterritorial I, de 13 de octubre, fj 1 y 13/1992, caso Leyes de Presupuestos 1988 y 1989, de 6 de febrero, fj 7).

³⁰⁸ En contra de esta apreciación, Martín Queralt observa que “la existencia o no de autonomía tributaria - entendida como potestad para autodeterminar las fuentes de ingresos de tal naturaleza - puede no prejuzgar nada en torno a la existencia o no de auténtica autonomía política. Puede, en efecto, existir tal autonomía tributaria y no existir autonomía política, como ocurrirá en los casos en que, agotada la capacidad contributiva de los teóricos contribuyentes o no existiendo tal capacidad, por mucha que sea teóricamente la autonomía tributaria no habrá posibilidad de ejercerla, no habrá ingresos y, por consiguiente, no habrá posibilidad alguna de desarrollar la autonomía política. Por el contrario, aun no

En este sentido, se afirma que sólo los tributos propios y los recargos sobre impuestos estatales son los ingresos que proporcionan un mayor grado de responsabilización fiscal de las Comunidades Autónomas porque conciencian a los responsables del gasto público que sus decisiones han de financiarse con ingresos obtenidos directamente de los ciudadanos residentes en su territorio y permiten a estos ciudadanos identificar al gobierno de su respectiva Comunidad como responsable de los tributos que soportan³¹⁰. Sin embargo, se matiza, un sistema de corresponsabilidad fiscal plena no es viable porque “las materias imponibles con mayor capacidad recaudatoria han sido ocupadas por el Estado ... (y porque) un sistema de este tipo podría terminar por beneficiar a las Comunidades Autónomas con mayor capacidad fiscal y por perjudicar a las de menor capacidad fiscal, que deberían enfrentarse a la alternativa o bien de pedir un mayor esfuerzo a sus ciudadanos para poder prestar un nivel de servicios similar al prestado por aquellas Comunidades Autónomas, o bien de

existiendo tal autonomía tributaria, cabría gozar de auténtica autonomía política en el supuesto de que cada ente autónomo tuviese garantizado, conforme a criterios objetivos y equitativos, la disponibilidad de un volumen de recursos suficiente para atender a sus necesidades públicas” (J. MARTÍN QUERALT: “Potestades normativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria”, en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II, IEF, Madrid, 1979, pág. 1316). En el mismo sentido, López Laborda resalta que la autonomía política “no es incompatible con un nivel elevado de dependencia financiera” (J. LÓPEZ LABORDA: *Los equilibrios financieros en el Estado de las autonomías*, Monografía núm. 95, IEF, Madrid, 1991, pág. 42). Sevilla Segura añade que no existe incompatibilidad entre un modelo político plural y descentralizado y un modelo financiero centralista (J. V. SEVILLA SEGURA: “Consideraciones en torno al modelo de financiación autonómica...”, pág. 1350). Por último, De la Hucha Celador aconseja “huir de los tópicos que identifican autonomía financiera con poder financiero de las Comunidades Autónomas en relación con sus ingresos y que, por el contrario, capitidismen disminuyen la citada autonomía –e, incluso, la niegan– cuando el sistema de ingresos de aquéllas descansa, básicamente, sobre transferencias del Estado central” (F. DE LA HUCHA CELADOR: “Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas”..., pág. 436).

³⁰⁹ G. TREMONTI e G. VITALETTI: *Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale*, Editori Laterza, Roma, 1994, pág. 61.

³¹⁰ F. D. ADAME MARTÍNEZ: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general...*, págs. 254 y 255.

pedirles el mismo esfuerzo para prestarles menos servicios públicos y además a niveles de calidad sensiblemente inferiores”³¹¹.

El punto de mira debe establecerse en la reclamación política de una mayor autonomía financiera para los entes autonómicos y el modo de articular esas peticiones que parecen clamar por un modelo de federalismo fiscal en un Estado que no es explícitamente federal³¹². La conexión entre ambas vertientes es tal que se apunta que de las posibilidades de progresión federal en el orden financiero dependen, a su vez, las posibilidades de progresión federal de alcance más general³¹³.

2. Los inconvenientes de la “Hacienda irresponsable”

La no responsabilización fiscal supone una serie de inconvenientes que deben resolverse. En primer lugar y más importante, sin autonomía financiera - esto es, de ingresos y de gastos -, no existe efectiva y real autonomía política porque sin autoridad

³¹¹ A. CASTELLS OLIVERES: “La reforma del sistema de financiación autonómica”, *Economía Pública*, núm. 12, 1991, pág. 152.

³¹² Esta pregunta se la plantean asimismo J. L. GARCÍA RUÍZ y E. GIRÓN REGUERA: “La incidencia del modelo de Estado en el sistema de financiación autonómica”..., pág. 151. Ciertamente, el “principio de corresponsabilidad fiscal” no se encuentra recogido de forma expresa en la Constitución pero la doctrina coincide unánimemente en deducirlo del propio principio de autonomía en su vertiente financiera. Por todos, J. A. FERNÁNDEZ AMOR: “La financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: notas y reflexiones sobre la reforma de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y de la Ley de Cesión de Tributos del Estado”, *Autonomías*, núm. 23, 1998, pág. 327. Quizás resultara útil a nuestros efectos, conocer el debate que sobre la introducción del federalismo fiscal se ha producido en Italia. Sobre esta discusión, véase VVAA: *Il federalismo fiscale. La Costituzione economica*, Giuffrè Editore, Milán, 1998, págs. 3 a 36. Sobre las características y diferencias del poder fiscal de las colectividades federales y el poder fiscal de las colectividades descentralizadas, se aconseja E. WILLEMART: *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Centre d’Études Constitutionnelles et Administratives, Bruxelles, 1999, págs. 20 a 51 y 53 a 85, respectivamente.

³¹³ J. F. LÓPEZ AGUILAR: *Estado autonómico y hechos diferenciales...*, pág. 104.

para obtener ingresos se depende del Gobierno central³¹⁴. La reflexión de Vogel sobre este extremo resulta clarificadora: “no es posible ejecutar con eficacia una competencia si su titular no dispone al mismo tiempo de los medios necesarios para su realización. Si la competencia para decidir y la competencia financiera se encuentra en distintas manos, ambos titulares sólo podrán realizar su trabajo si están de acuerdo; y en ese acuerdo el titular de la competencia financiera tendrá, por lo general, mayor importancia”³¹⁵.

En segundo término, se genera una hacienda irresponsable³¹⁶ porque su tarea se reduce a gastar un dinero que no ha tenido que obtener y, en cualquier caso, esta situación de dependencia hacia el Gobierno central posibilita que se derive hacia él toda responsabilidad de modo que si el ente territorial consigue la financiación necesaria para cubrir los servicios que ofrece la Comunidad, se apunta como un éxito negociador; y, en caso de no obtenerse, también puede rentabilizarse el conflicto con el Gobierno

³¹⁴ “El soporte material de la autonomía financiera son los ingresos” afirma en este sentido el Tribunal Constitucional (STC 135/1992, caso Ley de Intermediarios Financieros, de 5 de octubre, f.º 8).

³¹⁵ K. VOGEL: “La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional”, *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, pág. 16.

³¹⁶ La doctrina insiste en la idea de que “La dependencia genera irresponsabilidad”. Entre otros, A. RODRÍGUEZ BEREIJO: “Una reflexión sobre el sistema general de financiación de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, pág. 71; A. CASTELLS OLIVERES: “El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: situación actual y líneas de revisión”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 5, 1991, pág. 13 y J. RUÍZ-HUERTA CARBONELL y J. A. GIMENO ULLASTRES: “Descentralización fiscal y corresponsabilidad a través de las grandes figuras tributarias”, *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 1, 1993, pág. 31. Como ha señalado Ramallo Massanet, cuando las Comunidades Autónomas ejercen únicamente competencias de gestión “no hay que perder de vista un elemento de gran contenido político: las pretensiones de los gobiernos por desempeñar dichas competencias es la pretensión que se traduce en el ejercicio de facultades y potestades tributarias (...) sin la responsabilidad de haber decidido el contenido de las normas a aplicar, ni el grado de incidencia económica de las mismas. Tener esa competencia es tener una organización administrativa, no independiente sino dependiente de un ente jurídico-político (...) pero, siempre, en cumplimiento del esquema derecho-deber, de normas elaboradas por otro ente que es el que se ha reservado la competencia legislativa y consecuentemente tiene la responsabilidad política” (J. RAMALLO MASSANET: “El

central³¹⁷. Estando así las cosas, la Administración territorial no cuenta con el freno que supone la recaudación de tributos por lo que éstos implican de coste político sino que tiende a expandir el gasto hasta el infinito porque conlleva popularidad y posibles beneficios electorales, pudiendo llegar a situaciones de endeudamiento excesivo³¹⁸.

Por último, los ciudadanos no cuentan con el indicador que supone que su gobierno sea responsable de la gestión del dinero público porque no se encarga de recaudarlo. Con ello se distorsiona la imagen de la Administración que sólo cosecha ganancias políticas sin penas políticas: los ciudadanos no aprecian una clara relación entre los impuestos que pagan al gobierno central y los servicios que reciben del gobierno autonómico. En última instancia, puede incluso afirmarse que la no corresponsabilidad fiscal afecta al correcto funcionamiento de los procesos electorales de las Comunidades Autónomas por efecto de esa “ilusión financiera” por la cual los

reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 60, 1988, págs. 534 y 535).

³¹⁷ De esta opinión, A. CASTELLS OLIVERES: “La reforma del sistema de financiación autonómica”..., pág. 147 y X. CALSAMIGLIA: “La corresponsabilización fiscal en la Hacienda autonómica”, *Economía Pública*, núm. 12, 1991, pág. 130.

³¹⁸ Ante la situación de expansión deficitaria del gasto y el endeudamiento progresivo de las Comunidades Autónomas, se tomaron diversos Acuerdos en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera que recibieron la denominación de “Escenarios de Consolidación Presupuestaria”. En el primero de ellos, de fecha 20 de enero de 1992, se determinó el déficit y la deuda máxima para cada una de las Administraciones representadas en el Consejo. Más adelante, con el Acuerdo de 21 de enero de 1997, las Comunidades Autónomas se comprometieron a controlar el déficit y a reducir su endeudamiento para que se pudiesen cumplir los criterios de convergencia (F. D. ADAME MARTÍNEZ: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general...*, págs. 34 y 35). Un análisis financiero de la situación en R. MARTÍNEZ MANZANEDO: “El coste financiero del endeudamiento público: una aproximación al análisis del período 1979-1992”, *Cuadernos de Actualidad*, núm. 4, 1993, págs. 309 a 315.

ciudadanos perciben servicios de un nivel de gobierno sin que esa misma autoridad les exija nada a cambio³¹⁹.

3. La corresponsabilidad en el sistema de financiación autonómico vigente

Por todas estas razones, se han sucedido los intentos para introducir grados de corresponsabilidad fiscal en nuestro sistema de financiación³²⁰. El primer intento lo constituyó el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1993, de 7 de octubre, que previó que cada Comunidad Autónoma percibiese el 15% del importe de las cuotas líquidas del IRPF ingresadas por los residentes en el territorio de la Comunidad. Sin embargo, no pasó de un mero efecto ilusorio que no refuerza en absoluto la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas³²¹.

³¹⁹ Por eso, para luchar contra ese efecto ilusorio se busca el “efecto pedagógico” de la corresponsabilidad fiscal que significaría, en términos del Acuerdo de 7 de octubre de 1993 del Consejo de Política Fiscal y Financiera, “que los ciudadanos ‘tomen conciencia’ de que las prestaciones recibidas de su Comunidad Autónoma son consecuencia de las exigencias impositivas de que son objeto” (A. M. GARCÍA-MONCÓ: *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 1996, págs. 119 y 120).

³²⁰ Es habitual en la doctrina distinguir tres grados cuando se habla de corresponsabilidad fiscal: simple atribución de rendimientos recaudatorios, participación en la gestión del tributo del cual se corresponsabiliza a estos entes territoriales y, por último, competencia para aprobar normas sobre el mismo. En realidad, sólo el último grado implica verdadera responsabilidad fiscal (F. D. ADAME MARTÍNEZ: “Recursos tributarios propios de las Comunidades Autónomas”, en *Manual General de Derecho Financiero*, tomo IV, vol. I, Comares, Granada, 1998, 2ª ed., págs. 67 y 68 y J. RUÍZ-HUERTA CARBONELL: “Aspectos más relevantes de las recientes modificaciones al modelo de la financiación autonómica”..., pág. 33).

³²¹ Este procedimiento mereció toda suerte de críticas por implantar, como mucho, un instrumento débil de corresponsabilidad. En este sentido, J. SOLÉ VILANOVA: “Algunas precisiones sobre corresponsabilidad fiscal y su forma de instrumentación”, en *Haciendas Territoriales y corresponsabilidad fiscal*, Santiago de Compostela, 1993, pág. 333 y J. RUÍZ-HUERTA CARBONELL: “Reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas: la introducción de mecanismos de corresponsabilidad fiscal”, en *Informe Comunidades Autónomas 1993*, Instituto de Derecho Público, Barcelona, 1994, págs. 538 y 539. El propio Consejo de Política Fiscal y Financiera advertía ya que estas medidas tienen sólo “aparentes ventajas psicológicas” (Consejo de Política Fiscal y Financiera, *Documentación de Trabajo I*, Madrid, 1988, págs. 29 y 107).

En nuestros días, la insistente reclamación política y doctrinal de un sistema financiero para las Comunidades Autónomas basado en la corresponsabilidad fiscal ha encontrado respuesta jurídica en un nuevo modelo de financiación que ha levantado no pocas críticas.

En primer lugar, porque el sistema de financiación autonómica ha sido la respuesta a la dinámica en la que se inscribe nuestra política autonómica en general. Esa dinámica a la que se hace alusión consiste en una espiral creciente de demandas competenciales y de sus correspondientes transferencias financieras que ha abocado en una “competitividad interterritorial” que se traduce en una reivindicación siempre al alza por parte de las Comunidades Autónomas y en detrimento del Estado.

Esta situación permite reflexionar acerca de otro extremo: la andadura de nuestro Estado Autonómico es diametralmente opuesta a la del Estado Federal aunque deba reconocerse que persiguen objetivos idénticos, a saber, “conseguir una fórmula de convivencia política que permita la mejor gobernación”³²². Y sus trayectos son opuestos porque la federación implica unidad de varios entes para formar uno más fuerte mientras que la autonomía implica únicamente una distribución o reparto de competencias sin esa fase de integración característica de la federación³²³.

³²² J. GARCÍA MORILLO: *La democracia en España...*, pág. 200.

³²³ En otras palabras, el objetivo que persiguen los procesos federales es el de la integración política de unidades estatales hasta el momento independientes; se trata de procesos de unificación política. A primera vista, el caso español no es objeto de un proceso de unificación federal, sino precisamente de todo lo contrario, de un proceso de descentralización política. Esta impresión debe someterse, sin embargo, a importantes matizaciones ya que lo perseguido, en última instancia, es un objetivo de integración de las nacionalidades y regiones en un nuevo proyecto de unidad: la llamada unidad plural basada en el reconocimiento y el respeto de la diversidad (E. ALBERTÍ ROVIRA: “Estado autonómico e integración política”..., págs. 223 a 227).

Pues bien, esta situación - volviendo al tema financiero - ha tenido su traducción en la vertiente económica autonómica: en la actualidad estamos presenciando un reajuste de las potestades de ingreso de los entes autonómicos a la operación previamente consumada de redistribución de potestades de gasto³²⁴.

En segundo lugar, porque el grado de corresponsabilidad fiscal que determina el nuevo modelo de financiación se alcanza en detrimento de los principios básicos que deben inspirar ese sistema, a saber, igualdad y solidaridad. Veamos porqué.

El problema de las desigualdades regionales tropieza con tres dificultades principalmente³²⁵. La primera dificultad consiste en que un mismo tipo impositivo, si actúa sobre bases imponibles per cápita diferentes (básicamente, renta o consumo), proporciona recursos distintos. El segundo obstáculo es que si se trata de impuestos progresivos, los gobiernos correspondientes a regiones más ricas ingresan más como consecuencia de la misma progresividad del impuesto. La tercera problemática se deriva

³²⁴ López Aguilar presenta una aguda reflexión en torno a la influencia del factor político y las circunstancias coyunturales que han contribuido a esta situación. Por un lado, el escenario político en el que se ha llevado a cabo el proceso de construcción del Estado de las Autonomías durante la V y VI legislaturas (1993-1998) ha sufrido una importante modificación: con la pérdida de mayorías absolutas en el Parlamento para apoyar la acción del Gobierno se han buscado apoyos en las minorías nacionalistas incrementando su valencia política y provocando que su influencia se haga sentir en la definición de unas políticas estatales cuyos destinatarios no son únicamente sus respectivos votantes o electores sino la totalidad de los españoles, así como la totalidad de las Comunidades Autónomas y de sus poderes. Por otro lado, la aparición de lo que el autor denomina “nacionalismos de nuevo cuño” frente a las nacionalidades históricas de las que se apartan en el modo cómo actúan frente al poder central. Mientras que los últimos buscan su progresiva afirmación política frente al poder del Estado, aquéllos buscan lo contrario, es decir, fortalecer los vínculos de la Comunidad Autónoma con el poder estatal (J. F. LÓPEZ AGUILAR: *Estado autonómico y hechos diferenciales...*, págs. 102 y 103).

³²⁵ Seguimos a F. PÉREZ GARCÍA: “Corresponsabilidad fiscal y financiación autonómica”, *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51, 1995, pág. 97.

de la dinámica de la renta y consumo que beneficia, por las dos vías antes citadas, a aquellos gobiernos cuyas regiones crecen a tasas mayores.

Los tres condicionantes se dan en la cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas y, consecuentemente, aún estableciendo la misma tarifa autonómica sobre el IRPF, las desigualdades de partida entre Comunidades Autónomas no sólo se mantienen sino que se acentúan.

Con el mecanismo de financiación actual se da prevalencia absoluta a un principio (el de autonomía) en detrimento de otros lo que no es aceptable en un ordenamiento construido sobre una pluralidad de principios y valores cuya vigencia debe procurarse a través de una ponderación de los mismos y no de una jerarquización. Estas reflexiones no deben interpretarse como un rechazo a la configuración de un Estado Autonómico basado en una mayor autonomía fiscal por lo que de positivo conlleva la responsabilización sobre los tributos que cada nivel de gobierno establece, sino en el sentido de “compensar” las deficiencias que aquel principio ocasiona en el de solidaridad interterritorial.

4. Los verdaderos instrumentos corresponsabilizadores

La verdadera corresponsabilidad fiscal debe venir de la mano de la cesión de tributos o de la creación de tributos propios - y a ello apuntaba la reforma del modelo de financiación para el quinquenio 1997-2001 - aunque la vía elegida no parece ser la adecuada.

La verdadera responsabilización fiscal es la que proporcionan los tributos establecidos por el ente territorial que posteriormente decide el destino de la cantidad

recaudada por aquel concepto. Las auténticas figuras que pueden desempeñar este papel son aquellas sobre las cuales las Comunidades Autónomas dispongan de poderes normativos. De un análisis de la Constitución y la LOFCA, pueden extraerse los recursos que permiten la corresponsabilidad fiscal en sentido estricto.

Se trataría, en primer lugar, de “sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales” (arts. 157.1.b CE y 4.1.b LOFCA). De este elenco de figuras tributarias, deben considerarse como categorías limitadas - desde el punto de vista de la corresponsabilidad fiscal - a las tasas³²⁶ y las contribuciones especiales³²⁷ porque en ellas no existe opción sobre el destino de los ingresos, es decir, se trata de un ingreso condicionado o afectado a un determinado gasto: cubrir el coste del servicio o actividad que lo originaron.

Por lo que se refiere a los impuestos propios, esta categoría tributaria no ha sido aprovechada en absoluto por las Comunidades Autónomas debido, en primer lugar, a los costes políticos de su empleo y, en segundo lugar, por los excesivos límites que recaen sobre ellos³²⁸.

³²⁶ El art. 26.1.a LGT –tras la STC 185/1985, caso Ley de Tasas y Precios Públicos, de 14 de diciembre– define las tasas como “tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo” cuando los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados y no se presten o realicen por el sector privado.

³²⁷ El art. 26.1.b LGT define las contribuciones especiales como “aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios”.

³²⁸ Recordemos: no pueden recaer sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado, ni gravar elementos patrimoniales, gastos o actividades que no se sitúen o desarrollen sólo en el territorio de la Comunidad correspondiente, ni suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías,

En segundo lugar, los recargos que pudieran establecerse sobre los impuestos del Estado (art. 4.1.d LOFCA) han sido considerados el instrumento más adecuado para la obtención de recursos financieros por las Comunidades Autónomas con observancia del principio de corresponsabilidad tanto en el Informe de 1981 de la Comisión de Expertos sobre Financiación de las Comunidades Autónomas como en el Acuerdo 1/1986 del Consejo de Política Fiscal y Financiera³²⁹ e incluso en las más recientes propuestas de participación territorializada de estos entes en el IRPF³³⁰.

Finalmente, puede considerarse como un instrumento de corresponsabilidad el empleo por las Comunidades Autónomas de los recursos del “producto de las operaciones de crédito” (art. 4.1.f LOFCA) aunque no debe olvidarse, en este sentido, las limitaciones previstas contra el excesivo endeudamiento de las Comunidades Autónomas en los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 20 de enero de 1992 y de 21 de enero de 1997.

Sin embargo, la búsqueda de la corresponsabilidad fiscal se ha instrumentado, primero, a través de la cesión territorializada de lo recaudado por el IRPF en una Comunidad Autónoma lo que perjudica a las Comunidades menos prósperas quebrando

servicios o capitales, ni afectar a la fijación de la residencia de personas o a la ubicación de Empresas o capitales dentro del territorio español, ni comportar cargar trasladables a otras Comunidades (arts. 6.2 y 9 LOFCA). Estas limitaciones se orientan a evitar la doble imposición y la exportación fiscal, preservando la unidad de mercado interior.

³²⁹ El apartado 5 de este Acuerdo proclamaba que “los dos bloques o tramos de financiación contemplados anteriormente constituyen en el sistema definitivo, la financiación proporcionada por el Estado. Pero además con el objeto de potenciar la obtención de recursos derivados de su propia decisión, se concretará el procedimiento que facilite la gestión y recaudación de los recargos que establezcan las Comunidades Autónomas al amparo de lo dispuesto en los Estatutos de Autonomía y en la LOFCA”.

el principio de igualdad y solidaridad y, segundo, mediante la cesión de un porcentaje del IRPF con competencias legislativas sobre ese tanto por ciento lo que, de nuevo incide sobre los mismos principios territoriales.

Es cierto que las soluciones perfectas no existen y mucho menos en materia de financiación. Pero hay que ir a la búsqueda del equilibrio entre los dos principios enfrentados. Si de un lado, una interpretación estricta del principio de autonomía otorgaría a cada Comunidad Autónoma las ventajas o desventajas de su situación y de su evolución; por otro, una interpretación asimismo estricta del principio de solidaridad significaría eliminar los efectos de todas las fuentes de diferenciación en los ingresos de las Comunidades proporcionando a éstas una financiación idéntica per cápita con el consiguiente riesgo de desincentivar a los territorios descentralizados.

Pero lo cierto es que el problema está ahí: se ha cedido un impuesto redistribuidor por antonomasia, un recurso que ahonda en las desigualdades entre Comunidades Autónomas y que, al mismo tiempo, disminuye las posibilidades redistributivas de la Hacienda central porque debilita al principal responsable de gestionar la solidaridad entre ellas al reducir las aportaciones autonómicas al Estado.

B. El futuro de la financiación de los entes territoriales: autonomía *versus* solidaridad

³³⁰ A. CASTELLS OLIVERES: “El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: situación actual y líneas de revisión”..., pág. 16 y J. ZORNOZA PÉREZ y J. RAMALLO MASSANET: “Sistema y modelos de financiación autonómica”..., pág. 39.

En principio, las demandas territoriales de aumento de la corresponsabilidad fiscal no tienen visos de desaparecer sino, al contrario, de intensificarse. Así, las reclamaciones nacionalistas en materia fiscal por parte de CiU aumentaron para solicitar más “soberanía fiscal” a partir de 2002, concretándose esas peticiones en una elevación hasta un mínimo del 50% de la cesión del IRPF, la participación en el Impuesto sobre Sociedades, IVA e impuestos especiales, la asunción de competencias normativas plenas sobre impuestos cedidos que no sean armonizados a nivel europeo y asunción de plenas competencias sobre la Agencia Tributaria. En el fondo de este razonamiento, subyace el deseo de equiparación del régimen fiscal catalán al régimen fiscal foral de las autonomías vascas y navarra. Para justificar la reclamación, se esgrimió con insistencia el argumento de la existencia de una balanza fiscal deficitaria en la Comunidad de Cataluña que se cifraba entre 800.000 millones y 1.3 billones de pesetas porque esta Comunidad aporta recursos al resto de España en una proporción superior a las inversiones públicas que recibe³³¹.

Bajo toda esta discusión late una cuestión política más que jurídica: la apreciación de los regímenes forales como regímenes privilegiados frente a las Autonomías de régimen común. Esto es, la solidaridad interterritorial debe ser efectiva, siendo lógico que las regiones más ricas y prósperas contribuyan más que proporcionalmente y por encima de los servicios que reciban del Estado, circunstancias que, ciertamente, no se dan en los regímenes de concierto y convenio y que sirven para que desde otras Comunidades se enfatice en el desequilibrio existente entre la

³³¹ El País, 29 de noviembre de 1998, pág. 15.

contribución que sus ciudadanos realizan al sostenimiento del gasto público y lo que a ese territorio se destina en gastos corrientes y de capital. Pero el acercamiento de los sistemas tributarios no puede producirse “por arriba” excepcionando nuevos territorios del régimen común y sometiéndolos a un régimen privilegiado, sino “por abajo” actualizando la aportación de los territorios forales a la Hacienda central de modo que la descompensación no sea tan grave ni dé lugar a agravios comparativos³³².

Ya que el proceso de descentralización fiscal parece imparable no podemos cerrar los ojos a esta realidad aunque en todo caso, debemos descartar desde el principio las vías pactistas ni a nivel estatal (por ejemplo, con sugerencias de acuerdos a nivel nacional por las grandes fuerzas PP/PSOE)³³³ ni a nivel nacionalista (como parece desprenderse de algunos acuerdos como la Declaración de Barcelona de 16 de junio de 1998 en la que PNV, CiU y BNG exigían el reconocimiento jurídico político de las realidades nacionales del Estado Español completada por el Acuerdo de Santiago de

³³² Por lo pronto, y dejando aparte la confusión que supone equiparar el problema de la balanza fiscal con el modelo de financiación, puesto que lo que se debe discutir no es precisamente el resultado de esa balanza sino el modo en el que la Administración central ejerce sus competencias redistributivas, parece que el resultado de las elecciones celebradas el pasado 12 de marzo de 2000, que dieron una victoria de mayoría absoluta al Partido Popular, obliga a mostrarse cautos respecto al rumbo que tomarán las decisiones sobre financiación autonómica. El pasado 25 de abril de 2000, durante el debate de investidura del Presidente del Gobierno, José María Aznar aludió a todos los puntos expuestos y si bien comenzó su discurso negando a su principal aliado –CiU– un compromiso para mejorar el autogobierno de Cataluña, anunció que en esta etapa confía en alcanzar un amplio consenso en todos los temas de Estado; en concreto, ofreció un “pacto de Estado” para dar estabilidad al modelo de financiación. Modelo que pretende someter a una nueva reforma, basada en la corresponsabilidad fiscal de los entes locales y autonómicos y acompañada de otras medidas como la rebaja adicional de los tipos del IRPF, la eliminación del Impuesto sobre Actividades Económicas para el 90% de los negocios y un trato más favorable para las pequeñas y medianas empresas en el Impuesto sobre Sociedades. El aumento de la corresponsabilidad fiscal de autonomías y municipios está orientado, principalmente, a conseguir la eliminación del déficit público en 2001 obligando a controlar la deuda y el déficit y renunciando a un sistema que permite que los gastos de estos entes crezcan a mayor ritmo que los del conjunto del Estado.

³³³ Véase la información aparecida en El País, 28 de julio de 1999, pág. 16.

Compostela de 31 de octubre de 1998 que apuntó al objetivo de una reforma constitucional). Se requiere un “pacto de Estado”³³⁴ para solucionar el problema del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas del que no quede excluida ninguna fuerza política y que resulte armónico con los principios constitucionales³³⁵.

El avance en el modelo de financiación autonómica parece que se encamina hacia una fórmula de federalismo fiscal. Se impone reflexionar acerca de las posibilidades de encaje de esta opción en la configuración constitucional de los modelos de financiación de los entes autonómicos teniendo en cuenta los principios que en ella se establecen como límites a la diversidad de las posiciones básicas de los ciudadanos ante el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

La consagración constitucional del principio de autonomía actúa como título legitimador de la existencia de asimetrías o diferencias en las regulaciones autonómicas que inciden en la configuración de aquel deber bajo la legitimación que confiere a las Comunidades Autónomas el ejercicio de su poder tributario (arts. 133.2 y 156 CE). Sin embargo, este ejercicio debe respetar el límite de no provocar desigualdades en las

³³⁴ Emplean esta expresión J.L. GARCÍA RUÍZ y E. GIRÓN REGUERA: “La incidencia del modelo de Estado en el sistema de financiación autonómica”..., pág. 155.

³³⁵ Como señala la doctrina, “Una cosa es que como sustrato de la realidad jurídica exista la realidad social y política, pero otra cosa muy distinta es que estas decisiones políticas puedan tomar cuerpo jurídico sin tener en cuenta las reglas del ordenamiento jurídico en que se insertan. Un pacto político no puede modular los principios constitucionales. Evidentemente, la decisión de un sistema fiscal u otro es una decisión política pero no sólo puede estar justificada por la necesidad de gobernar sino en la certeza de que esa decisión política es la más adecuada al ordenamiento jurídico existente en cada país. Este tipo de actuaciones conducirá indefectiblemente de nuevo a la consideración del Derecho Financiero como algo meramente instrumental ajeno al ordenamiento jurídico, puesto que su única finalidad es la de cubrir las decisiones políticas que en cada momento se adoptan (P. PERIS GARCÍA: “El poder financiero y sus límites: la incidencia del Derecho comunitario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 253, 1999, pág. 667, nota a pie núm. 20).

proyecciones de esta asimetría en el plano fiscal deben contar con el respaldo constitucional. En este sentido, los únicos hechos diferenciales que pueden tener un reflejo en materia financiera autonómica son los que determina la Disposición Adicional Primera y Tercera CE, es decir, los regímenes forales de Concierto y Convenio y el régimen económico-fiscal de Canarias y el caso específico de las ciudades de Ceuta y Melilla según lo establecido en la Disposición Transitoria Quinta CE.

Por ello, la posibilidad de articular un federalismo fiscal en nuestro Estado debe tener en cuenta este límite: *los sistemas especiales de financiación son inexportables a otras Comunidades Autónomas*³³⁶ - aunque haya habido intentos en ese sentido por algunas Comunidades Autónomas como las firmantes del Acuerdo de Barcelona, la Comunidad aragonesa o la andaluza - *por el grado de insolidaridad que comportan; por el desequilibrio económico que provocaría en perjuicio del Estado y del cumplimiento de sus funciones centrales y, finalmente, por los resultados desfavorables que tendría para muchas Comunidades Autónomas cuya recaudación no alcanzaría siquiera a cubrir mínimamente los servicios esenciales*³³⁷.

³³⁶ Tena Piazuelo propugna una lectura muy amplia – que no compartimos - del contenido de la Disposición Adicional Primera CE en el sentido de que cree “poco convincente, y con un valor jurídico cuando menos dudoso, la afirmación de que ‘no todas las antiguas entidades histórico-políticas de la antigua Monarquía española pueden esgrimir derechos históricos aunque expresamente hicieran mención de ellos en sus Estatutos’” así como la posible extensión y generalización de este sistema de financiación a las Comunidades de régimen común (V. TENA PIAZUELO: “Derechos históricos y autonomía financiera: los territorios forales como especialidades en el sistema de financiación autonómica”..., págs. 91 y 112).

³³⁷ En este sentido, J. MARTÍN QUERALT: “El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: Notas críticas”, *Palau* 14, núm. 11, 1990, pág. 30 y J. A. BIESCAS FERRER: “Aspectos económicos de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 1, 1992, págs. 39 y 40.

En conclusión, la jurisprudencia constitucional es muy clara al sostener la imposibilidad de generalizar estos derechos históricos al resto de Comunidades ya que “los regímenes singulares de concierto y del País Vasco y Navarra”³³⁸ constituyen la única excepción, constitucionalmente legitimada, al régimen común de la LOFCA y no puede pretenderse su ampliación a otras Comunidades Autónomas “por el mero hecho de haber asumido idénticas competencias”³³⁹ que las Comunidades forales.

Sin perjuicio de esta limitación debe reconocerse que la Constitución no impone la desigualdad competencial pero tampoco impone la igualación³⁴⁰ por lo que resulta viable un *Estado federal asimétrico en materia financiera* basado en circunstancias diversas tales como situación geográfica, población, factores socio-económicos o indicadores de riqueza nacional. Estas circunstancias, sin embargo, carecerán de la calidad de *hechos diferenciales* y sólo podrán reputarse constitucionales aquellas excepciones que no pugnen con los principios constitucional-estatutarios del Estado autonómico, esto es, siempre que no se configuren como “coartadas para la insolidaridad”³⁴¹. En consecuencia, las singularidades correspondientes a las mencionadas excepciones han de moverse no sólo en los límites de razonabilidad que resultan o son deducibles del art. 138.1 CE que asegura un equilibrio adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, sino, además, de los que resultan de la

³³⁸ STC 181/1988, caso D. A. 1ª de la Ley de Cesión de Tributos, de 13 de octubre, fj 3.

³³⁹ STC 214/1989, caso Ley de Bases de Régimen Local II, de 21 de diciembre, fj 26.

³⁴⁰ Valga por todos, J. CORCUERA ATIENZA: “La distinción constitucional entre nacionalidades y regiones”..., pág. 24.

prohibición de diferencias estatutarias que impliquen privilegios económicos o sociales de unas Comunidades Autónomas respecto de las restantes (art. 138.2 CE) y de los límites contenidos en el art. 139.1 y 2 CE que determinan la igualdad de los españoles en materia de derechos y deberes frente a cada ordenamiento territorial y la exigencia de territorialidad y de neutralidad de las normas fiscales autonómicas.

Las ventajas que aporta el *federalismo fiscal* son bastante obvias: la realización de un sistema menos ineficiente, más organizado, más capaz para asegurar la tutela de los derechos constitucionales y para conseguir la situación óptima de redistribución de la renta y la riqueza³⁴². Con él se apunta a la efectiva realización del autogobierno regional y responsabilización de los distintos niveles de gobierno de cara a sus respectivas colectividades.

Los puntos básicos sobre los que se asienta este federalismo fiscal son, en primer lugar, el principio de responsabilidad fiscal en el sentido de que se produce un reajuste entre las potestades de ingreso y las de gasto prescindiendo de las transferencias centrales en aras de conseguir la verdadera autonomía financiera de los entes descentralizados; en segundo lugar, el principio de subsidiariedad financiera que significa que sólo cabe acudir al Estado en los casos en los que la Hacienda regional no pueda cubrir los servicios o prestaciones fundamentales de los ciudadanos en todo el territorio nacional; y, en tercer lugar, el principio de solidaridad y cooperación que

³⁴¹ G. TRUJILLO: “Integración constitucional de los hechos diferenciales y preservación de la cohesión básica del Estado autonómico”, en *Asimetría y cohesión en el Estado autonómico. Jornadas sobre el Estado autonómico: integración y eficacia...*, pág. 31.

implica la garantía de que todos los niveles de gobierno subcentrales dispongan, para cumplir con sus funciones, de un montante de recursos tendencialmente igual así como la existencia de un sistema de nivelación adecuado para compensar los desequilibrios financieros entre territorios³⁴³. Porque, *en última instancia, si a falta de autonomía financiera, no cabe hablar de autonomía política, sin solidaridad interterritorial no es viable el Estado Autonómico.*

Como suele ocurrir, la descripción teórica del modelo *ideal* de financiación es bastante sencilla y bastante compartible: el modelo de descentralización financiera más conforme con la Constitución española sería aquél que procediera a un reparto del sistema fiscal español de forma que se alcanzara el máximo equilibrio vertical posible entre las capacidades de ingreso y de gasto de cada nivel de gobierno, conjuntamente

³⁴² M. BERTOLISSI: “Federalismo fiscale e forma di stato nell’ordinamento italiano”, *Rassegna Parlamentare*, núm. 2, 1997, pág. 290.

³⁴³ El movimiento reivindicativo a favor de una mayor corresponsabilidad fiscal y a favor de la instauración de un federalismo fiscal no es privativo de nuestro país sino que se ha producido también ampliamente en Italia. Este paso trata de darse tanto sin reformarse la Constitución (F. GALLO: “Le vie possibili al federalismo fiscale”, *Diritto e Pratica Tributaria*, tomo I, 1996, págs. 1060 a 1061 y A. BALDASSARRE: “Debate”, en *Il Federalismo fiscale. La Costituzione economica*, Giuffrè, Milán, 1998, págs. 9 a 11), como a través de ella (F. PALERMO: “Federalismo asimmetrico e riforma della Costituzione italiana”, *Le Regioni*, núms. 2-3, 1997, págs. 291 a 310 y A. RUGGIERI: “El Regionalismo Italiano, del “modelo” constitucional a las propuestas de la Bicameral: ¿Innovación o “racionalización de viejas experiencias?””, en *La Descentralización y el Federalismo. Nuevos modelos de autonomía política (España, Bélgica, Canadá, Italia y Reino Unido)*, M. A. Aparicio (dir.), Cedesc, Barcelona, 1999, págs. 169 a 205). Sobre la reforma italiana hacia un federalismo fiscal, véase P. GIARDA: *Regioni e federalismo fiscale*, Il Mulino, Bologna, 1995; M. BERTOLISSI: “*Rivolta fiscale*”. *Federalismo Riforme istituzionali. Promemoria per un’Italia che cambia*, Cedam, Padua, 1997; G. BROSIO; G. POLA y D. BONDONIO: *Una proposta di federalismo fiscale*, Agnelli, Torino, 1994; VVAA: *Il principio federativo. Federalismo e stato sociale*, A. Cantaro y M. Degni (a cura di), Ed. La Meridiana, Molfetta, 1995; M. BORDIGNON; B. BOSCO; P. BOSI; A. DI CATALDO; A. FRASCHINI; S. PIPERNO y G. VOLPI: *Federalismo fiscale. Proposta per un modello italiano*, G. Brosio (a cura di), Franco Angeli, Milán, 1996 y VVAA: *Federalismo fiscale e Mezzogiorno*, D. Da Empoli (a cura di), Cacucci, Bari, 1997. En general sobre la situación italiana, consúltese A. ZORZI GIUSTINIANI: “Competenze legislative e “federalismo fiscale” in sei ordinamenti liberal-democratici”, *Quaderni Costituzionali*, núm. 1, 1999, págs. 31 a 115 y M. BERTOLISSI: *Lineamenti costituzionali del “federalismo Fiscale”*. *Prospettive comparate*, Cedam, Padua, 1982.

con el equilibrio económico y la redistribución de riqueza entre las distintas partes del territorio español. El problema consiste en determinar exactamente los mecanismos que van a permitir ese ajuste horizontal y vertical³⁴⁴.

La articulación de un *modelo de financiación federal* podrá asumirse siempre y cuando se observen los principios nucleares del ordenamiento constitucional español con mayor incidencia en esta materia como son el *principio de igualdad, el principio de solidaridad y la consecución del Estado social*. Sea cual fuere la solución propuesta debe mantenerse lo que se ha dado en llamar “cohesión fiscal” que alude al esfuerzo tributario igualitario de todos los españoles orientado a hacer una política fiscal que permita la igualdad real entre los individuos y los grupos³⁴⁵. Es decir, aunque continuar avanzando en profundizar en las diferencias entre Comunidades Autónomas es algo que suscite serias incógnitas, no resulta un camino intransitable siempre que no se olvide la existencia de un límite infranqueable establecido en la Norma fundamental, a saber: una cierta igualdad sustancial, no uniformidad, en las condiciones de vida (en sus relaciones laborales, en el estatuto del contribuyente, en los niveles de renta, de desempleo y de prestación de los servicios públicos ...) entre todos los españoles, independientemente del territorio de su residencia, como aspiración irrenunciable de nuestro pacto

³⁴⁴ En ocasiones se denuncia que, en las experiencias federales fiscales de otros países, para compensar estos desequilibrios se utilizan los “programas de equalización fiscal” mediante fórmulas matemáticas complejas pero que una vez aplicadas, parecen revelarse como relativamente inoperantes porque no fomentan la mayor eficacia económica y productividad de las provincias pobres, aminorando las diferencias regionales como se pretendía sino que generan la existencia de provincias permanentemente subvencionadas (J. GARCÍA ROCA: “España asimétrica (Descentralización territorial y asimetrías autonómicas: una especulación teórica)”, en *Asimetría y cohesión en el Estado autonómico. Jornadas sobre el Estado autonómico: integración y eficacia...*, págs. 60 y 61).

³⁴⁵ J. GARCÍA MORILLO; P. PÉREZ TREMPES y J. ZORNOZA PÉREZ: *Constitución y financiación autonómica...*, págs. 20 y 21.

constitucional solidario y, en definitiva, de todo estado cualquiera que sea la forma política de descentralización territorial que adopte.

Un nacionalismo insolidario - estatal o autonómico - es un modelo políticamente legítimo pero constitucionalmente inaceptable. Cierta grado de homogeneidad estructural, competencial y financiera es inevitable en cualquier federalismo y en cualquier Estado para asegurar su gobernabilidad y la vigencia de los principios jurídicos de unidad, igualdad y solidaridad.

Por ello, la fórmula que nos puede servir de referencia es la del *federalismo cooperativo*³⁴⁶ que conjuga una autonomía financiera máxima con un poder central fuerte. Este federalismo, propio del ordenamiento alemán, permite conciliar principios opuestos: responsabilidad de los entes territoriales y uniformidad de las condiciones de vida. La fórmula del federalismo cooperativo no contradice la idea de uniformidad sino que la complementa porque subraya la finalidad de igualación propia del moderno Estado social-federal de Derecho. La concepción del federalismo cooperativo nace de la idea de que la eficacia en la actuación de los poderes públicos está reñida con la separación y adopción aislada de decisiones ya que, tanto en términos de política económica coyuntural como en la planificación a medio y largo plazo, se requiere una actuación coordinada (cooperativa) de los distintos entes públicos. Eficacia y mantenimiento de la autonomía de los Länder son las razones que se aducen en favor

³⁴⁶ Sobre federalismo cooperativo recomendamos J. SÁNCHEZ LÓPEZ: *Evolución histórica y situación actual del federalismo americano*, Universidad de Granada, Granada, 1986; E. ALBERTÍ ROVIRA: *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, CEC, Madrid, 1986; VVAA: *Comunidades Autónomas e Instrumentos de Cooperación Interterritorial...*, y M. MEDINA

del federalismo cooperativo: por la primera se satisfacen las necesidades de un Estado moderno mediante la colaboración y el compromiso; con la segunda se mantiene la autonomía de los Länder porque tanto la colaboración y la cooperación parten de la libre voluntad de los afectados.

Evidentemente, no estamos sugiriendo la trasposición exacta del federalismo fiscal alemán porque no sería posible dadas las evidentes diferencias entre el modelo federal y nuestro Estado Autonómico³⁴⁷. Por ello, como sugiere la doctrina, quizá fuera más correcto hablar de “cooperación federal” que de “federalismo cooperativo” y ello porque lo que con esta expresión se propone no es un modelo específico de forma de Estado sino de gobierno; es decir, lo que se trata es de señalar la clase de relaciones que han de producirse entre centros autónomos de poder político, sin que dicha autonomía haya de responder a un tipo previamente establecido³⁴⁸.

GUERRERO: *La incidencia del sistema financiero en el ejercicio de competencias de las Comunidades Autónomas...*, págs. 33 a 317.

³⁴⁷ Montero Gibert advierte de los peligros de la importación de la técnica cooperativa de Alemania puesto que esos mecanismos, señala, han podido institucionalizarse en aquel país gracias a la concurrencia de factores desconocidos en España como los relativos a la fuerte tradición de gobierno local y a la importancia de las élites locales, la preexistencia histórica de los Estados a la Federación y a la experiencia de prácticas administrativas y políticas anteriores asimismo a la Federación, la ausencia de problemas de legitimidad de la Federación y la correlativa ausencia de Estados de dudosa o problemática integración, la considerable similitud en los marcos competenciales de los Estados o la inexistencia de graves desigualdades entre la periferia y el centro (J. R. MONTERO GIBERT: “El debate sobre el federalismo en España: notas marginales sobre algunas cuestiones implícitas”, en *Comunidades Autónomas e instrumentos de cooperación interterritorial...*, pág. 64).

³⁴⁸ J. TERRÓN MONTERO y G. CÁMARA VILLAR: “Principios y técnicas de cooperación en los Estados compuestos: reflexiones sobre su aplicación al caso de España”, en *Comunidades Autónomas e instrumentos de cooperación interterritorial...*, pág. 41. La misma expresión “federalismo” frente a autonomía ha perdido toda su virtualidad porque las diferencias entre ambas se han minimizado en lo relativo al contenido político de sus competencias. Resulta de cierta inutilidad por cuanto responde a un afán clasificatorio de base nominal capaz de subsumir bajo un mismo epígrafe a realidades totalmente diversas. En palabras de De Otto: “Si como ocurre con frecuencia, se entiende por federalismo una forma superior políticamente a la autonomía, una mayor descentralización, el sistema de la Constitución de 1978 permite federalizar el Estado español hasta niveles perfectamente comparables a los de los Estados

Cuatro serían los puntos básicos que servirían para la articulación del sistema de financiación en nuestro Estado de las Autonomías de modo que se asegurase tanto la reclamada corresponsabilidad fiscal y, por consiguiente, un ejercicio más autónomo del poder tributario como la solidaridad e igualdad entre los españoles con independencia del lugar donde tuviesen su residencia.

En primer lugar, debe asegurarse la *garantía de la autonomía financiera y aumento de la corresponsabilidad fiscal*. El desarrollo del concepto de autonomía financiera debe ir de la mano de un desarrollo de los sistemas de nivelación de servicios e intensificación de las relaciones de colaboración entre las Administraciones central y autonómica. No podemos olvidar que los pilares del Estado de las Autonomías son precisamente, la autonomía en un marco unitario garantizado por la solidaridad y la colaboración entre los distintos niveles de gobierno. Por su parte, el aumento de la corresponsabilidad fiscal se traduciría en la asunción de mayores competencias de gestión y recaudación sobre algunos impuestos cuyo producto sea compartido. Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas se ejercerían sobre sus propios impuestos y los cedidos cuya heterogeneidad normativa no afecta de manera esencial a los intereses generales o a la unidad de orden económico nacional y siempre en el marco de principios, criterios y condiciones prefijadas en la ley estatal de financiación. Dentro de los límites ordenados por esta norma, las Comunidades Autónomas tendrían plena capacidad para regular la entera disciplina de sus impuestos.

federales europeos” (I. DE OTTO Y PARDO: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, Ariel, Barcelona, 1988, 2ª ed., pág. 247).

En segundo término, se impone la *centralización de las competencias legislativas sobre figuras tributarias básicas*. Para mantener la unidad y la autonomía, los principales tributos deben permanecer en manos del Estado (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades) como instrumentos especiales para la dirección de la política económica general y para la redistribución de la riqueza pero potenciando la participación de las Comunidades Autónomas en la elaboración y aprobación de leyes reguladoras de dichos impuestos cuyo producto hubiera de compartirse entre el Estado y las Comunidades.

En tercer lugar, *debe asegurarse una afluencia mínima de recursos a la generalidad de las Comunidades Autónomas*. Los principios de solidaridad y cooperación en el federalismo cooperativo implican que antes de permitirse el ejercicio de la autonomía financiera se corrijan diferencias fundamentales en renta, riqueza y prestaciones de servicios. La eliminación de desigualdades debe asegurarse con la creación de cuantiosos fondos de solidaridad capaces de compensar mediante transferencias los desajustes regionales que se originen entre recursos financieros y necesidades como consecuencia de una menor capacidad financiera así como de promover el reequilibrio entre las áreas menos favorecidas.

Junto al sistema de compensación vertical en el que los fondos estatales son los que se encargan de establecer las transferencias que garantizan las prestaciones fundamentales de modo uniforme a todos los españoles, se instaure un sistema de compensación financiera horizontal, o Fondo de Suma 0, consistente en que las regiones más ricas reviertan a las más pobres ingresos suficientes para financiar los servicios esenciales. El método de compensación financiera horizontal permite cumplir con dos

finalidades distintas en un modelo federal: por un lado, resulta respetuoso con el grado de autonomía financiera de los entes puesto que no exige una nivelación total entre ellos permitiéndoles atender independientemente sus intereses; por otra parte, observa el mandato de armonización que corresponde a la intención de garantizar un mínimo de igualdad en los servicios y prestaciones públicas³⁴⁹. Además, en el caso del ordenamiento constitucional español, permite un cumplimiento estricto de la previsión contenida en el art. 31.1 CE que exige que la contribución ciudadana al sostenimiento de los gastos públicos se realice de acuerdo con la capacidad económica de los sujetos afectados. De esta forma, es de los ciudadanos que más poseen de quienes se obtienen los recursos necesarios para sufragar los gastos públicos de todos.

Aunque podría parecer adecuado que el modelo “mixto de compensación” fuese provisional dado que el sistema de transferencias estatales implica una regresión en el avance hacia la autonomía fiscal³⁵⁰, un método compensatorio exclusivamente horizontal provocaría problemas a la hora de su realización efectiva puesto que suscitaría reacciones como las que se comprueban en Alemania e Italia en los países o regiones más ricos (Baviera y BadenWurtemberg y los intentos de la zona norte de Italia, conocida como Padania).

³⁴⁹ J. M. BAÑO LEÓN: *Las Autonomías Territoriales y el principio de uniformidad de las condiciones de vida...*, págs. 104 y 105.

³⁵⁰ Se puede objetar que una administración regional puede decidir reducir al mínimo sus impuestos para pretender una elevada contribución niveladora. Dejando aparte que se trata de una hipótesis abstracta, cabe oponer la experiencia suiza en la que los cantones pueden establecer diversas alícuotas y en las que existe una fuerte diferenciación fiscal pero ello no ha dado lugar a acciones ilegales por la operatividad del principio de lealtad recíproca (F. PALERMO: “Federalismo asimétrico e riforma della Costituzione italiana”..., pág. 305, nota a pie núm. 34).

En todo caso, las transferencias estatales con fines niveladores se configuran con carácter excepcional y circunscrito a las funciones de cubrir los gastos indispensables para proveer las prestaciones fundamentales de forma uniforme a todos los españoles pero no serviría, en ningún caso, para compensar por ineficiencias administrativas o situaciones de evasión fiscal.

Finalmente, resulta necesario el *establecimiento del principio de subsidiariedad financiera* que implica que al nivel superior de gobierno (central) sólo le correspondan los poderes que los entes de niveles inferiores (autonómicos) no puedan ejecutar con eficacia y eficiencia porque además es el encargado de asegurar la suficiencia³⁵¹. Se trata de individualizar materia por materia el nivel más adaptado para la gestión de una competencia singular³⁵², en nuestro caso, la financiera. La intervención de la Hacienda central debe quedar reducida a aquellos supuestos en los que las Comunidades Autónomas no puedan garantizar la prestación de los servicios mínimos por no alcanzar la “suficiencia financiera”.

³⁵¹ G. TREMONTI y G. VITALETTI: *Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale...*, pág. 61.

³⁵² F. PALERMO: “Federalismo asimmetrico e riforma della Costituzione italiana”..., pág. 307.

CONCLUSIONES FINALES

I

“La reclamación de derechos y su realización no es suficiente; el ciudadano tiene también deberes. Y derechos y deberes deben mezclarse en perfecta armonía”.

Pese a la advertencia de Alexis de Tocqueville sobre la importancia de los deberes en la configuración del Estado, el estudio de esta figura ha suscitado un escaso interés doctrinal. La falta de un análisis sistemático sobre los *deberes fundamentales* ha provocado que algunos interrogantes fundamentales acerca de los mismos hayan recibido respuestas parciales e incluso contradictorias. Así, se han adoptado diversas posiciones doctrinales sobre aspectos básicos que conforman la teoría general de los *deberes fundamentales* como su definición, la distinción de su concepto del de obligación o su naturaleza. Se definen estas figuras como aquellos comportamientos positivos o negativos que se imponen a un sujeto en consideración a intereses que no son particulares suyos, sino en beneficio de otros sujetos o de intereses generales de la comunidad. En el seno de las Constituciones, los deberes se establecen en una dirección genérica y se configuran como un mandato al legislador para que concrete esos genéricos deberes en cargas o prestaciones que conformarán obligaciones específicas, momento en que resultan vinculantes para los ciudadanos y para el resto de los poderes públicos.

A pesar de ese *olvido* hacia los *deberes constitucionales* por parte de la doctrina, éstos representan un elemento capital del orden constitucional. Su importancia se deduce de la *doble dimensión o naturaleza* que, a semejanza de los derechos

fundamentales, puede predicarse de los deberes. Desde un punto de vista *subjetivo*, los *deberes constitucionales* están orientados a definir el *status* jurídico de los ciudadanos puesto que son los instrumentos que permiten al poder público lograr la igualdad material entre aquéllos. Los *deberes constitucionales* inciden en la esfera de libertad y en la esfera patrimonial de todos los sujetos sometidos al ordenamiento jurídico y se erigen en elementos garantizadores de un reparto colectivo de las tareas que tutelan un interés colectivo. En su dimensión *objetiva*, los *deberes constitucionales* se confirman como elementos configuradores del propio orden jurídico-político. Así, es posible observar una evolución pareja entre el reconocimiento de los *deberes fundamentales* y el tipo de Estado: en el *Estado liberal*, caracterizado por la mínima injerencia de los poderes públicos en la esfera de libertad individual, el catálogo de deberes dirigido a los ciudadanos era prácticamente inexistente. Posteriormente, el advenimiento del modelo del *Estado social* supuso el compromiso estatal en la consecución de un orden económico y social más justo y su implicación en la tarea redistributiva, objetivos que sólo podían lograrse mediante la interacción entre el Estado y la sociedad. Por ello, *los deberes constitucionales* que se imponen a los ciudadanos *encuentran su justificación en esta tarea de consecución de fines de interés general*. En cumplimiento del principio de solidaridad que identifica al Estado social, todos los ciudadanos se verán sometidos a la realización de determinadas conductas (deberes) que se les exigen, no en beneficio propio, sino en beneficio de la colectividad.

II

Uno de los deberes que ha acompañado al Estado desde el mismo momento de su nacimiento ha sido el *deber tributario*. El paso del tiempo y la evolución en las

formas históricas estatales han ido dejando su huella en *el fundamento de este deber que ha pasado de ser concebido únicamente como medio para conseguir la necesaria financiación que permite la subsistencia del Estado a ser un instrumento al servicio de la política social y económica del Estado redistribuidor.*

La relevancia del *deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* en la configuración y existencia del Estado resulta indiscutible por cuanto mantiene una relación de dependencia con los derechos constitucionales y por su incidencia en el sistema constitucional de división territorial del poder. En este sentido, en primer lugar, debe señalarse que *la financiación y efectividad de los derechos sociales*, característicos de nuestra fórmula estatal, *exige la detracción de los recursos de los particulares a través*, principalmente, *del sistema tributario* inspirado por los principios consagrados en el art. 31.1 CE. En segundo lugar, *la posibilidad de ejecutar cualquier competencia en todos los niveles de gobierno depende de la suficiencia de financiación*; por ello, es indispensable que no exista dependencia económica para garantizar la libertad política.

La justificación del deber tributario se legitimó, en épocas anteriores, bien en el poder absoluto del soberano impositor bien en la relación de intercambio entre los servicios que el Estado prestaba a sus súbditos y los tributos que éstos satisfacían a cambio. Pero, desaparecida la contraposición de intereses estatales e intereses sociales, *el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se ha transformado en un instrumento indispensable del ordenamiento jurídico para hacer realidad esos intereses colectivos.* El interés en *el cumplimiento del deber tributario* por parte de los ciudadanos es un interés general; es más, *constituye condición de vida para la comunidad porque hace posible el regular funcionamiento de los servicios estatales y el*

cumplimiento de las finalidades sociales que lleva a cabo el Estado de forma que si la actividad impositiva, por un lado, somete a la colectividad a una privación de la riqueza, por otro, permite la potenciación de los derechos cuyo disfrute está subordinado a la existencia de disponibilidad económica.

No obstante, la identificación del *interés fiscal del Estado* como un interés particular y diferente del resto de intereses genéricos a los que sirve la Administración ha permitido que, en ocasiones, se legitimen intervenciones basadas en auténticos privilegios de la Administración tributaria. Así, la lucha contra el fraude fiscal y la evasión o la eficacia recaudatoria son algunos argumentos que ha utilizado la jurisprudencia constitucional para entender ajustadas a derecho determinadas actuaciones administrativas limitativas de derechos fundamentales de los ciudadanos mediante el otorgamiento al Estado de algunas prerrogativas y facultades en materia tributaria como la aceptación de garantías procesales ventajosas para la Hacienda Pública o el recurso a tipificaciones o calificaciones legales *iuris et de iure*. Con todo, *el interés fiscal del Estado no comparte la posición de esencialidad de los derechos fundamentales de los individuos de modo que ni el interés recaudatorio ni la lucha contra el fraude fiscal pueden configurarse como categorías limitativas de derechos constitucionales* porque no son valores constitucionales preeminentes.

III

El sistema financiero debe ser contemplado desde una perspectiva global que incluye tanto a la vertiente tributaria como a la vertiente presupuestaria. De hecho, *la justicia distributiva a la que aspira el sistema financiero estatal se predica tanto en la vertiente de los ingresos, distribuyendo las cargas de forma que quien más tenga más*

aporte (art. 31.1 CE), como en la vertiente de los gastos que se repartirán de forma equitativa de acuerdo con los criterios de eficiencia y economía (art. 31.2 CE).

Entre la consideración del deber tributario como el medio fundamental a través del cual puede el Estado subsistir y cumplir sus fines y la de que estos fines sean los que caracterizan a un Estado social y redistribuidor, existe una conexión muy íntima que se deduce del empleo de la expresión *contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Es decir, *la única finalidad legitimadora de la imposición fiscal en el Estado social consiste en la utilización de lo recaudado a la cobertura de gastos sociales*. En la actualidad, *se recauda para gastar* de forma que ingreso y gasto aparecen como partes inescindibles de un todo. Tanto el tributo como el gasto público están orientados por los mismos principios materiales que se enuncian en el art. 31 CE y que aparecen bajo la denominación de *principio material de justicia en la tributación* y de *principio de equidad en la asignación de los recursos públicos*.

Sin dejar de reconocer cierto margen de discrecionalidad política que subyace en las decisiones sobre gasto público, estos principios constitucionales permiten juridificar una actividad pública que tradicionalmente se ha considerado de carácter político y habilitan un control jurisdiccional objetivo basado en razones jurídicas y no exclusivamente políticas. En el Texto fundamental se enuncian una serie de *límites formales* (principio de legalidad - art. 31.3 CE); *límites materiales* (principio de asignación equitativa de los recursos públicos y de eficiencia y economía en la programación y ejecución de los gastos públicos - art. 31.2 CE) y *finés sociales* (redistribución de la riqueza e igualdad material – arts. 1.1; 9.2; 39 a 52 y 158.2 CE) que constituyen principios permanentes que actuarán como parámetros de control de las

decisiones estatales sobre el gasto público. Por tanto, las disposiciones en materia de gasto han dejado de ser consideradas como decisiones políticas exentas de fiscalización jurídica porque las prioridades de una determinada política, cuando se aplican mediante el empleo de fondos públicos, se encuentran vinculadas por los objetivos del Estado social, especialmente, por la efectividad de los derechos económicos y sociales y la realización de la igualdad material.

Sin embargo, el aspecto de este control jurídico que mayores dificultades plantea es el que se refiere a *la verificación del destino al que se orientan esos gastos*, esto es, que se trate verdaderamente de gastos públicos y *el examen sobre la suficiencia o insuficiencia de su cuantía*. Efectivamente, las reclamaciones ciudadanas que pueden formularse frente a unas partidas presupuestarias que se consideran inadecuadas por no garantizar mínimamente determinados derechos constitucionales o, incluso, por desconocerlos abiertamente tropiezan con *problemas prácticos*: en primer lugar, el Estado se encuentra ante una *situación de escasez de recursos financieros* que le obliga a seleccionar los fines sociales que, prioritariamente, desea atender y, por tanto, le fuerza a rechazar otras demandas; estas demandas de carácter social recaen normalmente sobre derechos consagrados entre los principios rectores de la política económica y social con lo que los ciudadanos tienen ante sí, en segundo lugar, una problemática defensa jurídica debido al *atenuado sistema de garantías que nuestra Constitución ha articulado en torno a los contenidos previstos en el Capítulo III de su Título I*. Por último, en tercer lugar, impugnada ante *el Tribunal Constitucional* una distribución del gasto público no ajustada a los parámetros constitucionales, este órgano sólo cumplirá limitadamente su papel garantizador porque podrá declarar

inconstitucional la norma que vulnere aquellos parámetros pero *no podrá proporcionar los medios que materialicen la justa y equitativa distribución del gasto público.*

A pesar de estas dificultades, *la declaración contenida en los arts. 1.1 y 9.2 CE se erige en el fundamento de derecho sobre el que cimentar suficientemente el enjuiciamiento de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la ley* impidiendo la obra del legislador que no se adecue al compromiso social adquirido por el constituyente.

IV

La conciencia social desfavorable que ha latido siempre sobre la concepción de los *deberes fundamentales* se comprende perfectamente por el hecho de que estas figuras jurídicas se han configurado como excepciones al principio general de los ordenamientos jurídicos a favor de la libertad (*pro libertatis*). Así, los movimientos ciudadanos de resistencia o desobediencia civil se han dirigido especialmente contra la imposición estatal de deberes jurídicos. En el ámbito tributario, ha cobrado importancia un comportamiento que niega el cumplimiento del deber fiscal. La *objeción de conciencia fiscal*, no reconocida por nuestro ordenamiento jurídico, se articula por parte de sus defensores sobre la libertad religiosa e ideológica consagrada en el art. 16 CE. *Se trata de la negativa del individuo, por motivos de conciencia, a someterse a la conducta jurídicamente exigible de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* porque el destino final que se otorga a su contribución contraria su conciencia personal. El gasto normalmente objetado es el destinado a cubrir los costes de defensa aunque es posible encontrar objeciones fiscales a la financiación de gastos médicos públicos por sufragar

prácticas abortivas o a la financiación de gastos en educación por incluir determinados contenidos docentes.

Los pronunciamientos jurisprudenciales, tanto de los tribunales ordinarios como del propio Tribunal Constitucional, *sobre el reconocimiento de la objeción fiscal son siempre negativos* rechazándose la posibilidad de extender el derecho a la objeción de conciencia a cualquier hipótesis distinta a la de los arts. 20.1.d) y 30.2 CE. El temor a que, producido el reconocimiento de esta práctica, se extienda a otros muchos supuestos que podrían poner en jaque la propia supervivencia del Estado así como la consideración de que la *objeción de conciencia fiscal* no se sustenta en verdaderas razones de conciencia o moral sino en argumentos políticos constituyendo una forma evidente de presión política, son las razones que subyacen tras esta negativa.

En realidad, el reconocimiento jurídico de esta modalidad de objeción de conciencia puede tropezar con algunos obstáculos – que no impedimentos – de carácter práctico pero no parece que pueda advertirse una clara distinción entre realizar una actividad contraria a la conciencia individual y contribuir económicamente a que esa actividad se realice puesto que la libertad de conciencia no sólo supone el derecho a formarla libremente, sino también a actuar conforme a ella (STC 15/82). En este sentido, la configuración legal de la objeción fiscal a los gastos de defensa puede articularse a través de una “opción fiscal”, es decir, la posibilidad de que en la declaración fiscal los contribuyentes pudieran elegir entre contribuir a los gastos de defensa armada o destinar parte de su débito fiscal a la defensa civil no violenta, sobre todo, cuando ya se cuenta en nuestro ordenamiento con una importantísima *excepción al principio de no afectación de ingresos a gastos* al reconocerse jurídicamente el

denominado *impuesto religioso* o asignación tributaria a favor de la Iglesia católica de un porcentaje de los impuestos de los ciudadanos que así lo hagan constar.

V

El perfil constitucional del *deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* se completa con el elenco de principios que acompañan el enunciado de este deber. Se trata de los principios básicos y fundamentales sobre los que se construye el sistema tributario en nuestro ordenamiento constitucional y cuya inobservancia determinará la inconstitucionalidad de la imposición tributaria. Por encima de estos principios constitucionales específicos del ámbito tributario gravita la cláusula del *Estado social y democrático de Derecho* ya que esta fórmula *dota de una trascendencia social al cumplimiento del deber tributario*: el Estado social detrae recursos económicos a través del sistema tributario para revertir la riqueza recaudada en la sociedad redistribuyéndola en cumplimiento del principio de solidaridad.

Los principios que el art. 31.1 CE predica del deber tributario son el de *capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad*, subordinados y orientados a la consecución de la *justicia* puesto que, según dicción literal de aquel precepto, la contribución al sostenimiento de los gastos públicos se realizará “mediante un sistema tributario justo”.

De la enumeración de principios que califican al deber fiscal destaca especialmente el de *capacidad económica* porque constituye el requisito indispensable para la articulación de aquel deber excluyendo cualquier otro criterio en la ordenación del sistema tributario. Su importancia radica no sólo en erigirse en *criterio de justicia en*

el reparto de la carga tributaria sino también en *criterio de reasignación de los recursos públicos* de forma que cuanto menor disponibilidad económica se disfrute, mayor será la participación en los beneficios sociales que el Estado distribuye.

La concepción del *Estado social* ha influido en la caracterización de este principio al originar la existencia de determinadas instituciones como el *mínimo vital* de clara *inspiración solidaria*. El *mínimo vital* aparece como una manifestación indiscutible de la justicia proclamada en nuestra Constitución puesto que *implica la necesidad de no imponer carga tributaria sobre aquella riqueza que no manifieste la suficiente entidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ya que se destina a la cobertura y satisfacción de las necesidades mínimas vitales del individuo y/o su familia*. Esta previsión se relaciona directamente con la protección que el Texto fundamental proporciona a la institución familiar (art. 39.1 CE) proyectándola en el ámbito económico y con la consagración de la dignidad del hombre como valor inspirador del orden constitucional (art. 10.1 CE).

La posibilidad de controlar en sede constitucional la efectiva adecuación de la norma tributaria al *principio de capacidad económica* no resulta una tarea fácil por cuanto se trata de un concepto elástico, de contenido variable y difícil delimitación. Es por ello que el Tribunal Constitucional ha acudido al *principio de igualdad* - proclamado asimismo como inspirador del deber tributario - para proceder al análisis del de *capacidad económica*. La relación entre ambos principios resulta evidente: *el principio de igualdad en la distribución de la carga tributaria supone que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los ciudadanos y el criterio o parámetro conforme al cual definir la igualdad o desigualdad de las situaciones en materia*

tributaria es el de capacidad contributiva por lo que sólo trascenderán al ámbito tributario las discriminaciones que provengan de diferencias en los índices o circunstancias reveladoras de capacidad económica.

La *indeterminación de los conceptos* sobre los que se construyen los principios constitucionales en materia tributaria, además de la *excesiva cautela* que ha demostrado el Tribunal Constitucional ante los efectos de sus sentencias, y la *complejidad de articular el juicio de razonabilidad* en aplicación del principio de igualdad han contribuido a que se denuncie la escasa eficacia de estos principios; impresión que se corrobora al reparar en el dato de que existe *un único fallo estimatorio de la inconstitucionalidad de la normativa tributaria* por violación de los principios de capacidad económica e igualdad.

VI

La enumeración de los *principios materiales de justicia tributaria* se completa con *el principio de legalidad que concreta la justicia del sistema impositivo en su vertiente formal*. Este principio aparece consagrado tanto para la vertiente tributaria (arts. 31.3 CE y 133.1 CE) como para la vertiente presupuestaria (art. 134.1 CE).

En general, el *principio de legalidad tributaria* constituye el punto final de una evolución histórica de conquista por parte de los representantes de la nación del poder de decidir sobre las finanzas del Estado. La garantía institucional en que consiste la *reserva de ley en materia tributaria* hunde sus raíces en la propia aparición del movimiento constitucionalista ya que, al suponer los impuestos una limitación del derecho de propiedad de los ciudadanos, se requería la aprobación mediante ley de sus

representantes. Junto a esta función histórica, mantenida también actualmente, se añade otra importante función a la reserva de ley en el ámbito tributario: la de asegurar que *la regulación de los deberes tributarios aparezca vinculada al debate público*, permitiendo la participación de todas las fuerzas representadas en un diálogo abierto y contradictorio en el seno de las Cámaras parlamentarias con protagonismo tanto de la mayoría como de la minoría.

Por otra parte, la aprobación de los gastos necesarios para la actuación de los poderes públicos ha constituido un elemento clave en la lucha histórica por el control del ejecutivo por parte de la representación nacional. *Tras la bifurcación del principio de legalidad financiera, esta función de control político se mantuvo únicamente con la reserva de ley en materia presupuestaria.* La aprobación de los Presupuestos Generales del Estado constituye un momento clave en el devenir estatal puesto que, en este acto, el Parlamento confirma o rechaza el plan financiero presentado por el Gobierno que es el órgano sobre el que recae la iniciativa presupuestaria. Así, en el procedimiento de elaboración y aprobación de las Leyes de Presupuestos se ha consagrado un *reparto de funciones* entre el Gobierno y las Cortes de forma que ninguno de los dos puede ser sustituido: al primero le corresponde la facultad de iniciativa presupuestaria en el ejercicio de su función de dirección de la política del Estado (art. 97.1 CE), política nacional que se plasma económicamente en ese proyecto de Ley de Presupuestos que se presenta anualmente ante el Parlamento a quien compete la función de examen, enmienda y aprobación de los Presupuestos (art. 134.1 CE).

La función de aprobación de los Presupuestos además de suponer el ejercicio de la *función legislativa* de las Cortes Generales, disfruta de un marcado *carácter*

político porque implica un voto de confianza sobre la política que se esconde tras las cifras. Por eso, la aprobación de la Ley de Presupuestos en su caracterización de vehículo de dirección de la política del Gobierno sitúa a esta norma dentro de la categoría de las *leyes de control o de impulso político*.

Este equilibrio de poderes que la Constitución ha diseñado para la tramitación y aprobación de las Leyes de Presupuestos se ve seriamente afectada por el *desbordamiento de su contenido*. Una interpretación jurisprudencial amplia del art. 134.2 CE ha permitido que las Leyes de Presupuestos incluyan materias de contenido absolutamente heterogéneo, llegándose a cuestionar su constitucionalidad. Nos hallamos ante una *grave deficiencia técnica* que debe corregirse a través de una serie de *medidas que depuren esta práctica legislativa* a partir, en primer lugar, de un *ejercicio de autolimitación gubernamental* en la fase de iniciativa presupuestaria limitándose el ejecutivo a incluir en el proyecto de la Ley de Presupuestos aquellas materias que, efectivamente, guarden relación directa con el ámbito económico estatal y, en segundo lugar, emprendiendo la *reforma del procedimiento de aprobación parlamentaria* en el sentido de anticipar a las Cámaras previsiones presupuestarias que más tarde se incluirán en el proyecto de Presupuestos con el fin de que puedan ejercerse más correctamente los derechos que acompañan a la función parlamentaria.

VII

La organización territorial del Estado diseñada en el Título VIII CE incide sobre el *catálogo de derechos, libertades y deberes* consagrados en el Título I de la misma. Asumida por las Comunidades Autónomas la competencia para regular deberes de los ciudadanos, debe lograrse un punto de equilibrio que evite el menoscabo del

principio autonómico que supone una heterogeneidad de regulaciones ante la supuesta *fuerza uniformadora* de los derechos y deberes fundamentales al generalizarse a todos los ciudadanos.

De una parte, la posibilidad de que las Comunidades Autónomas regulen sobre el *deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* se deduce de la reserva estatal contenida en el *art. 149.1.1º CE* que limita la competencia exclusiva del Estado sobre esta materia al establecimiento de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de los españoles en el cumplimiento de sus obligaciones. Junto a este precepto, el *art. 139.1 CE* exige la igualdad ante cada ordenamiento jurídico y para todos los que estén sometidos a él o resulten afectados de un modo u otro por sus normas. La aplicación concreta de estos razonamientos al deber tributario implica que las Comunidades Autónomas disfrutan de competencias para introducir diferencias en el régimen de las obligaciones fiscales en las que se concreta aquel deber pero *esta diversidad no podrá afectar a los elementos que se identifiquen como básicos o esenciales en la configuración del mismo*.

Por otra parte, el reconocimiento en el *art. 156.1 CE* de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas supone la posibilidad de que estos entes establezcan nuevas obligaciones o deberes tributarios. Precisamente, uno de los elementos que, de manera más directa, incide en las concretas cargas u obligaciones tributarias de los ciudadanos está constituido por el *sistema de financiación de cada Comunidad Autónoma*. *La configuración de este sistema de financiación se proyecta inevitablemente sobre el conjunto de deberes fiscales que se imponen a los residentes en el territorio de cada Comunidad Autónoma*; sistema que debe salvar una estricta

observancia de los principios de igualdad y solidaridad en el sentido de que, por un lado, *no debe crear diferencias que incidan en la posición fundamental de los ciudadanos ante el cumplimiento de sus deberes constitucionales* y, por otro, debe asegurar que la regulación que en cada Comunidad Autónoma se haga de los deberes tributarios *no suponga un atentado contra los intereses generales* ni se traduzca en una falta de recursos para mantener un nivel suficiente en la prestación de servicios mínimos de forma que se obligará a las Comunidades Autónomas de mayor riqueza a contribuir para equilibrar diferencias con las Comunidades Autónomas menos desarrolladas.

VIII

Atendiendo al régimen de financiación de las Comunidades Autónomas la Constitución española distingue entre dos grupos de entes autonómicos, a saber, *Comunidades Autónomas de régimen especial* (País Vasco, Navarra y Canarias) y *Comunidades Autónomas de régimen común* (todas las demás). Tras la aprobación del nuevo modelo de financiación aprobado para el quinquenio 1997-2001, se debe diferenciar, en este segundo grupo, entre las Comunidades Autónomas que no lo han suscrito (Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura) y las que lo han adoptado como propio (el resto).

El actual modelo de financiación autonómica ha planteado numerosas dudas acerca de su encaje constitucional porque, entre otras cuestiones, ha permitido la cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas incluyendo en esa cesión competencias normativas. Tras la reforma del sistema de financiación autonómico latía un interés por aumentar la *corresponsabilidad fiscal* de los distintos niveles de gobierno pero, al haberse practicado una cesión de competencias normadoras sobre el impuesto central

del sistema tributario, se cuestiona la posible incidencia de las diversas regulaciones autonómicas en las condiciones básicas de igualdad de los españoles en el cumplimiento del *deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. El propio Tribunal Constitucional subrayó la *relación directa que puede establecerse entre el deber tributario y el Impuesto sobre la Renta* al constituir “uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características, (...) cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes” (STC 187/97). La territorialización del IRPF supone, además, *privar al Estado de un instrumento vital para hacer efectivo el principio de solidaridad* porque se reducen las aportaciones autonómicas al fondo común, dificulta el equilibrio en las desigualdades de partida entre Comunidades Autónomas y no ayuda a disminuir el distanciamiento entre las más prósperas y las más deprimidas.

A mayor abundamiento, las desigualdades que los ciudadanos observen en el momento de cumplir con el deber tributario puede generar cambios en la localización de empresas y situaciones de competencia desleal. Lo cierto es que la existencia misma de dos grandes modelos de financiación y sus consecuencias sobre la configuración de los deberes fiscales de los ciudadanos residentes en cada territorio autonómico ya origina numerosos casos de *trasvases de inversiones o de radicación de negocios* de una Comunidad Autónoma a otra debido a las ventajas fiscales que ello reporta. La desaprobación en sede comunitaria europea de las ayudas fiscales e incentivos a la inversión concedidas a determinadas empresas localizadas en territorio foral proporciona un ejemplo de cómo el ejercicio de esta *soberanía fiscal foral* puede

comprometer el correcto funcionamiento del mercado único al suponer la existencia de obstáculos a la libre circulación de bienes, mercancías y personas y la violación del principio de libre competencia no sólo en territorio nacional sino también, y muy especialmente, en territorio europeo.

Por todo ello, la configuración de un modelo de financiación territorial que observe las exigencias constitucionales y consolide el Estado de las Autonomías constituye una *asignatura pendiente* y un logro de difícil consecución dada su naturaleza compleja y la tendencia a ser tratada desde posiciones partidistas. Pero, en todo caso, el *modelo teórico de descentralización financiera* más conforme con la Constitución sería aquel que procediera a un reparto del sistema fiscal español de forma que se alcanzara el máximo equilibrio vertical posible entre las capacidades de ingreso y de gasto de cada nivel de gobierno, conjuntamente con el equilibrio económico y la redistribución de riqueza entre las distintas partes del territorio español manteniendo la *centralización de las competencias legislativas sobre figuras tributarias básicas* con el objetivo de asegurar la existencia y consecución del Estado social y hacer viable el diseño de una política económica unitaria.

En la Constitución española, los poderes públicos han asumido el compromiso de transformar la sociedad en el horizonte de una mayor libertad e igualdad social. Tales objetivos resultan inalcanzables si no se cuenta en su consecución con la *contribución solidaria ciudadana*. Porque, como declaraba el art. 1 de la Constitución francesa de 1795, “*si los derechos del ciudadano son las obligaciones impuestas al legislador, la conservación de la sociedad exige que sus componentes conozcan y cumplan igualmente sus deberes*”.

BIBLIOGRAFÍA

ABELLÁN, A. M.: “En torno a la comparación y diferencia entre valores, principios y normas constitucionales”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 48, 1997.

ABRIL ABADÍN, E. y ZURDO RUÍZ-AYÚCAR, J.: “Los límites internacionales a las autonomías tributarias”, *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979.

ADAME MARTÍNEZ, F. D.:

- *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997.
- *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*, Comares, Granada, 1998.
- “Recursos tributarios propios de las Comunidades Autónomas”, en *Manual General de Derecho Financiero*, tomo IV, vol. I, Comares, Granada, 1998.

AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, I.: “Reflexiones jurídicas sobre la oficialidad y el deber de conocimiento de las lenguas”, en *Estudios sobre la Constitución española de 1978. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, vol. II, Cívitas, Madrid, 1991.

AGUADO RENEDO, C.: “El principio dispositivo y su virtualidad actual en relación con la estructura territorial del Estado”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 98, 1997.

AGUILERA DE PRAT, C. R. y RAMÍREZ, R.: *Sistemas de gobierno, partidos y territorio*, Tecnos, Madrid, 2000.

AGULLÓ AGÜERO, A.: “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 36, 1982.

AHUMADA RUÍZ, M. A.: “El control de constitucionalidad de las omisiones legislativas”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, núm. 8, 1991.

AJA FERNÁNDEZ, E.: “El control parlamentario del gobierno en las Comunidades Autónomas”, en *El Parlamento y sus transformaciones actuales*, A. Garrorena Morales (ed.), Tecnos, Madrid, 1990.

AJA, E.; TORNOS, J.; FONT, T.; PERULLÉS, J. M. y ALBERTÍ, E.: *El sistema jurídico de las Comunidades Autónomas*, Tecnos, Madrid, 1985.

ALBERTÍ ROVIRA, E.:

- *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, CEC, Madrid, 1986.
- “La coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas”, *Documentación Administrativa*, núms. 230-231, 1992.
- “Estado autonómico e integración política”, *Documentación Administrativa*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993.
- *Autonomía política y unidad económica*, Cívitas, Madrid, 1995.

ALBERTÍ, E.; AJA, E.; TORNOS, J.; FONT, T. y PERULLÉS, J. M.: *El sistema jurídico de las Comunidades Autónomas*, Tecnos, Madrid, 1985.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.:

- “La evolución histórica del Presupuesto español”, *Hacienda Pública Española*, núm. 11, 1971.
- *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979.
- “Técnicas presupuestarias y opciones políticas”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 11, 1981.
- *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992, 2ª ed.
- “Artículo 31: el gasto público”, en *Comentarios a las Leyes Políticas*, vol. III, dir. O. Alzaga Villaamil, Edersa, Madrid, 1996.

- “Comentario al artículo 134”, en *Comentarios a las Leyes Políticas*, vol. X, dir. O. Alzaga Villaamil, Edersa, Madrid, 1998.

ALESSI, R.: *Principi di Diritto Amministrativo*, vol. I, Giuffrè, Milán, 1966.

ALGUACIL MARÍ, P.:

- “Principios materiales del ordenamiento tributario”, Memoria para la Oposición a Titular, manuscrito cedido por la autora, 1996.
- “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 253, 1999.
- “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 101, 1999.

ALONSO DE ANTONIO, J. A.:

- “El derecho a la libertad religiosa en la Constitución española de 1978: Artículo 16”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 12, 1979.
- “Las leyes-marco como fórmula constitucional de ampliación no estatutaria de las competencias de las Comunidades Autónomas”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 4, 1981.
- “El principio de solidaridad en el Estado Autonómico y sus manifestaciones jurídicas”, *Revista de Derecho Político*, núm. 21, 1984.
- “Una aproximación al Estado Autonómico español”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 78, 1990-1991.

ALONSO GARCÍA, E.: *La interpretación de la Constitución*, CEC, Madrid, 1984.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, IEF, Madrid, 1993.

ALONSO-VEGA ÁLVAREZ, J. M.: “La objeción de conciencia al servicio militar y la objeción de conciencia fiscal”, *Revista General del Derecho*, núm. 543, 1989.

ÁLVAREZ CONDE, E.: *Curso de Derecho Constitucional*, vol. I, Tecnos, Madrid, 1996.

ÁLVAREZ DEL MANZANO, J. M.: “La Hacienda Pública ante el proceso democrático”, en *XXV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1977.

ALZAGA VILLAAMIL, O. y otros: *Derecho Político Español según la Constitución de 1978. Constitución y fuentes del Derecho*, vol. I, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997, 2ª ed.

AMATUCCI, A.:

- *L'interpretazione de la norma di Diritto Finanziario*, Nápoles, 1965.
- “Teoría de la ley tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 169, 1984.

ANDRÉS CIURANA, B.: “La embargabilidad de los bienes de la Administración (A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 166/1998, de 15 de julio)”, *Tribunales de Justicia*, núm. 10, 1999.

ANGIOLINI, V.: “Libertà costituzionali e libertà della giurisprudenza”, en *Libertà e Giurisprudenza costituzionale*, a cura di V. Angiolini, Utet, Turín, 1992.

ANTÓN PÉREZ, J. A.: “Comentario al artículo 10 de la Ley General Tributaria”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, vol. I, Edersa, Madrid, 1982.

ANTONAYA SUJA, A. L.: “Criterios rectores de la aplicación del gasto público”, en *Hacienda y Constitución*, VVAA, IEF, Madrid, 1979.

ANTONINI, L.: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milán, 1996.

APARICIO PÉREZ, M. A.:

- “Principio de igualdad y ordenamiento tributario”, en *El principio de igualdad en la Constitución española de 1978*, vol. II, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1991.
- “El Estado social en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Estudios sobre el Estado social*, coords. G. Cámara Villar y J. Cano Bueso, Tecnos y Parlamento de Andalucía, Madrid, 1993.
- “Lengua y modelo de Estado”, *Revista de Derecho Político*, núm. 43, 1997.
- “Aproximación a la regulación contenida en el texto de la Constitución Española de 1978 sobre la distribución territorial del poder político”, en *La descentralización y el federalismo. Nuevos modelos de autonomía política*, Cedecs, Barcelona, 1999.

APARICIO PÉREZ, M. A. y SOLÉ TURA, J.: *Las Cortes Generales en el sistema constitucional español*, Tecnos, Madrid, 1984.

ARAGÓN REYES, M.:

- “Comunidades Autónomas y Tribunal Constitucional”, en *Organización Territorial del Estado. Comunidades Autónomas*, vol. I, IEF, Madrid, 1984.
- “¿Estado jurisdiccional autonómico?”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 16, 1986.
- “La interpretación de la Constitución y el carácter objetivado del control jurisdiccional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 17, 1986.
- “La eficacia jurídica del principio democrático”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 24, 1988.

ARAGÓN SÁNCHEZ, C.: *Presupuestos del Estado, Cuenta General y Tribunal de Cuentas*, IEF, Madrid, 1987.

ARIAS VELASCO, J.: “Apuntes sobre la conciencia del deber tributario en la realidad social española”, en *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1965.

ARIÑO ORTÍZ, G.: “El Estado de las Autonomías: realidad política, interpretación jurídica (contribución a un enigma jurídico-estatal)”, en *La España de las Autonomías. Pasado, presente y futuro*, tomo II, Espasa-Calpe, Madrid, 1981.

ARISTÓTELES: *Ética a Nicómano*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1959.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “La objeción de conciencia fiscal: A propósito del Auto del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 1993”, *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993.

ASCOLI, M.: *La giustizia*, Cedam, Padua, 1930.

ASENSI SABATER, J. y VISIEDO MAZÓN, F. J.: “El Acuerdo sobre financiación de las Autonomías: una función trasladable al Senado”, en *El Senado: Cámara de representación Territorial*, F. Pau i Vall (coord.), III Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos, Tecnos, Madrid, 1996.

AYALA, I.; CERESO, A.; GONZÁLEZ, I. y MARTÍNEZ, D.: “La objeción de conciencia en el Derecho Europeo y Comunitario”, en *Tolerancia y objeción de conciencia en el Estado democrático*, Servicio de Publicaciones, Universidad de Alcalá, Madrid, 1998.

BALAGUER CALLEJÓN, F.:

- *Fuentes del Derecho. Principios del ordenamiento constitucional*, vol. I, Tecnos, Madrid, 1992.
- *Fuentes del Derecho. Ordenamiento general del Estado y ordenamientos autonómicos*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1992.
- “La constitucionalización del Estado autonómico”, *Anuario de Derecho Constitucional y Parlamentario*, núm. 9, 1997.

BALAGUER CALLEJÓN, M. L.: *Interpretación de la Constitución y ordenamiento jurídico*, Tecnos, Madrid, 1997.

BALDASSARRE, A.: “Debate”, en *Il Federalismo fiscale. La Costituzione economica*, Giuffrè, Milán, 1998.

BALLADORE PALLIERI, G.: *Diritto Costituzionale*, Giuffrè, Milán, 1976, 11ª ed.

BAÑO LEÓN, J. M.:

- “La igualdad como derecho público subjetivo”, *Revista de Administración Pública*, núm. 114, 1987.
- “La distinción entre derecho fundamental y garantía institucional en la Constitución española”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 24, 1988.
- *Las Autonomías Territoriales y el principio de uniformidad de las condiciones de vida*, INAP/MAP, Madrid, 1988.
- *Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria. Remisión normativa y reglamento independiente en la Constitución de 1978*, Cívitas, Madrid, 1991.

BARCELÓ I SERRAMALERA, M.: *Derechos y deberes constitucionales en el Estado autonómico*, Institut d'Estudis Autonòmics/Cívitas, Madrid, 1991.

BARTHOLINI, S.: *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Cedam, Padua, 1957.

BASSOLS COMA, M.: *Constitución y sistema económico*, Tecnos, Madrid, 1985.

BASTONINI FERRARA, F.: “Rapporti politici: Articolo 53”, en *Commentario della Costituzione*, tomo II, dir. G. Branca y A. Pizzorusso, Soc. Ed. Del Foro italiano, Roma, 1994.

BAYONA DE PEROGORDO, J. J.:

- “Notas para la construcción de un derecho de los gastos públicos”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 2, 1979.
- *El derecho de los gastos públicos*, IEF, Madrid, 1991.

BAYONA ROCAMORA, A.: *El derecho a legislar en el Estado Autonómico*, Tecnos, Madrid, 1992.

BELADÍEZ ROJO, M.: *Los principios jurídicos*, Tecnos, Madrid, 1994.

BENDA, E.: “El Estado social de Derecho”, en *Manual de Derecho Constitucional*, E. Benda, W. Maihofer, J. J. Vogel, C. Hesse, W. Heyde, IVAP/Marcial Pons, Madrid, 1996.

BENVENUTI, F.: “In Re: Stato del benessere v. Benessere di Stato”, *Diritto e Società*, núm. 1, 1984.

BERGER, G. y otros: *El Federalismo*, Tecnos, Madrid, 1965.

BERLIRI, A.: “Appunti sul fondamento e il contenuto dell’art. 23 della Costituzione”, en *Studi in Onore di A. D. Gianninni*, Giuffrè, Milán, 1961.

BERLIRI, L. V.: *El impuesto justo*, IEF, Madrid, 1986.

BERTOLISSI, M.:

- *Lineamenti costituzionali del “federalismo Fiscale”. Prospettive comparate*, Cedam, Padua, 1982.
- “Articolo 53”, en *Comentario breve alla Costituzione*, dir. V. Crisafulli y L. Paladin, Cedam, Padua, 1990.
- “*Rivolta fiscale*”. *Federalismo Riforme istituzionali. Promemoria per un’Italia che cambia*, Cedam, Padua, 1997.
- “Federalismo fiscale e forma di stato nell’ordinamento italiano”, *Rassegna Parlamentare*, núm. 2, 1997.

BIESCAS FERRER, J. A.:

- “Aspectos económicos de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 1, 1992.

- “El Consejo de Política Fiscal y Financiera: cooperación y coordinación en materia fiscal y financiera”, en *El funcionamiento del Estado Autonómico*, INAP/MAP, Madrid, 1996.

BIESCAS FERRER, J. A. y LÓPEZ LABORDA, J.: “Corresponsabilidad fiscal y equilibrios financieros”, *Hacienda Pública Española*, Monografía núm. 2, IEF, Madrid, 1992.

BIGLINO CAMPOS, P.:

- “Los vicios del procedimiento legislativo: la postura del Tribunal Constitucional en la STC 99/1987”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 24, 1988.
- “Parlamento, Presupuesto y Tribunal de Cuentas”, *Revista de las Cortes Generales*, núm. 37, 1996.

BLANCO VALDÉS, R.:

- *La ordenación constitucional de la defensa*, Tecnos, Madrid, 1988.
- *El valor de la Constitución (Separación de poderes, supremacía de la ley y control de constitucionalidad en los orígenes del Estado liberal)*, Alianza Editorial, Madrid, 1994.
- *Introducción a la Constitución de 1978*, Alianza Editorial, Madrid, 1998.

BLANQUER CRIADO, D.: *Ciudadano y soldado. La Constitución y el servicio militar*, Cívitas, Madrid, 1996.

BOCANEGRA SIERRA, R.: *El Tribunal de Cuentas en España*, IEF, Madrid, 1982.

BOLLO AROCENA, M. C.: “La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación”, en *Principios Tributarios Constitucionales*, coed. Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domecq, México y Salamanca, 1992.

BONDONIO, D.; BROSIO, G. y POLA, G.: *Una proposta di federalismo fiscal*, Agnelli, Torino, 1994.

BONNOT DE MABLY, G.: *Des droits et des devoirs du citoyen*, Librairie Marcel Didier, Paris, 1972.

BORDIGNON, M.; BOSCO, B.; BOSI, P.; DI CATALDO, A.; FRASCHINI, A.; PIPERNO, S. y VOLPI, G.: *Federalismo fiscale. Proposta per un modello italiano*, G. Brosio (a cura di), Franco Angeli, Milan, 1996.

BORRAJO DACRUZ, E.: “La Seguridad Social en la Constitución española”, en *Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, vol. II, Cívitas, Madrid, 1991.

BROSIO, G.; POLA, G. y BONDONIO, D.: *Una proposta di federalismo fiscal*, Agnelli, Torino, 1994.

BUJARRABAL ANTÓN, G.: “La modificación de tributos en las Leyes forales de Presupuestos”, *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 21, 1996.

BURGO TAJADURA, J. I.:

- *El Convenio Económico entre el Estado y Navarra de 1990*, Cámara de Comercio e Industria de Navarra, Pamplona, 1991.
- *Curso de Derecho Foral público de Navarra*, Aranzadi, Pamplona, 1996.

BUSTOS GISBERT, R.: *Relaciones internacionales y Comunidades Autónomas*, CEC, Madrid, 1996.

CABALLERO SÁNCHEZ, R. y GARCÍA DE CASTRO, M.: “La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 206, 1990.

CABELLOS ESPIÉRREZ, M. A.: “Distribución competencial y regulación de los derechos y deberes constitucionales. Posibilidades y límites del Estado y de las Comunidades Autónomas”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 49, 1997.

CALERO GALLEGO, J. M. y NAVAS VÁZQUEZ, R.: “Estudio Preliminar”, en *El principio de capacidad contributiva*, F. Moschetti, IEF, Madrid, 1980.

CALERO GALLEGO, J.; GARCÍA AÑOVEROS, J.; ESCRIBANO LÓPEZ, F.; NAVAS VÁZQUEZ, R.; PÉREZ ROYO, I.; RAMÍREZ GÓMEZ, S. y VÁZQUEZ DE LA TORRE, A.: *Manual del sistema tributario español*, Cívitas, Madrid, 1998, 6ª ed.

CALSAMIGLIA, X.: “La corresponsabilización fiscal en la Hacienda autonómica”, *Economía Pública*, núm. 12, 1991.

CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte General*, vol. I, Cívitas, 1999, 3ª ed.

CÁMARA VILLAR, G.: *La objeción de conciencia al servicio militar (Las dimensiones constitucionales del problema)*, Cívitas, Madrid, 1991.

CÁMARA VILLAR, G. y TERRÓN MONTERO, J.: “Principios y técnicas de cooperación en los Estados compuestos: reflexiones sobre su aplicación al caso de España”, en *Comunidades Autónomas e instrumentos de cooperación interterritorial*, J. Cano Bueso (ed.), Tecnos, Madrid, 1990.

CANO BUESO, J.: “El papel de los Parlamentos autonómicos en el sistema de cooperación interterritorial”, en *Comunidades Autónomas e instrumentos de cooperación interterritorial*, J. Cano Bueso (ed. y coord.), Parlamento de Andalucía/Tecnos, Madrid, 1990.

CANOSA USERA, R.: *Interpretación constitucional y fórmula política*, CEC, Madrid, 1988.

CARBAJO VASCO, J. y LÓPEZ MARTÍNEZ, I.: “El régimen económico-fiscal de Canarias”, *Cuadernos de Actualidad*, núm. 2, 1991.

CARBALLO BALVANERA, L.: “El principio constitucional de justicia fiscal”, en *Principios Tributarios Constitucionales*, coed. Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domecq, México y Salamanca, 1992.

CARBONE, C.: *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, Giuffrè, Milán, 1947.

CARMONA CONTRERAS, A.:

- “Decreto-ley y financiación de las Comunidades Autónomas (Comentario crítico al RDL 7/1997, de 14 de abril)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 52, 1998.
- *La configuración constitucional del Decreto-ley*, CEC, Madrid, 1998.

CARRASCO PERERA, A.: “El juicio de razonabilidad en la justicia constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 11, 1984.

CARRETERO PÉREZ, A.: “Aspectos jurídicos del gasto público”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 230, 1994.

CARRILLO, M.: “La eficacia de los derechos sociales: entre Constitución y ley”, *Jueces para la Democracia*, núm. 36, 1999.

CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J. L.: “Concepto y alcance de la competencia del Estado definida en el art. 149.1.1º de la Constitución”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 1, 1981.

CASADO OLLERO, G.:

- “La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *Hacienda Pública Española*, núm. 68, 1981.
- “El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta (I)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, 1981.
- “El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, 1982.
- “Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, 1988.

- “Aspectos constitucionales del Derecho Financiero: elementos axiológicos y valorativos del Derecho financiero actual”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 203, 1989.
- “Los fines no fiscales de los tributos (Artículo 4º)”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro Homenaje al profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, IEF, Madrid, 1991.
- “Prólogo”, en L. M. Alonso González, *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario”, en *Estudios de Derecho Tributario. Homenaje a M. C. Bollo Arocena*, Bilbao, 1993.

CASADO OLLERO, G.; LOZANO SERRANO, C.; MARTÍN QUERALT, J. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, 10ª ed.

CASADO OLLERO, G. y otros: *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997.

CASALTA NABAIS, J.: *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998.

CASANA MERINO, F.: “El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 216, 1991.

CASCAJO CASTRO, J. L.:

- “Comunicación a la ponencia de D. Luis López Guerra”, en *Normativa básica en el ordenamiento jurídico español*, MAP, Madrid, 1990.
- “La configuración del Estado social en la Constitución española”, en *Estudios sobre el Estado social*, coords. G. Cámara Villar y J. Cano Bueso, Tecnos y Parlamento de Andalucía, Madrid, 1993.

CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Situaciones jurídicas subjetivas*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1963.

CASTELLS OLIVERES, A.:

- “La reforma del sistema de financiación autonómica”, *Economía Pública*, núm. 12, 1991.
- “El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: situación actual y líneas de revisión”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 5, 1991.

CAYÓN GALIARDO, A.:

- “Legalidad y control del gasto público”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 1, 1979.
- *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1988.
- “Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional promovida en el recurso núm. 1857/1991 contra la ley 18/1991, de 6 de junio del IRPF”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 26, 1994.

CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F.: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, IEF, Madrid, 1990.

CAZORLA PRIETO, L. M.:

- *El secreto bancario*, IEF, Madrid, 1978.
- “Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico”, en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, vol. I, IEF, Madrid, 1979.
- “Consideraciones sobre el poder tributario: su estructura en la Ley General de 28 de diciembre de 1963”, en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, IEF, Madrid, 1979.
- *El poder tributario en el Estado contemporáneo: un estudio*, IEF, Madrid, 1981.

- *El control de las corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas*, IEAL, Madrid, 1982.
- “Nota acerca del incumplimiento del art. 134.3 de la Constitución”, *Hacienda Pública Española*, núm. 90, 1984.
- “Artículo 31”, en *Comentarios a la Constitución*, dir. F. Garrido Falla, Cívitas, Madrid, 1985.
- “Artículo 134”, en *Comentarios a la Constitución*, dir. F. Garrido Falla, Cívitas, Madrid, 1985.
- “Las llamadas Leyes de Acompañamiento”, en *El País*, 25 de septiembre de 1996.
- “Propuestas de reforma de la actual configuración de las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario”, *Crónica Tributaria*, núm. 85, 1998.
- *Las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1998.

CEBRIÁN APAOLAZA, L.: *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco: un análisis tributario*, IVAP, Oñati, 1994.

CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

CEREZO, A.; GONZÁLEZ, I.; MARTÍNEZ, D. y AYALA, I.: “La objeción de conciencia en el Derecho Europeo y Comunitario”, en *Tolerancia y objeción de conciencia en el Estado democrático*, Servicio de Publicaciones, Universidad de Alcalá, Madrid, 1998.

CERRI, A.: *Corso di giustizia costituzionale*, Giuffrè, Milán, 1994.

CERROLAZA GÓMEZ, A.: “El principio de igualdad de las Comunidades Autónomas a la luz de la jurisprudencia constitucional”, en *El principio de igualdad en la Constitución española*, vol. I, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991.

CHECA GONZÁLEZ, C.: “El principio de reserva de ley en materia tributaria”, en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a C. Albiñana*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

CHELI, E., “Giustizia costituzionali e sfera parlamentare”, *Quaderni Costituzionali*, núm. 2, 1993.

CHICO DE LA CÁMARA, P.:

- “Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios”, *Tribuna Fiscal*, núm. 40, 1994.
- “Ley de Presupuestos y Ley de Acompañamiento en el Derecho comparado con especial referencia al caso italiano”, *Quincena Fiscal*, núm. 1, 1999.

CLAVERO, B.: “Presencia política de la historia: Naciones y Autonomía en la Constitución”, *Sistema*, núm. 36, 1980.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el ordenamiento financiero español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 15-16, 1977.

COBREROS MENDANOZA, E.:

- “Reflexión sobre la eficacia normativa de los principios constitucionales rectores de la política social y económica”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 19, 1987.
- *El régimen jurídico de la oficialidad del Euskera*, INAP, Madrid, 1989.

COELLO MARTÍN, C.: *La Disposición Adicional Primera y la organización autonómica vasca*, Universidad de La Rioja, Logroño, 1997.

CONTRERAS MAZARIO, J. M.: “Libertad de conciencia, objeción de conciencia, insumisión y Derecho”, en *Ley y conciencia: Moral legalizada y moral crítica en la aplicación del Derecho*, BOE y Universidad Carlos III, Madrid, 1993.

CONTRERAS PELÁEZ, F. J.: *Defensa del Estado social*, Secretariado de Publicaciones, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1996.

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA. TRABAJOS PARLAMENTARIOS, vol. III, Cortes Generales, Madrid, 1980.

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA. TRABAJOS PARLAMENTARIOS, vol. IV, Cortes Generales, Madrid, 1989, 2ª ed.

CORCUERA ATIENZA, J.:

- “La distinción constitucional entre nacionalidades y regiones”, *Documentación Administrativa*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993.
- “Autonomismo cooperativo y autonomismo competitivo: Aquiles y la tortuga”, *Sistema*, núms. 118-119, 1994.

CÓRDOBA CASTROVERDE, D. y GUILLO SÁNCHEZ-GALIANO, A.: “Principio de coordinación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Documentación Administrativa*, núms. 230-231, 1992.

CORRETJA I TORRENS, M.: *La conflictivitat competencial. La garantia del principi d'igualtat en l'article 149.1.1º CE*, Generalidad de Cataluña, 1991.

CORTES DOMÍNGUEZ, M.:

- “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, 1965.
- *Ordenamiento tributario español*, vol. I, Cívitas, Madrid, 1985, 4ª ed.

CORTINA, A.: *Ética mínima*, Tecnos, Madrid, 1992, 3ª ed.

COSSÍO DÍAZ, J. R.: *Estado Social y Derechos de prestación*, CEC, Madrid, 1989.

CRISAFULLI, V.: “In tema di capacità contributiva”, *Giurisprudenza costituzionale*, 1965.

CROISAT, M.: *El Federalismo en las democracias contemporáneas*, Hacer, Barcelona, 1995.

CRUZ, M. y ESTEBAN, A. (eds.): *La reforma del régimen económico fiscal de Canarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

CRUZ VILLALÓN, P.:

- “La estructura del Estado o la curiosidad del jurista persa”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 4, 1982.
- “Dos años de jurisprudencia constitucional”, *Revista de Derecho Político*, núm. 17, 1983.
- “La recepción de la Ley Fundamental de la República Federal Alemana”, *Anuario de Derecho Constitucional y Parlamentario*, núm. 1, 1984.
- “La doctrina constitucional sobre el principio de cooperación”, en *Comunidades Autónomas e instrumentos de cooperación interterritorial*, J. Cano Bueso (ed. y coord.), Tecnos/Parlamento de Andalucía, Madrid, 1990.
- “La construcción jurisprudencial del Estado de las Autonomías”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 31, 1991.

CUBERO TRUYO, A. M. y SÁNCHEZ PINO, A. J.: “Algunas reflexiones sobre el poder tributario foral (al hilo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998, anulando beneficios fiscales de Vizcaya)”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 1999.

DALMAU LLISO, J. C.: *La objeción fiscal a los gastos militares*, Tecnos, Madrid, 1996.

D’AMATI, N.:

- “Schema costituzionale dell’attivitá impositiva”, *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. XXXV, parte I, 1964.

- *Derecho Tributario. Teoría y crítica*, Edersa, Madrid, 1989.

D’ATENA, A.: *Federalismo e regionalismo in Europa*, Giuffrè, Milán, 1994.

DE ASÍS ROIG, R.: *Deberes y obligaciones en la Constitución*, CEC, Madrid, 1991.

DE CABO MARTÍN, C.:

- *La crisis del Estado social*, PPU, Barcelona, 1986.

- “Las fuentes del Derecho: Apunte sistemático”, en *Estudios de Derecho Público. Homenaje a J. J. Ruíz Rico*, vol. I, Tecnos, Madrid, 1997.

DE CASTRO Y BRAVO, F.: *Derecho Civil de España*, vol. I, Madrid, 1949.

DE ESTEBAN, J. y GONZÁLEZ-TREVIJANO, P. J.:

- *Curso de Derecho Constitucional Español I*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madrid, 1994, reimpr.

- *Curso de Derecho Constitucional Español II*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madrid, 1993.

- *Curso de Derecho Constitucional Español III*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madrid, 1993.

DE ESTEBAN, J. y LÓPEZ GUERRA, L.:

- *El régimen constitucional español*, vol. I, Labor, Barcelona, 1980.

- *El régimen constitucional español*, vol. II, Labor, Barcelona, 1984.

DE ESTEBAN, J. y VARELA DÍAZ, S.: *La Constitución soviética*, Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1978.

DE LA QUADRA-SALCEDO, T.: “La Constitución económica de España. Comentario introductorio al Título VII”, en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, tomo X, O. Alzaga Villaamil (dir.), Edersa, Madrid, 1998.

DE JUAN Y PEÑAGOLOSA, J. L.: “El principio de solidaridad interregional. El principio de solidaridad y la regionalización de los impuestos”, *Documentación Administrativa*, núm. 181, 1979.

DE LA CRUZ FERRER, J.: “Reflexiones sobre el principio de constitucionalidad y el sistema de fuentes”, *Poder Judicial*, núm. 6, 1987.

DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, B.: “Autonomía frente a solidaridad: la eterna controversia”, *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1998.

DE LA HUCHA CELADOR, F.:

- “Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Documentación Administrativa*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993.
- *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Cívitas, Madrid, 1995.

DE LA HUCHA CELADOR, F. y ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Cuadernos de Actualidad*, núm. 8, 1990.

DE LA QUADRA-SALCEDO, T.: *El recurso de amparo y los derechos fundamentales en las relaciones entre particulares*, Cívitas, Madrid, 1981.

DE LOJENDIO E IRURE, I.: *La Disposición Adicional Primera de la Constitución*, IVAP, Oñati, 1988.

DE MIGUEL CANUTO, E.:

- “Aproximación a la solidaridad financiera como criterio regulador de la Hacienda Pública en Benvenuto Griziotti”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 78, 1993.

- “¿Qué es lo que puede regular la Ley de Presupuestos?”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 83, 1994.

DE MITA, E.:

- “L’influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. XL, parte I, 1981.
- *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Giuffrè, Milán, 1991, 2ª ed.

DE OTTO Y PARDO, I.:

- “La prevalencia del Derecho estatal sobre el Derecho regional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 2, 1981.
- “Los derechos fundamentales y la potestad normativa de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 10 (II), 1984.
- *Estudios sobre el Poder Judicial*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1989.
- *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, Ariel, Barcelona, 1991, 2ª ed.
- “La regulación del ejercicio de los derechos y libertades. La garantía de su contenido esencial en el artículo 53.1 de la Constitución”, en *Derechos fundamentales y Constitución*, I. De Otto y L. Martín Retortillo, Cívitas, Madrid, 1998.

DE OTTO Y PARDO, I. y MARTÍN RETORTILLO, L.:

- “Sobre la naturaleza del Estado de las Autonomías y la relación entre Constitución y Estatutos”, *Autonomías*, núm. 1, 1985.
- *Derechos fundamentales y Constitución*, Cívitas, Madrid, 1988.

DE VALLES, A.: “Limiti costituzionali alle leggi tributarie”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finance*, 1958.

DE VEGA, P.: “Dificultades y problemas para la construcción de un constitucionalismo de la igualdad (el caso de la eficacia horizontal de los derechos fundamentales)”, en *Estudios de Derecho Constitucional y Ciencia Política. Homenaje al profesor Rodrigo Fernández-Carvajal*, vol. I, Servicio de Publicaciones, Universidad de Murcia, Murcia, 1997.

DE VERGOTTINI, G.: “La Constitución frente al progreso económico y social”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 33, 1992.

DE VITTI DE MARCO, A.: *Il primi principi dell'economia finanziaria*, Sampaolesi, Roma, 1928, 3ª ed.

DEL BURGO, J. A.: *La autonomía financiera de Navarra. El sistema de Convenio Económico*, Gobierno de Navarra, Pamplona, 1996.

DEL BURGO TAJADURA, I.: *Introducción al estudio del Amejoramiento del Fuero (los derechos históricos de Navarra)*, Gobierno de Navarra, Pamplona, 1987.

DEL VECCHIO, G.: *Los principios generales del Derecho*, Bosch, Barcelona, 1979, 3ª ed.

DÍAZ, E.:

- *Sociología y Filosofía del Derecho*, Taurus Humanidades, Madrid, 1992, 2ª ed., 7ª reimpr.
- *Estado de Derecho y sociedad democrática*, Taurus, Madrid, 1998.

DÍEZ MORENO, F.:

- “La potestad reglamentaria y la Ley General Tributaria”, en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, IEF, Madrid, 1979.

- “Análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre preceptos tributarios de la Ley de Presupuestos del Estado para 1981”, *Hacienda Pública Española*, núm. 72, 1981.

DÍEZ PICAZO, L.:

- *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1986.
- “Constitución y fuentes del Derecho”, en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, vol. I, IEF, Madrid, 1979.
- “Algunas reflexiones sobre el derecho de propiedad en la Constitución española”, en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor E. García de Enterría*, tomo II, Cívitas, Madrid, 1991.
- *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, vol. II, Cívitas, Madrid, 1996, 5ª ed.

DOMÍNGUEZ MARTÍN, S.: “Análisis crítico sobre la juridicidad del Tribunal Constitucional español”, en *El Tribunal Constitucional*, vol. I, IEF, Madrid, 1981.

ECHENIQUE GORDILLO, R.: “El secreto bancario y la Administración tributaria: sus consecuencias jurídicas”, en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. II, IEF, Madrid, 1979.

ESCOBAR ROCA, E.: *La objeción de conciencia en la Constitución española*, CEC, Madrid, 1993.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.:

- *Presupuesto del Estado y Constitución*, IEF, Madrid, 1981.
- *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Cívitas, Madrid, 1988, 1ª ed.
- “Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisdicción constitucional”, en *El principio de igualdad en la Constitución*, vol. I, XI Jornadas de la Dirección General de Servicios Jurídicos del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991.

- “La disciplina constitucional de la prórroga de presupuestos”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 50, 1997.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.; CALERO GALLEGO, J.; GARCÍA AÑOVEROS, J.; NAVAS VÁZQUEZ, R.; PÉREZ ROYO, I.; RAMÍREZ GÓMEZ, S. y VÁZQUEZ DE LA TORRE, A.: *Manual del sistema tributario español*, Cívitas, Madrid, 1998, 6ª ed.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.:

- *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, Cívitas, Madrid, 1983.
- “Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, 1983.

ESPÍN TEMPLADO, E.: “La cuestión lingüística en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Constitución y Derecho Público. Estudio en homenaje a Santiago Varela*, vol. I, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995.

ESTEBAN, A. y CRUZ, M. (eds.): *La reforma del régimen económico fiscal de Canarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

ETXEBAARRÍA AROSTEGUI, M.: *El bilingüismo en el Estado español*, FBV, Bilbao, 1995.

EZQUIAGA GANUZAS, F. J.: *La argumentación en la Justicia constitucional española*, IVAP, Oñati, 1987.

FALCÓN Y TELLA, R.:

- “Ley de Presupuestos y Leyes de Acompañamiento”, en *Libro de Medidas Fiscales para 1977*, coords, R. Falcón y Tella, J. Martín Fernández, R. Natera Hidalgo, J. A. Rozas Valdés y F. Serrero Antón, Cívitas, 1977.
- “La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 33, 1982.

- “El Decreto-ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 10, 1984.
- “Las Leyes de Presupuestos y el ordenamiento tributario”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 22, 1984.
- “Leyes de Presupuestos y Leyes ‘de Acompañamiento’: un posible fraude a la Constitución”, *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1994.
- “Editorial: El nuevo IRPF y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas”, *Quincena Fiscal*, núm. 1, 1999.

FALLER, H. J.: “El principio de lealtad federal en el orden federativo de la República Federal Alemana”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 16, 1980.

FANLO LORAS, A.: *El Tribunal de Cuentas de España*, Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas, Madrid, 1987.

FANTOZZI, A.: *La solidarietà nell Diritto Tributario*, Utet, Turín, 1968.

FARREL, M. D.: “Superogación y deber”, *Análisis Filosófico*, vol. I, SADAF, Buenos Aires, 1984.

FAVOREU, L. y RUBIO LLORENTE, F.: *El bloque de constitucionalidad*, Cívitas, Madrid, 1997, 2ª ed.

FEDELE, A.: “Il presupposto del tributo nella giurisprudenza delle Corte Costituzionale”, *Giurisprudenza Costituzionale*, 1967.

FERNÁNDEZ, E.: “El punto de vista moral y la obediencia al Derecho”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, núm. 6, 1990.

FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: “La financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: notas y reflexiones sobre la reforma de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y de la Ley de Cesión de Tributos del Estado”, *Autonomías*, núm. 23, 1998.

FERNÁNDEZ CARNICERO, C. J.: “Reglamentos parlamentarios y ordenamiento jurídico”, *Revista de Derecho Político*, núm. 9, 1981.

FERNÁNDEZ CARRO-VALMAYOR, J. L.: “Sobre la potestad de autoorganización”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 71, 1991.

FERNÁNDEZ MIRANDA, A.: “Estado laico y libertad religiosa”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 6, 1979.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Implicaciones del principio constitucional de legalidad tributaria en el ámbito procedimental del tributo”, en *Estudios de Derecho Público. Homenaje al profesor J. J. Ruíz Rico*, vol. I, Tecnos, Madrid, 1997.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.:

- “El medio ambiente en la Constitución Española”, *Documentación Administrativa*, núm. 190, 1981.
- *Los derechos históricos de los territorios forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración foral vasca*, Cívitas/CEC, Madrid, 1985.
- *De la arbitrariedad de la Administración*, Cívitas, Madrid, 1997, 2ª ed.

FERNÁNDEZ, T. R. y GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, Cívitas, Madrid, 1999, 6ª ed.

FERNÁNDEZ SEGADO, F.:

- *El servicio militar. Aspectos jurídicos y socio-económicos*, Dykinson, Madrid, 1993.
- *El sistema constitucional español*, Dykinson, Madrid, 1995, 1ª reimpr.
- “El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 47 (I), 1997.

- “Los principios constitucionales tributarios”, en *El constitucionalismo en la crisis del Estado social*, M. A. Aparicio Pérez (dir.), Universidad del País Vasco, Bilbao, 1997.
- “Disposición Adicional Primera. Los derechos históricos de los territorios forales”, en *Comentarios a la Constitución española de 1978*, tomo XII, O. Alzaga Villaamil (dir.), Edersa, Madrid, 1999.

FERRAJOLI, L.: “Stato sociale e Stato di diritto”, *Politica del Diritto*, núm. 1, 1982.

FERREIRO LAPATZA, J. J.:

- “El principio de legalidad y las relaciones Ley-reglamento en el ordenamiento tributario español”, en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a C. Albiñana*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- “Régimen jurídico de financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 61, 1991.
- *Dictámenes sobre el régimen fiscal de Canarias y su modificación en el período 1989-1993*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1996, 18ª ed.

FICHERA, F.: *La agevolazioni fiscali*, Cedam, Padua, 1992.

FLEINER-GERSTER, T. y otros: *Théorie générale de l'État*, PUF, Paris, 1986.

FONT, T; PERULLÉS, J. M.; AJA, E.; TORNOS, J. y ALBERTÍ, E.: *El sistema jurídico de las Comunidades Autónomas*, Tecnos, Madrid, 1985.

FORSTHOFF, E.: *El Estado social*, CEC, Madrid, 1986.

FORTE, E.: “Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento finanziario italiano e sul significato dell'art. 23 della Costituzione”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, vol. III, 1956.

FREIXES SAN JUAN, T. y REMOTTI CARBONELL, J. C.: “Los valores y principios en la interpretación constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 35, 1992.

FRIEDRICH, C. J.: *La Filosofía del Derecho*, Fondo de Cultura Económica, México, 1982, 1ª ed., reimpr.

FRIERA ÁLVAREZ, M.; LEÓN LÓPEZ, J. M.; PALACIO GONZÁLEZ, R. y RODRÍGUEZ BLANCO, M.: “Otros tipos de objeción: objeción fiscal, objeción al jurado, a juramentos y promesas y en las relaciones laborales”, en *Tolerancia y objeción de conciencia en el Estado democrático*, Servicio de Publicaciones, Universidad de Alcalá, Madrid, 1998.

FUREST HERNÁNDEZ, M.: “El régimen fiscal de las ciudades de Ceuta y Melilla”, en *Manual General de Derecho Financiero*, tomo IV, vol. II, Comares, Granada, 1998, 2ª ed.

GAETANO SCOCA, F.: “Stato ed altri enti impositori di fronte al dovere di prestazione tributaria”, *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. XXVI, parte I, 1968.

GAFFURI, F.: *L'attitudine alla contribuzione*, Quaderni di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze, Giuffrè, Milán, 1969.

GALLEGO ANABITARTE, A.: *Derechos fundamentales y garantías institucionales: análisis doctrinal y jurisprudencial*, Ediciones de la Universidad Autónoma de Madrid, Cívitas, Madrid, 1994.

GALLO, F.:

- “El régimen fiscal de la familia y el principio de capacidad económica”, *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985.
- “Le vie possibili al federalismo fiscale”, *Diritto e Pratica Tributaria*, tomo I, 1996.

GARCÍA AÑOVEROS, J.:

- “La reforma fiscal en marcha y las Haciendas regionales”, en *La financiación de las Autonomías*, Consejería de Economía y Hacienda del País Valenciano, Valencia, 1979.
- “El Presupuesto y el gasto público en la Constitución”, en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.
- “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, 1996.

GARCÍA AÑOVEROS, J.; CALERO GALLEGO, J.; ESCRIBANO LÓPEZ, F.; NAVAS VÁZQUEZ, R.; PÉREZ ROYO, I.; RAMÍREZ GÓMEZ, S. y VÁZQUEZ DE LA TORRE, A.: *Manual del sistema tributario español*, Cívitas, Madrid, 1998, 6ª ed.

GARCÍA BERRO, F. y GARCÍA GARCÍA, C.: “Legalidad constitucional de algunos aspectos del IRPF (Comentario a la STC 214/1994, de 14 de julio)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 85, 1995.

GARCÍA COTARELO, R.: *Del Estado del bienestar al estado del malestar. La crisis del Estado social y el problema de legitimidad*, CEC, Madrid, 1986.

GARCÍA DE CASTRO, M. y CABALLERO SÁNCHEZ, R.: “La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 206, 1990.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.:

- *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Cívitas, Madrid, 1982, 2ª ed.
- “Principio de legalidad, Estado material de Derecho y facultades interpretativas y constructoras de la jurisprudencia en la Constitución española”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 10, 1984.

- “La Constitución como norma jurídica”, en *La Constitución Española de 1978*, dir. A. Pedrieri y E. García de Enterría, Cívitas, Madrid, 1984, 2ª ed., 2ª reimpr.
- *Estudios sobre Autonomías Territoriales*, Cívitas, Madrid, 1985.
- *La revisión del sistema de autonomías territoriales: reforma de Estatutos, Leyes de Transferencia y delegación, federalismo*, Cívitas, Madrid, 1988.
- “Sobre el modelo autonómico español y sobre las actuales tendencias federalistas”, en *La revisión del sistema de Autonomías Territoriales: reforma de Estatutos, leyes de transferencia y delegación, federalismo*, Cívitas, Madrid, 1988.
- “Un paso importante para el desarrollo de nuestra jurisprudencia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las Leyes inconstitucionales”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 61, 1989.
- *Democracia, jueces y control de la Administración*, Cívitas, Madrid, 1998, 4ª ed.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. Y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, Cívitas, Madrid, 1999, 6ª ed.

GARCÍA GARCÍA, J. L.: “Examen, enmienda y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado”, en *Funciones financieras de las Cortes Generales*, Congreso de los Diputados, Madrid, 1985.

GARCÍA GARCÍA, C. y GARCÍA BERRO, F.: “Legalidad constitucional de algunos aspectos del IRPF (Comentario a la STC 214/1994, de 14 de julio)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 85, 1995.

GARCÍA HERRERA, M. A. y GONZALO BUELGA, M.: “Prestaciones sociales y Comunidades Autónomas”, en *El constitucionalismo en la crisis del Estado social*, M. A. García Herrera (dir.), Universidad del País Vasco, Bilbao, 1997.

GARCÍA MACHO, R.: *Potestad reglamentaria y reserva de ley*, Ariel, Barcelona, 1988.

GARCÍA MAHAMUT, R.: *Las Comisiones Parlamentarias de Investigación en el Derecho Constitucional Español*, McGraw-Hill, Madrid, 1996.

GARCÍA MARTÍN, J. A.: “La Constitución Española y los criterios de distribución de los tributos”, en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979.

GARCÍA MONCÓ, A. M.:

- *Los gastos sociales en el Derecho español*, Lex Nova, Valladolid, 1990.
- *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 1996.
- “Las Comunidades Autónomas en régimen especial: los convenios y conciertos y las peculiaridades de las Islas Canarias”, en *El sistema financiero autonómico*, MAP, Madrid, 1998.

GARCÍA MORILLO, J.:

- *La protección judicial de los derechos fundamentales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1994.
- *La democracia en España*, Alianza Editorial, Madrid, 1996.

GARCÍA MORILLO, J. y PÉREZ TREMPES, P.: “Legislativo vs. Ejecutivos autonómicos: el problema del control del ‘veto presupuestario’”, *Parlamento y Constitución*, núm. 2, 1998.

GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMPES, P. y ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

GARCÍA NOVOA, C.: “Financiación autonómica y derecho comunitario”, *Crónica Tributaria*, núm. 85, 1998.

GARCÍA PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Alianza Editorial, Madrid, 1992, 2ª ed., 6ª reimpr.

GARCÍA ROCA, J.:

- “La solidaridad, valor del ordenamiento”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 70, 1983.
- “El principio de voluntariedad autonómica. Teoría y realidad constitucionales”, *Revista de Derecho Político*, núm. 21, 1984.
- “España asimétrica (Descentralización territorial y asimetrías autonómicas: una especulación teórica)”, en *Asimetría y cohesión en el Estado autonómico. Jornadas sobre el Estado autonómico: integración y eficacia*, MAP, Madrid, 1997.
- “Asimetrías autonómicas y principio constitucional de solidaridad”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 47 (II), 1997.

GARCÍA RUÍZ, J. L. y GIRÓN REGUERA, E.: “La incidencia del modelo de Estado en el sistema de financiación autonómica”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 51, 1997.

GARCÍA TORRES, J.: “Reflexiones sobre la eficacia vinculante de los derechos fundamentales”, *Poder Judicial*, núm. 10, 1988.

GARRIDO FALLA, F.:

- “El artículo 53 de la Constitución”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 21, 1979.
- “Algunas cuestiones del Estado de las Autonomías”, *Revista de Administración Pública*, núms. 100-102, 1983.
- *Tratado de Derecho Administrativo. Parte General*, vol. I, Tecnos, Madrid, 1989, 11ª ed.

GARRORENA MORALES, A.:

- “La sentencia constitucional”, *Revista de Derecho Político*, núm. 11, 1981.
- *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho*, Tecnos, Madrid, 1991, 4ª reimpr.

GARZÓN VALDÉS, E.: “Los deberes positivos generales y su fundamentación”, *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 3, 1986.

GASCÓN ABELLÁN, M.: *Obediencia al Derecho y objeción de conciencia*, CEC, Madrid, 1990.

GÉNOVA GALVÁN, A.: “El régimen económico-fiscal canario ante la Constitución de 1978: análisis jurídico de la Disposición Adicional Tercera”, *Revista de Estudios de la Vida Local*, núm. 218, 1983.

GIANNINI, A. D.: *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, Utet, Turín, 1956.

GIANNINI, M. S.:

- *Lezioni di Diritto Amministrativo*, vol. I, Giuffrè, Milán, 1950.
- “I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge”, en *Studi in Onore di G. M. de Francesco*, vol. II, Giuffrè, Milán, 1957.
- “Stato sociale: una nozione inutile”, en *Scritti in Onore di Costantino Mortati. Aspetti e tendenze del Diritto Costituzionale*, vol. I, Pubblicazione dell’Istituto di Studi Giuridici, Giuffrè, Milán, 1977.

GIARDA, P.: *Regioni e federalismo fiscale*, Il Mulino, Bologna, 1995.

GIARDINA, A.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1961.

GIL CREMADES, R.: “Ley de Presupuestos y seguridad jurídica”, *Revista de las Cortes Generales*, núm. 27, 1992.

GIMÉNEZ MONTERO, A.: “Corresponsabilidad fiscal, servicios mínimos y transferencias de nivelación horizontal en España”, *Hacienda Pública Española*, monografías núm. 1, 1992.

GIMÉNEZ REYNA RODRÍGUEZ, E.: “La reforma de la Hacienda autonómica”, *Impuestos*, núm. 14, 1997.

GIMÉNEZ-REINA RODRÍGUEZ, E.; ZURDO RUÍZ-AYÚCAR, J. y ZURDO RUÍZ-AYÚCAR, I.: *La participación de las Haciendas autonómicas y locales en los tributos del Estado*, Ayuntamiento de Madrid, Madrid, 1994.

GIMENO ULLASTRES, J. A. y RUÍZ-HUERTA CARBONELL, J.: “Descentralización fiscal y corresponsabilidad a través de las grandes figuras tributarias”, *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 1, 1993.

GIRÓN REGUERA, E. y GARCÍA RUÍZ, J. L.: “La incidencia del modelo de Estado en el sistema de financiación autonómica”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 51, 1997.

GODECHOT, J.: *Les Constitutions de la France depuis 1789*, Flammarion, Paris, 1979.

GOIG MARTÍNEZ, J. M.: “Comentarios al artículo 38”, en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, tomo III, dir. O. Alzaga Villaamil, Edersa, Madrid, 1996.

GÓMEZ CABRERA, C.: “Poder tributario”, en *Manual General de Derecho Financiero*, tomo II, Comares, Granada, 1997.

GÓMEZ COLOMER, J. L.: “Artículo 6. Derecho y deber de jurado”, en *Comentarios a la Ley del Jurado*, coords. J. Montero Aroca y J. L. Gómez Colomer, Aranzadi, Pamplona, 1999.

GÓMEZ FERRER MORANT, R.: “Relaciones entre leyes, competencia, jerarquía y función constitucional”, *Revista de Administración Pública*, núm. 113, 1987.

GÓMEZ JIMÉNEZ, I. L.: “Los nuevos derechos y garantías de los contribuyentes en la Ley 1/1998, de 26 de febrero”, *Crónica Tributaria*, núm. 86, 1998.

GÓMEZ MATAS, P. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “La necesaria reforma de la Ley General Presupuestaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 62, 1989.

GONZÁLEZ, I.; MARTÍNEZ, D.; AYALA, I. y CEREZO, A.: “La objeción de conciencia en el Derecho Europeo y Comunitario”, en *Tolerancia y objeción de*

conciencia en el Estado democrático, Servicio de Publicaciones, Universidad de Alcalá, Madrid, 1998.

GONZÁLEZ CAMPOS, J. D.: “Comentarios al art. 1.5”, en *Comentarios a las reformas del Código Civil. El nuevo Título Preliminar del Código y la Ley de 2 de mayo de 1975*, Tecnos, Madrid, 1975.

GONZÁLEZ CASANOVA, J.: “Los Estatutos de las Comunidades Autónomas y el principio de autogobierno”, *Documentación Administrativa*, núm. 182, 1979.

GONZÁLEZ DEL CAMPO, L.: “Nuevos problemas en torno al ejercicio de la potestad presupuestaria por el Parlamento”, en *Parlamento y Justicia Constitucional*, IV Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos, Asociación Española de Letrados de Parlamentos y Aranzadi, Barcelona y Pamplona, 1997,

GONZÁLEZ DEL VALLE, M.: *Derecho Eclesiástico Español*, Servicio de Publicaciones, Universidad de Oviedo, Oviedo, 1995.

GONZÁLEZ ENCINAR, J. J.:

- “La organización territorial del Estado”, en *Introducción al Sistema Político Español*, Teide, Barcelona, 1983.
- *El Estado Unitario-Federal. La autonomía como principio estructural del Estado*, Tecnos, Madrid, 1985.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.:

- “La Ley del Presupuesto en la Constitución española de 1978”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 3, 1979.
- “El principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978”, en *Seis Estudios sobre el Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980.

- “Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 11, 1981.
- “Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del Derecho Comparado”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, 1981.
- “Las modificaciones legislativas mediante el articulado de las Leyes anuales de Presupuestos”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 24, 1985.
- “La cesión del IRPF a las Comunidades Autónomas”, en *El sistema de financiación autonómica*, MAP, Madrid, 1998, 1ª ed.

GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *España, nación de naciones. El moderno federalismo*, Eunsa, Pamplona, 1993.

GONZÁLEZ ORTÍZ, D.: “Constitución, cargas familiares e imposición personal sobre la renta (A propósito de los recientes pronunciamientos de 10 de noviembre de 1998 del Tribunal Constitucional alemán)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 105. 2000.

GONZÁLEZ PÁRAMO, J. M.: *Crecimiento económico, política pública y redistribución de la renta*, Servicio de Publicaciones, Universidad Complutense, Madrid, 1994.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “El principio de no confiscatoriedad y las Haciendas locales en el sistema económico de la Constitución”, en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.

GONZÁLEZ-TREVIJANO, P. J.: *Libertad de circulación, residencia, entrada y salida en España*, Cívitas, Madrid, 1991.

GONZÁLEZ-TREVIJANO, P. J. Y DE ESTEBAN, J.:

- *Curso de Derecho Constitucional Español I*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madrid, 1994, reimpr.
- *Curso de Derecho Constitucional Español II*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madrid, 1993.
- *Curso de Derecho Constitucional Español III*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madrid, 1993.

GONZALO BUELGA, M.y GARCÍA HERRERA, M. A.: “Prestaciones sociales y Comunidades Autónomas”, en *El constitucionalismo en la crisis del Estado social*, M. A. García Herrera (dir.), Universidad del País Vasco, Bilbao, 1997.

GORDILLO CAÑAS, A.:

- “Ley, principios generales y Constitución: apuntes para una relectura desde la Constitución de la teoría de las fuentes del Derecho”, *Anuario de Derecho Civil*, núm. 61, 1988.
- *Ley, Principios Generales y Constitución: apuntes para una relectura desde la Constitución de la teoría de las fuentes del Derecho*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1990.

GRIZIOTTI, B.:

- *Principi di politica del diritto e scienza delle finanze*, Cedam, Padua, 1929.
- “Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. VIII, parte I, 1949.

GUAITA MARTORELL, A.: *Lenguas de España y artículo 3 de la Constitución*, Cívitas, Madrid, 1989.

GUILLO SÁNCHEZ-GALIANO, A. y CÓRDOBA CASTROVERDE, D.: “Principio de coordinación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Documentación Administrativa*, núms. 230-231, 1992.

GUTIÉRREZ LLAMAS, A.: *La distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Estudio jurisprudencial de la técnica bases más desarrollo*, Bosch, Barcelona, 1994.

HART, H. L. A.: *El concepto de Derecho*, trad. esp. G. R. Carrió, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, 2ª ed., reimpr.

HEGEL, G. W. F.: *Principios de Filosofía del Derecho*, Sudamericana, Buenos Aires, 1978.

HENSEL, A.: *Diritto Tributario*, trad. D. Jarach, Giuffrè, Milán, 1956.

HERRERA MOLINA, P. M.:

- “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos”, *Impuestos (II)*, 1996.
- *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

HERRERO DE MIÑÓN, M.:

- “Concepto y función de los derechos históricos (Disposición Adicional Primera de la Constitución)”, *Revista de las Cortes Generales*, núm. 15, 1988.
- “La gestación del sistema autonómico español: claves del sistema constituyente”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 36 (II), 1993.
- “Los derechos forales como derechos históricos”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 52, 1998.

HESSE, K.: “La interpretación constitucional”, en *Escritos de Derecho Constitucional*, CEC, Madrid, 1992.

HINOJOSA TORRALBO, J. J.: “La Ley de Presupuestos. Función, contenido y límites”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 62, 1989.

IBÁN, I.C. y PRIETO SANCHÍS, L.: *Lecciones de Derecho Eclesiástico*, Tecnos, Madrid, 1990, 2ª ed.

IBÁN, I. C.; MOTILLA DE LA CALLE, A. y PRIETO SANCHÍS, L.: *Derecho Eclesiástico*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

IBÁÑEZ CASADO, J.: “Desigualdades fiscales entre Comunidades Autónomas”, *Impuestos*, núm. 4, 2000.

IBÁÑEZ GARCÍA, I.: “La necesaria simplificación del ordenamiento jurídico. Especial referencia al sistema tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 53, 1999.

INFORME CARTER (Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad): vol. II, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975.

INGROSSO, G.:

- “I tributi nella nuova Costituzione”, *Archivio Finanziario*, 1950.

- “Tributi e Costituzione”, *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. XXXV, parte I, 1964.

JARACH, D.: *Curso Superior de Derecho Tributario*, L. P. Cima, Buenos Aires, 1969.

JÁUREGUI BERECIARTU, G.: *Las Comunidades Autónomas y las relaciones internacionales*, IVAP, Oñati, 1986.

JESCH, D.: *Ley y Administración. Estudio de la evolución del principio de legalidad*, IEA, Madrid, 1978.

JIMÉNEZ AMBEL, F.: “El alcance confiscatorio como límite al sistema tributario español”, *Palau 14*, núm. 7, 1989.

JIMÉNEZ-BLANCO, A. y GARCÍA TORRES, J.: *Derechos fundamentales y relaciones entre particulares*, Cívitas, Madrid, 1986.

JIMÉNEZ COMPAREID, L.: “La constitucionalidad del recargo del 3% sobre la cuota líquida del IRPF en cuanto ingreso o recurso de la Hacienda autonómica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 69, 1991.

JIMÉNEZ DÍAZ, A.: “La Ley de Presupuestos: seguridad jurídica y principios de relación entre normas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 82, 1994.

JOHNSON, N.: *El Estado de bienestar en transición. La teoría y práctica del pluralismo de bienestar*, Centro de Publicaciones, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1990.

KANT, I.:

- *Principios metafísicos del Derecho*, trad. G. Lizarraga, Librería de Victoriano Suárez, Madrid, 1873.
- *Crítica de la razón práctica*, Espasa Calpe, Madrid, 1973.
- *Introducción a la Teoría del Derecho*, introd. y trad. de F. González Vicen, Cívitas, Madrid, 1978.

KELSEN, H.:

- *Esencia y valor de la democracia*, Guadarrama-Labor, 1977, 2ª ed.
- *Qué es justicia*, Ariel, Barcelona, 1982.
- *Teoría pura del Derecho*, Eudeba, Buenos Aires, 1986, 23ª ed.

LABAND, P.: *El Derecho Presupuestario*, IEF, Madrid, 1979.

LAGO MONTERO, J. M.:

- *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000.

LAMBARRI GÓMEZ, E. y LARREA JIMÉNEZ, J. L.:

- *Financiación de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco: El concierto económico. El cupo*, IVAP, Oñati, 1991.
- *Financiación de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco: Las relaciones entre las instituciones del País Vasco. La distribución de recursos*, IVAP, Oñati, 1992.

LANDROVE DÍAZ, G.: *Objeción de conciencia, insumisión y Derecho Penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1992.

LAPORTA, F.:

- “Norma básica, Constitución y decisión por mayorías”, *Revista de las Cortes Generales*, núm. 1, 1984.
- “Sobre el concepto de derechos humanos”, *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 4, 1987.

LASARTE ÁLVAREZ, J.:

- “El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 19, 1978.
- “Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II, IEF, Madrid, 1979.
- “Los principios de justicia tributaria según la jurisprudencia constitucional”, en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, J. Lasarte, S. Ramírez y A. Aguillo, Tecnos, Madrid, 1990.
- *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993.
- “El Presupuesto de gastos fiscales”, en *Estudios de Derecho Bancario y Bursátil. Homenaje a Evelio Verdura y Tuells*, tomo II, Cívitas, Madrid, 1994.

LECLERCQ, C.: *Libertés publiques*, Litec, Paris, 1996, 3ª ed.

LEGAZ Y LACAMBRA, L.:

- *Filosofía del Derecho*, Bosch, Barcelona, 1979, 5ª ed.
- “Voz Deber”, en *Nueva Enciclopedia Jurídica*, tomo VI, Editorial Francisco Seix, Barcelona, 1985.

LEGUINA VILLA, J.:

- “El acceso forzoso a la autonomía política (Anotaciones a la sentencia de Segovia. STC 100/1984, de 8 de noviembre)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 14, 1985.
- “Principios generales del Derecho y Constitución”, *Revista de Administración Pública*, núm. 114, 1987.
- “El poder legislativo en el Estado autonómico”, en *Escritos sobre autonomías territoriales*, Tecnos, Madrid, 1995, 2ª ed.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980.

LEÓN LÓPEZ, J. M.; FRIERA ÁLVAREZ, M.; PALACIO GONZÁLEZ, R. y RODRÍGUEZ BLANCO, M.: “Otros tipos de objeción: objeción fiscal, objeción al jurado, a juramentos y promesas y en las relaciones laborales”, en *Tolerancia y objeción de conciencia en el Estado democrático*, Servicio de Publicaciones, Universidad de Alcalá, Madrid, 1998.

LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: “Corresponsabilidad fiscal en la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 1, 1993.

LLAMAZARES FERNÁNDEZ, D.: *Derecho Eclesiástico del Estado*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1991.

LOMBARDI, G. M.:

- “Problemi costituzionali in materia tributari”, *Temì Tributaria*, 1962.
- “Solidarità politica, solidarità economica e solidarità sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria”, *Temì Tributaria*, núm. 4, 1964.
- *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Giuffrè, Milán, 1967.

LOPERENA ROTA, D.: *Aproximación al régimen foral de Navarra: IVAP*, Oñati, 1984.

LÓPEZ AGUILAR, J. F.:

- *La oposición parlamentaria y el orden constitucional*, CEC, Madrid, 1988.
- *Minoría y oposición en el parlamentarismo (Una aproximación comparativa)*, Congreso de los Diputados, Madrid, 1991.
- “Defensa, interés nacional y seguridad colectiva”, en *Constitución y Derecho. Estudios en Homenaje a Santiago Varela*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995.
- “Estado autonómico y nuevos nacionalismos”, *Claves de la Razón Práctica*, núm. 65, 1996.
- *La justicia y sus problemas en la Constitución*, Tecnos, Madrid, 1996.
- “Constitución, autonomía y hecho diferencial. El Estado autonómico y el ‘hecho diferencial constitucionalmente relevante’”, *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 2, 1997.
- *Estado autonómico y hechos diferenciales*, CEPC, Madrid, 1998.
- *Lo stato spagnolo autonomico. Stato composto asimmetrico e fatti differenziali nella Costituzione spagnola del 1978*, Cedam, Padua, 1999.

LÓPEZ BASAGUREN, A.: “Los derechos fundamentales en el ordenamiento autonómico del País Vasco”, *Revista de Estudios Políticos*, núms. 46-47, 1985.

LÓPEZ CALERA, N.:

- *Introducción al estudio del Derecho*, Editorial Don Quijote: los libros del Bachiller Sansón Carrasco, Granada, 1981.
- *Derechos individuales y derechos del Estado*, Servicio de Publicaciones, Universidad de Granada, Granada, 1986.

LÓPEZ GARRIDO, D.: *Libertades económicas y derechos fundamentales en el sistema comunitario europeo*, Tecnos, Madrid, 1986.

LÓPEZ GUERRA, L.:

- “Sobre la personalidad jurídica del Estado”, *Revista de Derecho Político de la UNED*, núm. 6, 1980.
- “El Estado social de Derecho”, *Sistema*, núms. 38-39, 1980.
- “Modelos de legitimación parlamentaria y legitimación democrática del Gobierno: su aplicación a la Constitución española”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 23, 1988.
- “Consideraciones sobre la regulación de las condiciones básicas del artículo 149.1.1º de la Constitución”, en *Normativa básica en el ordenamiento jurídico español*, MAP, Madrid, 1990.
- “La segunda fase en la construcción del Estado de las Autonomías (1983-1993)”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 36 (II), 1993.
- “Algunas notas sobre igualación competencial”, *Documentación Administrativa*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993.
- *Introducción al Derecho Constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1994.

- “Las controversias competenciales en la jurisprudencia constitucional”, en *El funcionamiento del Estado Autonómico*, MAP, Madrid, 1996.
- *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, CEC, Madrid, 1996.
- “Modelo abierto y hecho diferencial”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 47 (II), 1997.

LÓPEZ GUERRA, L. y DE ESTEBAN, J.:

- *El régimen constitucional español*, vol. I, Labor, Barcelona, 1980.
- *El régimen constitucional español*, vol. II, Labor, Barcelona, 1984.

LÓPEZ GUERRA, L. y otros:

- *Derecho Constitucional*, vol. I, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, 3ª ed.
- *Derecho Constitucional*, vol. II, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, 3ª ed.

LÓPEZ LABORDA, J.: *Los equilibrios financieros en el Estado de las autonomías*, Monografía núm. 95, IEF, Madrid, 1991.

LÓPEZ LABORDA, J. y BIESCAS FERRER, J. A.: “Corresponsabilidad fiscal y equilibrios financieros”, *Hacienda Pública Española*, Monografía núm. 2, IEF, Madrid, 1992.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J.:

- *Los deberes de información tributaria*, IEF/Marcial Pons, Madrid, 1992.
- “El contenido de la Ley de Presupuestos. ¿Sin solución definitiva?”, *Tribuna Fiscal*, núm. 56, 1995.

LÓPEZ MARTÍNEZ, I. y CARBAJO VASCO, J.: “El régimen económico-fiscal de Canarias”, *Cuadernos de Actualidad*, núm. 2, 1991.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y GÓMEZ MATAS, P.: “La necesaria reforma de la Ley General Presupuestaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 62, 1989.

LÓPEZ Y LÓPEZ, A. M.: *La disciplina constitucional de la propiedad privada*, Tecnos, Madrid, 1988.

LOZANO SERRANO, C.:

- “Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero”, *Revista de Administración Pública*, núm. 99, 1982.
- “Intervencionismo y Derecho Financiero”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55, 1987.
- *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.
- *Consecuencias de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Cívitas, Madrid, 1990.

LOZANO SERRANO, C.; MARTÍN QUERALT, J.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, 10ª ed.

LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E.: “Delimitación de la competencia autonómica para la regulación de los derechos fundamentales”, *Revista de Derecho Político*, núm. 46, 1999.

LUCAS VERDÚ, P. y LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P.: “De la organización territorial del Estado. Comentario introductorio al Título VIII”, en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, dir. O. Alzaga Villaamil, tomo XI, Edersa, Madrid, 1999.

MAFFEZONI, F.:

- *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Giuffrè, Milán, 1969.

- *Il principio de capacità contributiva nel Diritto Finanziario*, Utet, Turín, 1970.

MAGRANER MORENO, F.: “Problema de las disposiciones adicionales en las Leyes de Presupuestos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 63, 1989.

MANTERO SÁENZ, A.: “Principio constitucional de legalidad y ordenamiento tributario”, en *Constitución y normas tributarias*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Aranzadi, Pamplona, 1990.

MANZONI, I.: *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, G. Giappichelli, Torino, 1965.

MARÍN-BARNUEVO FAVO, D.: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Colex, Madrid, 1996.

MARONGIU, G.: *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, G. Giappichelli Editore, Turín, 1991.

MARTÍN DELGADO, J. M.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”, *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979.

MARTÍN NAVARRO, J. L. y PALMA MARTOS, L.: “Actuaciones del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas (1981-1987)”, *Estudios Regionales*, núm. 25, 1989.

MARTÍN OVIEDO, J. M.: *Lecturas de psicología fiscal*, Madrid, 1973.

MARTÍN QUERALT, J.:

- “Potestades normativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria”, en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II, IEF, Madrid, 1979.

- “La Constitución española y el Derecho financiero”, *Hacienda Pública Española*, núm. 63, 1980.

- “Ley de Presupuestos y reformas tributarias: comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981”, *Hacienda Pública Española*, núm. 72, 1981.

- *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, vol. I, Cívitas, Madrid, 1984.
- “El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: Notas críticas”, *Palau 14*, núm. 11, 1990.
- “Recurso de amparo en materia tributaria (Acotaciones al Auto del Tribunal Constitucional de 22 de febrero de 1993)”, *Palau 14*, núm. 18, 1992.
- *La primacía del Dret en les relacions entre la Hisenda Pública i els contribuents*, Servei de Publicacions, Universitat de València, Valencia, 1995.
- “Editorial: la Ley de Acompañamiento o el sinvivir del Derecho”, *Tribuna Fiscal*, núm. 74, 1996.

MARTÍN QUERALT, J.: LOZANO SERRANO, C.: CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, 10ª ed.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: “Antiformalismo y enjuiciamiento efectivo en el sistema de la justicia constitucional”, *Revista de Derecho Político*, núms. 16-17, 1982-1983.

MARTÍN RETORTILLO, L. y DE OTTO Y PARDO, I.: *Derechos fundamentales y Constitución*, Cívitas, Madrid, 1988.

MARTÍN RETORTILLO, S.: “Las nuevas perspectivas de la Administración económica”, *Revista de Administración Pública*, núm. 116, 1986.

MARTÍNEZ, D.; AYALA, I.; CEREZO, A. y GONZÁLEZ, I.: “La objeción de conciencia en el Derecho Europeo y Comunitario”, en *Tolerancia y objeción de conciencia en el Estado democrático*, Servicio de Publicaciones, Universidad de Alcalá, Madrid, 1998.

MARTÍNEZ LAGO, M. A.:

- “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55, 1987.
- *Manual de Derecho Presupuestario (Ordenación jurídica de los Presupuestos y control de la Hacienda Pública)*, Colex, Madrid, 1992.
- “La reforma de los procedimientos de aprobación de los Presupuestos Generales del Estado”, en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.
- *Ley de Presupuestos y Constitución. Sobre las singularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria*, Trotta, Madrid, 1998.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “Ley de Presupuestos e inconstitucionalidad”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980.

MARTÍNEZ MANZANEDO, R.: “El coste financiero del endeudamiento público: una aproximación al análisis del período 1979-1992”, *Cuadernos de Actualidad*, núm. 4, 1993.

MARTÍNEZ SOSPEDRA, M.: “El Tribunal Constitucional como órgano político”, en *El Tribunal Constitucional*, vol. II, IEF, Madrid, 1981.

MARTÍNEZ TORRÓN, J.: “La objeción de conciencia en la jurisprudencia del Tribunal Supremo norteamericano”, *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. I, 1985.

MARTÍNEZ TORRÓN, J. y NAVARRO-VALLS, R.: *Las objeciones de conciencia en el Derecho español y comparado*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

MARTÍNEZ VAL, J. M.: “Comentarios al artículo 38”, en *Comentarios a las Leyes Políticas*, tomo III, dir. O. Alzaga Villaamil, Edersa, Madrid, 1983.

MARSHALL, T. H.: “Value problems of welfare-capitalism”, en *The right to welfare and other essays*, Heinemann, Londres, 1981.

MARX, K.: *En defensa de la libertad. Los artículos de la Gaceta Renana*, Fernando Torres, Valencia, 1983.

MAURICIO SUBIRANA, S.: *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, ICAP/Marcial Pons, Madrid, 1994.

MAYER, O.: *Le droit amministratif*, Paris, 1914.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “El régimen de Canarias”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 5, 1994.

MEDINA GUERRERO, M.:

- *Los regímenes forales en la Constitución de 1978*, IVAP, Oñate, 1991.
- “Supremacía financiera, distorsión del orden competencial y cooperación en el Estado autonómico: algunas consideraciones en torno a la STC 13/1992”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 35, 1992.
- *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas*, CEC, Madrid, 1993.
- “El principio de solidaridad y el ejercicio de las competencias financieras en el Estado de las Autonomías”, en *El sistema económico en la Constitución*, vol. II, XV Jornadas de Estudios, Ministerio de Justicia, 1994.

MENÉNDEZ MORENO, A.:

- *La configuración constitucional de la Ley de Presupuestos Generales del Estado*, Lex Nova, Valladolid, 1988.
- “La Hacienda de las Comunidades Autónomas: principios rectores del modelo”, en *Administración Pública y Constitución*, E. Álvarez Conde (coord.), INAP, Madrid, 1998.

MICHELI, G. A.:

- “Profili critici in tema di potestà d’imposizione”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. XXIII, 1964.
- “Capacità contributiva reale e presunta”, *Giurisprudenza Costituzionale*, 1967.
- *Lezioni di Diritto Tributario*, Mario Bulzoni Editore, Roma, 1968.

MILLÁN GARRIDO, A.: “La objeción de conciencia al servicio militar, la prestación social sustitutoria y su régimen penal”, *Actualidad Penal*, núm. 15, 1991.

MOLAS, I. y PITARCH, I. E.: *Las Cortes Generales en el sistema parlamentario de gobierno*, Tecnos, Madrid, 1987.

MOLDES TEO, E.: “La participación en los ingresos del Estado”, en *La financiación de las Comunidades Autónomas*, Minerva Ediciones, Santiago de Compostela, 1996.

MONASTERIO ESCUDERO, C.; PÉREZ GARCÍA, F.; SEVILLA SEGURA, J. V. y SOLÉ VILANOVA, J.: *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, IEF, Madrid, 1995.

MONREAL Y FERRER, A.: *El Estado de las Autonomías*, Tecnos, Madrid, 1991.

MONTEJO VELILLA, S.: “Aspectos del debate parlamentario de los Presupuestos para 1984”, *Hacienda Pública Española*, núm. 85, 1983.

MONTERO GIBERT, J. R.: “El debate sobre el federalismo en España: notas marginales sobre algunas cuestiones implícitas”, en *Comunidades Autónomas e instrumentos de cooperación interterritorial*, J. Cano Bueso (ed. y coord.), Parlamento de Andalucía/Tecnos, Madrid, 1990.

MORENO FERNÁNDEZ, L.: *La federalización de España. Poder político y territorio*, Siglo XXI, Madrid, 1997.

MORTATI, C.: *Istituzioni di Diritto Publico*, Cedam, Padua, 1975.

MOSCHETTI, F.: *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980.

MOTILLA DE LA CALLE, A.; PRIETO SANCHÍS, L. e IBÁN, I. C.: *Derecho Eclesiástico*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

MUÑOZ DE BUSTILLO, P.: *Crisis y futuro del Estado de bienestar*, Alianza, Madrid, 1993, 1ª ed., 1ª reimpr.

MUÑOZ MACHADO, S.:

- *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, 2 vols., Cívitas, Madrid, 1982-1984.

- “La Disposición Adicional Primera de la Constitución Española”, en *Derecho Público Foral de Navarra. El mejoramiento del Fuero*, Cívitas, Madrid, 1992.

MUSGRAVE, R.: “Las teorías de las crisis fiscales: un ensayo de sociología fiscal”, *Hacienda Pública Española*, núm. 83, 1983.

MUSGRAVE, R. A. y MUSGRAVE, P. B.: *Hacienda Pública. Teórica y aplicada*, McGraw-Hill, Madrid, 1991, 5ª ed.

NAVARRO-VALLS, R. y MARTÍNEZ TORRÓN, J.: *Las objeciones de conciencia en el Derecho español y comparado*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

NAVAS VÁZQUEZ, R. y CALERO GALLEGO, J. M.: “Estudio Preliminar”, en *El principio de capacidad contributiva*, F. Moschetti, IEF, Madrid, 1980.

NAVAS VÁZQUEZ, R.; ESCRIBANO LÓPEZ, F.; CALERO GALLEGO, J.; GARCÍA AÑOVEROS, J.; PÉREZ ROYO, I.; RAMÍREZ GÓMEZ, S. y VÁZQUEZ DE LA TORRE, A.: *Manual del sistema tributario español*, Cívitas, Madrid, 1998, 6ª ed.

NAVEIRA DE CASANOVA, G. J.: *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

NEBRERA, M.: “El artículo 149.1.1º de la Constitución en la consideración del Tribunal Constitucional”, en *El Estado de las Autonomías*, vol. I, A. Monreal (dir.), Tecnos, Madrid, 1991.

NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1994, 2ª ed.

NIETO MONTERO, J. J.: “El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 235, 1995.

NIETZSCHE, F.: *Así habló Zaratrusta. Un libro para todos y para nadie*, Alianza Editorial, Madrid, 1973.

NINO, C. S.: *Introducción al análisis del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1987.

NOGUEROLES PEIRÓ, N.: “La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 52, 1986.

OBIOLS, R.: “El federalismo, una propuesta hacia el futuro”, en *Federalismo y Estado de las Autonomías*, Barcelona, 1988.

O’CONNOR, J.: *La crisis fiscal del Estado*, trad. G. Di Masso, Península, Barcelona, 1981.

OCHANDO CLARAMUT, C.: “El Estado de bienestar español y su influencia en el grado de igualdad y redistribución de la renta”, *Hacienda Pública Española*, núm. 143, 1997.

OLALDE MARTÍN, T.: “Ley de Presupuestos *versus* Ley de Acompañamiento”, *Impuestos*, núm. 24, 1995.

OLIVER ARAUJO, J.:

- “El deber constitucional de defender a España”, en *El servicio militar: aspectos jurídicos y socio-económicos*, ed. Francisco Fernández Segado, Dykinson-Fundación Alfredo Brañas, Madrid, 1994.

- *De nuevo sobre la objeción de conciencia*, Cuadernos y Debates, serie minor, núm. 5, CEC, Madrid, 1996.
- *Política y Derecho*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

OTTAVIANO, V.: “Cittadino e amministrazione nella concezione liberale”, en *Scritti Giuridici*, vol. I, Giuffrè, Milán, 1992.

ORÓN MORATAL, G.:

- “Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional del deber de contribuir”, en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.
- *La configuración constitucional del gasto público*, Tecnos, Madrid, 1995.
- “Las diferencias tributarias de carácter interno ante la Unión Europea”, *Impuestos*, vol. II, 1995.
- “La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas”, *Palau 14*, núm. 28, 1997.
- “Consideraciones sobre las desigualdades tributarias de los diferentes regímenes de financiación autonómica y el Acuerdo fiscal Estado-País Vasco de enero de 2000: La Rioja como tercero no protegido”, texto inédito facilitado por el autor, 2000.

OROZCO MUÑOZ, M.: *El régimen especial fiscal de Canarias. Su conformación por el bloque de constitucionalidad*, Cabildo de Tenerife/Marcial Pons, Madrid, 1997.

PACE, A.: “Corte Costituzionali e altri giudici tra garantismo e sensibilità politica”, en *Scritti in Onore di V. Crisafulli*, vol. I, Cedam, Padua, 1985.

PALACIO GONZÁLEZ, R.; LEÓN LÓPEZ, J. M.; FRIERA ÁLVAREZ, M. y RODRÍGUEZ BLANCO, M.: “Otros tipos de objeción: objeción fiscal, objeción al jurado, a juramentos y promesas y en las relaciones laborales”, en *Tolerancia y objeción*

de conciencia en el Estado democrático, Servicio de Publicaciones, Universidad de Alcalá, Madrid, 1998.

PALAO TABOADA, C.:

- “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1976.
- “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979.
- “La distribución del poder tributario en España”, *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985.
- “En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, 1988.
- “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, 1995.

PALERMO, F.: “Federalismo asimétrico e riforma della Costituzione italiana”, *Le Regioni*, núms. 2-3, 1997.

PALMA MARTOS, L. y MARTÍN NAVARRO, J. L.: “Actuaciones del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas (1981-1987)”, *Estudios Regionales*, núm. 25, 1989.

PALOMINO, R. P.:

- “El tratamiento jurídico de la objeción de conciencia en los Estados Unidos”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 222, 1992.
- *Las objeciones de conciencia*, Montecorvo, Madrid, 1994.

PANIZO Y POMO DE ARCE, A.: “Sistema tributario e impuesto religioso en Alemania”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 252, 1999.

PAPIER, J. J.: “Ley Fundamental y orden económico”, en *Manual de Derecho Constitucional*, E. Benda, E. Maihofer, J. J. Vogel, C. Hesse, W. Heyde, Instituto Vasco de Administración Pública, Marcial Pons, Madrid, 1996.

PAREJO ALFONSO, L.:

- *Garantía institucional y autonomías locales*, IEAL, Madrid, 1981.
- *Estado Social y Administración Pública (Los postulados constitucionales de la reforma administrativa)*, Cívitas, Madrid, 1983, 1ª ed.
- “El Gobierno de la Nación y los gobiernos de las Autonomías Territoriales. Un problema de articulación”, *Documentación Administrativa*, núm. 125, 1988.
- “Los valores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Libro Homenaje al profesor J. L. Villar Palasí*, Cívitas, Madrid, 1989.
- “Constitución y valores del ordenamiento”, en *Estudios sobre la Constitución. Homenaje al profesor E. García de Enterría*, vol. I, Cívitas, Madrid, 1991.

PASTOR RIDRUEJO, L.: “La interpretación tributaria ante el nuevo Título Preliminar del Código Civil”, en *Estudios de Derecho Financiero*, vol. I, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, G.:

- *Los valores superiores*, Tecnos, Madrid, 1984.
- *Derechos Fundamentales*, Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1986, 4ª ed.
- “Los deberes fundamentales”, *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 4, 1987.
- “Reflexiones sobre los derechos económicos, sociales y culturales”, en *Escritos sobre Derechos fundamentales*, Eudema, Madrid, 1988.

- *Curso de Derechos Fundamentales. Teoría General*, BOE-Universidad Carlos III, Madrid, 1995.

PEDRIERI, A.: “El sistema de fuentes del Derecho”, en *La Constitución de 1978. Estudio sistemático*, dir. E. García De Enterría y A. Pedrieri, Cívitas, Madrid, 1984, 2ª ed., 2ª reimpr.

PEIDRÓ-PASTOR, I. y RODRÍGUEZ-ARIAS BUSTAMANTE, L.: “Teoría del deber jurídico y del derecho subjetivo”, *Revista General de Legislación y Jurisprudencia. Segunda Época*, tomo XI, núm. 3, 1948.

PELÁEZ ALBENDEA, F. J.: *La objeción de conciencia al servicio militar en el Derecho positivo español*, Servicio de Publicaciones, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.

PEMÁN GAVÍN, J.: *Igualdad de los ciudadanos y autonomías territoriales*, Cívitas, Zaragoza, 1992.

PENDÁS GARCÍA, B.: “Gobierno y formas de gobierno de las Comunidades Autónomas. Reflexiones sobre el dogma de la homogeneidad y sus límites”, *Documentación Administrativa*, núm. 215, 1988.

PERELMAN, CH.: *De la justicia*, UNAM. México, 1964.

- PÉREZ ARRAIZ, J.: *El concierto económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*, IVAP, Oñati, 1994.

PÉREZ DE AYALA, C.: *La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta*, Tecnos, Madrid, 1986.

PÉREZ DE AYALA, J. L.:

- “Las cargas públicas: principios para su distribución”, *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979.

- “Asignación tributaria a la Iglesia Católica”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 15, monográfico “Diez años de desarrollo constitucional. Estudios en homenaje al profesor D. Luis Sánchez Agesta”, 1989.

PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho Tributario*, tomo I, Edersa, Madrid, 1978, 2ª ed.

PÉREZ GARCÍA, F.:

- “Corresponsabilidad fiscal y financiación autonómica”, *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51, 1995.
- “Informe sobre financiación de las Comunidades Autónomas”, *Palau 14*, núm. 15, 1991.

PÉREZ GARCÍA, F.; SEVILLA SEGURA, J. V.; MONASTERIO ESCUDERO, C. y SOLÉ VILANOVA, J.: *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, IEF, Madrid, 1995.

PÉREZ LUQUE, M.: *Deberes tributarios y moral*, Edersa, Madrid, 1980.

PÉREZ LUÑO, A. E.

- “Comentarios al artículo 33”, en *Comentarios a las Leyes Políticas*, tomo III, dir. O. Alzaga Villaamil, Edersa, Madrid, 1983.
- “La interpretación de la Constitución”, *Revista de las Cortes Generales*, núm. 1, 1984.
- *Los derechos fundamentales*, Tecnos, Madrid, 1995, 6ª ed.
- *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*, Tecnos, Madrid, 1995, 5ª ed.

PÉREZ MORENO, A.: “Solidaridad y convenios entre Comunidades Autónomas”, *Documentación Administrativa*, núm. 181, 1979.

PÉREZ ROYO, F.:

- “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, *Hacienda Pública Española*, núm. 14, 1972.
- “Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional”, en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979.
- “Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 13, 1985.
- “Reflexiones sobre la contribución de la jurisprudencia constitucional a la construcción del Estado Autonómico”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 49, 1986.
- “La financiación de los servicios públicos: principios constitucionales sobre el gasto público”, en *Gobierno y Administración en la Constitución*, VVAA, vol. I, IEF, Madrid, 1988.
- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Cívitas, Madrid, 1998, 8ª ed.

PÉREZ ROYO, I.; NAVAS VÁZQUEZ, R.; ESCRIBANO LÓPEZ, F.; CALERO GALLEGU, J.; GARCÍA AÑOVEROS, J.; RAMÍREZ GÓMEZ, S. y VÁZQUEZ DE LA TORRE, A.: *Manual del sistema tributario español*, Cívitas, Madrid, 1998, 6ª ed.

PÉREZ ROYO, J.:

- “La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el Estado social”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 10, 1984.
- *Las fuentes del Derecho*, Tecnos, Madrid, 1988, 4ª ed.
- *Curso de Derecho Constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- “Desarrollo y evolución del Estado Autonómico: el proceso estatuyente y el consenso constitucional”, en *El funcionamiento del Estado Autonómico*, MAP, Madrid, 1996.

- *El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusivamente constitucional*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

PÉREZ SERRANO, N.: *Tratado de Derecho Político*, Cívitas, Madrid, 1984, 2ª ed.

PÉREZ TREMP, P. y GARCÍA MORILLO, J.: “Legislativo vs. Ejecutivos autonómicos: el problema del control del ‘veto presupuestario’”, *Parlamento y Constitución*, núm. 2, 1998.

PÉREZ TREMP, P.; GARCÍA MORILLO, J. y ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

PERÍS GARCÍA, P.: “El poder financiero y sus límites: la incidencia del Derecho comunitario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 253, 1999.

PERULLÉS, J. M.; AJA, E.; TORNOS, J.; FONT, T. y ALBERTÍ, E.: *El sistema jurídico de las Comunidades Autónomas*, Tecnos, Madrid, 1985.

PIQUERAS BAUTISTA, J. A.: “La infracción de los Reglamentos de las Cámaras y la inconstitucionalidad”, en *El Tribunal Constitucional*, vol. III, IEF, Madrid, 1981.

PITARCH, I. E. y MOLAS, I.: *Las Cortes Generales en el sistema parlamentario de gobierno*, Tecnos, Madrid, 1987.

PIZZETI, F.; COMBA, M.; LUTHER, J. y POGGI, A.: *Federalismo, regionalismo e riforma dello Stato*, Giappichelli, Torino, 1996.

PIZZORUSSO, A.: *Lecciones de Derecho Constitucional*, tomo I, CEC, Madrid, 1984.

POLA, G.; BONDONIO, D. y BROSIO, G.: *Una proposta di federalismo fiscal*, Agnelli, Torino, 1994.

PONT I CLEMENTE, J.: *La borrosa configuración de la infracción tributaria en nuestro ordenamiento*, Cívitas, Madrid, 1984.

PONT MESTRES, M.:

- *El problema de la resistencia fiscal*, Madrid, 1972.
- “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 31, 1981.
- “Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario”, en *Constitución y normas tributarias*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Aranzadi, Pamplona, 1990.

PORRAS NADALES, A. J.: “Estado social y Estado autonómico”, en *Estudios de Derecho Público. Homenaje a J. J. Ruíz Rico*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1997.

PRIETO SANCHÍS, L.: *Estudios sobre Derechos fundamentales*, Debate, Madrid, 1990.

PRIETO SANCHÍS, L. e IBÁN, I. C.: *Lecciones de Derecho Eclesiástico*, Tecnos, Madrid, 1990, 2ª ed.

PRIETO SANCHÍS, L.; IBÁN, I. C. y MOTILLA DE LA CALLE, A.: *Derecho Eclesiástico*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

PUIG BRUTAU, J.: *Fundamento de Derecho civil*, tomo I, vol. II, *Derecho general de obligaciones*, Bosch, Barcelona, 1987.

PULIDO QUECEDO, J.: *El acceso a los cargos y funciones públicas. Un estudio del artículo 23.2 de la Constitución*, Parlamento de Navarra y Cívitas, Madrid, 1992, 1ª ed.

QUEROL BELLIDO, V.: “Las modificaciones legislativas mediante el articulado de las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 23, 1985.

RADBRUCH, G.: *Introducción a la Filosofía del Derecho*, Fondo de Cultura Económica, México, 1974, 4ª ed.

RALLO LOMBARTE, A.:

- *La iniciativa legislativa en el Derecho autonómico*, Universitat Jaume I, Castellón, 1993.
- *Garantías electorales y Constitución*, BOE y Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997.

RAMALLO MASANET, J.:

- “El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 60, 1988.
- “Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado (STC 76/1992, de 14 de mayo)”, *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992.
- “La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 13, 1993.

RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J.:

- “Sistema y modelos de financiación autonómica”, *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51, 1995.
- “El Consejo de Política Fiscal y Financiera y las Comisiones Mixtas en la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 2, 1997.

RAMÍREZ, R. y AGUILERA DE PRAT, C. R.: *Sistemas de gobierno, partidos y territorio*, Tecnos, Madrid, 2000.

RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 66, 1990.

RAMÍREZ GÓMEZ, S.; PÉREZ ROYO, I.; NAVAS VÁZQUEZ, R.; ESCRIBANO LÓPEZ, F.; CALERO GALLEGU, J.; GARCÍA AÑOVEROS, J. y VÁZQUEZ DE LA TORRE, A.: *Manual del sistema tributario español*, Cívitas, Madrid, 1998, 6ª ed.

RANELETTI, O.: *Istituzioni di Diritto Pubblico. Parte Generale*, Giuffrè, Milán, 1955.

RAWLS, J.: *Teoría de la Justicia*, Fondo de Cultura Económica, México, 1985, 1ª ed., 1ª reimpr.

RAZQUIN LIZÁRRAGA, J. A.: *Fundamentos jurídicos del Amejoramiento del Fuero. Derechos históricos y régimen foral de Navarra*, Departamento de Presidencia e Interior, Gobierno de Navarra, Pamplona, 1989.

RECODER DE CASSO, E.:

- “El nuevo sistema constitucional de fuentes del Derecho y su repercusión en el ámbito financiero”, *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979.
- “Iniciativa legislativa presupuestaria”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 18, 1984.

REINA, V. y REINA, A.: *Lecciones de Derecho Eclesiástico español*, PPU, Barcelona, 1983.

REMOTTI CARBONELL, J. C. y FREIXES SAN JUAN, T.: “Los valores y principios en la interpretación constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 35, 1992.

RÈPACI, F. A.: “La teoria dell’imposta economica”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. IX, parte I, 1950.

RIPOLLÉS SERRANO, M. R.: “Los reglamentos parlamentarios en el sistema de fuentes de la Constitución española de 1978”, *Revista de las Cortes Generales*, núm. 6, 1985.

ROBERTSON, D. H.: “What does economist economize?”, en *Economic Commentaries*, Londres, 1656.

RODRÍGUEZ BEREIJJO, A.:

- *El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*, Tecnos, Madrid, 1970.
- *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976.
- “Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución”, en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, CEC, Madrid, 1978.
- “Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985.
- “Sobre técnica jurídica y Leyes de Presupuestos”, en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a C. Albiñana*, vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- “El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992.
- “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.
- “Jurisprudencia constitucional y Derecho presupuestario. Cuestiones resueltas y temas pendientes”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 44, 1995.

RODRÍGUEZ BLANCO, M.; FRIERA ÁLVAREZ, M.; LEÓN LÓPEZ, J. M. y PALACIO GONZÁLEZ, R.: “Otros tipos de objeción: objeción fiscal, objeción al jurado, a juramentos y promesas y en las relaciones laborales”, en *Tolerancia y objeción de conciencia en el Estado democrático*, Servicio de Publicaciones, Universidad de Alcalá, Madrid, 1998.

RODRÍGUEZ CARBAJO, J. R.: “Principios tributarios y recurso de amparo”, en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.

RODRÍGUEZ CHACÓN, R.: *El factor religioso ante el Tribunal Constitucional*, Servicio de Publicaciones, Universidad Complutense, Madrid, 1992.

RODRÍGUEZ DEVESA, J. M.: *Derecho Penal Español. Parte General*, Dykinson, Madrid, 1995, 18ª ed.

RODRÍGUEZ PANIAGUA, J. M.:

- *Derecho y Ética*, Tecnos, Madrid, 1977.
- “La desobediencia civil”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 5, 1982.
- *Historia del pensamiento jurídico*, Universidad Complutense, Madrid, 1984, 5ª ed.

RODRÍGUEZ SAINZ, A.: “Hacia una financiación del gasto público más ajustada al principio constitucional de capacidad económica”, en *Gobierno y Administración en la Constitución*, vol. II, IEF, Madrid, 1988.

ROSIÑOL VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos: análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas*, Cívitas, Madrid, 1994.

ROSS, A.: *Sobre el Derecho y la justicia*, Eudeba, Buenos Aires, 1963.

ROUSSEAU, J. J.: *El contrato social*, Aguilar, Madrid, 1969.

RUBIO LLORENTE, F.:

- “El bloque de constitucionalidad”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 27, 1989.

- “Seis tesis sobre la jurisdicción constitucional en Europa”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 35, 1990.
- “La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Introducción”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 31, 1991.
- “El principio de legalidad”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 39, 1993.
- “Debate III”, en *Ante el futuro del Senado*, Institut d’Estudis Autònoms, Barcelona, 1996.
- *La forma del poder (Estudios sobre la Constitución)*, CEC, Madrid, 1997, 2ª ed.

RUBIO LLORENTE, F. y FAVOREU, L.: *El bloque de constitucionalidad*, Cívitas, Madrid, 1997, 2ª ed.

RUIPÉREZ ALAMILLO, J.:

- “La problemática de los derechos fundamentales en el Estado unitario-federal: el caso español”, en *X Jornadas de la Dirección General de Servicios Jurídicos del Estado*, Madrid, 1988.
- *La protección constitucional de la autonomía*, Tecnos, Madrid, 1994.

RUÍZ, J. J.: “La reforma constitucional del Senado en España y la asimetría del Estado autonómico: la igualdad en la representación de las nacionalidades y regiones”, en *El Senado: Cámara de representación territorial*, F. Pau i Vall (coord.), III Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos, Tecnos, Madrid, 1996.

RUÍZ MIGUEL, A.:

- “Sobre la fundamentación de la objeción de conciencia”, *Anuario de Derechos Humanos*, núm. 4, 1986-1987.
- “La objeción de conciencia a deberes cívicos”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 47, 1996.

RUÍZ-HUERTA CARBONELL, J.:

- “La coordinación de la política fiscal y financiera del Estado y de las Comunidades Autónomas”, *Documentación Administrativa*, núms. 230-231, 1992.
- “Reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas: la introducción de mecanismos de corresponsabilidad fiscal”, en *Informe Comunidades Autónomas 1993*, Instituto de Derecho Público, Barcelona, 1994.
- “Aspectos más relevantes de las recientes modificaciones al modelo de la financiación autonómica”, en *El sistema de financiación autonómica*, MAP, Madrid, 1998.

RUÍZ-HUERTA CARBONELL, J. y GIMENO ULLASTRES, J. A.:
“Descentralización fiscal y corresponsabilidad a través de las grandes figuras tributarias”, *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 1, 1993.

RUÍZ HUERTAS, J.: “Situación actual y perspectivas de la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: algunas reflexiones sobre los problemas principales”, en *Informe Comunidades Autónomas 1992*, Instituto de Derecho Público, Barcelona, 1993.

RUÍZ RICO, J. J.: “La Constitución española en la teoría y en la práctica: algunas consideraciones desde la perspectiva de un juez”, en *Estudios de Derecho Público. Homenaje a Juan José Ruíz Rico*, vol. III, Tecnos, Madrid, 1997.

RUGGIERI, A.: “El Regionalismo Italiano, del “modelo” constitucional a las propuestas de la Bicameral: ¿Innovación o “racionalización de viejas experiencias?””, en *La Descentralización y el Federalismo. Nuevos modelos de autonomía política (España, Bélgica, Canadá, Italia y Reino Unido)*, M. A. Aparicio (dir.), Cedesc, Barcelona, 1999.

SAINZ DE BUJANDA, F.:

- “Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español”, en *Hacienda y Derecho*, vol. III, IEP, Madrid, 1961.
- “En torno a la naturaleza de la actividad financiera”, en *Hacienda y Derecho*, vol. II, IEP, Madrid, 1962.
- “El Derecho, instrumento de política económica”, en *Hacienda y Derecho*, vol. II, IEP, Madrid, 1962.
- “Organización política y Derecho Financiero”, en *Hacienda y Derecho*, vol. I, IEP, Madrid, 1975.
- *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones, Universidad Complutense, Madrid, 1993, 10ª ed.

SALA SÁNCHEZ, P.: *Nuevos aspectos de la jurisdicción contable en el Tribunal de Cuentas de España*, Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas, Madrid, 1987.

SAMANIEGO BORDIU, G.: “Los problemas de interpretación y aplicación de las materias en las reglas de distribución de competencias”, *Revista de Estudios de la Administración local y autonómica*, núm. 238, 1988.

SÁNCHEZ AGESTA, L.: *Sistema político de la constitución española de 1978*, Editora Nacional, Madrid, 1983, 3ª ed.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: “La Ley de Presupuestos y las Leyes de Acompañamiento”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 242, 1996.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, S.: “Comentario al artículo 30: Defensa de España”, en *Comentarios a la Constitución española de 1978*, tomo III, dir. O. Alzaga Villaamil, Edersa, Madrid, 1996.

SÁNCHEZ LÓPEZ, J.: *Evolución histórica y situación actual del federalismo americano*, Universidad de Granada, Granada, 1986.

SÁNCHEZ MOTOS, E.: “Sugerencias para mejorar el control de eficacia del gasto público”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 20, 1984.

SÁNCHEZ NAVARRO, A. J.: *Las minorías en la estructura parlamentaria*, CEC, Madrid, 1995.

SÁNCHEZ PINO, A. J. y CUBERO TRUYO, A. M.: “Algunas reflexiones sobre el poder tributario foral (al hilo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998, anulando beneficios fiscales de Vizcaya)”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 1999.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: *La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

SÁNCHEZ SERRANO, L.:

- “Los españoles ¿súbditos fiscales? (I)”, *Impuestos*, núm. 8, 1992.
- “Los españoles ¿súbditos fiscales? (II)”, *Impuestos*, núm. 9, 1992.
- “Dictamen sobre medios de defensa de los contribuyentes desde el momento de la iniciación de un proceso constitucional en materia tributaria hasta la resolución del mismo y en otras situaciones de fundadas dudas de constitucionalidad de normas tributarias”, *Asociación Española de Asesores Fiscales. Colección Monografías*, núm. 2, 1994.
- *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, vol. I, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- “Principios de justicia tributaria”, en *Manual General de Derecho Financiero*, tomos I y II, Comares, Granada, 1999.

SÁNCHEZ SUÁREZ, R.: “La objeción de conciencia”, en *Cuadernos de Documentación*, núm. 20, Instituto Nacional de Prospectiva, Madrid, 1980.

SANTAMARÍA IBEAS, J. J.: *Los valores superiores en la jurisprudencia del Tribunal Consistucional (Libertad, justicia, igualdad y pluralismo político)*, Dykinson, Madrid, 1997.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A.:

- “Sobre el derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 15, 1985.
- *Fundamentos de Derecho Administrativo*, vol. I, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1991.
- SANTAOLALLA LÓPEZ, F.: “Normas constitucionales españolas y extranjeras sobre Hacienda Pública: presentación y textos”, *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979.

SANTI ROMANO: *Frammenti di un dizionario giuridico*, Giuffrè, Milán, 1947.

SANTOLAYA MACHETTI, P.:

- “La Cámara territorial: posibilidades del Senado español como órgano de cooperación intraorgánica”, en *Descentralización y cooperación*, IEAL, Madrid, 1984.
- *El régimen constitucional de los Decretos-leyes*, Tecnos, Madrid, 1988.

SCHMITT, C.: *Teoría de la Constitución*, Alianza, Madrid, 1982.

SCHNEIDER, J. P.: *Democracia y Constitución*, CEC, Madrid, 1991.

SERRANO GÓMEZ, A.: *Fraude tributario*, Madrid, 1970.

SERRANO GÜIRADO, E.: “El deber fiscal en el panorama de los deberes cívicos y sociales”, en *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1965.

SEVILLA SEGURA, J. V.: “Consideraciones en torno al modelo de financiación autonómica”, en *Estudios de Hacienda y Derecho*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

SEVILLA SEGURA, J. V.; MONASTERIO ESCUDERO, C.; PÉREZ GARCÍA, F. y SOLÉ VILANOVA, J.: *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, IEF, Madrid, 1995.

SIERRA SÁNCHEZ, D.: “Las Cortes Generales y el Presupuesto en la Constitución”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 6, 1980.

SIMÓN ACOSTA, E.:

- “Concierto Económico”, en *Enciclopedia Jurídica Cívitas*, Madrid, 1995.
- “Convenio Económico”, en *Enciclopedia Jurídica Cívitas*, Madrid, 1995.
- “El Convenio Económico”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 98, 1998.
- “Fuentes de ingresos en los regímenes forales”, en *Manual General de Derecho Financiero*, tomo IV, vol. I, Comares, Granada, 1998, 2ª ed.

SIMÓN MATAIX, M.: “La función constitucional de legalidad tributaria”, *Revista de Hacienda Local*, núm. 85, 1999.

SOLÉ VILANOVA, J.: “Algunas precisiones sobre corresponsabilidad fiscal y su forma de instrumentación”, en *Haciendas Territoriales y corresponsabilidad fiscal*, Santiago de Compostela, 1993.

SOLÉ VILANOVA, J.; SEVILLA SEGURA, J. V.; MONASTERIO ESCUDERO, C. y PÉREZ GARCÍA, F.: *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, IEF, Madrid, 1995.

SOLÉ TURA, J.: “La constitucionalización de las autonomías”, en *Constitución, Economía y Regiones*, vol. I, Ibérica de Ediciones S.A., Madrid, 1978.

SOLÉ TURA, J. y APARICIO PÉREZ, M. A.: *Las Cortes Generales en el sistema constitucional español*, Tecnos, Madrid, 1984.

SOLER ROCH, M. T.:

- “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al IRPF”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980.
- “Los principios implícitos en el régimen jurídico del gasto público”, en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.
- “Deberes tributarios y derechos humanos”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995.
- SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, J. J.:
- “Algunas cuestiones básicas de la teoría de los derechos fundamentales”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 71, 1991.
- “Sobre el Estado Autonómico”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 78, 1992.
- “El marco constitucional del debate sobre el Estado autonómico español”, *Documentación Administrativa*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993.
- *Las bases constitucionales del Estado Autonómico*, McGraw-Hill, Madrid, 1998.

SORIANO, J. E.: *Comunidades Autónomas y Comunidad Europea*, Tecnos, Madrid, 1990.

SORIANO, R.:

- “La objeción de conciencia: significado, fundamentos jurídicos y positivización en el ordenamiento jurídico español”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 58, 1987.

Compendio de Teoría General del Derecho, Ariel, Barcelona, 1993.

SUÁREZ PANDIELLO, J.: “Las Haciendas Territoriales en la España de las Autonomías”, *Papeles de Economía Española*, núm. 40, 1992.

STUART MILL, J.: *Sobre la libertad y otros escritos*, Centro de Publicaciones, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1991.

SUAY RINCÓN, J.:

- *El principio de igualdad en la justicia constitucional*, IEAL, Madrid, 1985.

“La doctrina de los principios generales del Derecho”, en *La protección jurídica del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional). Homenaje al profesor J. González Pérez*, vol. I, Cívitas, Madrid, 1993.

TARNAWSKI, E.: “El bienestar contra el Estado: premisas y consecuencias de la reforma del Estado de bienestar”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 102, 1998.

TEDESCHI, P.: “Les droits et les devoirs de l’homme comme éléments indissociables”, *La Revue Administrative*, núm. 254, 1990.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.:

- “Competencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria”, en *El Tribunal Constitucional*, vol. III, IEF, Madrid, 1981.

- “Estado actual de la financiación autonómica”, *Información Fiscal*, núm. 21, 1997.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; CASADO OLLERO, G.; LOZANO SERRANO, C. y MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, 10ª ed.

TENA PIAZUELO, V.:

- “Incidencia de la técnica subvencional en el correcto funcionamiento del sistema de financiación autonómica y en el concepto de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (Comentario a la STC 13/1992, de 6 de febrero)”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 77, 1993.

- “Derechos históricos y autonomía financiera: los territorios forales como especialidades en el sistema de financiación autonómica”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 42, 1994.

TERRÓN MONTERO, J. y CÁMARA VILLAR, G.: “Principios y técnicas de cooperación en los Estados compuestos: reflexiones sobre su aplicación al caso de España”, en *Comunidades Autónomas e instrumentos de cooperación interterritorial*, J. Cano Bueso (ed.), Tecnos, Madrid, 1990.

THEBOUT, C. M.: “Una teoría pura del gasto público local”, *Hacienda Pública Española*, núm. 50, 1978.

TIPKE, K.: “Límites a la integración en el Derecho tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, 1982.

TOLIVAR ALAS, J.: *Las libertades lingüísticas*, INAP, Madrid, 1989.

TOMÁS Y VALIENTE, F.:

- “Los derechos forales en Euskadi”, *Sistema*, núm. 31, 1979.
- *El reparto competencial en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Tecnos, Madrid, 1988.
- “Notas sobre las recomendaciones al legislador”, en *Escritos sobre y desde el Tribunal Constitucional*, CEC, Madrid, 1993.
- “La primera fase en la construcción del Estado de las Autonomías (1978-1983)”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 36 (II), 1993.
- “Desarrollo autonómico a través del Tribunal Constitucional”, en *Escritos sobre y desde el Tribunal Constitucional*, CEC, Madrid, 1993.
- *Soberanía y autonomía en la II República y en la Constitución de 1978*, Departamento de Justicia/Generalidad de Cataluña, Barcelona, 1996.

TORNOS MAS, J.: “La relación entre la ley y el reglamento: reserva legal y remisión normativa. Algunos aspectos conflictivos a la luz de la jurisprudencia constitucional”, *Revista de Administración Pública*, núm. 100-102, vol. I, 1983.

TORNOS, J.; FONT, T.; PERULLÉS, J. M.; AJA, E. y ALBERTÍ, E.: *El sistema jurídico de las Comunidades Autónomas*, Tecnos, Madrid, 1985.

TORRES DEL MORAL, A.: *Principios de Derecho Constitucional Español*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madrid, 1998, 4ª ed.

TOSI, R.: “Spunti per una riflessione sui criteri di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale”, *Giurisprudenza Costituzionale*, vol. I, 1993.

TOSCANO ORTEGA, J. A.: “La función y el contenido de las Leyes de Presupuestos del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 47 (I), 1997.

TREMONTI, G. y VITALETTI, G.: *Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale*, Editori Laterza, Roma, 1994.

TRUJILLO, G.:

- *Introducción al Federalismo español. Ideología y fórmulas constitucionales*, Cuadernos para el Diálogo, Madrid, 1967.
- “Homogeneidad y asimetría en el Estado autonómico: contribución a la determinación de los límites constitucionales de la forma territorial del Estado”, *Documentación Administrativa*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993.
- “Integración constitucional de los hechos diferenciales y preservación de la cohesión básica del Estado autonómico”, en *Asimetría y cohesión en el Estado autonómico. Jornadas sobre el Estado autonómico: integración y eficacia*, MAP, Madrid, 1997.

TRUJILLO FERNÁNDEZ, G. y otros: *El Estado de las Autonomías*, Tecnos, Madrid, 1991.

TUDELA ARANDA, J.: *Derechos constitucionales y autonomía territorial*, IVAP/Cívitas, Madrid, 1994.

UCKMAR, V.: *Principi communi di Diritto Costituzionale tributario*, Cedam, Padua, 1959.

VACAS GARCÍA-ALOS, L.: *El Tribunal de Cuentas. Enjuiciamiento contable y jurisprudencia constitucional*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1998.

VALDÉS VILLARREAL, M.: “La justicia en las contribuciones”, en *Principios Tributarios Constitucionales*, coed. Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domecq, México y Salamanca, 1990.

VARELA DÍAZ, S.:

- “La fórmula española de ‘Autonomía de nacionalidades y regiones’”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 4, 1981.
- “La idea de deber constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 4, 1982.

VARELA DÍAZ, S. y DE ESTEBAN, J.: *La Constitución soviética*, Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1978.

VÁZQUEZ DE LA TORRE, A.; RAMÍREZ GÓMEZ, S.; PÉREZ ROYO, I.; NAVAS VÁZQUEZ, R.; ESCRIBANO LÓPEZ, F.; CALERO GALLEGO, J. y GARCÍA AÑOVEROS, J.: *Manual del sistema tributario español*, Cívitas, Madrid, 1998, 6ª ed.

VERNET I LLOBET, J.: *Normalització lingüística i accés a la funció pública*, Fundació Jaume Callis, Barcelona, 1992.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: “Notas sobre el gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 3, 1974.

VILLACORTA MANCEBO, L.: *Reserva de ley y Constitución*, Dykinson, Madrid, 1994.

VILLAR PALASÍ, J. L. y SUÑÉ LLINÁS, E.: “Artículo 150: Leyes marco, leyes orgánicas de transferencia o delegación y leyes de armonización”, en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, dir. O. Alzaga Villaamil, tomo XI, Edersa, Madrid, 1999.

VILLAVERDE MENÉNDEZ, I.: *La inconstitucionalidad por omisión*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

VILLEY, M.: *Compendio de filosofía del Derecho*, Eunsa, Pamplona, 1981.

VÍRGALA FORURÍA, E.: “La Constitución y los Presupuestos Generales del Estado”, en *El sistema económico en la Constitución española*, vol. II, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.

VISIEDO MAZÓN, F. J. y ASENSI SABATER, J.: “El Acuerdo sobre financiación de las Autonomías: una función trasladable al Senado”, en *El Senado: Cámara de representación Territorial*, F. Pau i Vall (coord.), III Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos, Tecnos, Madrid, 1996.

VITALETTI, G. y TREMONTI, G.: *Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale*, Editori Laterza, Roma, 1994.

VIVER I PI-SUNYER, C.: “La función presupuestaria en la jurisprudencia constitucional”, en *Parlamento y Jurisprudencia Constitucional*, IV Jornadas de la Asociación de Letrados de Parlamentos, Asociación Española de Letrados de Parlamentos y Aranzadi, Barcelona y Pamplona, 1997.

VOGEL, K.: “La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional”, *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979.

VVAA: *Federalismo y Regionalismo*, CEC, Madrid, 1979.

VVAA: *Comunidades Autónomas e Instrumentos de Cooperación Interterritorial*, J. Cano Bueso (coord.), Tecnos/Parlamento de Andalucía, Madrid, 1990.

VVAA: *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte Costituzionale. Riferimenti comparatistici*, Giuffrè, Milán, 1994.

VVAA: *Il principio federativo. Federalismo e stato sociale*, A. Cantaro y M. Degni (a cura di), Ed. La Meridiana, Molfetta, 1995.

VVAA: *Ante el futuro del Senado*, E. Albertí Rovira (coord.), Institut d'Estudis Autònoms, Barcelona, 1996.

VVAA: *El constitucionalismo en la crisis del Estado social*, M. A. García Herrera (dir.), Servicio Editorial, Universidad del País Vasco, 1997.

VVAA: *Federalismo fiscale e Mezzogiorno*, D. Da Empoli (a cura di), Cacucci, Bari, 1997.

VVAA: *Asimetría y cohesión en el Estado autonómico. Jornadas sobre el Estado autonómico: integración y eficacia*, INAP, Madrid, 1997.

VVAA: *Il federalismo fiscale. La Costituzione economica*, Giuffrè Editore, Milán, 1998.

VVAA: *La descentralización y el federalismo. Nuevos modelos de autonomía política*, M. A. Aparicio (coord.), Cedesc, Barcelona, 1999.

VVAA: *Gobierno y Administración en las Comunidades Autónomas*, J. J. Paniagua Soto (coord.), Tecnos, Madrid, 2000.

WILLEMART, E.: *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Centre d'Études Constitutionnelles et Administratives, Bruxelles, 1999.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.:

- *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

- “Artículo 31.1 de la Constitución Española. Veinte años después”, *Revista de Hacienda Local*, núm. 84, 1998.

ZABALZA MARTÍ, A.: “El nuevo sistema de financiación autonómica”, *Papeles de Economía Española*, núms. 30-31, 1987.

ZAGREBELSKY, G.:

- *Manuale di Diritto Costituzionale. Il sistema delle fonti del diritto*, vol. I, Utet, Turín, 1987, 2ª ed.
- *Il Federalismo e la democrazia europea*, La Nuova Italia Scientifica, Roma, 1994.

ZORNOZA PÉREZ, J. J.:

- “El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales”, *Hacienda Pública Española*, núm. 113, 1988.
- “Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas”, *Documentación Administrativa*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993.
- *Los recursos de las Comunidades Autónomas*, CEC, Madrid, 1996.

ZORNOZA PÉREZ, J. J. y DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Cuadernos de Actualidad*, núm. 8, 1990.

ZORNOZA PÉREZ, J. y RAMALLO MASSANET, J.:

- “Sistema y modelos de financiación autonómica”, *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51, 1995.
- “El Consejo de Política Fiscal y Financiera y las Comisiones Mixtas en la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 2, 1997.

ZORNOZA PÉREZ, J.; PÉREZ TREMPES, P. y GARCÍA MORILLO, J.: *Constitución y financiación autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

ZORZI GIUSTINIANI: A.: “Competenze legislative e “federalismo fiscale” in sei ordinamenti liberal-democratici”, *Quaderni Costituzionali*, núm. 1, 1999.

ZURDO RUÍZ-AYÚCAR, J.: “La fiscalidad y la CEE: aproximación al tema”, *Documentación Administrativa*, núm. 185, 1980.

ZURDO RUÍZ-AYÚCAR, J. y ABRIL ABADÍN, E.: “Los límites internacionales a las autonomías tributarias”, *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979.

ZURDO RUÍZ-AYÚCAR, I.; ZURDO RUÍZ-AYÚCAR, J. y GIMÉNEZ-REINA RODRÍGUEZ, E.: *La participación de las Haciendas autonómicas y locales en los tributos del Estado*, Ayuntamiento de Madrid, Madrid, 1994.

ZURITA LAGUNA, A.: “Los derechos históricos de los territorios forales: el régimen foral”, *Revista de Estudios Políticos*, núms. 46-47, 1985.

RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA

1981

STC 3/1981, de 2 de febrero, caso PCE m-1.

STC 4/1981, de 2 de febrero, caso Ley de Bases de Régimen Local I.

STC 5/1981, de 13 de febrero, caso Estatuto de Centros.

STC 8/1981, de 30 de marzo, caso A. B. G.

STC 11/1981, de 8 de abril, caso Decreto-ley sobre la huelga.

STC 15/1981, de 7 de mayo, caso Caja de Ahorros de Sevilla.

STC 18/1981, de 8 de junio, caso Blanco contra Gobierno Civil de Barcelona.

STC 21/1981, de 15 de junio, caso Pitarch.

STC 22/1981, de 2 de julio, caso Estatuto de los Trabajadores I.

STC 25/1981, de 14 de julio, caso Legislación Antiterrorista I.

STC 26/1981, de 17 de julio, caso Servicios Esenciales en RENFE.

STC 27/1981, de 20 de julio, caso Presupuestos Generales del Estado para 1981.

STC 32/1981, de 28 de julio, caso Diputaciones Catalanas.

STC 34/1981, de 10 de noviembre, caso Ley de Derechos Pasivos de Funcionarios de la Administración Civil del Estado.

STC 37/1981, de 16 de noviembre, caso Centros de Contratación de Cargas.

1982

STC 1/1982, de 28 de enero, caso Coeficientes de Cajas de Ahorros.

STC 2/1982, de 29 de enero, caso Despido de Aprendiz.

STC 6/1982, de 22 de febrero, caso Alta Inspección del Estado en materia de enseñanza no universitaria.

STC 12/1982, de 31 de marzo, caso Antena 2, S.A.

STC 15/1982, de 23 de abril, caso Prórroga de incorporación al servicio militar.

STC 16/1982, de 28 de abril, caso Constitución de Fianza.

STC 18/1982, de 4 de mayo, caso Registro de Convenios Colectivos.

STC 19/1982, de 5 de mayo, caso Jon Carbonell contra INSS.

STC 24/1982, de 12 de mayo, caso Asistencia Religiosa en las Fuerzas Armadas.

STC 27/1982, de 24 de mayo, caso Uso de Título Nobiliario.

STC 29/1982, de 31 de mayo, caso Recaudación de la Seguridad Social.

STC 35/1982, de 14 de junio, caso Consejo Vasco de Relaciones Laborales.

STC 36/1982, de 16 de junio, caso Sindicato de Trabajadores de la Enseñanza.

STC 41/1982, de 2 de julio, caso A.B.C. Prisión Preventiva.

STC 42/1982, de 5 de julio, caso Expediente de Peligrosidad.

STC 49/1982, de 14 de julio, caso Trabajadores de Metasa.

STC 53/1982, de 22 de julio, caso Representante USO vs INEM.

STC 60/1982, de 11 de octubre, caso Cese del Director de Radio Televisión Española.

STC 63/1982, de 20 de octubre, caso Estación de Servicio de Cabanillas.

STC 64/1982, de 4 de noviembre, caso Ley Catalana sobre espacios de interés natural.

STC 65/1982, de 10 de noviembre, caso Designación de Trabajadores para la CIT.

STC 68/1982, de 22 de noviembre, caso Afiliación de Autónomos a la Seguridad Social.

STC 69/1982, de 23 de noviembre, caso Protección de “La Garotxa”.

STC 71/1982, de 30 de noviembre, caso Estatuto vasco del consumidor.

STC 80/1982, de 20 de diciembre, caso Yébenes Carrillo v. Zurita Ortiz I.

STC 81/1982, de 21 de diciembre, caso Horas Extraordinarias de ATS.

STC 84/1982, de 23 de diciembre, caso Presupuestos Generales del Estado 1982.

1983

STC 3/1983, de 25 de enero, caso Pensiones de Invalidez Permanente.

STC 4/1983, de 28 de enero, caso Representantes en Convenio Textil de Navarra.

STC 5/1983, de 4 de febrero, caso Elecciones Locales I.

STC 6/1983, de 4 de febrero, caso Contribución Territorial Urbana I.

STC 8/1983, de 18 de febrero, caso Despido en Telefónica.

STC 19/1983, de 14 de marzo, caso Despido en la Diputación Foral de Navarra.

STC 32/1983, de 28 de abril, caso Registro Sanitario.

STC 38/1983, de 16 de mayo, caso Modificación de la Ley 39/1987 de Elecciones Locales.

STC 39/1983, de 17 de mayo, caso Clasificación para Ascenso en la Armada.

STC 45/1983, de 21 de junio, caso Arts. 707.2 y 709 del Código Penal Militar.

STC 50/1983, de 14 de junio, caso Inspector de Policía.

STC 51/1983, de 14 de junio, caso Medidas Urgentes de Financiación de las Haciendas Públicas.

STC 53/1983, de 20 de junio, caso Banco de Valencia.

STC 62/1983, de 11 de julio, caso Depósito de Fianza.

STC 63/1983, de 20 de julio, caso Asociación de Aviadores de la República.

STC 71/1983, de 29 de julio, caso Catálogo de Montes de Utilidad Pública.

STC 75/1983, de 3 de agosto, caso Interventores del Ayuntamiento de Barcelona.

STC 76/1983, de 5 de agosto, caso LOAPA.

STC 87/1983, de 27 de octubre, caso Conflicto positivo de competencia en materia de Educación General Básica I.

STC 88/1983, de 27 de octubre, caso Conflicto positivo de competencia en materia de Educación General Básica II.

STC 91/1983, de 7 de noviembre, caso Reunión del Sindicato Profesional de Policía.

STC 98/1983, de 15 de noviembre, caso Horas Extraordinarias ATS II.

STC 101/1983, de 18 de noviembre, caso Juramento Esnaola-Solabarría.

STC 103/1983, de 22 de noviembre, caso Ley General de la Seguridad Social I.

STC 111/1983, de 2 de diciembre, caso Rumasa I.

STC 114/1983, de 6 de diciembre, caso Compañía "Mantenimiento Técnico de Instalaciones".

STC 122/1983, de 16 de diciembre, caso Juramento de Diputados del Parlamento Gallego.

STC 146/1983, de 6 de diciembre, caso Compañía "Mantenimiento Técnico de Instalaciones".

1984

STC 6/1984, de 24 de enero, caso Art. 56.4 del Estatuto de Trabajadores.

STC 11/1984, de 2 de febrero, caso Deuda Pública en el País Vasco.

STC 12/1984, de 2 de febrero, caso Línea de Alta Tensión I.

STC 16/1984, de 6 de febrero, caso Nombramiento del Presidente de la Diputación Foral de Navarra.

STC 18/1984, de 7 de febrero, caso Caja de Ahorros de Asturias.

STC 22/1984, 17 de febrero, caso Tomás Pravia contra Ayuntamiento de Murcia.

STC 23/1984, de 20 de febrero, caso Colegio de Abogados de Oviedo.

STC 28/1984, de 28 de febrero, caso Cese de parlamentarios forales de Navarra.

STC 44/1984, de 27 de marzo, caso Caja Laboral Popular.

STC 49/1984, de 5 de abril, caso Salas Especiales.

STC 67/1984, de 7 de junio, caso Miralles v. Audiencia Territorial de Barcelona.

STC 72/1984, de 14 de junio, caso Ley Orgánica de Incompatibilidades de Diputados y Senadores.

STC 74/1984, de 14 de junio, caso Ley de Incompatibilidades de Diputados y Senadores.

STC 77/1984, de 3 de julio, caso Plan General de Ordenación Urbana de Bilbao.

STC 83/1984, de 24 de julio, caso Ley de Bases de la Sanidad Nacional.

STC 95/1984, de 18 de octubre, caso Defensa del Consumidor y del Usuario.

STC 96/1984, de 19 de octubre, caso PETRONOR.

STC 100/1984, de 8 de noviembre, caso Segovia.

STC 110/1984, de 26 de noviembre, caso Datos Bancarios e Inspección Fiscal.

STC 123/1984, de 18 de diciembre, caso Creación de Centros de Coordinación Operativa.

STC 124/1984, de 18 de diciembre, caso Martínez Maza v. Fiscalía General del Estado.

1985

STC 13/1985, de 31 de enero, caso Última Hora.

STC 19/1985, de 13 de febrero, caso Vila Costas v. Industrial DIK.

STC 20/1985, de 14 de febrero, caso Presupuestos 1983.

STC 32/1985, de 6 de marzo, caso Ayuntamiento de La Guardia.

STC 53/1985, de 11 de abril, caso Despenalización del Aborto.

STC 58/1985, de 30 de abril, caso Disposición Adicional V del Estatuto de Trabajadores.

STC 67/1985, de 24 de mayo, caso Federación Fútbol Sala.

STC 75/1985, de 21 de junio, caso Barrera del 5% provincial.

STC 77/1985, de 27 de junio, caso LODE.

STC 80/1985, de 4 de julio, caso Campaña contra "Procesionaria del Pino".

STC 86/1985, de 10 de julio, caso Subvenciones a Centros docentes privados.

STC 87/1985, de 16 de julio, caso Ley Catalana de Higiene y Control Alimentario.

STC 88/1985, de 19 de julio, caso Muncharaz v. Sanatorio Psiquiátrico de Conjo.

STC 94/1985, de 29 de julio, caso Escudo de Armas de Navarra.

STC 98/1985, de 29 de julio, caso LOLS.

STC 180/1985, de 19 de diciembre, caso Denegación de Suspensión de Condena por autoridad militar.

1986

STC 8/1986, de 21 de enero, caso Revisión de Valores Catastrales en Valencia.

STC 11/1986, de 28 de enero, caso Reglamento "Empordà-Costa Brava"..

STC 14/1986, de 31 de enero, caso Principios de la Hacienda General del País Vasco.

STC 20/1986, de 12 de febrero, caso Delegado Duque vs Tribunal Central de Trabajo.

STC 29/1986, de 20 de febrero, caso ZUR.

STC 30/1986, de 20 de febrero, caso Casa de Juntas de Guernica.

STC 50/1986, de 23 de abril, caso Convocatoria de Pruebas de Oficiales administrativos.

STC 60/1986, de 20 de mayo, caso Ley de Medidas Urgentes de Reforma Administrativa.

STC 63/1986, de 21 de mayo, caso Presupuestos Generales del Estado para 1982, 1983 y 1984.

STC 65/1986, de 22 de mayo, caso Malversación de Caudales Públicos.

STC 76/1986, de 9 de junio, caso Derechos pasivos de los funcionarios vascos.

STC 82/1986, de 26 de junio, caso Ley de normalización lingüística vasca.

STC 83/1986, de 26 de junio, caso Ley de normalización lingüística catalana I.

STC 84/1986, de 26 de junio, caso Ley de normalización lingüística gallega.

STC 85/1986, de 25 de junio, caso Partido Comunista de Aragón.

STC 88/1986, de 1 de julio, caso Ley Catalana de Rebajas.

STC 95/1986, de 10 de julio, caso Agricultores jóvenes I.

STC 96/1986, de 10 de julio, caso Agricultores jóvenes II.

STC 108/1986, de 29 de julio, caso Ley Orgánica del Poder Judicial II.

STC 119/1986, de 20 de octubre, caso Línea de Alta Tensión II.

STC 137/1986, de 6 de noviembre, caso Ley de creación del Instituto vasco de Ikastolas.

STC 146/1986, de 25 de noviembre, caso Financiación de Programas de acción social.

STC 148/1986, de 25 de noviembre, caso Profesor Agregado de Universidad.

STC 159/1986, de 12 de diciembre, caso Egin.

1987

STC 2/1987, de 21 de enero, caso Prisión de Basauri I.

STC 19/1987, de 17 de febrero, caso Contribución Territorial Urbana II.

STC 20/1987, de 19 de febrero, caso Delitos de Tortura y Malos Tratos.

STC 26/1987, de 27 de febrero, caso Ley de Reforma Universitaria.

STC 27/1987, de 27 de febrero, caso Diputaciones Valencianas.

STC 37/1987, de 26 de marzo, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria I.

STC 65/1987, de 21 de mayo, caso Presupuestos 1984.

STC 74/1987, de 25 de mayo, caso Intérprete de vascuence.

STC 82/1987, de 27 de mayo, caso Proclamación de Candidatura de Agrupación Esquerra Independiente.

STC 84/1987, de 19 de mayo, caso Concurso de Profesores Agregados en Galicia.

STC 86/1987, de 1 de junio, caso Denegación de Proclamación de Candidatura.

STC 87/1987, de 2 de junio, caso Clasificación de Películas cinematográficas.

STC 99/1987, de 11 de junio, caso Ley de Medidas para la Reforma de la Función Pública.

STC 126/1987, de 16 de julio, caso Ley 5/1983, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Tributaria y Financiera.

STC 134/1987, de 21 de julio, caso Presupuestos 1984 II.

STC 160/1987, de 27 de octubre, caso Ley 48/84, de Objeción de Conciencia I.

STC 161/1987, de 27 de octubre, caso Ley 48/84, de Objeción de Conciencia II.

STC 179/1987, de 12 de noviembre, caso Regulación de Avaless.

STC 190/1987, de 1 de diciembre, caso Prisión de Basauri II.

1988

STC 13/1988, de 4 de febrero, caso Ferias Comerciales Internacionales.

STC 40/1988, de 10 de marzo, caso Sala de Fiestas "Scala".

STC 45/1988, de 17 de marzo, caso Ingreso extemporáneo de cuotas a la Seguridad Social.

STC 52/1988, de 24 de marzo, caso Ley Catalana del juego.

STC 64/1988, de 12 de abril, caso Centro Técnico de Intendencia de Ceuta.

STC 69/1988, de 19 de abril, caso Etiquetaje I.

STC 76/1988, de 26 de abril, caso Territorios Históricos.

STC 80/1988, de 28 de abril, caso Etiquetaje II.

STC 86/1988, de 1 de julio, caso Ley Catalana de ventas.

STC 122/1988, de 22 de junio, caso Régimen de Autónomos.

STC 123/1988, de 23 de junio, caso Ley de normalización lingüística del catalán en las Islas Baleares.

STC 141/1988, de 12 de julio, caso Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

STC 152/1988, de 20 de julio, caso Subvenciones a la vivienda.

STC 181/1988, de 13 de octubre, caso D.A. 1ª de la Ley de Cesión de Tributos.

STC 182/1988, de 13 de octubre, caso Criterios sanitarios en Galicia.

STC 183/1988, de 13 de octubre, caso Fondo de Compensación Interterritorial I.

STC 186/1988, de 17 de octubre, caso Normativa sobre viñedos.

STC 197/1988, de 24 de octubre, caso Valencia la mar de bé.

STC 208/1988, de 10 de noviembre, caso Montepío de Funcionarios.

STC 209/1988, de 10 de noviembre, caso Declaración Tributaria Conjunta I.

STC 227/1988, de 29 de noviembre, caso Regulación de las Aguas.

STC 248/1988, de 20 de diciembre, caso Concesión de emisoras vascas.

STC 250/1988, de 20 de diciembre, caso Fondo de Compensación Interterritorial II.

1989

STC 13/1989, de 26 de enero, caso Comercio minorista en Cataluña.

STC 14/1989, de 26 de enero, caso Homologación de carne porcina.

STC 24/1989, de 2 de febrero, caso Diputaciones Provinciales de Salamanca.

STC 45/1989, de 20 de febrero, caso Declaración Tributaria Conjunta II.

STC 48/1989, de 21 de febrero, caso Facultativos Sanitarios de Navarra.

STC 57/1989, de 16 de marzo, caso Estatuto de los Trabajadores II.

STC 67/1989, de 18 de abril, caso Mochila.

STC 74/1989, de 24 de abril, caso Uso del catalán en las escrituras públicas.

STC 86/1989, de 11 de mayo, caso Ley del Seguro Privado.

STC 94/1989, de 22 de mayo, caso Saéz Torres v. Audiencia Provincial de Tarragona.

STC 113/1989, de 22 de junio, caso Embargo de las prestaciones de la Seguridad Social.

STC 124/1989, de 7 de julio, caso Tesorería General de la Seguridad Social.

STC 132/1989, de 18 de julio, caso Cámaras Agrarias.

STC 139/1989, de 20 de julio, caso Cámara Agraria Local de Benicassim.

STC 170/1989, de 19 de octubre, caso Cuenca Alta del Manzanares.

STC 189/1989, de 16 de noviembre, caso Ayudas a la Prensa I.

STC 190/1989, de 16 de noviembre, caso Ayudas a la prensa II.

STC 195/1989, de 27 de noviembre, caso Gastos de transporte y otras cuestiones escolares en Valencia I.

STC 198/1989, de 27 de noviembre, caso Nombramiento de Presidencias de las Audiencias Provinciales de Cuenca y Teruel.

STC 207/1989, de 14 de diciembre, caso Pensión de Invalidez Permanente I.

STC 214/1989, de 21 de diciembre, caso Ley de Bases de Régimen Local II.

1990

STC 17/1990, de 7 de febrero, caso Ley de Aguas de Canarias.

STC 36/1990, de 1 de marzo, caso UPN contra Acuerdos de la Mesa del Parlamento Navarro.

STC 46/1990, de 15 de marzo, caso Ley Estatal de Aguas.

STC 64/1990, de 5 de abril, caso Subvenciones para Traslado de Industrias a Galicia.

STC 65/1990, de 5 de abril, caso Presupuestos Generales 1984 y 1985.

STC 66/1990, de 5 de abril, caso Incompatibilidades del Personal al Servicio de la Administración Pública.

STC 67/1990, de 5 de abril, caso Pensiones de Jubilación.

STC 75/1990, de 26 de abril, caso Provisión de plazas en Escuelas Universitarias.

STC 76/1990, de 26 de abril, caso Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.

STC 86/1990, de 17 de mayo, caso Profesores de EGB en el País Vasco.

STC 96/1990, de 24 de mayo, caso Presupuestos Generales para 1985.

STC 150/1990, de 4 de octubre, caso Recargo del 3%.

STC 184/1990, de 15 de noviembre, caso Ley General de la Seguridad Social II.

STC 205/1990, de 13 de diciembre, caso Uso de lenguas oficiales en el Senado.

STC 214/1990, de 20 de diciembre, caso Acuerdos de la Asamblea de Madrid.

1991

STC 27/1991, de 14 de febrero, caso Ordenación de la Función Pública.

STC 28/1991, de 14 de febrero, caso Elecciones al Parlamento Europeo.

STC 36/1991, de 14 de febrero, caso Legislación sobre Tribunales Tutelares de Menores.

STC 46/1991, de 28 de febrero, caso Ley catalana sobre la Función Pública.

STC 60/1991, de 14 de marzo, caso Art. 127 del Código Penal Militar.

STC 66/1991, de 22 de marzo, caso Venta de cangrejos.

STC 136/1991, de 20 de junio, caso Suspensión de actividades empresariales.

STC 148/1991, de 4 de julio, caso Parlamento de Canarias c. Ley urbanística y de protección de la naturaleza.

STC 149/1991, de 4 de julio, caso Ley de Costas.

STC 163/1991, de 18 de julio, caso Acuerdo de la Diputación Provincial de Cuenca.

STC 216/1991, de 14 de noviembre, caso Mujeres Aviadoras.

STC 235/1991, de 12 de diciembre, caso Régimen del profesorado universitario.

1992

STC 13/1992, de 6 de febrero, caso Leyes de Presupuestos 1988 y 1989.

STC 46/1992, de 2 de abril, caso Ley Urbanística madrileña.

STC 67/1992, de 30 de abril, caso Subestación de “San Sebastián de Los Reyes”.

STC 74/1992, de 14 de mayo, caso Hidroeléctrica de “El Pueyo”.

STC 76/1992, de 14 de mayo, caso Art. 130 LGT.

STC 107/1992, de 1 de julio, caso Gayle v. República de Sudáfrica.

STC 135/1992, de 5 de octubre, caso Ley de Intermediarios Financieros.

STC 146/1992, de 16 de octubre, caso Ley de incentivos regionales.

STC 149/1992, de 19 de octubre, caso Bancos de pesca.

STC 180/1992, de 16 de noviembre, caso Agencia de Transporte de Mercancías.

STC 220/1992, de 11 de diciembre, caso Art. 58.1 de la Ley de Arrendamientos Urbanos.

STC 221/1992, de 11 de diciembre, caso Incremento del Valor de los Terrenos I.

STC 237/1992, de 15 de diciembre, caso Fondo de Compensación Interterritorial III.

Declaración del TC de 1 de julio de 1992.

1993

STC 23/1993, de 21 de enero, caso Medidas urgentes administrativas, financieras y otras.

STC 53/1993, de 15 de febrero, caso Incremento del Valor de los Terrenos II.

STC 54/1993, de 15 de febrero, caso Incremento del Valor de los Terrenos III.

STC 83/1993, de 8 de marzo, caso Límites a las Pensiones Públicas.

STC 88/1993, de 12 de marzo, caso Equiparación de hijos adoptivos.

STC 148/1993, de 29 de abril, caso Comisión Sindical de Comisiones Obreras.

STC 153/1993, de 6 de mayo, caso Ley vasca de policía.

STC 158/1993, de 6 de mayo, caso Pensiones de ex-combatientes.

STC 186/1993, de 7 de junio, caso Ley de la Dehesa de Extremadura.

STC 206/1993, de 22 de junio, caso Cuestión de Inconstitucionalidad contra el art. 921.4 LEC.

STC 254/1993, de 20 de julio, caso Olaverri.

STC 319/1993, de 25 de octubre, caso Ley Andaluza de Reforma Agraria II.

STC 331/1993, de 12 de noviembre, caso Ley Catalana Municipal y de Régimen Local.

STC 341/1993, de 18 de noviembre, caso Ley de Seguridad Ciudadana.

1994

STC 16/1994, de 20 de enero, caso Arts. 14 y 15 LEC.

STC 18/1994, de 20 de enero, caso Sánchez García v. Resoluciones de Defensa.

STC 37/1994, de 10 de febrero, caso Ley General de la Seguridad Social II.

STC 112/1994, de 11 de abril, caso D.T. 2ª de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal.

STC 113/1994, de 14 de abril, caso Cámara Oficial de la Propiedad Urbana de Baleares.

STC 116/1994, de 18 de abril, caso Modificación de tributos por la Ley de Presupuestos de Navarra I.

STC 143/1994, de 9 de mayo, caso Composición y forma del NIF.

STC 146/1994, de 9 de mayo, caso Ley 20/1989 de adaptación del IRPF, de 28 de julio.

STC 165/1994, de 26 de mayo, caso Oficina del País Vasco en Bruselas.

STC 178/1994, de 16 de junio, caso Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana.

STC 179/1994, de 16 de junio, caso Cámaras de Industria.

STC 195/1994, de 28 de junio, caso Arts. 111.3 y 128.5 LGT.

STC 214/1994, de 14 de julio, caso Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

STC 337/1994, de 23 de diciembre, caso Ley de normalización lingüística catalana II.

1995

STC 49/1995, de 16 de febrero, caso Impuesto balear sobre las Loterías.

STC 101/1995, de 22 de junio, caso Villaverde de Trucios.

STC 110/1995, de 4 de junio, caso Resolución del Ayuntamiento de Madrid sobre las plusvalías.

STC 112/1995, de 6 de julio, caso Denominación de origen de vinos.

STC 185/1995, de 14 de diciembre, caso Ley de Tasas y Precios Públicos.

1996

STC 16/1996, de 1 de febrero, caso Presupuestos Generales para 1990.

STC 68/1996, de 18 de abril, caso Gobierno Balear v. Partidas de los PGE para 1988.

STC 69/1996, de 18 de abril, caso Cuestión de Inconstitucionalidad contra el art. 45 LGP.

STC 78/1996, de 20 de mayo, caso Resolución del Director del Hospital General de Alicante.

STC 110/1996, de 24 de junio, caso Cómputo de Intereses de Demora en Ejecución de Sentencia.

STC 113/1996, de 25 de junio, caso Liquidación de Intereses en Ejecución de Sentencia.

STC 118/1996, de 27 de junio, caso Ley catalana de transportes por carretera.

STC 132/1996, de 22 de julio, caso Carretera Reinosa-Potes.

STC 173/1996, de 31 de octubre, caso Art. 38.Dos.2 de la Ley 5/1990.

1997

STC 23/1997, de 11 de febrero, caso Retenciones del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.

STC 61/1997, de 20 de marzo, caso Ley del Suelo.

STC 159/1997, de 2 de octubre, caso Gravamen complementario de la tasa de juegos de suerte, envite o azar.

STC 182/1997, de 28 de octubre, caso Escalas del IRPF.

STC 183/1997, de 28 de octubre, caso Gravamen complementario de la tasa sobre el juego.

1998

STC 14/1998, de 22 de enero, caso Ley de caza de Extremadura.

STC 55/1998, de 16 de marzo, caso Desigualdad objetiva.

STC 173/1998, de 23 de julio, caso Ley vasca de Asociaciones.

STC 178/1998, de 23 de julio, caso Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para 1992.

STC 203/1998, de 15 de octubre, caso Presupuestos Generales para 1989 y 1990.

1999

STC 130/1999, de 1 de julio, caso Presupuestos de la Diputación Regional de Cantabria para 1993.

STC 131/1999, de 1 de julio, caso Presupuestos Generales del Estado para 1992.

STC 234/1999, de 16 de diciembre, caso Presupuestos Generales del Estado para 1989.

2000

STC 32/2000, de 3 de febrero, caso Presupuestos Generales para 1991.

AUTOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

ATC 144/1984, de 7 de marzo.

ATC 230/1984, de 11 de abril.

ATC 369/1984, de 20 de junio.

ATC 135/1985, de 27 de febrero.

ATC 139/1985, de 27 de febrero.

ATC 301/1985, de 8 de mayo.

ATC 392/1985, de 12 de junio.

ATC 182/1986, de 26 de febrero.

ATC 106/1988, de 20 de enero.

ATC 346/1991, de 15 de noviembre.

ATC 71/1993, de 1 de marzo.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD EUROPEA

STJCE de 5 de febrero de 1962, caso Vand Gend & Loos.

STJCE 15 de julio de 1964, caso Costa/ENEL.

STJCE 5 de mayo de 1970, caso Comisión/Bélgica.

STJCE 17 de diciembre de 1970, caso Internationale Handelsgesellschaft.

STJCE 12 de julio de 1973, caso Comisión/Alemania.

STJCE 12 de febrero de 1974, caso Sotgiu.

STJCE 9 de marzo de 1978, caso Simmenthal.

STJCE 13 de marzo de 1979, caso Peureux.

STJCE 28 de mayo de 1979, caso Saunders.

STJCE 25 de mayo de 1982, caso Comisión contra Holanda.

STJCE 28 de junio de 1984, caso Moser.

STJCE 15 de enero de 1986, caso Pinna.

STJCE 17 de diciembre de 1987, caso Zaoui.

STJCE 14 de enero de 1988, caso Comunidades Europeas c. Bélgica.

STJCE 30 de mayo de 1989, caso Comisión/Grecia.

STJCE 12 de junio de 1990, caso Leche y carne de ovino.

STJCE 30 de mayo de 1991, caso Contaminación atmosférica.

STJCE 16 de junio de 1994, caso Steen.

STJCE 27 de junio de 1996, caso Asscher.