



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

El Tribunal constitucional y el Derecho financiero y tributario.

**(La incidencia de sus interpretaciones
constitucionales en la configuración de las
categorías doctrinales de este ámbito
jurídico).**

MARÍA PLAZA MORALES

Mayo, 2019

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

INDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. LA DOCTRINA DEL TC EN MATERIA DE FUENTES.....	5
<i>2.1. El contenido constitucional de la ley de presupuestos.....</i>	<i>5</i>
<i>2.2. Decreto-ley en materia tributaria. Discusión doctrinal y evolución de la doctrina del TC.....</i>	<i>8</i>
3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN LA JURISPRUDENCIA DEL TC. EL CONCEPTO JURISPRUDENCIAL DE JUSTICIA TRIBUTARIA.....	12
<i>3.1. Evolución de la jurisprudencia constitucional en materia del principio de capacidad económica e igualdad.....</i>	<i>16</i>
4. LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DE LA LIMITACIÓN DEL DÉFICIT Y EL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO.....	18
<i>4.1. El nuevo artículo 135 de la Constitución y sus implicaciones en la Doctrina del TC</i>	<i>18</i>
<i>4.2. Estabilidad presupuestaria y reforma constitucional.....</i>	<i>24</i>
5. CONCLUSIÓN.....	29
6. BIBLIOGRAFÍA.....	32
7. JURISPRUDENCIA.....	33

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

RESUMEN

El fin de este trabajo de investigación es analizar el papel que el Tribunal Constitucional ha desarrollado como intérprete supremo de nuestra Constitución, norma necesariamente ambigua, que hace precisa una intervención autorizada.

Realizamos un repaso de su jurisprudencia, siguiendo una sistemática concreta. Iniciamos la tarea con el sistema de fuentes y sus peculiaridades o limitaciones en materia financiera pública. Seguidamente, analizamos el alcance de los principios de los que depende la justicia tributaria, el significado de la Hacienda General, y su compatibilidad con la particular estructura territorial del estado, así como la discutida asunción de una determinada concepción de política económica precipitada por presiones coyunturales y compromisos supranacionales. En definitiva, intentamos extraer una línea jurisprudencial – en la materia – de la casuística resuelta por el intérprete máximo de nuestra Constitución.

ABSTRACT

The purpose of this research is to analyze the role that the Constitutional Court has developed as the supreme interpreter of our Constitution, a necessarily ambiguous norm that requires an authorized intervention.

We review his jurisprudence, following a specific methodology. We begin by studying the system of sources and their peculiarities or limitations in public financial matters. Next, the scope of the principles on which the tax justice depends is addressed. Finally, we analyse the meaning of the General Treasury, and its compatibility with the particular territorial structure of the state, as well as the controversial assumption of a certain conception of economic policy precipitated by conjunctural pressures and supranational commitments. In short, we try to extract a jurisprudential line - in the matter - of the casuistry resolved by the maximum interpreter of our Constitution.

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

Art. Artículo

Arts. Artículos

BOE Boletín Oficial del Estado

CCAA Comunidades Autónomas

CE Constitución española

Coord. Coordinador

ed. Edición

IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LGT Ley General Tributaria

LOEPSF Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera

LO Ley Orgánica

LOFCA Ley Orgánica de financiación de las CCAA

núm./Núm. Número

p. Página

pp. Páginas

STC Sentencia

SSTC Sentencias

TC Tribunal constitucional

Vd. *Vide* (véase)

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

1. INTRODUCCIÓN

Como todas las constituciones, la nuestra es una norma configuradora del sistema jurídico de un país, establece las instituciones fundamentales que encarnan la separación de poderes y su juego de equilibrios, diseña la estructura territorial del estado, aclara el sistema de fuentes y, sobre todo, es una norma dotadora de sentido. A veces, reconociendo como existentes nuevas categorías jurídicas, otras, atribuyendo a las antiguas una nueva semántica, acorde con los principios que la informan.

Pero es una norma necesariamente ambigua, cuya aplicación directa o traslación legislativa requiere de la intervención de un intérprete autorizado, que la propia Constitución instituye, el Tribunal Constitucional.

Hemos celebrado ya el cuarenta aniversario de su aprobación, tiempo suficiente para hacer balance de su incidencia en la dogmática del derecho financiero y tributario. De qué manera nuestra norma fundamental, interpretada – a veces oscilantemente- por el Tribunal Constitucional, ha determinado el contenido de instituciones básicas de esta rama del derecho. Desde su sistema de fuentes (contenido y alcance de la ley de presupuestos, su singularidad; el decreto-ley en materia tributaria,), hasta el contenido del deber de contribuir. El significado de la Hacienda General, y su compatibilidad con la particular estructura territorial del estado. El alcance de los principios de los que depende la justicia tributaria, más vinculados al propio sistema que a figuras singulares. El legítimo sacrificio de estos últimos como resultado de una ponderación de principios constitucionales cuya protección se encomienda expresamente a los poderes públicos. La discutida asunción de una determinada concepción de política económica (estabilidad presupuestaria) precipitada por presiones coyunturales (crisis económica) y compromisos supranacionales (la reforma operada sobre el artículo 135 CE). La justicia en el gasto público, y los métodos de llevar a efecto ese principio jurídico que para la constitución parece encarnarla (eficiencia y economía).

Son solo una muestra de cuestiones suscitadas en este ámbito del derecho que han sido objeto, o debieran serlo, de un pronunciamiento del Tribunal Constitucional. La labor

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

de este interprete supremo, como decantador de contenidos para la dogmática de este sector del ordenamiento, será el objeto de nuestro trabajo.

2. LA DOCTRINA DEL TC EN MATERIA DE FUENTES

Las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho, tal y como viene establecido en nuestro código civil.

No obstante, no hay que olvidar el papel que juega la Constitución como fuente suprema en nuestro ordenamiento, y su decisivo papel en la determinación de la relación existente entre las demás fuentes normativas, los requisitos para su aprobación y el elenco de sus limitaciones¹. Ni por supuesto olvidar la labor del Tribunal Constitucional como máximo intérprete de la Constitución, responsable último de la interpretación de sus preceptos, así como garante de los principios constitucionales y defensor de los valores en ella consagrados.

2.1.El contenido constitucional de la ley de presupuestos.

El Tribunal constitucional ha ido configurando su propia doctrina en materia tributaria, aplicando de manera reiterada una determinada jurisprudencia.

La ley de presupuestos contiene la estimación de los ingresos del estado y una autorización de los gastos para un determinado año. El empleo de esta ley para alterar los tributos o legislar en materia tributaria ha suscitado una gran problemática.

¹ Es de irritable actualidad la discusión sobre el alcance y requisitos de los Reales Decretos-Ley, a pesar de que la propia Constitución limita explícitamente su uso en el mismo precepto que autoriza la posibilidad de su aprobación (Art. 86 CE). Se ha abusado tanto de esta fórmula normativa que quizás haya llegado el momento de acotar legislativamente su potencial utilización, aunque como defiende la doctrina, esté tan clara constitucionalmente su función (Vd. ESTEBAN, J. de (2019) “La usurpación del Gobierno: los decretos-leyes”, EL MUNDO, edición del martes, 12 marzo 2019).

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Debido a la necesidad de que antes del 31 de diciembre de cada año aparezcan publicados los gastos e ingresos previstos para el año siguiente se han aprobado en muchas ocasiones leyes de toda índole, lo cual ha precipitado la intervención del TC.

La jurisprudencia constitucional ha concluido que son necesarias una serie de limitaciones de contenido a la Ley de Presupuestos, debiéndose esta amoldar a lo previsto en la propia Constitución. Si comparamos el farragoso trámite parlamentario de aprobación legislativa previsto en los artículos 87 a 92 CE, con la ágil tramitación de la Ley de Presupuestos, es comprensible la tendencia del ejecutivo a su utilización impropia. Se había abusado casi obscenamente de esta práctica, que hurtaba a las cámaras de su centralidad legislativa. Era urgente la intervención del Tribunal Constitucional para poner coto a esa mala praxis que explotaron todos los gobiernos desde la aprobación de la Constitución².

La ley de presupuestos no puede en ningún momento crear tributos, teniendo que limitarse a plasmar el pronóstico de gastos e ingresos del Estado, no debiendo contener disposiciones que no se ajusten a su función constitucional, es decir, a cuestiones presupuestarias.³

Será en su sentencia 76/1992⁴ en la que por primera vez comience a elaborar y decantar su doctrina sobre la Ley de presupuestos. En sus fundamentos de derecho anuncia que *«el Parlamento aprueba los Presupuestos Generales que el Gobierno elabora en el ejercicio de una función o competencia específica, desdoblada de la*

² Partiendo de la Resolución de 24 de febrero de 1982 en la cual se ordena la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» del nuevo Reglamento del Congreso de los Diputados (BOE, núm. 55, de 05/03/1982) queda patente la mayor agilidad y operatividad de la ley de presupuesto como vehículo legislativo de las políticas del gobierno. La mesa debe adoptar aquellas decisiones y medidas necesarias para la organización del trabajo, la calificación de los escritos y documentos de índole parlamentaria, así como la declaración de la admisibilidad o inadmisibilidad de los mismos, y decidir sobre la tramitación los escritos y documentación de índole parlamentaria.

³ *«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».* (Art 134.2 CE)

⁴Vd. F. J. 4º STC 76/1992 de 14 de mayo.

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

*genérica potestad legislativa, por lo que los presupuestos y el articulado de la ley que los aprueba integran un todo, cuyo contenido adquiere fuerza de ley y es objeto idóneo de control de constitucionalidad».*⁵

Reflexiona el TC que las leyes de presupuestos tienen un contenido mínimo y necesario formado por la previsión de ingresos y la habilitación de gastos, y un contenido posible que solo tiene cabida dentro de unos límites, estableciendo el tribunal dos condiciones: *«la conexión de la materia con el contenido propio de este tipo de leyes y la justificación de la inclusión de esa materia conexas en la ley que aprueba anualmente los Presupuestos Generales».*

*«Para que la regulación, que realiza la Ley de Presupuestos, de una materia diferente a su núcleo mínimo, se adecúe a la constitución debe de tener una relación directa con los ingresos y gastos que forman el Presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese Presupuesto es instrumento, y por otro lado, que su incorporación en dicha ley sea justificada, para una mejor ejecución del Presupuesto y de la política económica del Gobierno.»*⁶

De esta manera justifica el Tribunal la limitación de las competencias al poder legislativo.

Junto a esta sentencia, el TC ha declarado nulas determinadas estipulaciones en la Ley de Presupuestos del artículo 130 de la Ley General Tributaria como la supresión de las Cámaras de la Propiedad Urbana, pues considera que no son adecuadas en una ley de este calibre.

Considera necesario restringir las competencias parlamentarias en el procedimiento de aprobación de la Ley de Presupuestos para evitar que se incluya en esta, normas que deberían ser aprobadas en el procedimiento legislativo ordinario. En palabras de Ignacio

⁵ *«Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos, controlan la acción del Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuya la Constitución».* (Art 66.2 de la CE).

⁶ Torres Muro, I. (1997) *«Las peculiaridades de la ley de presupuestos en la reciente jurisprudencia constitucional»*, *Revista Española de Derecho Constitucional*, 49, p.315.

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Torres Muro «*Si se excede de dicha función constitucional, está contraviniendo nuestra norma suprema y, por tanto, las normas que tal hagan pueden ser expulsadas del ordenamiento a través de alguno de los procedimientos de declaración de inconstitucionalidad*». ⁷

2.2. Decreto-ley en materia tributaria. Discusión doctrinal y evolución de la doctrina del TC.

Desde la aprobación del art. 86 CE el debate sobre el empleo de esta fórmula normativa en el ámbito tributario, ha originado posiciones contrapuestas. La disparidad doctrinal sobre su virtual uso tal vez fuera la causa de cierto titubeo en la posición del TC. Dedicaremos este apartado al planteamiento de las distintas posiciones doctrinales – muy vinculadas con la concepción personal del alcance del principio de legalidad— y a la evolución de la doctrina constitucional en este ámbito.

La doctrina científica detectó pronto los problemas que podía plantear, en la práctica, el empleo del Decreto Ley. Era evidente el carácter de recurso normativo limitado con que fue concebido, puede desprenderse de la propia redacción del precepto. No obstante, la laxitud con que podían interpretarse los términos “urgencia” y “necesidad”, lo erigieron en la fórmula normativa preferida por gobiernos débiles en coyunturas problemáticas. Era inevitable poner coto a tamaños dislates, en eso se empleó muy pronto la doctrina.

El artículo 133 de la Constitución española determina que la potestad para establecer tributos corresponde al Estado mediante ley. Este artículo puede considerarse uno de los más importantes en materia financiera pues determina quién es el titular del poder financiero en nuestro Estado. ⁸

⁷ Torres Muro, «Las peculiaridades...», *op.cit.* p. 326.

⁸ «*La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*». (Art 133 CE).

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Por su parte el artículo 86 de nuestra constitución otorga la facultad al Gobierno de que, en caso de extraordinaria y urgente necesidad y mientras no afecte a determinadas materias, pueda dictar decretos-leyes de manera provisional.⁹

Esta posibilidad ha sido utilizada de manera abusiva por nuestro ejecutivo, llegando a constituir la legislación del gobierno un 30% con respecto al total de leyes. Si ponemos en relación este artículo con el artículo 31 de la CE, los decretos-leyes no podrán afectar a los deberes y libertades de los ciudadanos por lo que en ningún caso afectarán al deber de tributar de los españoles.

En virtud de estos artículos, es evidente que el establecimiento de tributos se llevará a cabo mediante ley. Es lo que llamamos principio de legalidad en materia tributaria.

Este principio viene a enunciar que serán los ciudadanos mediante la actuación de sus representantes quienes establezcan la distribución de la carga tributaria, así como los tributos que se le podrán exigir. Se excluye, por tanto, de una primera lectura, la posibilidad de que se establezcan tributos a través de normas que emanen del Gobierno.

Si bien, es admitido por toda la doctrina la necesidad de establecer tributos mediante ley emanada de las cortes, no existe unanimidad en cuanto al uso del Decreto-ley para regular otros aspectos de la materia tributaria. Es precisamente el principio de legalidad y su concepción más o menos restrictiva lo que ha hecho que la doctrina se divida en un uso más amplio o limitado del Decreto- ley.

⁹ «1. En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general.

2. Los Decretos-leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, convocado al efecto si no estuviere reunido, en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente dentro de dicho plazo sobre su convalidación o derogación, para lo cual el Reglamento establecerá un procedimiento especial y sumario.

3. Durante el plazo establecido en el apartado anterior las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia». (Art 86 CE)

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

En opinión del catedrático Ramón Falcón y Tella la admisibilidad del Decreto-ley en materia tributaria vendrá determinada por su interpretación teológica o sistemática. De manera que si abordamos esta cuestión desde una perspectiva teológica existiría una admisibilidad genérica de este instrumento en el ámbito tributario. Los autores que defienden esta concepción -- F. Pérez Royo-- consideran que «*el ámbito de exclusión del Decreto-ley, por lo que afecta al título I, debe quedar reducido a lo que podríamos llamar el estatuto personal del ciudadano, pero no a materias, como la tributaria*».¹⁰

En un sentido más restrictivo situaríamos a otro sector doctrinal, encabezado por J. Martín Queralt. Según este sector – y en base a una interpretación sistemática— tendríamos que excluir el Decreto-ley como fórmula normativa para la creación de tributos y la concesión de beneficios tributarios, si bien sí podrá utilizarse para la regulación de los demás aspectos del tributo.¹¹

En este sentido hemos asistido a una evolución en la posición del Tribunal Constitucional. Pues hasta la Sentencia 182/1997 admitía un uso más genérico de este instrumento.¹² Se dictaron Decretos-leyes que encerraban disposiciones tributarias muy importantes como el del 26 de septiembre de 1980¹³, que pretendía la actuación del Estado en materia de suelo y vivienda y el del 29 de diciembre de 1982 para la realización de medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria.¹⁴

Será a partir de la sentencia mencionada, cuando comience a elaborar su doctrina y afirme que el decreto-ley podrá contener normas de naturaleza tributaria siempre y

¹⁰ Un análisis de cuestión, hasta la fecha, en Falcón y Tella, R. (1984) «El Decreto-ley en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Constitucional*, 10, p. 189.

¹¹ Falcón y Tella, «El Decreto-ley en materia...», *op.cit.* p.190.

¹² *Vd.* F.J. 4º. STC 182/1997 de 28 de octubre.

¹³ Real Decreto 2135/1980, de 26 de septiembre, sobre liberalización industrial

¹⁴ Real Decreto 3887/1982, de 29 de diciembre de Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

cuando estas no supongan una modificación de la situación del contribuyente. Doctrina que será confirmada en las SSTC 100/2012,¹⁵ y 83/2014.¹⁶

La definición del hecho imponible, la determinación de los sujetos pasivos, la base imponible y el tipo de gravamen deberán establecerse tal y como confirma el TC, por ley. (derecho tributario material). En la sentencia 6/1983 ya indicó *«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»*.¹⁷

Por lo tanto, la cuestión es qué elementos son considerados como esenciales por el Tribunal Constitucional. En palabras de Sainz de Bujanda, *«el principio de legalidad ha de cubrir, por su propia esencia, todo el aspecto sustancial de los tributos, pero no en cambio los aspectos formales, ya que el despliegue de estos últimos no altera, no debe alterar, lo que cada tributo es»*.¹⁸ Son elementos esenciales del tributo aquellos que afecten a la configuración del tributo. Quedando excluidos por tanto de la reserva de ley todos aquellos aspectos formales del tributo en el caso de premura.

También somete a una legalidad estricta las exenciones y las bonificaciones pues los considera elementos esenciales del tributo. El Tribunal Constitucional afirma que *«la reserva de ley se entiende reservada a la creación de tributos y a su configuración esencial, dentro de la cual se puede situar la imposición de exenciones y bonificaciones en el ámbito tributario, pero no la regulación de estas, ni la derogación de las exenciones o su deducción, o la de las bonificaciones, pues no constituye una modificación de los elementos esenciales del tributo»*.

En conclusión, el Tribunal Constitucional considera que nos encontramos ante una reserva de ley relativa, de manera que podrá utilizarse el Decreto-Ley para regular la materia tributaria. Si bien, este se encuentra sometido a una doble limitación, los límites

¹⁵ Vd. F.J. 9º. STC 100/2012, de 8 de mayo.

¹⁶ Vd. F.J. 4º. STC 83/2014 de 29 de mayo.

¹⁷ Vd. F.J. 5º. STC 6/1983 de 4 de febrero.

¹⁸ Falcón y Tella, «El Decreto-ley en materia...», *op.cit.* p.195.

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

del artículo 86.1 de la CE según el cual *«tan solo podrá dictar el gobierno decretos-leyes en caso de extraordinaria y urgente necesidad y siempre que no afecte al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general.»*

3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN LA JURISPRUDENCIA DEL TC. EL CONCEPTO JURISPRUDENCIAL DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

La constitución española, al tratarse de la norma superior de nuestro ordenamiento jurídico, recoge los principios sobre los que se fundamenta la ordenación del sistema tributario, destacando su artículo 31, el cual hace referencia a los términos de capacidad económica, igualdad y progresividad.

Si analizamos el artículo 31 de la Constitución española, vemos como en su apartado 1 declara que *«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».*

Estos principios constituyen la base. Sin embargo, debido a su carácter abstracto, este mandato no es aplicable por sí solo, sino que necesita ser desarrollado y concretado en una norma posterior. En palabras de Álvaro Rodríguez Bereijo *«Este carácter esquemático, indeterminado y elástico de los principios constitucionales tributarios, y la dificultad de precisar con exactitud su alcance o su contenido indubitado, hace que sea su función negativa (exclusión de los valores contrapuestos y de las normas que descansan sobre estos valores) la que prevalezca claramente a través de la protección jurisdiccional de los jueces y Tribunales, a quienes ha de reconocerse un amplio margen de apreciación*

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

*en su función aplicativa de tales principios singularmente a través de la tarea de depuración del ordenamiento jurídico que compete al Tribunal Constitucional».*¹⁹

«*Todos los españoles contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos.*» Se trata del principio de generalidad, necesario para lograr que exista justicia en nuestro sistema tributario. Este deber aparece en la constitución de forma indeterminada siendo necesaria una intervención posterior del legislador o de la administración que la concrete, y regule las condiciones y cuantía en que se deberá contribuir.

Así pues, nuestro sistema tributario ha previsto una serie de mecanismos denominados beneficios fiscales para excluir o aminorar la carga tributaria a los contribuyentes en determinadas circunstancias. Esto que inicialmente podría considerarse contrario al principio de generalidad consagrado en la Constitución, resulta necesario para conseguir una mejor distribución de la renta.

Aclara el TC que la concesión de beneficios fiscales podrá tener lugar siempre y cuando esté justificada y sea proporcional a su fin.

«*De acuerdo con su capacidad económica*», lo cual se extiende al principio de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. En base a este principio, solo deberán ayudar al soporte del gasto público los ciudadanos que manifiesten capacidad económica y de acuerdo con su capacidad económica.

Una vez más corresponde al legislador la definición de la base imponible, determinar el hecho imponible, el tipo de gravamen, etc, que respete este principio. El legislador a la hora de establecer tributos deberá tener presente este principio, de manera que se fijen para aquellas situaciones que sean indicativas de capacidad económica por parte del contribuyente.

Precisamente esta vaga determinación del principio de capacidad económica ha dado lugar a que el Tribunal Constitucional afirme en su sentencia 221/1992,²⁰ que «*del*

¹⁹ Rodríguez Bereijo, A. (1992) «El sistema tributario en la Constitución», *Revista Española de Derecho Constitucional*, 36, p. 23.

²⁰Vd. F.J.4º. STC 221/1992 de 11 de diciembre.

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

*principio de capacidad económica no puede extraerse consecuencias concretas sobre la regulación de cada una de las figuras tributarias y que por otro lado es posible que el legislador a la hora de regular cada una de las figuras impositivas le de mayor importancia a otros valores, siempre respetando los límites establecidos en nuestra Constitución».*²¹

Se trata de conseguir un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

El TC matiza en sentencias como la STC 76/1990²² que no todo trato desigual a los ciudadanos es una violación del principio de igualdad. Tan solo lo sería en caso de que se impusiera una diferencia injustificada en situaciones diferentes. Por lo tanto, el legislador podrá introducir aquellas desigualdades que considere justificadas. Si bien para que sea constitucional esta desigualdad, será necesario que las consecuencias jurídicas que se deriven sean proporcionales al fin que se persigue con dicha diferenciación. De esta forma se conseguirá la igualdad real, distinta a la igualdad jurídica proclamada en el artículo 14 de nuestra Constitución. Es lo que conocemos con el nombre de exención tributaria.

Los problemas constitucionales que presentaba el IRPF en relación con la tributación de la familia y las lesiones que producía en los principios de justicia tributaria fueron solucionados por sentencias como la STC 45/1989 y STC 214/1994 configurando así el TC su doctrina sobre esta cuestión.

La STC 45/1989, aborda la problemática de la tributación de los matrimonios con dos rentas. Esta sentencia tiene su origen en la necesidad de que nuestro sistema tributario sea neutro frente a ambos cónyuges (Art 39.1 y 32 CE). Las personas que forman una unidad familiar no deben contribuir al sistema tributario en mayor medida de lo que lo harían de no formarla. Hasta la fecha se obligaba a los sujetos a realizar una declaración

²¹Rodríguez Bereijo, A. (2005) «Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria», *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, 13, p.238.

²²Vd. F.J.6º. STC 76/1990 de 26 de abril.

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

conjunta a pesar de que, por separado, los ingresos no superasen el límite de la cantidad a partir de la cual existe el deber de contribuir.

Esta sentencia determina la inconstitucionalidad y nulidad de determinados apartados de los arts. 7, 31, y 34, de la Ley 44/1978. Por otro lado, también considera que supone una violación de nuestra constitución el art 4.2 de dicha ley, al no prever para todos los miembros de la unidad familiar la posibilidad de sujeción separada. Finalmente proclama inconstitucional el apartado b) del art. 24, de esta Ley, en la redacción anterior a la Ley 37/1988, al no contener dentro de los periodos impositivos menores a un año, el de los matrimonios contraídos en el curso de este.²³

Por otro lado, establece la irretroactividad de la nulidad, amparándose en los efectos negativos que conllevarían la modificación de miles de liquidaciones.

Por su parte en la STC 214/1994 desestimaba el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra los arts. 39; 5.4; 28; 25; 30; 39.1; 35; y 90 de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

En el motivo primero se promulga la inconstitucionalidad del art. 30 de la Ley 18/1991, y otros preceptos conexos, por violar el art. 14 en relación con el 31.1 CE.

De estos preceptos se extrae que, en el régimen económico matrimonial de gananciales, los rendimientos del trabajo pertenecerán únicamente a quien los obtiene, mientras que las rentas derivadas de bienes gananciales, así como los incrementos de patrimonio de bienes gananciales se dividirán a partes iguales e imputarán en cada declaración de la renta.

Como resultado se produce, por un lado, una desigualdad entre familias que poseen los mismos ingresos, cuando en una trabajan ambos cónyuges y en la otra solo uno. Y por otro, una desigualdad entre una familia que tan solamente reciba ingresos por el trabajo personal y otra que reciba los mismos, de rentas del capital.

²³ STC 45/1989 de 20 de febrero

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

En el motivo segundo se promulga que el art. 92 de la Ley 18/1991 es contrario a la constitución al infringir los principios de igualdad y capacidad económica declarados en los arts. 14 y 31.1 CE. En dicho artículo se permite una deducción de 800.000 pesetas a cada cónyuge de los intereses ajenos que hayan sido invertidos para la compra y mejora de la vivienda habitual, siempre y cuando se presente la declaración de la renta de cada cónyuge por separado, mientras que, si se presenta de manera conjunta, se establece un límite de 1.000.000 pesetas. Esto da lugar a una desigualdad, entre dos familias que tengan igual capacidad económica.²⁴

Retomando el art 31, se aboga por un sistema en el que la carga fiscal se distribuya entre todos los ciudadanos, dando, cuando sea necesario, un trato desigual para lograr una igualdad real. Para ello las distintas figuras tributarias han de aplicarse, considera el TC, de manera homogeneizada en todo el territorio español, limitándose por tanto la autonomía de las Comunidades Autónomas en materia tributaria. La constitución ofrece una directriz a seguir por el legislador que lo personaliza a través del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el que aquellos que más tienen están obligados a contribuir en mayor medida.

Termina el artículo afirmando que dicho sistema tributario no podrá tener alcance confiscatorio. Esta afirmación aparece ligada al principio de proporcionalidad. El TC, ha considerado en sentencias como STC 85/1992,²⁵ que trata de proteger nuestros derechos fundamentales frente al mandato de la norma, de manera que exista una proporción entre el fin perseguido por el legislador y los medios que emplea para alcanzar tal fin.

3.1.Evolución de la jurisprudencia constitucional en materia del principio de capacidad económica e igualdad

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es un deber que despliega efectos jurídicos para los ciudadanos.

²⁴ Vd. F.J.1º y 2º. STC 214/1994 de 14 de julio.

²⁵ Vd. F.J.4º. STC 85/1992 de 8 de junio.

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Álvaro Rodríguez Bereijo afirma que «El deber constitucional de contribuir del art. 31.1 CE posee dos frentes: por un lado, la protección del “interés fiscal” del Estado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que hayan sido establecidas de manera válida según la Ley, y, por otro lado, “el interés del contribuyente” a que la imposición se adecue a su capacidad económica.»²⁶

De manera que del artículo 31 de nuestra Constitución, se desprende para los ciudadanos, además del deber de cumplir con las obligaciones tributarias, el derecho a que dicho deber, no traspase una frontera: deberá exigírsele en función a su capacidad económica y de acuerdo con los principios tributarios consagrados en la Constitución.

La consideración de este principio como derecho fundamental ha sido extraído de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la relación entre el artículo 31 y 14 de la CE. Un sector doctrinal encabezado por autores como García Añoveros o Gabriel Casado Ollero y el propio Tribunal Constitucional en STC como la 45/1989²⁷, lo elevan a la categoría de derecho fundamental. Sostiene que ambos preceptos se encuentran intercomunicados entre sí de manera que consideran este principio de capacidad económica como la realización del derecho a la igualdad.

Para Bereijo «El problema radica, pues, en fundamentar dogmáticamente y atendiendo a las circunstancias de cada caso cómo y por qué un problema de igualdad en el reparto de la carga que inspira el sistema tributario es un problema de igualdad jurídica en la Ley o en la aplicación de la Ley reconocido como derecho fundamental por nuestra Constitución y protegido con la garantía reforzada establecida en el art. 53.2 CE.»²⁸

En contraposición un sector doctrinal, encabezado por autores como Zornoza, critica tal consideración y sostiene que «dotar a la igualdad de trato en materia tributaria de un significado unívoco que se deduce conjuntamente de los arts. 14 y 31.1 se traduce

²⁶ Rodríguez Bereijo, A. (2005) «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico», *Revista española de Derecho Financiero*, 125, p. 19.

²⁷ *Vd. F.J.7º. STC 45/1989 de 20 de febrero.*

²⁸ Rodríguez Bereijo. «El deber de contribuir...», *op.cit.* p.21.

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

en una forma de control sobre el mérito u oportunidad de las decisiones políticas del legislador ordinario que excede de los límites del juicio constitucional de igualdad».

4. LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DE LA LIMITACIÓN DEL DÉFICIT Y EL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO.

4.1.El nuevo artículo 135 de la Constitución y sus implicaciones en la doctrina del TC.

La crisis sufrida en España en el año 2008 dejó sus huellas en nuestro texto constitucional dando lugar a la reforma del artículo 135 CE de 1978 que entró en vigor el 27 de diciembre de 2011. La Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF) desarrolla el art. 135 CE.

Ya en el Tratado constitutivo de la UE se imponía la obligación a los Estados de no incurrir en déficit públicos excesivos. El Tratado de Maastricht de 1993 limitó el déficit público de los países miembros a un 3% del PIB de cada Estado. Por su parte, el Pacto de Estabilidad y Crecimiento estipuló una serie de normas que tenían como finalidad limitar la utilización del déficit público como un instrumento de política económica.

Pero será la crisis financiera europea de 2008 y la disminución en la recaudación de ingresos públicos, junto con el cada vez mayor aumento de los gastos sociales, lo que precipite esta reforma al introducir la Unión europea la denominada regla de oro, con el objetivo de disminuir el endeudamiento de los países miembros.

España junto con 25 estados miembros firmó el Tratado paralelo Constitutivo del Mecanismo Europeo de Estabilidad, surgiendo así el Mecanismo Europeo de Estabilidad,²⁹ que asume desde ese momento competencias propias de los Estados, lo que precipitó la controvertida reforma del artículo 135 CE.

²⁹ «El MEDE estará facultado para obtener fondos a través de la emisión de instrumentos financieros o mediante la celebración de acuerdos o convenios de índole financiera o de otro tipo con sus propios miembros, entidades financieras u otros terceros.» (Art 3 Mecanismo Europeo de Estabilidad).

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

En palabras del jurista Ávaro Rodríguez Bereijo «*La reforma constitucional del art. 135 C.E. entraña una cesión de soberanía en materia financiera y presupuestaria a la Unión Europea (Comisión, Consejo y Banco Central Europeo) que refuerza el gobierno económico de la UE ampliando sus potestades de coordinación de las políticas económicas nacionales y de supervisión sobre los Presupuestos nacionales de los Estados miembros de la zona del euro en orden a asegurar la sostenibilidad de las finanzas públicas. Es una cesión de soberanía que altera el equilibrio de la división de poderes entre el Parlamento y el Gobierno en materia presupuestaria establecido en la Constitución (art. 134 C.E.) y limita, en favor de las autoridades europeas, su libertad de configuración en el ejercicio de sus competencias constitucionales dentro de todas las fases del ciclo presupuestario de elaboración, aprobación y control de los Presupuestos Generales del Estado, pero a costa de una importante mutación de nuestra Constitución*».³⁰

Algunas de las consecuencias de la nueva redacción son:

- Se consagra como principio constitucional el principio de estabilidad presupuestaria de las Administraciones públicas, limitándose su déficit.
- En virtud de su nueva redacción las administraciones públicas deben cumplir el principio de estabilidad presupuestaria y prohíbe a las CCAA y al Estado tener un déficit estructural que supere los límites impuestos por la UE. Se impone el límite máximo del volumen de la deuda pública en el 60% del PIB.
- Se exige equilibrio a las Corporaciones locales.
- Las CCAA podrán emitir deuda o contraer crédito siempre que hayan sido autorizadas por ley.
- Se impone una reserva de ley orgánica para establecer los límites de déficit estructural, así como el volumen de deuda pública entre las distintas Administraciones Públicas;

Esta reforma ha suscitado principalmente tres cuestiones:

³⁰ Rodríguez Bereijo, A. (2014) «Gasto público, estado social y estabilidad presupuestaria», *Conferencia*, p. 123.

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

La primera de ellas se encuentra relacionada con el procedimiento utilizado para su reforma. Los grupos socialista y popular presentaron la Proposición de Reforma del artículo 135, contando con la oposición de los restantes partidos políticos minoritarios. Así solicitaron que fuera tramitada a través del procedimiento de urgencia y tuviera lugar su aprobación mediante lectura única. La Presidencia de la cámara acogió el acuerdo de admitir a trámite la Proposición y la sometió al debate del Pleno y, previa audiencia de la Junta de Portavoces, propuso al pleno que fuera tramitada a través del procedimiento de lectura única. De esta forma se evitó el debate a través de un procedimiento excesivamente flexible.

Nuestra Constitución prevé, dentro del título X, dos procedimientos de reforma para adaptarse a la realidad social del momento. Por un lado, el procedimiento ordinario de reforma que aparece previsto en el artículo 167 CE³¹ y, por otro lado, el agravado contemplado en el artículo 168 CE³². Debido a dónde se encuentra ubicado el artículo 135 fue tramitada a través del procedimiento ordinario. Esta cuestión ha sido discutida por autores que sostienen que al afectar a los principios constitucionales era más

³¹ «1. Los proyectos de reforma constitucional deberán ser aprobados por una mayoría de tres quintos de cada una de las Cámaras. Si no hubiera acuerdo entre ambas, se intentará obtenerlo mediante la creación de una Comisión de composición paritaria de Diputados y Senadores, que presentará un texto que será votado por el Congreso y el Senado.

2. De no lograrse la aprobación mediante el procedimiento del apartado anterior, y siempre que el texto hubiere obtenido el voto favorable de la mayoría absoluta del Senado, el Congreso, por mayoría de dos tercios, podrá aprobar la reforma.

3. Aprobada la reforma por las Cortes Generales, será sometida a referéndum para su ratificación cuando así lo soliciten, dentro de los quince días siguientes a su aprobación, una décima parte de los miembros de cualquiera de las Cámaras. (Art 167 CE)».

³² «1. Cuando se propusiere la revisión total de la Constitución o una parcial que afecte al Título preliminar, al Capítulo segundo, Sección primera del Título I, o al Título II, se procederá a la aprobación del principio por mayoría de dos tercios de cada Cámara, y a la disolución inmediata de las Cortes.

2. Las Cámaras elegidas deberán ratificar la decisión y proceder al estudio del nuevo texto constitucional, que deberá ser aprobado por mayoría de dos tercios de ambas Cámaras.

3. Aprobada la reforma por las Cortes Generales, será sometida a referéndum para su ratificación.» (Art 168 CE)».

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

conveniente su tramitación a través del procedimiento agravado y su sometimiento a referéndum.

Por otro lado, se siguió el procedimiento de lectura única³³ previsto en los artículos 150 del Reglamento del Congreso de los Diputados y 129 del Reglamento del Senado pasando a debatirse ante el Pleno. Llama la atención la brevedad con la que se llevó a cabo este procedimiento de reforma y la omisión de su sometimiento al Consejo de Estado debido a que no se tramitó como proyecto de reforma sino como proposición.

Por su parte el TC en el Auto 9/2012³⁴ inadmite a trámite el recurso de amparo 5241-2011, promovido por don Gaspar Llamazares Trigo y doña Nuria Buenaventura Puig, Diputados del Grupo Parlamentario *Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa Per Catalunya Verds*, los cuáles impugnaban una serie de acuerdos relativos a la tramitación en el Congreso de los Diputados de la iniciativa de la reforma constitucional como la resolución de la Mesa del Congreso de los Diputados por la que se dispuso la tramitación de la proposición de reforma del art. 135 CE por el procedimiento de urgencia, así como el acuerdo del propio Pleno de la Cámara por el que se aprobó la tramitación de la proposición de reforma del art. 135 CE por el procedimiento de lectura única. De esta forma quedó abalado este procedimiento por el Tribunal Constitucional.

En segundo lugar, las consecuencias que podría tener en el modelo social y de derecho previsto en nuestra constitución.

Esta política de austeridad ha sido enormemente criticada, por autores que consideran que atenta contra el artículo 1.1 de la CE³⁵ pues sitúa el pago de la deuda pública de las Administraciones en un escalafón de mayor prioridad que principios constitucionales, que, en opinión de muchos, deberían ser objeto de mayor protección,

³³ La tramitación de un proyecto o proposición de ley en lectura única supone la concentración en un único debate plenario del examen parlamentario de una iniciativa legislativa.

³⁴ Auto del Tribunal Constitucional 9/2012 de 13 de enero.

³⁵ «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» (Art 1.1 CE).

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

como la justicia o la igualdad. Al limitar la deuda pública del estado y al priorizar su pago, el Estado pierde capacidad para afrontar otras inversiones igualmente necesarias como es el gasto en sanidad o educación.

En un Estado social de Derecho como es España no puede restringirse su financiación únicamente a la recaudación de impuestos, sino que es necesario en muchas ocasiones recurrir al endeudamiento del Estado. La limitación del gasto público supone el riesgo de limitar servicios tan necesarios como la sanidad, la educación o la justicia, que por otro lado se erigen en nuestra Constitución como derechos constitucionales.³⁶

Otros, como Álvaro Rodríguez Bereijo, consideran que esta reforma no supone una amenaza al Estado social de Derecho y sus servicios básicos como la Sanidad o educación, sino que lo que lo pone en peligro es la mala administración de los recursos públicos y el elevado endeudamiento público.

Los ciudadanos demandan mayores prestaciones sociales y paralelamente exigen una recaudación menor de impuestos.

En tercer lugar, el TC ha abordado la cuestión relativa a las consecuencias de la reforma en nuestro modelo autonómico constitucional. En efecto, dicha reforma afecta a la autonomía de las CCAA. La nueva redacción del artículo 135 afirma que todas las administraciones deberán adecuar sus acciones al principio de estabilidad presupuestaria.

Tal y como ha subrayado el Tribunal Constitucional estamos ante un mandato constitucional de aplicación a todos los poderes públicos: al Estado, a las Comunidades Autónomas y a los entes locales.

Así el Estado, según el Tribunal, no puede monopolizar o imponer todas las medidas de racionalización y eficiencia en la utilización de los recursos públicos, pues el art. 135 CE exige estabilidad financiera a todas las Administraciones públicas. Esto hace que tanto el Estado, las Comunidades Autónomas y los entes locales deban adoptar las medidas de racionalización de estructuras administrativas dentro de sus competencias y que administren sus recursos materiales para poder así ajustarse al principio de eficiencia

³⁶Cámara Villar, G. (2011) «La reforma del artículo 135 CE», *Revista Española de Derecho Constitucional*, 93, p. 180.

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

(art. 31.2 CE) y eficacia (art. 103.1 CE)³⁷ y conseguir la situación presupuestaria de equilibrio o superávit que impone la Constitución (art. 135)³⁸.

Considera en sentencias como la STC 215/2014³⁹ o STC 157/2011⁴⁰ que la reserva a la ley orgánica que realiza el art 135 de la CE no supone una ampliación de las competencias del Estado, pues dicha reserva no es un título para atribuir competencias. Ahora bien, en la LOEPSF deberán figurar todos los contenidos reservados a la Ley orgánica, pero solo a los que se refiere el artículo 135 CE, no pudiendo contener ni la regla del gasto ni la deuda comercial.

El art. 25.2 de la LOEPSF prevé una serie de medidas coercitivas en caso de que no se haya aprobado el plan económico-financiero. También para cuando el periodo medio de pago a los proveedores de la CCAA sea superior en más de 30 días al plazo máximo establecido en la normativa de morosidad. Si no se adoptan estas medidas, el Gobierno enviará una comisión formada por expertos que tiene como finalidad realizar una valoración de la situación económico-presupuestaria de la administración afectada, siempre bajo la dirección del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Esta comisión presentará una propuesta compuesta por una serie de medidas que deberá cumplir la administración que haya incumplido

El TC considera dicho precepto constitucional, siempre que en caso de que la CCAA no cumpla su cometido, el Estado no intervenga de manera subsidiaria, pues de ser así estaría atentando contra el principio de autonomía de la CCAA, con la única excepción prevista en el art 155 CE. Ratifica por tanto el TC la doctrina que impone restricciones a la capacidad del Estado de condicionar la actuación de las CCAA.

³⁷ «La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.»

³⁸ «El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía». (Art 31.2 CE).

³⁹ Vd. F. J.10º. STC 215/2014 de 18 de diciembre.

⁴⁰ Vd. F. J. 4º. STC 157/2011 de 18 de octubre.

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Nuestra CE encarga a las CCAA la adopción de las políticas que considere más idóneas para conseguir el principio de estabilidad presupuestaria. Será por tanto esta, la que resuelva como cumplir el mandato constitucional.

El TC se ha pronunciado sobre el artículo 20.6 LOEPSF ⁴¹ que prevé que el Estado pueda conservar determinados recursos de los regímenes de financiación para de esta forma pagar a los proveedores de las CCAA. Considera el TC que dicha retención por parte del Estado no impide a la CCAA poner en juego sus medidas de gestión de cobros o gastos, de reducción de gastos etc. Si bien supone una limitación a la autonomía financiera, esta no es inconstitucional al no suponer una disminución a sus recursos, pudiendo utilizar cuantos medios financieros precisen para desarrollar sus funciones.

4.2. Estabilidad presupuestaria y reforma constitucional

Juristas como Álvaro Rodríguez Bereijo sostienen que la principal causa de los desequilibrios económicos-financieros que sufrió nuestra Hacienda pública y que llevó a la reforma del artículo 135 de la CE es la tendencia creciente de aumento del gasto público, así como los problemas que tiene el Estado, las CCAA y las corporaciones locales para poder financiarse. Esta circunstancia se vio agravada con el estallido de la crisis económica del 2008 y el aumento del desempleo. Ante esta situación el Estado no tiene otra opción más que emitir deuda pública.

Como se ha dicho previamente, nuestras Haciendas autonómicas son haciendas de gasto, dependiendo de todas aquellas transferencias financieras que el Estado realiza a su

⁴¹ «Si aplicadas las medidas, el periodo medio de pago a los proveedores de la Comunidad Autónoma supere en más de 30 días el plazo máximo de la normativa de morosidad durante dos meses consecutivos a contar desde la actualización de su plan de tesorería referida en la letra c) del apartado 5 anterior, (la Comunidad Autónoma deberá incluir en la actualización de su plan de tesorería inmediatamente posterior nuevas medidas para cumplir con el plazo máximo de pago previsto en la normativa de morosidad) el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas iniciará el procedimiento de retención de los importes a satisfacer por los recursos de los regímenes de financiación para pagar directamente a los proveedores. Para ello, se recabará de la Comunidad Autónoma la información necesaria para cuantificar y determinar la parte de la deuda comercial que se va a pagar con cargo a los mencionados recursos y se comunicará al Consejo de Política Fiscal y Financiera para su conocimiento.» (Art 20.6 LOEPSF).

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

favor. Estas tienen asignada la función de gastar aquellos recursos públicos que le han sido asignados, pero no pueden recaudarlos. Sus estatutos de autonomía no delimitan claramente sus competencias. Todo esto ha conllevado a que cada vez existan mayores necesidades de financiación y a un mayor derroche de recursos pues los gobernantes de las CCAA no se dan cuenta del coste que estos servicios suponen. *«La falta de equilibrio entre las responsabilidades de gasto y las responsabilidades de ingreso de las Comunidades Autónomas es un factor de distorsión en el funcionamiento de la Hacienda General del Estado, y por tanto en el sistema de financiación autonómica, que debería ser corregido».*⁴²

De esta forma es más fácil para los gobernantes de las CCAA disfrazar la deficiente administración de estos servicios y la subida que genera en el gasto público al provenir de recursos que no son pagados a las CCAA directamente por sus contribuyentes.

La distribución del poder financiero en España

Han pasado 40 años desde que tuviera lugar la aprobación de la Constitución Española de 1978, y la construcción de un sistema de financiación de las Haciendas territoriales, que se adecue a los principios consagrados en la misma, continúa siendo una tarea aún por resolver.

El poder financiero está formado por todas las competencias otorgadas en la constitución y los poderes administrativos que poseen los entes públicos territoriales para ordenar jurídicamente la actividad financiera.

En nuestra constitución, no aparece expresamente recogida la expresión poder financiero, si bien el artículo 137 diseña la organización territorial del Estado. En virtud de este artículo el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Estas entidades van a gozar de autonomía para gestionar sus intereses. De este artículo podemos deducir que los titulares del poder financiero son:

⁴² Rodríguez Bereijo «Gasto público...», *op.cit.*, p. 127.

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

- El Estado
- Las Comunidades Autónomas
- Los Municipios
- Las Provincias y demás entidades locales

Nuestra Constitución diseñó una distribución territorial compuesta por CCAA, dando lugar a un gobierno descentralizado donde el Estado gestiona el 51,2% del gasto público, las Corporaciones locales el 12,8% y las Comunidades Autónomas el 36% del gasto público total.⁴³

Nuestra Hacienda autonómica se constituye como una Hacienda de gasto que se apoya en tres principios: igualdad y solidaridad entre las distintas regiones y coordinación con la Hacienda del Estado.

El Tribunal Constitucional considera un instrumento la autonomía financiera de las Comunidades autónomas para que de esta forma estas puedan desarrollar las competencias que le han sido encomendadas en sus estatutos y las LO que delimitan sus competencias (STC 168/2004).⁴⁴

Quizás, una vez más, nuestra Constitución es demasiado concisa, en este caso, al desarrollar la configuración de la financiación de las CCAA, pues si bien el artículo 157 CE⁴⁵ determina que los recursos que poseen para financiarse están formados por los

⁴³Rodríguez Bereijo, A. (2006) «Descentralización política y descentralización fiscal: La experiencia española», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, 20/2006, p. 1.

⁴⁴ Rodríguez Bereijo, «Descentralización...», *op.cit.*, p. 1.

⁴⁵ (Art 157CE) «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 en los ingresos del Estado.*

b) *Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.*

c) *Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.*

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

impuestos cedidos por el estado, sus propios impuestos tasas y contribuciones especiales, etc., no indica cual es la función que ha de ostentar cada uno de esos recursos en su financiación. Nos muestra simplemente un sencillo marco.

Será la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de financiación de las CCAA la que determine el sistema de financiación de las CCAA y no la Constitución, delimitando la primera sus competencias. (STC 56/1990).⁴⁶

Tres normas, por tanto, entran en juego para la determinación del sistema de financiación. Por un lado, la CE que permite a las CCAA asumir competencias financieras, los Estatutos de Autonomía de cada CCAA⁴⁷ en virtud de los cuales podrán desarrollar su financiación, hacienda etc. Y por último la LOFCA que diseña el marco normativo en el que han de basarse para ejecutar sus competencias financieras (STC 56/1990)⁴⁸.

El artículo 133.1 de la CE enuncia que “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley”. Está estableciendo la supremacía del poder estatal sobre el autonómico. Por su parte el artículo 149.14 determina que al estado le corresponde la competencia exclusiva sobre la hacienda general y la deuda del Estado.

El Tribunal Constitucional en sentencias como la 192/2000 ha concluido que es el Estado el que posee competencia para demarcar las competencias financieras de las comunidades autónomas y del Estado, así como para regular el marco general de nuestro sistema tributario.⁴⁹

d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.

e) El producto de las operaciones de crédito.»

⁴⁶ Vd. F. J. 5º de la STC 56/1990, de 29 de marzo.

⁴⁷ “Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias sobre la organización de sus instituciones de autogobierno.” (Art 148.1 CE).

⁴⁸ Vd. F. J. 14º STC 56/1990 de 29 de marzo.

⁴⁹ Vd. F. J. 6º STC 192/2000 de 13 de julio

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

En España este poder financiero no es ilimitado, sino que se encuentra restringido, por un lado, por nuestra organización territorial, y por otro, por los límites establecidos por nuestra propia constitución (principios tributarios) y por los impuestos por órganos supranacionales que tratan de eludir la evasión fiscal y la doble imposición.

Por su parte las CCAA y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes (art 133 CE)⁵⁰. Más adelante, el propio texto constitucional reconoce autonomía financiera a las CCAA en el art 156.1, según el cual “las Comunidades Autónomas gozarán 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”, y más detalladamente, capacidad para establecer sus propios tributos y recargos sobre impuestos estatales (art 157).⁵¹

La descentralización dio lugar a la cesión de competencias, que habitualmente venían siendo ejercidas por el Estado, a las CCAA. Como consecuencia de esto, servicios como la educación o la gestión y recaudación de impuestos estatales (ya sea una cesión parcial o total), se traspasaron a las CCAA. Todo esto ha provocado desigualdades en la carga fiscal entre ciudadanos dentro de España. Por ejemplo, tratándose del IRPF, un impuesto cedido parcialmente a las CCAA, es posible que un ciudadano que tenga su residencia habitual en León no pague lo mismo que otro que tenga su residencia habitual en Andalucía.

Por lo tanto, el proceso de descentralización descrito ha provocado desigualdades en la tributación de las CCAA, que merecen ser mencionadas. Han sido muchos los autores que han cuestionado si la autonomía que se concede a las CCAA para fijar entre otros los tipos de gravámenes, deducciones o bonificaciones supone la ruptura del principio de igualdad proclamado en nuestra Constitución.

⁵⁰ «Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.» (Art 133.2 CE).

⁵¹ Pérez Royo, F. y Carrasco González, F.M. (2014) «*Derecho financiero y tributario Parte General*», p. 49.

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

En palabras del TC el hecho de que cada CCAA puede implantar sus propias bases, tipos y deducciones no es contrario al principio de igualdad proclamado en nuestra constitución, pues se tratan de mecanismos necesarios para que cada Comunidad Autónoma pueda desarrollar su autonomía financiera.

El TS también se ha pronunciado al respecto afirmando que aquellas desigualdades que se deriven del ejercicio de la capacidad normativa y las competencias que la CE, los Estatutos de autonomía y las demás fuentes del ordenamiento jurídico atribuyen a las Comunidades autónomas, no implican inevitablemente una vulneración del principio de igualdad proclamado en la Constitución.

5. CONCLUSIÓN

Con este trabajo perseguíamos indagar en la función que ostenta el Tribunal Constitucional como intérprete de la Constitución y garante último de los principios en ella consagrados. Su papel es fundamental para determinar la relación que existe entre las distintas fuentes que forman nuestro ordenamiento jurídico, así como para fijar con claridad las limitaciones en su uso. Igualmente resuelve el problema de una necesaria concreción del texto constitucional, determinando la significación histórica – o atemporal—de algunos términos de esta norma.

Una labor, esta última, fundamental. Nuestra Constitución no define – ni quizá deba— qué ha de entenderse por muchas de las categorías jurídicas que solo enuncia. Será este tribunal el que deba concretar su significación, y sobre ella se elaborará la nueva dogmática que en su caso se precise. Un mismo término constitucional, podrá tener históricamente contenido y alcance distinto, según la evolución de la interpretación constitucional. Sin variar el texto constitucional, las sentencias del TC tendrán la virtualidad de inaugurar constituciones distintas. En cada momento las exigidas por las circunstancias, pero siempre acordes con la interpretación y contenido de los principios y valores que consagra.

A lo largo de nuestro trabajo hemos puesto de manifiesto la posición oscilante de la jurisprudencia constitucional en asuntos esenciales para este ámbito jurídico. Esa

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

actitud cambiante, no ha sido sino una muestra de la necesidad de adaptación a las circunstancias de cada momento. Pero también podría ser una manifestación de la madurez del intérprete, más seguro de sus propias facultades, menos dependiente de doctrinas científicas ajenas a nuestras tradiciones dogmáticas.

Tal es la relevancia jurídica de su jurisprudencia, y su influencia sobre los intérpretes y aplicadores del derecho, que existe un intenso debate sobre su incorporación dentro del esquema formal de las fuentes del Derecho. Aquellos que apoyan esta incorporación consideran que una vez que sus resoluciones son publicadas, se convierten en auténticas normas, sin necesidad de su posterior regulación por el Estado. Más que una incorporación espuria de la tónica jurídica –propia del ámbito anglosajón--, será un reflejo de la realidad de los hechos. No podemos negar su influencia, normativicémosla.

Es indudable la labor que desempeña el TC como legislador negativo, excluyendo todos aquellos preceptos que considera contrarios a nuestra norma suprema. Por otro lado, a través de lo que se conoce como Sentencias interpretativas, aclara el sentido de las normas que han suscitado algún tipo de polémica. No obstante, tal vez su incorporación a la jerarquía de las fuentes suplante la labor central de las Cortes en la creación de Derecho. Creemos, por tanto, que basta con reconocer su influencia sobre el legislador y sobre el aplicador del derecho. La doctrina jurisprudencial de este órgano constitucional debe quedar en el plano de los principios.

Su intervención ha sido fundamental y necesaria para atajar algunas de las cuestiones más problemáticas suscitadas en el ámbito del derecho tributario.

En primer lugar, la relacionada con la utilización de la ley de presupuestos para alterar los tributos o legislar en materia tributaria. Su participación fue esencial, para establecer un coto a esta mala praxis que venía siendo desarrollada por todos los gobiernos, imponiendo una serie de límites, de manera que las leyes de presupuestos deban limitarse a plasmar cuestiones presupuestarias.

Por otro lado, su intervención en la discusión doctrinal, acerca del uso del decreto-ley en materia tributaria, pone de manifiesto, su capacidad para adaptarse a las circunstancias de cada momento histórico, admitiendo hasta 1997 un uso más genérico

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

de este instrumento, e imponiendo posteriormente que el decreto-ley no modifique en ningún momento la situación del constituyente.

Su labor como intérprete ha quedado de manifiesto en sus numerosos pronunciamientos sobre los principios tributarios consagrados en nuestra constitución. Estos son enunciados de manera indeterminada y abstracta, especialmente en lo que se refiere al principio de capacidad económica, a través de sentencias interpretativas como la 221/1992 de 11 de diciembre que ha matizado su significado.

Su intercesión en cuestiones tan polémicas como la limitación del déficit y el endeudamiento público a consecuencia de exigencias supranacionales o la estabilidad presupuestaria y la reforma constitucional ha sido crucial.

Por lo tanto, debemos concluir, resaltando su enorme labor. No puede pretenderse que una norma aprobada en 1978, como lo es nuestra Constitución pudiera anticiparse y dar respuesta a todas las cuestiones y problemáticas que suscitaría el desarrollo de su contenido. El Tribunal Constitucional, como garante último de nuestra norma suprema ha actuado como intérprete de los preceptos en ella consagrados, actualizándolos a las exigencias del mundo actual unas veces, y otras dotándolos de un nuevo sentido.

6. BIBLIOGRAFÍA

Cámara Villar, G. (2011) «La reforma del artículo 135 CE», *Revista Española de Derecho Constitucional*, 93, pp.159-210.

ESTEBAN, J. de (2019) “La usurpación del Gobierno: los decretos-leyes”, EL MUNDO, edición del martes, 12 marzo 2019.

Falcón y Tella, R. (1984) «El Decreto-ley en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Constitucional*, 10, pp. 183-213. (Versión *on line*: <https://www.dialnet.es>).

Herrera Molina, P. M. (1998) *Capacidad económica y sistema fiscal*, Edit. Marcial Pons Librero Editor, Madrid, 590 pp.

Pérez Royo, F. y Carrasco González, F.M. (2018) *Derecho financiero y tributario Parte General*, Edit. Civitas, Cizur Menor, 700 pp. (Versión *on line*: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

Rodríguez Bereijo, A. (1992) «El sistema tributario en la Constitución», *Revista Española de Derecho Constitucional*, 36, pp. 23-69. (Versión *on line*: <https://www.dialnet.es>).

Rodríguez Bereijo, A. (2005) «Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria», *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, 13, pp. 235-251.

Rodríguez Bereijo, A. (2005) «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico», *Revista española de Derecho Financiero*, 125, pp. 5-40. (Versión *on line*: <http://0-www.aranzadidigital.es>).

Rodríguez Bereijo, A. (2006) «Descentralización política y descentralización fiscal: La experiencia española», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, 20, pp. 13-39. (Versión *on line*: <https://www.dialnet.es>).

Rodríguez Bereijo, A. (2014) «Gasto público, estado social y estabilidad presupuestaria», *Conferencia*, pp. 121-140.

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Torres Muro, I. (1997) «Las peculiaridades de la ley de presupuestos en la reciente jurisprudencia constitucional», *Revista Española de Derecho Constitucional*, 49, pp. 311-328.

7. JURISPRUDENCIA

Auto del Tribunal Constitucional 9/2012 de 13 de enero.

Real Decreto 2135/1980, de 26 de septiembre, sobre liberalización industrial.

Real Decreto 3887/1982, de 29 de diciembre de Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

STC 100/2012, de 8 de mayo.

STC 157/2011 de 18 de octubre.

STC 182/1997 de 28 de octubre.

STC 192/2000 de 13 de julio.

STC 215/2014 de 18 de diciembre.

STC 221/1992 de 11 de diciembre.

STC 45/1989 de 20 de febrero.

STC 56/1990, de 29 de marzo.

STC 6/1983 de 4 de febrero.

STC 76/1990 de 26 de abril.

STC 76/1992 de 14 de mayo.

STC 83/2014 de 29 de mayo.

STC 85/1992 de 8 de junio.