

# **DERECHO FINANCIERO**

**MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

**SUMARIO:** 1. La actividad financiera del Estado. 11. Contenido del Derecho Financiero. 111. Principios constitucionales del Derecho Financiero: 1. Principios materiales de justicia tributario; 2. Principio formal de reserva de ley tributario; 3. Principio material de justicia en el gasto público. IV. El principio de justicia financiera.

## **ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**

Derecho Financiero es aquel sector del Ordenamiento jurídico que regula la actividad financiera del Estado y demás entes públicos.

El Estado, como todo grupo social organizado, tiene unos objetivos o fines que cumplir y, para poder alcanzarlos, ha de realizar unos gastos que exigen, a su vez, la obtención de los ingresos necesarios para ello.

Pues bien, se llama actividad financiera a aquella actividad de obtención de ingresos y su posterior empleo en forma de gasto para la consecución de ciertos fines.

Naturalmente, tanto las entidades públicas como las privadas así como las personas físicas desarrollan una actividad de obtención de ingresos y realización de gastos, pero al Derecho Financiero lo que le compete es la actividad financiera de los entes públicos.

Así pues, de lo dicho hasta ahora se deduce que la actividad financiera puede identificarse, sintéticamente, con los ingresos y gastos públicos teniendo presente que aquélla se caracteriza por la nota de la instrumentalidad por cuanto presta a los órganos de la Administración Pública que tienen actividad final los medios económicos para ejercitarla, y en esta función agota su alcance. Carácter instrumental de la actividad financiera que se hace patente en el artículo 142 de Constitución al ordenar que las Haciendas Locales dispongan «de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas» o en el 156 al proclamar que las Comunidades Autónomas gozan de «autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias».

También puede definirse el Derecho Financiero desde otra perspectiva, utilizando palabras de SAÍNZ DE BUJANDA (1977), como aquella rama del Derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales regula los procedimientos de percepción de ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines. Es decir, el Derecho Financiero es, desde este punto de vista complementario del anterior, el conjunto de normas y principios que regulan la Hacienda Pública.

Hay una doble acepción jurídica de Hacienda Pública. En sentido objetivo, la Hacienda Pública está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus Organismos autónomos, como dice el artículo 2 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria de 23 de septiembre de 1988 con una formulación que, aunque referida al Estado, vale también para las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales y, en general, para todas las Entidades públicas.

La Hacienda Pública vendría así a ser entendida en un sentido puramente patrimonial, sería la riqueza, los medios con los que cuenta el ente público para el cumplimiento de sus fines.

En sentido subjetivo, la Hacienda Pública es la personificación jurídica del Estado (o de la Comunidad Autónoma ...) en cuanto actúa financieramente; es decir, considerada la Hacienda como persona jurídica es el Estado mismo en cuanto ejerce derechos y obligaciones referentes a su vida económica. Desde este punto de vista, el Derecho Financiero sería el Ordenamiento del sujeto que desarrolla la actividad financiera, apareciendo así la Hacienda Pública como un sujeto de Derecho, como una persona jurídica pública sometida a un Ordenamiento propio y singular.

## 11. CONTENIDO DEL DERECHO FINANCIERO

Como hemos visto, en la actividad financiera existen dos ámbitos que constituyen las dos grandes cuestiones en torno a las que se articula o estructura el Derecho Financiero: el ingreso y el gasto públicos.

Los entes públicos pueden obtener ingresos de varias clases. Los más importantes son los tributarios en, cuanto que los tributos constituyen el principal medio de financiación de los gastos públicos de modo que, por su relevancia dentro del conjunto de ingresos públicos y por la homogeneidad de sus normas, han disfrutado de un tratamiento sustantivo mucho mayor que otros institutos jurídico-financieros.

El tributo puede ser definido como una prestación pecuniaria establecida coactivamente por el Estado u otro Ente público, con poder o potestad para ello, con la finalidad de cubrir los gastos públicos.

El tributo ha de tener por objeto una prestación pecuniaria porque los ingresos públicos son siempre dinerarios, han de adoptar la forma de recursos monetarios de modo que no constituyen ingresos públicos las prestaciones **in natura** de las que también pueden ser acreedores los entes públicos.

Es, además, una prestación coactiva en cuanto que viene impuesta por la ley prescindiendo de la voluntad del obligado, basta con que se realice el supuesto de hecho de la norma, el llamado hecho imponible, para que surja la obligación tributario. Ciertamente, la realización del supuesto de hecho, por ejemplo la compra de un inmueble, se lleva a cabo voluntariamente por el sujeto pasivo o deudor del tributo, pero su voluntad sólo es relevante a efectos del negocio jurídico de compraventa en cuanto tal y no en relación con la consecuencia tributario, con el nacimiento de la obligación de pagar una suma de dinero en concepto de tributo por haberse realizado el hecho imponible, que es una obligación que surge independientemente de su voluntad.

Una tercera nota tradicionalmente utilizada para identificar al tributo es su carácter contributivo; es decir, que tiene por finalidad la financiación de los gastos públicos. Es ésta, sin embargo, una nota discutida por dos razones: porque todos los ingresos públicos se destinan a la cobertura de los gastos públicos y porque existe una clase de tributos, los tributos con fines extrafiscales, que no pretenden tanto un fin recaudatorio cuanto conseguir ciertos objetivos sanitarios, comerciales, etc. Sin embargo, frente a

estos argumentos, conviene señalar que es el dato del fin recaudatorio el que permite distinguir el tributo de otras prestaciones coactivas y que, aun cuando concurrir fines extrafiscales en determinado tributo, lo que caracteriza al tributo como es su finalidad contributiva.

La Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, que previsiblemente va a ser objeto próximamente de una completa revisión y sustitución por un texto nuevo y que, en su día, representó un notable avance en orden a establecer, bien es cierto que con rango de ley ordinaria, con lo que ello significa de no vinculación del legislador posterior a ella, los principios básicos y normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario español, no formula un concepto de tributo pero distingue en su artículo 26 tres clases de tributos y da una definición de cada una de ellas. Esas tres clases son los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, que se diferencian, en esencia, atendiendo al hecho imponible.

Según el citado artículo, son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta; las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurren las dos siguientes circunstancias: a) que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados y b) que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente; contribuciones especiales son 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 o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Dejando al margen algunas imprevisiones jurídicas del artículo 26, como, a título de ejemplo, caracterizar al impuesto por la ausencia de contraprestación ya que ésta no puede ser nota distintiva del impuesto porque ningún tributo supone una contraprestación en sentido técnico, de ese precepto se desprende que el hecho imponible del impuesto concierne únicamente a situaciones o actividades del sujeto pasivo sin ninguna vinculación con servicios o actividades de la Administración (por ejemplo, obtener rentas, comprar un inmueble), en cambio, el hecho imponible de la tasa se refiere a servicios o actividades de la Administración en favor de una persona singularmente identificable y que reúnan los requisitos de ser obligatorios y estar reservados al sector público por disposición normativa o porque por su propia naturaleza de actos de autoridad no puedan ser prestados por particulares (ejemplo paradigmático de hecho imponible de la tasa sería la expedición del Documento Nacional de Identidad); por último, en la contribución especial, el hecho imponible consiste en la realización de una obra pública o el establecimiento o de un servicio público que, además de producir un beneficio general a la colectividad, beneficia especialmente a personas determinadas que se convierten en sujetos pasivos del tributo (v. gr., si el Ayuntamiento establece el alumbrado en una calle que carecía de él, se beneficia toda la comunidad pero, además, aumenta el valor de los inmuebles de esa calle de modo que los propietarios deberán pagar la contribución especial que, dentro de

los límites que establece la Ley de Haciendas Locales, puede imponer el Ayuntamiento).

Por otra parte, existe, además de las anteriores, otra figura, el precio público, que puede exigir la Administración tanto por la prestación de un servicio o la realización de una actividad a favor de un sujeto cuando no se dan los requisitos necesarios para exigir una tasa como por la utilización privativa de bienes de dominio público. Pues bien, el examen del régimen jurídico de los precios públicos en nuestro Ordenamiento (Ley de tasas y precios públicos y la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) nos permite afirmar (COLLADO YURRITA, 1989) que en realidad son tributos parafiscales, esto es, se trata de verdaderas tasas a las que el legislador ha cambiado el nombre para tratar de evitar que, como todo tributo, esté sometido al principio de reserva de ley a **fin** de que la Administración pueda fijar libremente su cuantía sin tener que someterse ley. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre viene a afirmar que los precios públicos exigidos por servicios o actividades respecto a las cuales no exista real libertad del sujeto para solicitarlos por ser servicios objetivamente indispensables para satisfacer las necesidades básicas del particular o respecto de los cuales hay un monopolio de derecho o de hecho en favor del ente público, son prestaciones coactivas sometidas al citado principio de reserva de ley.

Un segundo tipo de ingreso público está constituido por los que derivan de la Deuda pública, entendiéndose por tales los que el Estado obtiene como consecuencia del recurso al crédito. Así, se suele hablar de un Derecho de la Deuda Pública como aquella rama del Derecho Financiero que organiza, como recurso constitutivo de la Hacienda, las diversas modalidades jurídicas de obtención de caudales por la vía del crédito público, y regula los procedimientos y las formas de las operaciones y los empréstitos que en cada supuesto se concierten.

Si esta parcela del Derecho Financiero estudia cualquier forma de ejercicio del crédito público; esto es, cualquier actividad por la que el Estado u otros entes públicos obtienen caudales que ingresan en el Tesoro y respecto de los cuales asumen una posición deudora, nos parece equívoca su denominación porque la modalidad de endeudamiento que legalmente se califica como Deuda Pública es sólo una de esas modalidades de endeudamiento, por lo que resulta preferible hablar de Derecho del crédito público o, si se prefiere, de Derecho del endeudamiento público, en el que cabrían otras formas de endeudamiento, como los empréstitos forzosos en los cuales falta la nota de la voluntariedad por parte del que entrega una suma de dinero al Estado. En esta hipótesis, estamos en presencia de una coactividad, naturalmente impuesta por ley, que es una nota característica del tributo pero, mientras que en el caso de los ingresos tributarios el ingreso que obtiene el ente público es definitivo, en el sentido de que no se va a devolver, en el caso del endeudamiento la regla general es que la suma ingresada por el Estado ha de ser devuelta o, en caso extremo de que el Estado no se comprometa a su devolución, al menos pagará unos intereses por el capital recibido.

La tercera clase de ingresos son los ingresos patrimoniales, que tienen menor importancia para el Derecho Financiero tanto desde el punto de vista recaudatorio como desde el punto de vista de su régimen jurídico. En efecto, mientras que esta disciplina se ocupa de todo el régimen de los tributos y del endeudamiento público, los ingresos patrimoniales están regulados, en general, por normas de Derecho privado de forma que el régimen sustantivo de las relaciones jurídicas a través de las cuales se desarrolla la explotación de los bienes patrimoniales del Estado o se lleva a cabo su actividad empresarial no pertenece al Derecho Financiero que se ocupa solamente, como dice PÉREZ ROYO (1995) de los aspectos procedimentales o de contabilidad pública relacionada con tales ingresos.

Tradicionalmente existía un cuarto tipo de ingresos que eran los ingresos monopolísticos. El monopolio de derecho se produce cuando el Estado, mediante el adecuado instrumento normativo, se reserva a sí o a un tercero la producción o comercialización de un bien o la prestación de un servicio.

Establecido un monopolio, éste puede generar ingresos tributarios, si existe un tributo que grave la producción o adquisición del bien o la utilización del servicio monopolizados o que grave los beneficios obtenidos por el titular del monopolio. También puede dar lugar a ingresos patrimoniales, que se producen cuando el Estado gestiona el monopolio o bien participa en el capital social de la entidad que lo explota.

En cambio, por exigencias de la normativa comunitaria, ya no existen los llamados ingresos monopolísticos en sentido estricto, que estaban constituidos por aquella especial participación en beneficios que el Estado se reservaba cuando concedía a un tercero la titularidad o la gestión de un monopolio.

Además de esas grandes categorías de ingresos a los que acabamos de referirnos, no podemos desconocer que existen otras materias o normas como las relativas a las sanciones pecuniarias y la emisión de moneda y circulación fiduciaria cuya adscripción al Derecho Financiero es discutida porque el fin perseguido no es tanto el recaudatorio cuanto la represión de comportamientos antijurídicos en el primer caso o la ejecución de la política monetaria estatal en el segundo, de modo que el interés jurídico protegido por esas normas no es el interés financiero. Sin embargo, siendo ello cierto, no lo es menos que esas normas o institutos jurídicos no son totalmente ajenas al Derecho Financiero en cuanto pueden generar ingresos públicos.

La segunda gran parcela de la que se ocupa el Derecho Financiero es el gasto público, estudiando, a partir de la exigencia constitucional de que el gasto público realice una asignación equitativa de los recursos públicos y de que su programación y ejecución responda a los principios de eficiencia y economía, los procesos jurídicos mediante los que se adoptan, ejecutan y controlan las decisiones relativas a la utilización de los recursos económicos del Estado, procesos que se articulan en torno a una institución básica: el presupuesto.

El presupuesto ha sido definido por RODRÍGUEZ BEREIJO (1976) como aquel acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de los gastos que el ejecutivo puede realizar durante un período de tiempo determinado, un año, en los fines que detalladamente se especifican y se prevén los ingresos que se obtendrán para cubrir esos gastos. Así pues, la Ley de Presupuestos constituye, respecto de los ingresos, una mera previsión contable, mientras que respecto de los gastos su trascendencia es absoluta en cuanto que solamente podrán realizarse los gastos que esa ley autorice, de forma que la consignación de una cifra determinada en el supuesto, lo que se llama crédito presupuestario, supone la autorización para gastar esa cantidad, no más, en la finalidad concreta para la que se ha establecido ese crédito presupuestario.

La Constitución, además de imponer un principio de justicia material en el gasto público, al que nos referiremos posteriormente, establece una serie de principios presupuestarios, de carácter fundamentalmente formal, como los principios de legalidad, anualidad, unidad y control. El control presupuestario, esto es, la verificación de que la ejecución del Presupuesto por parte de la Administración se acomoda a la autorización en que consiste la Ley de Presupuestos, aprobada por las Cortes a partir del Proyecto que presenta el Gobierno, es tanto un control interno llevado a cabo por la propia Administración a través de la Intervención General del Estado como un control externo desarrollado por las Cortes y el Tribunal de Cuentas, que es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y demás entes públicos.

El Derecho Presupuestario, como rama del Derecho Financiero, es, pues, el Derecho de los gastos públicos. No obstante lo dicho, se está llevando a cabo, desde hace algún tiempo, un notable esfuerzo, ciertamente interesante y valioso, de construir un Derecho de los gastos públicos distinto del Derecho Presupuestario. Esta concepción, desarrollada por BAYONA (1991), de un Derecho de los gastos públicos cuyo objeto sería el estudio de las necesidades públicas, es decir, los fines públicos contemplados desde una perspectiva patrimonial y los problemas que plantea su más justa satisfacción mediante la utilización de los fondos públicos, es una construcción que pretende profundizar en el análisis jurídico de las necesidades públicas y de la adecuación del empleo de los fondos públicos para la realización de la justicia financiera.

Si esto es así, no es necesaria, a nuestro juicio, la elaboración de un Derecho de los gastos públicos distinto del Derecho Presupuestario. En efecto, el Derecho Presupuestario debe ser considerado como el Derecho de los gastos públicos, como el conjunto de normas que regulan la gestión, administración y erogación de los recursos económicos del Estado y demás entes públicos, teniendo presente que la realización de los gastos públicos aparece ligada a la ejecución de los fines de la comunidad, lo cual significa que la asignación de los recursos públicos está determinada por los principios, los objetivos y los fines que en un momento histórico dado la Constitución reconoce como fines y necesidades públicas. El problema ha radicado en que, hasta fecha reciente, los estudios de esta parte del Derecho Financiero se han centrado en el examen de las relaciones Gobierno-Parlamento en materia presupuestaria, en detrimento de otro ámbito de cuestiones de la mayor trascendencia: el estudio jurídico del gasto público, que ha de tener como norte el análisis del cumplimiento por el Estado del deber de perseguir fines públicos con la realización del gasto público, análisis en el que el Presupuesto desempeña un papel fundamental.

### **III. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO FINANCIERO**

Dejando al margen otros preceptos constitucionales en los que se establecen prescripciones sobre diversas materias jurídico-financieras, en la Constitución existe un artículo, el 31, de fundamental importancia para el Derecho Financiero.

El análisis de este artículo se puede estructurar en tres grandes cuestiones: 1) Principios materiales de justicia tributario, 2) Principio formal de reserva de ley tributario y 3) Principio material de justicia en el gasto público.

#### **1. Principios materiales de justicia tributaria**

Ordena el artículo 31.1: «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 palabra «Todos», el legislador constituyente está estableciendo el principio de generalidad en el reparto de las cargas tributarias y prohibiendo la existencia de privilegios fiscales, lo cual supone que el legislador ordinario debe configurar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que refleje capacidad económica y debe hacerlo de tal modo que, salvo una causa constitucionalmente legítima, toda persona física o jurídica que realice ese acto, hecho o negocio obligada a satisfacer la cuota tributaria correspondiente, pues, como ha dicho el Tribunal Supremo (Sentencia de 2 de junio de 1986) «La generalidad como principio de la ordenación de los tributos... no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los

ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de Ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad; su opuesto la alusión **intuitu personae**, la acepción de personas».

Siendo esto así, la vigencia del principio de generalidad no es incompatible, como subrayan MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO (1995) con el establecimiento de beneficios fiscales (exenciones, bonificaciones ... ) para la consecución de determinados objetivos o fines dotados de cobertura constitucional, aun cuando el beneficio fiscal favorezca a personas dotadas de capacidad económica para hacer frente al tributo de que se trate. Esto sucede, por ejemplo, cuando una sociedad anónima que ha obtenido grandes beneficios goza de una bonificación en el Impuesto de Sociedades por haber incrementado la plantilla de trabajadores contribuyendo así a la política de pleno empleo que deben promover los poderes públicos como objetivo constitucionalmente relevante.

Por otra parte, la palabra «Todos» pone de manifiesto que el deber de contribuir a los gastos públicos no alcanza sólo a los españoles sino a cualquier persona que entre en contacto con el Ordenamiento español realizando un comportamiento gravado por un tributo establecido en nuestra legislación.

Otro principio recogido en el artículo 31.1 es el de capacidad económica, que constituye el principio tributario por antonomasia no solamente en el momento de creación de las no tributarios sino también en el de su interpretación y aplicación.

Como ha escrito CORTÉS DOMÍNGUEZ (1985), el principio de capacidad económica es el criterio material de justicia tributario, pero no constituye por sí solo la justicia sino que la plena consecución de ésta exige respetar otros principios como el de generalidad, igualdad y progresividad siendo la capacidad económica el parámetro para hacerlos efectivos. Esto significa que un tributo es justo si se adecúa a la capacidad económica de la persona que ha de pagarlo, y esa conformidad con la capacidad económica se ha de proyectar en una doble vertiente: de un lado, quien posea un determinado nivel de capacidad económica no deberá tributar; de otro, todo el que posea un determinado nivel de capacidad económica deberá contribuir, teniendo en cuenta además, que la contribución de cada uno deberá cuantificarse tomando en consideración la capacidad económica de las demás personas.

Ahora bien, para precisar el alcance de este principio es necesario tener en cuenta que la contribución de los sujetos a los gastos públicos se realiza a través de un amplio elenco de tributos que forman el llamado sistema tributario (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto de Sociedades, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, etc.). Cada uno de los tributos grava una determinada manifestación de capacidad económica (la obtención de renta, la titularidad de un patrimonio ... ) y cada uno de ellos, para ser justo, ha de respetar esa exigencia. Sin embargo, no es suficiente que cada tributo grava una determinada manifestación de capacidad económica sino que es necesario, además, que el sistema tributario esté estructurado de forma que los titulares de capacidad económica contribuyan de acuerdo con su capacidad real, bien sea a través de un tributo determinado, bien sea por razón de otros. Pero no sólo eso, sino que, además, el sistema tributario debe ser configurado por legislador de modo que aquellas personas que posean una mayor capacidad económica contribuyan en mayor medida a los gastos públicos. Por ello se dice que el principio de capacidad económica no realiza por sí solo la justicia tributario sino que ésta exige que el citado principio se combine con los de generalidad, igualdad y progresividad.

El artículo 31.1, al consagrar el principio de capacidad económica, está imponiendo al legislador tributario un doble mandato. Uno de carácter positivo, ordenándole tipificar como hecho imponible las situaciones que reflejan capacidad económica, pues, como dice el Tribunal Constitucional en la Sentencia 27/1981, de 20 de julio: «Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra», debiendo tenerse en cuenta, la hora de aplicar este mandato constitucional, el conjunto de figuras que integran el sistema tributario para conseguir que la carga tributaria total que soporta cada sujeto sea la adecuada a su capacidad económica real.

Junto a este mandato de sentido positivo, el artículo 31.1 incorpora otro, de carácter negativo y corolario lógico del anterior, que opera como límite al legislador: un tributo que tuviera como presupuesto de hecho una circunstancia que no fuera indicativa de una capacidad económica estaría vulnerando la Constitución.

Ahora bien, la exigencia constitucional de que solamente se configuren como hecho imponible situaciones indicativas de capacidad económica opera como una exigencia general que debe respetar el legislador fiscal en el momento de la creación del tributo, de forma que si en un caso particular la realización del hecho o negocio jurídico tipificado como hecho imponible no es reflejo de una capacidad económica real por parte de quien lo realiza, eso no implica sin más la inconstitucionalidad de la norma que habrá de ser aplicada también a ese supuesto de hecho, salvo que exista una exención. Así lo ha sostenido la doctrina, invocando el llamado principio de la normalidad de los casos, y así lo ha venido a confirmar el Tribunal Constitucional en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo afirmando que: «Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza 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».

Pero el principio de capacidad económica no opera solamente en el momento en que la ley tipifica los hechos imponibles, sino que se proyecta sobre toda la regulación del tributo. Es decir, de poco vale que el elenco de hechos imponibles establecidos por el legislador sea exquisitamente respetuoso con el citado principio si, en el momento de regular los mecanismos técnico-jurídicos que permiten cuantificar la prestación pecuniaria que ha de satisfacer cada uno de los sujetos que realizan un determinado hecho imponible, no se respeta igualmente el reiterado principio.

Como hemos visto anteriormente, la realización de la justicia tributario exige combinar el principio de capacidad económica con otras exigencias, cuales son la generalidad, la igualdad y la progresividad. Por ello, ha dicho el Tribunal Constitucional en la Sentencia 27/1981, de 20 de julio, como la igualdad que se reclama en el artículo 31.1 de la Norma Fundamental está íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, no puede ser reconducida simplemente a la igualdad formal que proclama el artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio, precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la distribución de la renta.

Siendo la igualdad un valor superior del Ordenamiento, según proclama el artículo 1 de nuestra Carta Magna, éste no puede limitarse a garantizar la igualdad formal sino que debe tender a lograr la igualdad real (art. 9.2 C.E.) y al servicio de este objetivo, que vincula a todos los poderes públicos, el legislador puede valerse del sistema tributario adoptando medidas normativas de carácter fiscal que sirvan para corregir las situaciones de desigualdad real que no se ajustan a la Constitución, porque el principio de igualdad

no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de su renta, al origen de ésta o a cualquiera otra circunstancia que considere relevante para atender al fin de la justicia.

No obstante, para hacer efectiva la exigencia de igualdad real, establecida en el artículo 9.2 tanta importancia, al menos, como el sistema tributario tiene el gasto público que constituye un instrumento de notable eficacia para realizar una distribución de la renta más equitativa y avanzar, así, hacia la igualdad real. Por lo tanto, el juicio acerca del nivel de cumplimiento del valor igualdad no puede quedar limitado al análisis del grado de respeto que alcanza en el campo tributario sino que ha de formularse atendiendo a todo el Ordenamiento jurídico financiero, puesto que la idea de sistema tributario justo está orientada a una determinada finalidad: la redistribución de la renta, que se realiza no solamente con la detracción, vía tributos, de un mayor volumen de recursos económicos de los contribuyentes con mayor capacidad económica sino también, como proyección imprescindible de ello, con un mayor gasto público a favor de los sujetos y sectores con menor nivel de renta.

Resulta de todo lo anterior que el criterio de realización del principio de igualdad tributaria es el principio de progresividad según el cual, a medida que aumenta la riqueza de un sujeto, su contribución a los gastos públicos se incrementará en una proporción mayor que la que aquella.

Aun cuando el principio de progresividad es una exigencia del sistema tributario en su conjunto y no de cada figura en concreto, eso no significa, como observa ESCRIBANO (1988) que determinados tributos, o modos de articularse otros, no puedan ser declarados contrarios a la Constitución por pugnar con aquel principio o, más específicamente, por introducir factores de no progresividad tan intensos que resulte altamente improbable un resultado global del sistema tributario caracterizado por la progresividad.

El artículo 3 1.1 de la Constitución, después de proclamar los principios de justicia tributaria concluye ordenando que el sistema tributario no podrá tener, en ningún caso, alcance confiscatorio.

Esta cautela constitucional, novedosa no sólo en el Derecho español sino también en el comparado, ha sido criticada por la doctrina por entender que tal previsión supone desconocer que los tributos, de acuerdo con su configuración dogmática y con las exigencias de la Constitución, están basados en el principio de capacidad económica por lo que no pueden tener carácter confiscatorio y si alguno lo tuviera, sería inconstitucional por vulnerar la capacidad económica. Siendo este planteamiento correcto, nos parece insuficiente porque el límite de la no confiscatoriedad no debe proyectarse únicamente sobre cada figura tributario sino también sobre el sistema tributario pues una grave falta de coordinación normativa en la regulación de los distintos tributos, que puede verse incrementada por la existencia de tributos estatales, autonómicos y locales, podría dar lugar a que la aplicación de diversas figuras tributarios llegue a privar al contribuyente de las rentas o los bienes concretos sobre las que se proyecten esos tributos concurrentes.

En este sentido, ha dicho el Tribunal Constitucional en Sentencia de 4 de octubre de 199 que «la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional establece con referencia al resultado de la imposición (...) es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las

diversas figuras tributarios vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución "que garantiza el derecho a la propiedad privada" como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta».

En cualquier caso, prescindiendo de ejemplos extremos, como este último, resulta ciertamente difícil establecer criterios técnicamente operativos para situar el límite más allá del cual se incurre en un resultado confiscatorio.

## **2. Principio formal de reserva de ley tributario**

Dispone el apartado tres del artículo 31 de la Constitución que «Sólo podrán establecerse prestaciones personales y patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».

Se plasma así el principio de reserva de ley en materia tributario (aunque no solamente en este campo), de una honda raigambre histórica que se remonta a la Edad Media y que fue acogido por los textos constitucionales decimonónicos. En la actualidad, este principio cumple varias funciones que determinan su alcance. En primer lugar, es expresión de la regla de la autoimposición, según la cual los tributos han de ser aprobados por los representantes de quienes han de satisfacerlos y constituye al mismo tiempo, desde una perspectiva garantista individual, un instrumento de defensa de los derechos de libertad y propiedad de los ciudadanos. Pero, junto a estas funciones tradicionales, en el momento presente se le suele atribuir la de ser un instituto que garantiza el interés colectivo a que las decisiones sobre la distribución de las cargas fiscales sean adoptadas por el Parlamento en cuanto institución que asegura la composición de intereses contrapuestos en la ordenación del reparto de las cargas tributarias, realizándose de esta manera las exigencias democráticas en el campo tributario.

El principio de legalidad o reserva de ley tiene, en este ámbito, un carácter relativo. No exige que la regulación total de cada tributo se lleve a cabo de forma íntegra por una ley, pero sí que sea ésta quien establezca y regule los elementos esenciales del tributo. Por elementos esenciales del tributo ha de entenderse los relativos a la identidad así como los referentes a su entidad.

Los elementos relativos a la identidad son aquellos que permiten identificar un tributo, y un tributo se puede identificar si sabemos qué hecho origina el nacimiento de la obligación tributaria (el hecho imponible) y qué personas están obligadas a pagarlo (los sujetos pasivos). Los elementos relativos a la entidad son los que permiten cuantificar la obligación (la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota). Además, existe un elemento esencial que, como todos los elementos esenciales, está reservado a la ley pero respecto del cual, a diferencia de los otros, es la propia Constitución quien expresamente lo ordena en el artículo 133.3: todo beneficio fiscal, esto es, las exenciones y bonificaciones, deberá establecerse por ley. Esta expresa previsión constitucional en este punto es manifestación de una razonable preocupación por un cierto control sobre beneficios fiscales en orden a evitar una desordenada proliferación de los mismos, preocupación que conduce al propio legislador constituyente a ordenar que en los Presupuestos Generales del Estado se consigne el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado, permitiéndose así el conocimiento de la cantidad de dinero que se deja de obtener por mor de las exenciones y bonificaciones.

Si los tributos han de ser establecidos por una ley, resulta entonces que solamente el Estado y las Comunidades Autónomas pueden crear sus propios tributos mientras que las Corporaciones Locales, en cuanto que carecen de potestad legislativa, no pueden establecer directamente los suyos sino que hace falta una ley, estatal o autonómica, que cree los tributos locales y regule los elementos esenciales de los mismos, cuya normativa podrá ser ya desarrollada, dentro de los límites que marque la ley, por las Corporaciones Locales a través de su potestad reglamentaria que se ejercita a través de las Ordenanzas fiscales. En este sentido, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 19/1987, sentencia discutible y discutida por la forma de argumentar y fundamentar su decisión, sostiene que la reserva legal en esta materia, además de los fines que señalábamos anteriormente, cumple una función al servicio de otros principios: la preservación de la unidad del Ordenamiento y de una básica igualdad de los contribuyentes, lo que conduce al Tribunal a entender que estas Corporaciones, aunque el Pleno del Ayuntamiento representa a todos los ciudadanos de la localidad, no puedan crear sus tributos y, ni siquiera, fijar libremente el tipo de gravamen de un tributo local establecido por una ley estatal, que ha definido el hecho imponible, ha determinado los sujetos pasivos y ha señalado los criterios generales de concreción de la base imponible.

### **3. Principio material de justicia en el gasto público**

Establece el artículo 31.2 de la Constitución: «El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía».

Este precepto supone la consagración de un principio de justicia material en el gasto público lo cual supone una novedad, de trascendental importancia, no sólo en la historia del constitucionalismo español sino también desde la óptica del Derecho comparado, pues, tradicionalmente, se había considerado que, en última instancia, el gasto público respondía a decisiones de orden político que no estaban sujetas a normas o principios jurídicos materiales de justicia. El control del gasto público se reducía a un control de legalidad, esto es, a un mero control formal.

El artículo 31.2 supone un nuevo planteamiento. No basta con controlar la legalidad en la realización de un determinado gasto, es decir, verificar que se han observado las normas legales y reglamentarias que ordenan el procedimiento de ejecución del gasto, sino que ese precepto permite, y exige, enjuiciar la legitimidad de las decisiones en materia de gasto público, las decisiones de gastar en unas determinadas finalidades antes que en otras.

El artículo 31.2 impone dos exigencias: 1º. la equidad en la asignación de los recursos públicos. Ello significa que la citada asignación ha de estar determinada por los principios y objetivos que la Constitución reconoce como fines y necesidades públicas de la comunidad, de forma que la acción prestacional de los poderes públicos ha de encaminarse a la consecución de los objetivos de igualdad y efectividad en el disfrute de los derechos que ha consagrado la Carta Magna, teniendo en cuenta que el legislador se encuentra ante la necesidad de conjugar no sólo diversos valores y mandatos constitucionales entre sí sino también tales mandatos con la insoslayable limitación de los recursos disponibles. Y 2º, la eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto, lo que implica la utilización de técnicas de gestión que aseguren la máxima racionalidad y rentabilidad en el empleo de los recursos públicos.

De estos dos postulados el primero es el primordial de modo que, si es preciso, la máxima eficacia debe ceder ante la equidad, aun cuando, ciertamente, la realización

efectiva del principio de equidad en el gasto público no constituya una tarea exenta de dificultades.

#### **IV.- EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FINANCIERA**

De todo lo anterior resulta patente que la Constitución establece una determinada concepción de cómo debe articularse la actividad financiera y, por tanto, del Derecho Financiero, en cuanto que impone unos principios de justicia que informan las bases del régimen jurídico de éste.

En tal sentido, es fundamental tener presente que el artículo 31 consagra el principio de justicia financiera. Es decir, no se preocupa sólo de fijar los criterios de justicia a la hora de la obtención de ingresos sino que también establece el principio de justicia material en el gasto público al exigir una asignación equitativa de los recursos públicos. Y ello es decisivo porque la entrada del Estado en la vida económica, con un papel protagonista, exige que el Derecho y el jurista presten atención tanto a la justicia del ingreso como a la justicia del gasto, pues de nada sirve exigir los tributos de acuerdo con unos parámetros de rigurosa justicia si a la hora de realizar el gasto público éste desequilibra la balanza que tan meticulosamente se había logrado

En este orden de reflexiones conviene subrayar la importancia del Derecho Financiero como instrumento de lo que BOBBIO llama función promocional del Ordenamiento jurídico puesto que la Constitución consagra, en muchos preceptos, la transformación de las funciones que se encomiendan al Estado contemporáneo, estableciendo en numerosos artículos, además de la tradicional función garantista, la función promocional. De modo que el Derecho Financiero, en cuanto constituye la ordenación jurídica de la Hacienda Pública, es esencialmente un Derecho redistributivo cuyo núcleo está formado por los problemas derivados del empleo de los recursos obtenidos; es decir, la problemática de las relaciones entre el ingreso y el gasto.

Ello nos sitúa frente a dos cuestiones, al menos, de extraordinaria importancia que se le plantean hoy al Derecho Financiero. De una parte, el incremento de las funciones estatales, con el paso del Estado liberal al Estado social de Derecho en el que se asigna a la Hacienda Pública un papel redistributivo, como ya hemos indicado, conduce a un notable aumento del volumen del gasto público y, en esta situación, las decisiones sobre el aumento del gasto público van a incidir necesariamente en la elección, en el campo de los ingresos, acerca de los diferentes mecanismos para financiar aquel. Y si bien es cierto que del artículo 31.1 de la Constitución se desprende que ha de ser el tributo el principal método para la cobertura de los gastos públicos, el incremento de las necesidades y servicios que pueden hoy día reputarse esenciales y la articulación de diversos instrumentos técnico-jurídicos que permiten a los Entes públicos que satisfacen esas necesidades y prestan esos servicios obtener los medios económicos para atenderlos requieren superar las categorías tributarias clásicas en orden a lograr que ciertos principios fundamentales, como el de capacidad económica y el de legalidad, que tradicionalmente se han vinculado con el tributo, y a los que posteriormente nos referiremos, se proyecten también sobre otras clases e ingresos públicos porque siendo diversas las formas de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos todas ellas deben responder a unos mismos principios formales y materiales de justicia que constituyan un mínimo común denominador en aras a garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas y, en definitiva, en orden a lograr la plena justicia financiera.

Esta tesis, que propugna una construcción unitaria de los ingresos públicos encuentra apoyo en el artículo 31 de la Constitución, donde se recogen los dos

principios que antes citábamos de expresa: capacidad económica y reserva de ley. Centrándonos sólo en este último como piedra de toque de la tesis que sostenemos, comenzaremos recordando que el principio de reserva de ley o de legalidad que establece el citado artículo se proclama en su apartado 3 con las siguientes palabras: «Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». A nuestro entender, la fórmula del 31.3 es una fórmula que no se refiere únicamente a los tributos sino que tiene un alcance más amplio.

En efecto, como ha dicho con gran claridad PÉREZ ROYO (1995) quedan dentro del principio de legalidad las prestaciones públicas impuestas de manera unilateral, sin el concurso la voluntad del obligado, viniendo a coincidir **grosso modo** dichas prestaciones con el concepto de tributo, en el bien entendido de que este concepto cubre no solamente los tributos en sentido formal estricto, sometidos a la normal legislación tributario, sino también otras prestaciones que, siendo esencialmente tributarios, escapan a la normativa típica de los tributos, como ocurre con las cotizaciones a la Seguridad Social. Pero, además de en los tributos, incluidos estos peculiares tributos, cabría considerar que se requiere la intervención del legislativo en relación con ciertos supuestos como las tarifas de los contratos de adhesión propios de los servicios públicos que podamos reputar esenciales, y ello sería necesario incluso cuando esos servicios fueran prestados en régimen de Derecho privado y por entidades no públicas.

Este planteamiento ha sido acogido por el Tribunal Constitucional italiano, en la Sentencia 72/1969, de 9 de abril, aplicando el artículo 23 de su Constitución a las tarifas telefónicas, al considerar que el servicio telefónico constituye un servicio esencial, en la sociedad contemporánea, que es prestado en régimen de monopolio público. Esta sentencia, que merece ser adecuadamente valorada pues el artículo 31.3 de la Constitución española está basado en el 23 de la italiana, responde, en esencia, al siguiente pensamiento: el desarrollo de la sociedad se traduce en existencia de muchas necesidades que hoy día deben considerarse esenciales y que son satisfechas por el Estado y demás entes públicos; el ciudadano no goza, de hecho y precisamente por el carácter básico de la necesidad, de libertad para decidir si solicita o no el servicio, que formalmente es de solicitud voluntaria, por lo que cobra pleno sentido aplicar también en estos casos el principio de reserva de ley para que ésta regule los vínculos jurídico-patrimoniales que generan, de modo que se sometan a régimen con rango de ley el establecimiento y regulación de las prestaciones patrimoniales que deban satisfacerse por esos servicios materialmente necesarios para el individuo. En esta misma línea se sitúa, como hemos visto anteriormente, la sentencia del Tribunal Constitucional español 185/1995.

El otro gran reto que se le plantea al Derecho Financiero, que, por lo demás, es una cuestión pendiente desde hace algún tiempo, consiste en garantizar la operatividad del principio de justicia en el gasto. La constitucionalización de un principio de justicia en esta materia exige determinar las vías que hagan efectiva la penetración de este principio en el ámbito normativo así como los mecanismos de tutela que aseguren a los ciudadanos el cumplimiento por parte del Estado del deber de perseguir fines públicos con el gasto público. Hoy día, el estudio jurídico del gasto quizás constituya, por su crecimiento y por la pluralidad de relaciones jurídicas que engendra, el mayor reto al que deben responder los cultivadores del Derecho Financiero.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BAYONA DE PEROGORDO, J.J., *El Derecho de los gastos públicos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

COLLADO YURRITA, M.A., «Tasas y precios en la Ley reguladora de las Haciendas Locales», *Impuestos*, núm. 12, 1989.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, Ed. Civitas, 4ª edición, Madrid, 1985.

MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos, 6ª edición, Madrid 1995.

PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Civitas, 5ª edición, Madrid, 1995.

RODRÍGUEZ BEREIJOO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

SAÍNZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero, T. 1*, vol. I', Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1977.