

icade núm. 100 [Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales]

Recensiones

Recensiones.

La Constitución Fiscal de España.

Autor: Álvaro Rodríguez Bereijo.

Editorial: Centro de Estudios Constitucionales.

Año de Publicación: 2015.

ISBN: 978-84-259-1691-5.

Álvaro Rodríguez Bereijo, presidente del Tribunal Constitucional desde 1995 hasta 1998, realiza en esta obra un estudio acerca de la necesaria justificación constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos con el pago de impuestos en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, y a la luz de la reciente reforma del artículo 135 de la Constitución Española, que establece los principios de equilibrio presupuestario y estabilidad financiera.

El Libro está dividido en cuatro partes. En la primera se realiza una reflexión acerca de la viabilidad del Estado de la Autonomías en el contexto de la crisis económica y el peligro que existe de quebrar los principios del Estado Social y Democrático con las políticas de recortes realizadas para cumplir el principio de estabilidad presupuestaria contenido en el actual artículo 135 de la Constitución Española. Posteriormente, el autor analiza en profundidad el concepto de Constitución Económica y Fiscal, el contenido de los principios constitucionales de la imposición y, finalmente, la reforma del artículo 135 de la Constitución.

Se plantea en la introducción el enfrentamiento que existe entre dos concepciones distintas de Estado. Una de las concepciones aboga por un Estado prestacional que reconozca y cubra los derechos sociales en cualquier circunstancia; la otra incide en que el Estado sólo ha de reconocer esos derechos en la medida en que se disponga de medios suficientes para cubrir su coste. En este punto el autor reconoce que la decisión entre qué derechos se cubren y la medida en que son cubiertos es fundamentalmente una decisión política, si bien indica de manera acertada dos límites a esa aparente discrecionalidad: la equidad en la asignación de derechos públicos y programación y ejecución del gasto público de acuerdo con los principios de eficiencia y economía.

En el primer capítulo, el autor sitúa en la dogmática alemana el origen del concepto de Constitución Económica Española, recogida en los artículos 33, 38, 128, 130, 131 y 1.1 de la Constitución. Así, entiende que se trata de un conjunto de normas que establecen el marco de la estructura y funcionamiento del sistema económico, entre cuyos principios básicos destacan: la propiedad privada delimitada por su función social, la libertad de empresa o la libertad de establecimiento y cesación de la actividad económica, todo ello unido a la necesidad de intervención directa del Estado en la economía principalmente a través de su

actividad financiera, esto es, mediante las herramientas del ingreso y gasto públicos.

El Profesor Rodríguez Bereijo indica dos principios fundamentales de dicha Constitución Económica: el principio de justicia y el de unidad política, económica, social y jurídica. Ello plantea cuestiones prácticas en el ámbito del conflicto competencial entre el Estado y la CCAA, pues si bien el principio de unidad no supone uniformidad, serían inconstitucionales las medidas establecidas por una comunidad autónoma que vulnerasen ese principio de unidad. Sin embargo, el autor también nos señala que la potestad del Estado para fijar la ordenación y dirección de la política económica general no es una potestad absoluta, sino que encuentra su límite en las competencias de las Comunidades Autónomas, que no pueden quedar vacías de contenido en base al cumplimiento del principio de unidad. Ello nos lleva a una necesaria colaboración, cooperación y coordinación entre las Administraciones para resolver estos conflictos de competencias.

Posteriormente se señala la neutralidad político-económica de la Constitución Económica Española respecto del régimen económico que ha de ser establecido por el legislador, pues se le deja un amplio margen con los únicos límites de la economía de mercado y los principios del Estado Social y Democrático de Derecho. Sin embargo, el Profesor Rodríguez Bereijo hace notar la influencia que tiene la pertenencia de España a la Unión Europea, lo que supone en la práctica que el legislador se vea limitado por el principio de armonización.

A continuación, se profundiza en el difícil equilibrio entre los derechos sociales reconocidos por el Estado Social y Democrático de Derecho y el coste que supone garantizarlos. Se considera que dichos derechos sociales no tienen un contenido inatacable, sino que sólo son posibles de acuerdo con los recursos disponibles, lo que hace de la Hacienda estatal, en sus potestades tributarias y de gasto público, un instrumento indispensable para la realización del Estado Social y Democrático de Derecho. El legislador utilizará el presupuesto como herramienta para fijar el límite de dichos derechos sociales, pero debe tenerse en cuenta que dentro del ejercicio de su potestad presupuestaria no podrá vaciarlos de contenido, razón por la cual los Tribunales tendrán una función de control sobre esta potestad presupuestaria.

El capítulo finaliza con una reflexión acerca del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, al cual el ex-presidente del alto órgano constitucional califica de abierto, indeterminado, asimétrico e insuficiente, lo que se deriva de la poca claridad de la Constitución con respecto al reparto de competencias entre Estado y CCAA. Propone asimismo una corrección de sus deficiencias descentralizando el sistema tributario, lo que supondría una corresponsabilidad fiscal de las CCAA en la financiación de su volumen de gasto. Sin embargo, el autor advierte del peligro que podría suponer la descentralización para el principio constitucional de igualdad tributaria, aunque sin llegar a definir una solución a este conflicto.

En el segundo capítulo se tratan los principios constitucionales de la imposición, introduciendo en primer lugar el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Comienza distinguiendo entre tres tipos de deberes: deberes de la personalidad, deberes de función y deberes de prestación. Se señalan los derechos fundamentales como una categoría aparte, unas posiciones jurídicas autónomas, subjetivas, universales, individuales, permanentes y esenciales. Asimismo, el Magistrado y Profesor los considera como inaplicables de forma directa, pues necesitan de desarrollo legislativo para hacerse efectivos. Esto conduce a que su destinatario no sea el ciudadano directamente, sino el Estado que ha de desarrollar legislativamente dichos deberes para hacerlos efectivos, lo cual choca con una parte de la doctrina que entiende que los ciudadanos son destinatarios directos de dichos principios.

En cuanto al deber específico de contribuir, el autor plantea tres visiones. En primer lugar, se propone el deber de contribuir como una obligación del ciudadano frente al Estado, lo que supondría la existencia de una relación de poder en la que el primero queda sometido al segundo, lo que la doctrina llama una relación especial de sujeción. Esta visión no concuerda con las bases del Estado Social y Democrático de Derecho, siendo ampliamente criticada por la doctrina y cuestionada por su obsolescencia. En segundo lugar, se recoge la teoría que entiende la relación entre Estado y ciudadano como una relación crediticia o jurídico-privada. Se plantea el principio de legalidad como límite a la soberanía tributaria del Estado, pues este puede imponer tributos a través de una ley, de lo que se deriva que un deber constitucional como el de contribuir sólo es exigible si se encuentra recogido en una ley que lo regule y establezca sus elementos esenciales. Ello nos lleva a la misma conclusión que se apuntaba supra, pues queda así el ciudadano obligado de manera mediata por el deber constitucional de contribuir, pues el origen de dicha obligación sería la ley que desarrollara ese deber y no tanto el deber en sí. Por último, la tercera visión plantea el artículo 31 de la Constitución en términos de derecho/deber del ciudadano y una vinculación para el poder público que ha de exigir la contribución al primero. Sería así una fuente directa de obligaciones y derechos para el ciudadano que deriva del sometimiento general del mismo a la CE y al resto del ordenamiento jurídico.

El ex-presidente del Tribunal Constitucional analiza a continuación las funciones del deber constitucional de contribuir: la legitimación del tributo, servir de límite y garantía jurídica y proporcionar una orientación programática de la actuación de poderes públicos. Asimismo, indica que del artículo 31 de la Constitución se deriva la facultad del ciudadano de acudir a los tribunales cuando no se cumplen los límites recogidos en dicho artículo. Se realiza entonces un profundo análisis del principio de legalidad derivado del principio político de autoimposición. Ello sirve de garantía individual y proporciona seguridad jurídica ante intromisiones arbitrarias en la libertad y propiedad de los ciudadanos, asegura la democracia y contribuye a los principios de unidad del ordenamiento en la regulación de tributos y de igualdad de contribuyentes ante el poder tributario. Sin embargo, tal y como ha reiterado el Tribunal Constitucional y la doctrina ha apoyado por unanimidad, la reserva de ley no es absoluta, sino relativa, ya que tan sólo afecta a los elementos esenciales del tributo.

Posteriormente, el autor introduce la posición del Tribunal Constitucional ante los principios de seguridad jurídica y de irretroactividad, que los considera vitales pero no absolutos, pudiendo ser admisible en algunos casos la retroactividad impropia, que afectaría a relaciones jurídicas actuales y no concluidas.

En relación al resto de principios materiales de justicia tributaria del ordenamiento tributario enunciados en artículo 31.1 de la Constitución, Don Álvaro Rodríguez Bereijo se aproxima a ellos determinando su función de inspirar un sistema tributario más justo, pero sin derechos y obligaciones concretas para el ciudadano. A continuación hace un análisis pormenorizado del artículo 31.1 estableciendo las consecuencias prácticas de dicho artículo. En dicho artículo estarían contenidos: el principio de generalidad entendido no como sometimiento de todos los ciudadanos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, sino como primera condición de realización la igualdad tributaria; el principio de capacidad económica como límite a la libertad del legislador en la configuración del sistema tributario, de forma que este no podría establecer tributos que no derivasen de una manifestación de capacidad económica; el principio de justicia del sistema tributario, del cual no se derivan derechos y obligaciones concretos para el ciudadano, sino que su cumplimiento se alcanzaría a través del resto de principios; los principios de igualdad y progresividad referidos al sistema tributario en su conjunto, no pudiendo haber desigualdad o falta de progresividad sin una justificación objetiva y razonable, como sería el combatir fraude fiscal o razones de política financiera; y el principio de no

confiscatoriedad, que supondría un límite último del sistema tributario en su conjunto y se concretaría en la prohibición de agotamiento de la riqueza imponible por parte del impuesto concreto, lo cual no sólo se conseguiría con tipos efectivos del cien por cien de progresividad, sino que debe hacerse un juicio de proporcionalidad para juzgar la confiscatoriedad de dicho impuesto.

El tercer capítulo versa sobre el poder presupuestario del Estado a la luz de la reciente reforma del artículo 135 de la Constitución. Comienza señalando la importancia del Presupuesto como requisito indispensable para que la Administración realice sus funciones y el necesario control del mismo por parte del Parlamento, lo cual se ve reflejado en la obligatoriedad de regular los presupuestos a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado. El autor critica convenientemente la falta de debate en la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado que tiene como consecuencia el desplazamiento del poder legislativo por el ejecutivo, la racionalización del procedimiento parlamentario en el examen y votación de presupuestos, la limitación al derecho de enmienda, el aumento de competencias presupuestarias del Gobierno y el contenido consolidado del presupuesto. Todo ello convierte la Ley de Presupuestos en un *documento extraordinariamente rígido* a la modificación y al control por el Parlamento y en su elaboración para el Gobierno, lo que, en opinión del autor, ha derivado en «un debate ritual dirigido más hacia cuestiones políticas generales que pudieran atraer la atención de la opinión pública hacia tal o cual partido político o a exigencias clientelares de determinados grupos sociales».

La crítica continúa con la desnaturalización de la Ley de Presupuestos provocada por la incorporación a la misma de normas típicas de derecho codificado. Se critica el uso de las Leyes de Acompañamiento, pues regulan materias vinculadas a los presupuestos sin estar sometidas a los límites constitucionales de una Ley de Presupuestos. Ello supone, según parte de la doctrina, un ataque al derecho de participación política y un peligro para la seguridad jurídica, opinión que no comparte el Tribunal Constitucional, que considera, con el único voto particular discrepante del Magistrado Manuel Aragón, que las Leyes de acompañamiento son acordes a la Constitución, asunto sobre el que el Profesor Rodríguez Bereijo se muestra equidistante. El análisis continúa señalando la imposibilidad de creación de tributos a través de la Ley de Presupuestos, si bien se admite la adaptación de los mismos a la realidad social sin habilitación legislativa. El autor reclama además –en contra de la opinión mayoritaria del Tribunal Constitucional– que los principios de unidad y homogeneidad del ordenamiento y de igualdad de los contribuyentes no implican que el principio de legalidad presupuestaria sea predicable con respecto a todo el Derecho Presupuestario, de forma que según el Profesor Rodríguez Bereijo los límites del artículo 134 de la Constitución no resultarían de aplicación a las Leyes Presupuestarias de las Comunidades Autónomas.

En relación a la prórroga automática de los Presupuestos que tiene lugar cuando no se aprueba una nueva Ley de Presupuestos Generales, sostiene que son admisibles leyes complementarias que autorizan un incremento del gasto sólo si dicho gasto va dirigido a hacer frente a obligaciones de pago previamente contraídas, pues de lo contrario serían inconstitucionales.

A continuación se introduce el tema de las obligaciones pecuniarias de la Administración condenada por sentencia firme, exponiéndose la pugna entre el principio de legalidad presupuestaria y la tutela judicial efectiva, unida ésta al principio de seguridad jurídica. Se entiende que en este caso de colisión de principios prevalecen la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica, por lo que los Tribunales y la Administración han de tomar medidas para hacer efectivo el pago con cargo al crédito correspondiente de su Presupuesto. Aquí el autor distingue entre el momento en que surge la obligación –en el momento de la sentencia– y el momento en que ésta es exigible –al ejecutar la Ley de Presupuestos–,

teniendo siempre en cuenta que la Administración debe hacer todo lo presupuestariamente posible para pagar y no dilatar el procedimiento. En relación con los intereses, se plantea la duda de si el privilegio de la Administración con respecto a los intereses que satisface, menores que los aplicables a los particulares, encuentra justificación, reflejándose las posiciones doctrinales al respecto y dando el Profesor Rodríguez Bereijo una posible solución al conflicto presentando dos posibles vías de interpretación.

En relación con las subvenciones del Estado a las CCAA en materias reservadas a estas a través de la Ley de Presupuestos, la cuestión conflictiva radica en la posible injerencia en la autonomía financiera de las Comunidades autónomas por mor de la regulación y gestión centralizada que hace el Estado de dichas subvenciones. Se reconoce tanto la autonomía presupuestaria de CCAA –lo cual supone la prohibición de injerencia al Estado, que no puede invadir competencias exclusivas de las CCAA– como el *spending power* del Estado, que tiene esa potestad de gasto para contribuir al equilibrio social de sectores que lo necesiten atendiendo al contenido y alcance de su título competencial. En el caso concreto de las subvenciones europeas, se considera al Estado titular de la competencia en relaciones internacionales con carácter exclusivo, no así en su ejecución, pues de lo contrario se vaciarían las competencias de las CCAA.

Por último, el Profesor Rodríguez Bereijo finaliza su análisis con el estudio de la reforma del artículo 135 de la Constitución, la cual fue fuertemente criticada por la posible quiebra de la soberanía y su acometimiento de forma sumarísima sin contar con el acuerdo de los partidos minoritarios. La reforma supone una habilitación al Estado y a las instituciones de la Unión Europea para controlar, vigilar y disciplinar a Comunidades Autónomas y Entes Locales, limitando su autonomía financiera y generando una financiación condicionada a un límite de déficit y de deuda, con el objetivo de lograr el equilibrio presupuestario plurianual. Se argumenta en contrario que no existía alternativa a la constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria, pues debía dotársele de estabilidad, así como garantizarse la viabilidad del Estado Social y Democrático de Derecho.

Esta obra es especialmente recomendable para aquellos que se introducen por primera vez en el área del Derecho Fiscal, pues se realiza un exhaustivo y brillante análisis acerca del deber constitucional de contribuir, pilar básico del sistema impositivo español. Si bien el profesor Bereijo no da una respuesta a todas las cuestiones que plantea, su obra nos permite alcanzar una comprensión más profunda acerca del deber constitucional de contribuir y sus implicaciones. Es especialmente destacable el estudio que realiza de la reforma del artículo 135 de la Constitución Española, ya que, a través del mismo, se clarifican las dudas que ha suscitado la reciente reforma en sus extremos más conflictivos.

Antonio Yanes Clemente

Alumno Colaborador del Área de Derecho Financiero y Tributario