

# EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD O RESERVA DE LEY TRIBUTARIA \*

EUGENIO SIMON A COSTA \*\*

Quiero que mis primeras palabras sirvan para expresar mi sincera satisfacción por encontrarme ante tan ilustres maestros y expertos en Derecho Financiero y Tributario. Se encuentra aquí lo más brillante de la ciencia jurídico-financiera latinoamericana y es un inmenso honor tener la oportunidad de dirigirme a tan cualificados especialistas. Por este motivo estoy profundamente agradecido a las entidades patrocinadoras de este *Forum*, y muy especialmente a quienes no han escatimado esfuerzos para hacer realidad estas jornadas de estudio, los profesores González García, Asorey y Morgeglia.

Para evitar equívocos lingüísticos y malentendidos provocados por el diferente contexto jurídico/positivo en el que cada uno de nosotros encuadramos nuestras ideas, me van a permitir ustedes comenzar mi intervención sobre el principio de legalidad (yo prefiero hablar de reserva de ley) con algunas observaciones elementales, que no me atrevería yo a hacer si no fuera con esta única finalidad de aclarar el sentido con el que voy a utilizar ciertos términos. Desde ahora les pido excusas por repetir conceptos que seguramente conocen ustedes mejor que yo.

## LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY

El principio de legalidad debe ser hoy día diferenciado netamente del principio de reserva de ley, que es el que, desde mi punto de vista, expresa esa necesidad de que sea precisamente la ley la que regule determinados aspectos del tributo.

\* Agradezco la autorización del Instituto de Estudios Fiscales para la publicación de este trabajo, así como la ayuda recibida para su realización.

\*\* Español. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Navarra.

El principio de legalidad es el que establece las relaciones entre la norma general o el ordenamiento (el bloque de legalidad en terminología de Hauriou) y el acto singular o acto administrativo, entre norma y administración. Se formula en dos versiones diferentes que se denominan respectivamente principio de vinculación negativa de la Administración (la Administración puede emanar libremente actos administrativos en cualquier materia que no esté prohibida por la norma general, aunque no tenga autorización expresa para hacerlo o, con palabras de García de Enterría, "la Administración puede usar de su discrecionalidad, esto es, de su libre autonomía, en todos aquellos extremos que la Ley no ha regulado"<sup>1</sup>) y principio de vinculación positiva (la Administración sólo puede actuar en las materias para las que cuenta con autorización específica de la ley, es decir, todo acto administrativo debe tener amparo en una norma general que autorice su emanación)<sup>2</sup>.

En cambio el principio de reserva de ley, es un principio que se refiere a las relaciones entre la ley y las demás normas jurídicas que no tienen rango de ley. A éste es al que yo me voy a referir en mi ponencia.

En los orígenes del constitucionalismo el principio de reserva de ley se confunde con el de legalidad, pues la rígida separación de poderes impide al Ejecutivo dictar normas generales, pero la cada vez mayor asunción de competencias normativas por el Ejecutivo obliga a plantear el problema de las relaciones entre la norma administrativa y la norma legal, a cuyo efecto el principio de reserva de ley se diferencia netamente y cobra plena autonomía en relación con el principio de legalidad, cuyo significado actual es el de todo acto administrativo debe fundarse en una norma general autorizante. El significado primario de la reserva de ley es, por el contrario, que una materia, en nuestro caso la tributaria, tiene que regularse por ley y no por reglamento.

Mi segunda observación preliminar, también aclaratoria, es que la reserva de ley, en el sentido en que voy a hablar de ella, sólo tiene cabida en una constitución rígida no derogable por ley ordinaria. Si fuera de otra forma, el principio tendría muy poco valor, puesto que el propio legislador podría levantar los límites que la reserva de ley impone sobre él. En España es frecuente encontrar la afirmación de que la reserva de ley se encuentra formulada en el artículo 10 de la Ley General Tributaria,

<sup>1</sup> García de Enterría y Fernández Rodríguez, *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, Civitas, Madrid, 1981, p. 367.

<sup>2</sup> Cfr. González García, "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978", *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 70.

cosa que no es cierta, como acertadamente subrayó ya hace algún tiempo mi maestro, el profesor Calvo Ortega.<sup>3</sup> El propio preámbulo de la LCT yerra cuando dice que "en el art. 10 se desarrolla el principio de reserva de ley contenido en el título preliminar, que, como en él se advierte, será de inexcusable observancia por la Administración". El principio de reserva de ley no es solamente un principio "de inexcusable observancia por la Administración", sino que es inexcusable observancia por el Legislador ordinario, característica que sólo puede predicarse del mismo si es la propia Constitución la que lo establece y desarrolla.

Por este motivo, tomo postura en el debate que antes se ha suscitado sobre si la reserva de ley es o no un tema que deba ser incluido en el Código tributario, inclinándome por la idea que defendió el profesor Valdés Costa, que sostuvo que la reserva de ley no es un problema que pueda resolverse en el Código.<sup>4</sup> Si entenderíamos estrictamente el título de estas jornadas ("los principios constitucionales en el marco de la codificación"), mi intervención debería estar fuera de programa, pues el principio de reserva de ley no es materia sobre la que pueda decidirse en un código no constitucional.

Cosa distinta es que la ley ordinaria y, por tanto, el Código tributario, establezca la preferencia de ley sobre determinadas materias, que es algo muy distinto. La ley ordinaria puede disponer que ciertas materias sólo se regulen por ley, pero esta norma tiene una diferencia fundamental con la reserva, diferencia que no se escapa a ninguno de los oyentes: la preferencia de ley puede ser suprimida por otra ley ordinaria posterior, que puede establecer lo contrario, cosa que no sucederá cuando exista una auténtica reserva de ley, que no es disponible por el legislador ni es deslegajizable en ningún caso.

<sup>3</sup> Calvo Ortega, "Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 80, 1969, p. 264.

<sup>4</sup> Sin embargo, el profesor Valdés Acosta sostiene que "la insuficiencia de los textos constitucionales debe ser colmada por la ley tributaria. No basta consagrar en términos generales el principio, sino precisar cuál es su verdadero contenido y, dentro de lo que permitan los respectivos ordenamientos jurídicos, por normas de rango superior a la ley ordinaria, a los efectos de asegurar su permanencia y efectividad" (Valdés Costa, "El principio de legalidad. El sistema uruguayo ante el Derecho Comparado", *Revista Tributaria*, núm. 75, p. 464). Tal como entiendo el principio de reserva de ley, la insuficiencia de la Constitución no puede ser colmada por la ley.

## RESERVA DE LEY TRIBUTARIA Y CONSENTIMIENTO DEL IMPUESTO

Hechas estas precisiones terminológicas, pasaremos a analizar el fundamento de la reserva de ley. Suele afirmarse frecuentemente --en estas Jornadas ha sido dicho ya más de una vez-- que el principio de legalidad está en crisis. Yo no comparto en absoluto esta afirmación. Quizá sea cierto que está y ha estado siempre en crisis una determinada concepción del principio de reserva de ley, pero se trata de una concepción equivocada que no corresponde con lo que hoy día es el principio de reserva de ley tributaria y, aún más, no se corresponde ni siquiera con lo que fue en su origen y en las etapas subsiguientes de su evolución. Para demostrarlo hay que profundizar sobre el fundamento del principio de reserva de ley.

Es un lugar común de la doctrina situar el origen histórico del principio de reserva de ley (legalidad) en los albores de la baja Edad Media época en que los nacentes reinos europeos despertaron del letargo medieval en que los había sumido la invasión de los pueblos bárbaros o, en el caso de España, la invasión musulmana. Por ejemplo, Sáinz de Bujanda dice: "El recorrido histórico político que acabamos de hacer nos sitúa en el preciso momento en que el principio de legalidad el tributo aparece explícitamente formulado en nuestro ordenamiento jurídico (se refiere al siglo XII). En su configuración positiva, el principio surgió --más tarde adquiriría otros significados-- como fórmula transaccional entre las doctrinas que postulaban la voluntariedad del impuesto y las necesidades financieras de la época".<sup>5</sup> Según Alberto Xavier, "a partir del siglo XI estaba ya definitivamente enraizada en los pueblos europeos la idea de que los tributos no podrían ser cobrados sin que hubiesen sido creados por él; y, en efecto, el art. XII de la Magna Charta... se limitó a consagrar formalmente una regla que ya había sido consuetudinariamente impuesta".<sup>6</sup>

Tanto la evolución socio-económica (desvinculación de los súbditos respecto de la tierra y nacimiento de la burguesía o población urbana) como política (consolidación de los reinos y de la primacía del poder del monarca) condujeron al que se ha dado en llamar principio de consen-

<sup>5</sup> Organización política y Derecho Financiero. Origen y evolución del principio de legalidad", *Hacienda y Derecho*, vol. I, IEP, 1975, p. 229. Sobre el origen histórico véase también González García, "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978", *op. cit.*, pp. 81 y ss.

<sup>6</sup> Alberto Xavier, "Tipicidad y legalidad en el Derecho Tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 120, 1975, p. 1266.

timiento del impuesto: las necesidades financieras crecieron considerablemente (especialmente en las monarquías embarcadas en aventuras imperialistas) y los recursos económicos hubieron de buscarse en esa clase urbana emergente que recabó para sí la participación en las decisiones de Estado, en particular la decisión de consentir los impuestos.

Esto ha dado lugar a que algunos autores, incluso actuales, interpreten el principio de reserva de ley casi exclusivamente desde la perspectiva de la autoimposición. "La tradicional exigencia de la autoimposición -- dice Bartholini -- debe ser considerada históricamente actual. Del mero interés económico de conservar los propios bienes es inseparable la conciencia de la propia dignidad, y de esta última es igualmente inseparable el interés político individual de influir sobre la conducta del Estado. La síntesis de estos tres elementos constituyen precisamente la exigencia de la autoimposición".<sup>7</sup>

Sin embargo estas afirmaciones sobre el origen histórico del principio de legalidad no pueden ser aceptadas sin matices. No hay duda de que las Cámaras representativas y el acceso del Estado llano a las decisiones políticas va unido al voto de los servicios o impuestos para financiar los gastos públicos. Pero identificar esa intervención con el consentimiento del impuesto por los afectados y, más aún, enlazar el principio de reserva de ley tributaria en su sentido actual con el voto de los servicios o pedidos, encierra al menos dos inexactitudes.

Ni la intervención de la burguesía o la nueva clase social del Estado llano aprobando tributos en las Cámaras puede confundirse con la autoimposición, ni el origen de la reserva de ley se remonta al pasado tan lejano. Si enlazamos la reserva de ley con la intervención de la burguesía en la aprobación de los servicios, será muy difícil ponerse de acuerdo en las conclusiones sobre problemas concretos, porque la reserva de ley cumple una función tan distinta de la que pudo cumplir aquella institución, que no es en absoluto comparable: la reserva de ley no nació en la baja Edad Media.

En primer lugar --les decía--, la intervención burguesa en la aprobación de los tributos a través de las Cámaras representativas, no es identificable con el principio de autoimposición. No es totalmente correcto confundir la intervención de la burguesía en las decisiones fiscales con la autoimposición. Acertadamente lo destaca Checa González: "Sin embargo, como ha señalado Carande, lo cierto es que las Cortes dispensaron sistemáticamente la autorización solicitada por el monarca

con generosidad desmedida, no teniendo éstas tampoco una función fiscalizadora, ni aún consultiva, en materia de gasto público. Este fenómeno, sin duda extraño a primera vista, se puede fácilmente explicar si tenemos en cuenta que los representantes en Cortes de las ciudades no eran, en absoluto, representantes de la masa del pueblo, sino tan sólo de la burguesía, que era una clase privilegiada, por lo que al rey le resultaba muy fácil conseguir que no ejercitasen ningún tipo de control utilizando para ello el sencillo expediente de otorgar a aquélla abundantes privilegios, de los cuales quedaban naturalmente excluidos los pecheros, que eran, en definitiva, los únicos y auténticos contribuyentes natos".<sup>8</sup> Y también Albiñana: "Los mecanismos de representación política de los pecheros eran prácticamente inexistentes y, por ello, puede afirmarse que los contribuyentes no estaban representados en las Cortes".<sup>9</sup>

El distanciamiento de los orígenes históricos del principio de legalidad con respecto a la idea de autoimposición es destacada ciertamente por Berlini, que cita un texto inglés de 1297 en el que, para establecer gravámenes, se exige el consentimiento de "Arzobispos, Obispos, Nobles, Militares, Burgueses y otros hombres de nuestro reino". "Ahora bien, puesto que los Arzobispos y los Obispos estaban exentos de impuestos, y también lo estaban los nobles (obligados a proporcionar las milicias), si el principio de legalidad de los tributos hubiera estado determinado por la autoimposición... probablemente o no se habría insertado en un documento que se refería en primer lugar a sujetos exentos del impuesto o por lo menos se hubiera colocado entre las últimas disposiciones y no entre las primeras. Si, por el contrario, el principio de legalidad se introducía por motivos políticos, para limitar la soberanía del Rey, entonces la intervención del clero y de la nobleza estaba más que justificada".<sup>10</sup>

Según Berlini el objetivo era simplemente limitar los poderes del rey: "Como es sabido, la Magna Carta, que por primera vez consagró dicho principio, fue concedida para poner fin a una larga lucha entre Juan Sin Tierra y la nobleza y el clero ingleses apoyados por Felipe II de Francia. Es plenamente lógico que mediante el reconocimiento de la necesidad

<sup>8</sup> Checa González, "El principio de reserva de ley en materia tributaria", *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol. II, IEF, Madrid, 1987, pp. 792 y 793.

<sup>9</sup> Albiñana García-Quintana, "La evolución histórica del presupuesto español", HEF, núm. 11, 1971, p. 25.

<sup>10</sup> Berlini, *Principi di Diritto Tributario*, I, Giuffrè, Milano, 1972, p. 326.

<sup>7</sup> Bartholini, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Cedam, Padova, 1975, p. 54.

del consenso del pueblo en la institución y cobro de impuestos se quisiera limitar la iniciativa del Rey, dado que el dinero es siempre el nervio de la guerra".<sup>11</sup>

Pero por otra parte, tampoco es exacto afirmar que el origen del principio de reserva de ley se encuentra en el voto medieval de los servicios o pedidos del monarca a las Cortes. Para hablar con propiedad de reserva de ley es necesario situarse en el esquema jurídico-político constitucional liberal, donde se reconoce, por un lado, el derecho a la libertad y a la propiedad y, por otro, se impone la idea de que la ley es la expresión de la voluntad popular que se manifiesta a través de una asamblea representativa y que el Ejecutivo está sometido a la ley. El principio de reserva de ley, como norma que articula la ley y el reglamento no tiene nada que ver con el principio rector de las relaciones estamentales bajomedieval que con formaban la Constitución de la monarquía soberana que prevaleció en la Edad Moderna. La reserva de ley como principio que limita o restringe las facultades del Legislativo y del Ejecutivo no entronca en esos mecanismos jurídicos de aprobación de los impuestos en un contexto en que existía un monarca absoluto que estaba, precisamente, *a legitimus solutus*: el poder no estaba sometido a la ley, no era concebible el principio de reserva de ley.

La reserva de ley sólo es imaginable en el contexto del Estado constitucional que reconoce como principios básicos el derecho a la propiedad y el derecho a la libertad individual, y que establece que la ley es el máximo instrumento de expresión de la voluntad general, única voluntad habilitada para regular esos derechos que se consideran fundamentales.

#### LA SUPUESTA E INEXISTENTE CRISIS DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

Sólo desde esta perspectiva es lícito plantearse la cuestión de si el principio de reserva de ley está o no en crisis. Yo no voy a discutir si en el terreno de lo fáctico hay o no crisis de la reserva de ley en algún caso concreto o en algún país. Lo que interesa es que, desde el punto de vista conceptual y teórico, no solamente no creo que haya crisis del principio de reserva de ley, sino que la reserva de ley sigue siendo una institución fundamental en los momentos actuales y desempeña una función probablemente más importante de la que tuvo en sus orígenes.

<sup>11</sup> Berlín, *Principi di Diritto Tributario*, I, Giuffrè, Milano, 1972, p. 326.

Es cierto que, si entendemos la reserva de ley como una prolongación de un antiguo principio de autoimpedición, la reserva de ley no es que haya entrado en crisis con la evolución reciente del Estado constitucional, no es que haya perdido su función originaria. Si la reserva de ley se entiende así, la reserva de ley nació muerta.

A pesar de todo cuanto hemos dicho, el principio de reserva de ley se ha considerado siempre como la herencia, en el Estado liberal, del antiguo principio de consentimiento del impuesto. Así lo entendieron incluso los que protagonizaron las transformaciones del Estado absoluto, que no dejaron de invocar en defensa de la reserva de ley tributaria el principio de autoimpedición, lo que se explica en España, según Pérez Royo, por la "forma específica en que se produce la revolución burguesa en nuestro país; revolución de «compromiso», como la califica determina historiografía, sin que un corte radical, al menos a nivel de la superficie, con las instituciones del Antiguo Régimen...; lo que determinaba el que en ocasiones se buscara justificar precisamente en el pasado, con el que se estaba rompiendo, las nuevas instituciones".<sup>12</sup>

Esta defectuosa concepción del principio de reserva de ley es la que ha motivado que dicho principio llevase dentro de sí el germen de su propia crisis, dado que la autoimpedición sólo tiene sentido en un marco político en que los contribuyentes son súbditos de un poder soberano del que no participan y al que están sometidos.

Cuando la soberanía desaparece como concepto jurídico de Derecho interno y se convierte simplemente en un principio político en virtud del cual se reconoce que el origen de todo poder está en el pueblo, es decir, en el momento mismo en que nace el principio de reserva de ley, el principio de autoimpedición se vuelve innecesario, pues todos los poderes, incluso el ejecutivo, emanan de los ciudadanos. Las normas del ejecutivo también son normas, como las del legislativo, que, en última instancia, se fundan en la soberanía popular.

Sin embargo, esa pretendida crisis del principio de reserva de ley no es más que el fruto de una defectuosa interpretación del mismo. Si se entiende que el principio de reserva es la prolongación de un supuesto principio de consentimiento del impuesto, no puede decirse que haya entrado en crisis con la progresiva evolución del Estado liberal, sino que está en crisis desde su mismo nacimiento.

Creo que tiene razón Berlín cuando dice que el principio de reserva de ley tiene una justificación distinta según el momento histórico. Es necesario, por tanto, encontrar las razones que hoy justifican la reserva de ley antes de hablar de la crisis del principio.

<sup>12</sup> Pérez Royo, "El principio de legalidad tributaria en la Constitución", p. 396.

¿Cuáles, entonces, el fundamento actual del principio de reserva de ley? Yo creo que la reserva de ley sigue conservando básicamente su función originaria, pero su función originaria decimonónica, la que tuvo en el Estado liberal, que no es otra que la de constituir una garantía del derecho de propiedad y el derecho de libertad individuales, mediante un sistema tributario justo. Su fundamento originario y actual es la preservación y defensa de esos dos valores que constituyeron la esencia de la revolución liberal.

Según Bartholini "todo esto se produjo en base a una alta instancia ética. La propiedad --no, obviamente, la propiedad de cualquier bien-- es condicionante de la misma libertad humana; consistente la autonomía y el poder satisfacer los propios intereses, asegura a la persona humana dignidad, sustrayéndola a la necesidad, que es madre de no pocas abyecciones. La instauración del poder público en la propiedad marca una restricción de la libertad de hecho de la persona, de sus concretas posibilidades. Por ello esta intrusión ha hecho evolucionar la forma de Gobierno de absoluta en democrática y constitucional".

La defensa de la propiedad, con el sentido de derecho limitado por su función social como hoy se la concibe, sigue siendo el fundamento básico del principio de reserva de ley tributaria. Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional español.

«Como ocurre con otras de las reservas de ley presentes en la Constitución, el sentido de la aquí establecida no es otro que el de asegurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes... Esta garantía de la autodisposición de la comunidad sobre sí misma, que en la ley estatal se cifra (artículo 133.1), está también, en nuestro Estado constitucional democrático, una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia no menor, de la unidad misma del ordenamiento (art. 2 de la Constitución)» (STC 17-II-1987, FJ núm. 4, BOE 4-III).

Y así lo entiende también una parte de la doctrina:

"El principio de legalidad surge en la historia ligado, básicamente, a dos materias en las que se revela, mejor que en cualquier otra, la condición de súbditos o ciudadanos libres de los miembros de una comunidad: la definición de

delitos y penas (principio de legalidad penal) y el establecimiento de tributos (principio de legalidad).

En una sociedad libre sólo la comunidad puede imponerse a sí misma las normas que definen delitos y penas y sólo la comunidad puede imponerse a sí misma las normas que determinan los tributos, es decir, la cantidad con que cada uno de sus miembros ha de sostener los gastos de la colectividad.

Este es, a nuestro juicio, el significado último, sustantivo y esencial del principio de legalidad.

Principio que si bien en ciertas épocas apareció exageradamente ligado a la defensa de la propiedad privada, como garantía de que ésta no se limitaría en forma alguna sino a través de la Ley, debe ser entendido hoy como garantía esencial de la libertad en todos sus aspectos, también en su aspecto de libertad de creación y disposición de un patrimonio propio.<sup>13</sup>

Y ustedes dirán: todo esto es evidente. ¿Para qué vamos, pues, a perder el tiempo discutiendo cosas que tan claras, o al menos que parecen tan claras y las defienden todos? Pues porque no todos las defienden. Hay actualmente una corriente de pensamiento que pretende negar o poner en un segundo plano el carácter garantista del principio de reserva de ley.

Creo que hoy es necesario destacar esta función esencialmente garantista de derechos individuales que corresponde a la reserva de ley tributaria porque recientemente se ha pretendido desplazar el centro de gravedad de la reserva de ley hacia otros valores jurídicos, como son la igualdad y la uniformidad del ordenamiento, a los que también sirve la reserva de ley pero que, a mi juicio, desempeñan un papel secundario.

Quien ha abierto brecha en esta línea de postergación del carácter garantista del principio de reserva de ley ha sido un autor italiano que tiene un espléndido estudio sobre el artículo 23 de la Constitución italiana, cuya lectura es indispensable para quien desee profundizar en esta materia. Me refiero a Andrea Fedele,<sup>14</sup> que sostiene que hoy día la

<sup>13</sup> Ferrero Lapatza, "El principio de legalidad y las relaciones ley-reglamento en el ordenamiento tributario español", *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol. II, IEF, Madrid, 1987, p. 872.

<sup>14</sup> Andrea Fedele, comentario al artículo 23 CI, en *Commentario della Costituzione. Rapporti civili*, (a cura di G. Branca), Zanichelli Editore, Bologna, 1978.

reserva de ley no tiene ese carácter garantista que pudo tener en otros momentos. Para defender esta tesis utiliza los siguientes argumentos:

Por una parte, dice Fedele que "ni la doctrina ni la Corte constitucional se han preocupado de verificar la validez actual de la tesis tradicional, garantista del instituto, y esto ha determinado, al menos, una aparente incongruencia entre los resultados de la interpretación del artículo examinado por cuanto se refiere, de un lado, a la definición de las hipótesis de imposición a las que debe aplicarse y, por otro, a la determinación de la disciplina contenida en el precepto. La jurisprudencia de la Corte parece dispuesta a extraer todas las consecuencias implícitas en la afirmación de la función garantista de la reserva cuando determina o define el concepto de «prestaciones impuestas», mientras que la decidida atenuación de la rigidez de la reserva, que la misma jurisprudencia constantemente persigue, parece irreconciliable con una concepción propiamente garantista del instituto".<sup>15</sup>

Por otra parte, dice el autor italiano, "ha aparecido, en la doctrina, una tendencia difusa a negar o a poner en segundo plano, los perfiles garantistas de la reserva de ley... Al individualizar la ratio de la reserva de ley con referencia a las características del procedimiento legislativo, o bien al régimen propio de la ley o de los actos que tienen fuerza de ley, la doctrina ha puesto en evidencia cómo la reserva misma puede ser concebida en función inmediata de intereses generales, así como que la eventual tutela de los intereses individuales de los ciudadanos resulta sólo mediata o indirecta".<sup>16</sup>

El profesor Pérez Royo ha recogido esta idea ha defendido en España, que la función esencial de la reserva de ley tributaria es la garantía de intereses colectivos, y que queda en segundo plano la función garantista del principio de reserva de ley en relación con los derechos individuales. "De acuerdo con esto --dice Pérez Royo-- en las formulaciones constitucionales actuales sobre el principio de legalidad tributaria es necesario ver, a mi juicio, por encima de una norma garantista de la propiedad o de la libertad del individuo, un principio puesto en defensa y garantía o interés de la sociedad a un desarrollo democrático de una parte esencial del conjunto de la política como es la política fiscal. Desarrollo democrático que, en este punto, equivale a debate y aprobación de las instituciones que constituyen la base de esta política en el Parlamento, es decir, en el órgano que más adecuadamente garantiza la composición

de los intereses de las diferentes clases y fracciones de clase existentes en el país.

Yo creo que algo de razón no les falta a estos autores. Hay un interés en que la política fiscal se discuta democráticamente, esto es innegable. Pero a mí me parece que hay una petición de principio en la afirmación de que el fundamento de la reserva de ley tributaria es el interés en que las Cortes discutan los impuestos, porque ésta es una característica propia de todas las reservas de ley. La reserva de ley consiste precisamente en eso: en la discusión democrática en Cortes de determinadas materias. Por tanto es una redundancia innecesaria y un desentoque del problema sostener que el fundamento de la reserva de ley tributaria es el interés general en que se debaten en el Parlamento las normas o determinadas normas tributarias.

Naturalmente que hay un interés democrático en discutir la política fiscal, pero ¿por qué? Porque éste es uno de los procedimientos con los que se garantiza el derecho fundamental a la propiedad y el derecho a una contribución justa en un Estado democrático.

#### EL CARÁCTER GARANTISTA DE LA LEY

La reserva de ley, como he dicho, tiene una función garantista de la libertad y la propiedad individuales. Ahora hemos de preguntarnos ¿por qué es precisamente la ley formal, y no otro tipo de normas, la que proporciona esa garantía? O, en otras palabras, ¿cuál es la garantía que presta la ley, que está ausente en otras fuentes de Derecho? Porque hay que reconocer que los reglamentos también constituyen una garantía de esos derechos, en tanto en cuanto gozan de la característica de toda norma, la generalidad y la abstracción, que asegura que las decisiones que se tomen por vía reglamentaria son iguales para todos. Y, en cuanto a la democraticidad de la decisión, también hay que admitir que el sustento del gobierno es igualmente democrático.

Aquí puede tener encaje la idea que ya se ha planteado en estas jornadas de la crisis fáctica del principio de reserva de ley. Teniendo en cuenta la estructura actual del Parlamento, y su sometimiento al gobierno a través del partido que lo sustenta ¿puede afirmarse hoy día que la intervención de las Cámaras represente una garantía mayor para el ciudadano que la de un decreto del gobierno? ¿No es, a fin de cuentas, la misma voluntad gubernamental la que se va a imponer por un procedimiento o por otro? El profesor González García dice que "ni siquiera formalmente" puede sostenerse que en la actualidad subsiste la situación de tensión entre gobierno y Parlamento que, en los primeros momentos del constitucionalismo, justificó la distribución de funciones

<sup>15</sup> Fedele, Comentario..., op. cit., pp. 30 y 31.

<sup>16</sup> Fedele, Comentario..., op. cit., pp. 130 y 131.

o poderes entre ambos. "Parece conveniente aceptar como punto de partida que la política a seguir viene determinada por el Gobierno, pues si el Parlamento representa al pueblo, el Gobierno representa a la mayoría del Parlamento".<sup>17</sup> También el profesor Checa González ha desarrollado lúcida y equilibradamente este problema: lamenta que el tiempo disponible no me permita reproducir aquí sus ideas, a las que me remito.<sup>18</sup>

Pues bien, a pesar de que las decisiones del gobierno sean decisiones democráticas, creo que puede afirmarse sin vacilaciones que la ley tiene una serie de características que la hacen especialmente apta para garantizar una regulación más poderosa y que refleje mejor la voluntad general, que la que dicta el gobierno.

Naturalmente, la garantía que proporciona la ley no puede entenderse hoy en un sentido netamente individualista o de autodefensa del ciudadano frente al Estado. Así pudo ser en sus orígenes derimonónicos y es posible que ésta sea una de las causas de que se confundiera la reserva de ley con la autoimpedición. El voto censitario combinado con la reserva de ley permitía aprobar los tributos precisamente a los representantes de los contribuyentes y para ellos la ley era un instrumento de defensa contra las injerencias estatales en el patrimonio singular y probablemente también un modo de desplazar la carga tributaria hacia los no representados, puesto que el derecho de sufragio activo y pasivo venía determinado por la contribución directa, mientras que los impuestos indirectos los pagaban todos. Corroboran esta idea el hecho de que casi todas las revoluciones populares del siglo XIX en España tuvieron como lema el grito de "¡abajo los Consumos!" que curiosamente se hizo realidad (aunque fugazmente) tras la Constitución que implantó el sufragio universal.

Pero, dejando aparte esta especie de fraude a los contribuyentes sin derecho de sufragio, que se encierra en el planteamiento de que la reserva de ley supone aprobación de los impuestos por quienes los pagan, es lo cierto que en el siglo pasado la reserva de ley podía entenderse como un instrumento de defensa del individuo *contra* el Estado. Esto es hoy día insostenible. El principio de soberanía popular está suficientemente consolidado como para que pueda considerarse absurdo que el ciudadano necesite el Parlamento para protegerse contra el Estado.

<sup>17</sup> González García, "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978", *ob. cit.*, p. 107.

<sup>18</sup> Checa González, "El principio de reserva de ley en materia tributaria", *op. cit.*, pp. 818 ss.

Con la implantación del sufragio universal la condición de contribuyente por impuesto directos ya no determina la cualidad de elector o elegible: todos los ciudadanos están representados en el Parlamento por lo que éste no es una defensa de algunos frente al Estado. Sin embargo, la intervención parlamentaria en la aprobación de los tributos no sólo conserva, sino que se refuerza. Este hecho tiene dos consecuencias: a) por lo que se refiere a la imposición directa, la aprobación de los impuestos deja de ser problema exclusivo de quienes los pagan. b) Sin embargo, en lo que afecta a la indirecta, el sufragio universal permite intervenir en la aprobación de los impuestos a todos los que los soportan.

En cualquier caso resulta así que la aprobación de los impuestos deja de constituir estrictamente un mecanismo de autodefensa frente al Estado, aunque la reserva de ley continúa siendo una garantía de la propiedad y libertad individuales. ¿En qué sentido es la ley una garantía de estos derechos? Lo es en la medida en que el proceso de debate y aprobación de la ley está dotado de unas características peculiares que convierten a la ley en el instrumento apropiado para la aprobación de normas estables que reflejen el sentir mayoritario de la sociedad: básicamente estas características se resumen en la publicidad, representatividad y responsabilidad del Parlamento.

Por un lado la *publicidad* del proceso de elaboración y aprobación de la ley permite que durante su tramitación se forme un estado de opinión pública mediante el debate colectivo a través de los diferentes medios de comunicación social. La representación política no puede concebirse en el sentido hobbesiano de enajenación absoluta de la soberanía individual, sino que el Estado democrático fomenta el debate social sobre los asuntos importantes, para que la decisión política final se encuentre en sintonía con la voluntad general. Las decisiones del gobierno se adoptan, por el contrario, de forma inmediata y sin necesidad de publicidad alguna. La opinión pública sólo puede reaccionar frente a la decisión después de adoptada. En el caso de la ley la reacción puede ser anterior y la opinión pública puede influir en la norma antes de ser aprobada.

La *proporcionalidad* (más o menos corregida) de la representación parlamentaria permite que en el debate y aprobación de la ley se manifiesten las diversas posturas políticas. Como dice Berlín,<sup>19</sup> "la ley consistente en la discusión entre la mayoría y la minoría y, con frecuencia, también en el ámbito de la mayoría, mientras la emanación de un Decreto es casi siempre, en la realidad de los hechos, obra de un solo funcionario, sólo formalmente avalada por el parecer del Consejo de Estado".

<sup>19</sup> Principia, vol. II, p. 302.

Y, en tercer lugar, la responsabilidad de los parlamentarios ante los ciudadanos electores es mayor de la que puedan tener otros órganos políticos. Sin desconocer que esa responsabilidad puede verse más o menos atenuada según los diferentes sistemas o mecanismos electorales, no hay duda de que su responsabilidad ante el elector es siempre superior a la del Ejecutivo, y es mayor por sus propios actos que por los actos del gobierno, que los parlamentarios tienen el poder de controlar.

En conclusión, el fundamento de la reserva de ley tributaria sigue siendo la garantía de la propiedad y la libertad individuales, y esa garantía se consigue mediante --insisto en el carácter medial--, mediante el debate y la decisión democrática, debate democrático que no es el fundamento de la reserva sino el medio de conseguir la garantía que a esos derechos se pretende otorgar.

#### CONSECUENCIAS DEL ENFOQUE ADOPTADO: AMBITO DE LA RESERVA DE LEY TRIBUTARIA Y OTRAS CUESTIONES

Ahora, una vez dilucidadas, con mayor o menor fortuna estas cuestiones de carácter general o de fundamentación del principio de reserva de ley, vamos a desarrollar algunos aspectos concretos, vamos a extraer algunas consecuencias prácticas. Esta es ya una operación casi mecánica, por lo que no preocupa que la limitación de tiempo me obligue a callar sobre algunos de los aspectos en los que entremos, si ustedes lo proponen, en el coloquio.

En primer término me referiré al ámbito de la reserva de ley, sobre el que se discute en la doctrina. Hay un cierto consenso en admitir que la reserva de ley cubre el hecho imponible, la cuantía del tributo (con mayor o menor flexibilidad), los sujetos pasivos... Pero hay discrepancias sobre otros elementos del tributo.

Por mi parte, disiento de lo que generalmente suele afirmarse en relación con las exenciones tributarias y, en general con todo lo que signifique disminución del tributo a pagar, llámese exención, reducción, bonificación, disminución de tipos de gravamen sobre una cuantía máxima fijada por la ley, etcétera. Dentro de este tema que voy a desarrollar, se podría incluir el debate que se ha sostenido en días anteriores sobre lo que ustedes denominan rigidez o flexibilidad de la reserva de ley, es decir, si la ley debe establecer el tipo de gravamen o si basta que la ley señale un tipo máximo, dentro de unos límites pudentes, que puede ser posteriormente disminuido por normas de rango no legal.

Los argumentos que se utilizan para defender la postura positiva son básicamente dos: uno de carácter formal y otro que se apoya en el fundamento de la institución.

El de carácter formal es el siguiente: si la exención es una derogación del hecho imponible y el hecho imponible se regula por ley en consecuencia la exención está sometida al principio de reserva ley. Ya pueden ustedes imaginar, después de lo que dije sobre la reserva de ley como principio exclusivamente ubicable en una Constitución rígida, que no puedo compartir este razonamiento. Aunque admitamos como ciertas las dos premisas, no es en absoluto correcta la conclusión.

En efecto, el hecho imponible debe ser establecido por ley, porque así lo exige el principio de reserva de ley: la definición del hecho imponible es indispensable e indelegable para el legislador. No cabe una delegación legislativa, ni siquiera recepticia, sobre el hecho imponible, el legislador no puede disponer del hecho imponible porque así se lo ordena la Constitución. Ahora bien, una vez establecido el hecho imponible por ley, es evidente que sólo por ley se pueden modificar y reducir los efectos que la ley atribuye al mismo, es decir, sólo por ley se pueden establecer reducciones, exenciones o bonificaciones. En un principio, las exenciones tienen que estar establecidas por ley. Pero el problema radica en si esta exigencia deriva del propio principio de reserva de ley o es simplemente una consecuencia de la jerarquía normativa.

Todos sabemos que una ley sólo puede modificarse por otra ley, pero entre esto y el principio de reserva de ley media un abismo en el que se hundan todos los que defienden que las exenciones deben regularse por ley porque es una ley la que regula el nacimiento de la obligación tributaria. Estos autores confunden reserva de ley y preferencia de ley o jerarquía normativa.

Si la exención debe regularse por ley no es porque así lo demande la reserva de ley, sino por una simple exigencia del principio de preferencia de ley o jerarquía normativa, pues las leyes sólo se derogan por otras leyes posteriores: para sostener esta conclusión nunca hizo falta citar el principio de reserva de ley. Por lo tanto el problema de las exenciones no es de reserva, es de preferencia de ley y esto tiene una consecuencia importantísima: que la preferencia de ley sobre exenciones es delegable o disponible.

Los efectos pueden verse claramente si nos fijamos en el ordenamiento tributario local. ¿Por qué se va a obligar a una entidad local a establecer un tributo en toda su dimensión, sin la posibilidad de crear exenciones o disminuir la cuota, cuando puede no establecerlo, al menos si se trata de tributos facultativos? Los municipios españoles disponen de tributos facultativos, que pueden o no establecer. Si pueden no establecerlos, ¿qué sentido tiene negarles la posibilidad de establecerlos con un tipo de gravamen más reducido que el previsto por la ley? Si tiene facultades para no establecer el tributo, parece que quien puede lo más, puede lo

menos. Es absurdo pensar que la ley puede conceder la facultad mayor (no establecer el tributo) y sin embargo no puede delegar o deslegar en favor del poder reglamentario local la potestad de establecer una exención o de reducir el tipo de gravamen.

Antes decía el profesor González García que en la codificación se debe procurar que las exenciones no se deleguen. En mis palabras no hay contradicción con ello, pues se trata de una opinión sobre la técnica legislativa y no sobre el alcance del principio de reserva de ley. Antes bien, lo que afirma el profesor González García parece que implícitamente es un apoyo a la postura que yo sostengo, pues si es conveniente que no haya delegaciones legislativas sobre exenciones ello significa que es posible que existan esas delegaciones, es decir, las exenciones no están cubiertas por el principio de reserva de ley.

El segundo de los argumentos con que se defiende que las exenciones están cubiertas con la reserva se deriva de la teoría de que con la reserva de ley no se persigue la garantía de los derechos individuales sino el interés general en el desarrollo democrático del sistema fiscal. Si eso es así la conclusión es, evidentemente, que la exención está cubierta por la reserva, porque la exención es un elemento negativo del hecho imponible, el fundamento de la reserva es la tutela de los intereses generales, no es difícil defender que hay un interés general en regular por ley las exenciones como lo hay en regular los hechos imposables. Sin embargo, ese "interés general" es un interés difuso, que prácticamente no tiene contenido. Si lo identificamos con el interés general en disponer de un sistema tributario justo, en el que no existan privilegios, seguramente bastará con que la reserva de ley cubra el hecho imponible pues, de este modo, la exención quedará cubierta por una preferencia de ley que es, a mi juicio, garantía suficiente de ese interés general: el legislador decidirá, en cada caso, si conviene o no deslegalizar una exención. De otro modo se limita innecesariamente las posibilidades del poder legislativo con las consecuencias curiosas que antes hemos visto que se producirían en los tributos locales.

Pero además nosotros hemos negado la premisa mayor. Según he defendido más atrás, el fundamento de la reserva de ley no es el interés difuso en el debate democrático del tributo, sino la garantía de los derechos individuales a través de ese debate democrático. Por tanto para mí la conclusión no puede ser otra que la de que la reserva de ley sólo cubre aquellas normas con las que se crea o se eleva la cuantía del tributo, es decir, las normas que provocan una disminución del patrimonio de los particulares.

En España está muy extendida la opinión de que la reserva de ley

tributaria cubre las exenciones, a pesar de que la Constitución española dispone claramente lo contrario al decir en el artículo 133.3 que "todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley". Este precepto no deja lugar a dudas: está reservado a la ley, pero no por la genérica reserva tributaria, sino por este precepto, el establecimiento de exenciones en los tributos *del Estado*. A *sensu contrario* y, como es lógico, no están sujetas a ningún tipo de reserva las restantes exenciones.<sup>20</sup>

Me voy a detener asimismo en otro tema del que resulta interesante hablar: el de la extensión de la reserva de ley tributaria a otros elementos del tributo que hasta ahora se han considerado no cubiertos por ella, por no tener relevancia sustantiva, y que, sin embargo, están empezando a adquirir tanta importancia o gravedad como la del hecho imponible.

Hoy día los tributos ya no son, como antes eran, una simple obligación de entregar una suma de dinero a un ente público. No digo que no sean una obligación, sino que no son sólo eso. Son bastante más. Los procedimientos tributarios se han complicado extraordinariamente. La introducción de impuestos como el impuesto sobre el valor añadido obliga incluso a concebir el tributo como algo más complejo que una mera obligación dineraria.

Así pues, hemos de preguntarnos si la reserva se extiende solamente a esos elementos del tributo, como el hecho imponible, el sujeto pasivo o la cuantía, a los que se ha considerado aplicable en épocas precedentes en las que el tributo era simplemente un derecho de crédito del Estado. Siendo los tributos una institución más compleja, todo un sistema de relaciones y de obligaciones y de deberes, hay que empezar a cuestionar si no se debe ampliar el ámbito de la reserva a esas otras obligaciones y deberes, a veces más gravosos, que complementan o acompañan a la obligación de entregar una cantidad de dinero a un ente público.

Los deberes que nacen no a título de contribución al sostenimiento de las cargas públicas, sino como colaboración de la gestión de tributos debidos por terceras personas, no son, obviamente, obligaciones tributarias, pero pueden ser muy gravosas e implicar costes importantes como puede suceder con el deber de proporcionar información por

<sup>20</sup> Hay quien ha querido encontrar un significado propio al artículo 133.3 diciendo que se trata de una reserva de ley absoluta, a diferencia de la reserva de ley tributaria que es relativa (véase Pérez Royo, "Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento constitucional", *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pp. 13 ss.). Me parece que es mucho más sencilla y aceptable la explicación que ofrezco en el texto.

suministro como se denomina en España el deber de proporcionar datos de terceros periódicamente y sin requerimiento previo.

Y, si seguimos formulando preguntas o suscitando inquietudes, por qué no plantearasimismo si el propio ejercicio singular de determinadas potestades administrativas no debiera estar amparado por la reserva de ley: por ejemplo, quizá debiera elevarse el rango de las disposiciones que aprueban planes de inspección, para introducir objetividad en el ejercicio de potestades de poder. Naturalmente, estoy hablando en términos de la pura hipótesis o *de iure condemnado* más que interpretando la reserva tal como ahora está formulada en la mayoría de las Constituciones. Quiero simplemente expresar que si seguimos manteniendo que la reserva tal ley es garantía de la libertad y propiedad individuales, esa concepción tradicional del ámbito de la reserva puede quedarse bastante corto.

El ordenamiento constitucional español, que en este punto es una copia del artículo 23 de la Constitución italiana, ofrece alguna base para dar respuesta a alguna de estas inquietudes sobre la extensión del principio de reserva de ley a otras materias. Lo que está sometido a reserva de ley, según el artículo 31.3 CE, no es el tributo, sino las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley". El precepto es bastante más extenso que el principio de reserva de ley tributaria. Esa mayor extensión puede ser el cauce de solución de alguno de los problemas que hemos planteado.

Pero no es fácil encontrar en esa formulación constitucional una solución definitiva de todas las inquietudes que hemos formulado. En el trabajo de Andrea Fedele que antes he citado, se hace un estudio riguroso de los elementos del artículo 23 CI: qué son prestaciones, qué se entiende por prestación patrimonial, qué se entiende por prestación personal, qué se entiende por prestación impuesta, qué tipos de sujetos intervienen en esas prestaciones, etcétera. En ese estudio detallado y profundo se discute si el concepto de prestación incluye sólo las prestaciones en favor de entes públicos o se extiende también a las prestaciones en favor de particulares. Según Fedele la concepción garantista de derechos individuales que él admite que está presente (aunque de forma mediata) en la reserva, conduce a admitir que se extiende también a las prestaciones a favor de particulares o incluso a las prestaciones sin sujeto destinatario.<sup>21</sup> Si esto es así, tendríamos solucionado el problema del alcance de la reserva de ley a ciertas obligaciones de carácter tributario,

aunque no obligaciones tributarias en sentido estricto, como la obligación de soportar la repercusión tributaria en el impuesto sobre el valor añadido.

El artículo 31 habla de prestaciones patrimoniales. Fedele entiende por prestaciones patrimoniales solamente aquellas que provocan un empobrecimiento definitivo del sujeto pasivo.<sup>22</sup> Por ejemplo, no es una prestación patrimonial una expropiación forzosa porque está compen-sada. Pues si sólo hay prestación patrimonial cuando hay una disminución del patrimonio del particular, entonces habría que dudar si el IVA que adeudan los empresarios y profesionales al Estado está o no sometido a ese principio de reserva de ley porque el IVA no empobrece al empresario, ya que al tiempo que nace la obligación tributaria nace simultáneamente en su favor --salvo en excepciones contadas-- un crédito de impuestos de la misma cuantía.

Y en fin, tanto el artículo 23 de la CI como el 31 de la CE, hablan de prestaciones personales. Las prestaciones personales exceden, en principio del estricto ámbito tributario, pero la limitación puede aplicarse a determinadas prestaciones de carácter tributario, como son los deberes de información sobre terceros, el deber de declaraciones, de efectuar autoliquidaciones, etcétera. Esos deberes ¿son prestaciones personales? ¿Entran dentro del concepto de prestación personal de la Constitución? Fedele dice que no porque, según él, la cumplimentación de actos jurídicos, como lo es presentar una declaración, no entra dentro del concepto de prestación personal.<sup>23</sup> Quizá esta opinión haya de ser revisada para dar entrada en las prestaciones personales a aquellos actos que tienen una relevancia autónoma e implican un coste considerable superior al de cumplir una mera formalidad.

En definitiva yo propondría como materia para reflexionar si cuando se habla de reserva de ley tributaria, deben comprenderse dentro del concepto de tributo, aunque propiamente no lo sean, todas las obligaciones tributarias nacidas con motivo de la aplicación de los tributos, y no solamente la obligación tributaria en sentido estricto. En segundo lugar, si debe considerarse prestación personal todo deber que no sea el mero cumplimiento de una formalidad de cumplimiento instantáneo, todo deber que implique un esfuerzo considerable como el mantener unos registros para poder proporcionar una información que periódicamente llegue a la administración.

Los problemas concretos que plantea la reserva de ley tributaria son

<sup>21</sup> Fedele, Comentario al artículo 23 CI, *op. cit.*, p. 62.

<sup>22</sup> Fedele, Comentario al artículo 23 CI, *op. cit.*, p. 49.

<sup>23</sup> Fedele, Comentario al artículo 32 CI, *op. cit.*, p. 44.

muchos más. Me voy a limitar ya a dejar enunciados algunos para el coloquio subsiguiente.

Es importante analizar la reserva de ley tributaria desde la perspectiva de lo que podríamos llamar el poli-centrismo político actual: el Estado unitario se está descomponiendo por la transmisión de poderes a instituciones supranacionales como la Comunidad Europea, el Mercado Sur, etcétera. Esto provoca que determinadas normas tributarias sean aprobadas por actos jurídicos que no son leyes (en la Comunidad Europea eso ya ocurre con las directivas). Por otra parte, también se están produciendo transferencias de poderes hacia las entidades inferiores: Comunidades Autónomas en España, entes regionales, entes locales, etcétera. También esto provoca que determinados tributos no se van a aprobar y regular necesariamente por ley.

Otro asunto que puede ser objeto de debate es el problema de la relación entre las infracciones tributarias y la reserva de ley tributaria. En material penal y sancionatoria rige el principio de legalidad penal, según el cual el tipo de la infracción está previsto por norma con rango de ley formal. En el actual ordenamiento español las infracciones tributarias ya no consisten en ocultar el hecho imponible, sino en no pagar el tributo. El mero incumplimiento negligente de la obligación tributaria está tipificado como infracción. Pero la obligación incumplimiento es algo más que un ilícito civil ha sido establecido por una norma distinta de la norma penal. Es decir, el tipo de la infracción es un tipo en blanco que se integra con otras normas que, en hipótesis, pueden ser legales o reglamentarias. Si son reglamentarias, las infracciones pueden ser inconstitucionales por infracción del principio de legalidad penal. He aquí un nuevo perfil para profundizar en el estudio de la reserva de ley.

Es hora de concluir, aun a costa de silenciar otros aspectos como la aplicación de la reserva de ley a las tasas,<sup>24</sup> el abuso de los conceptos

<sup>24</sup> Según Fedele las tasas no están sometidas al principio de reserva de ley cuando se pagan por servicios valuables y no superan su coste, porque entiende que en este caso no hay una "prestación patrimonial" (Fedele, comentario..., *op. cit.*, p. 59). A mi juicio, el carácter *ex lege* de la tasa permite afirmar que siempre hay una prestación patrimonial imputada sometida a la reserva de ley, aunque la función garantista del principio permite aplicarlo con más flexibilidad en materia de tasas, lo que a veces ha permitido abusos como aprobar con carácter de tasa ciertas prestaciones que son verdaderos impuestos (vid. Simón Acosta, "Las tasas y precios públicos de las entidades locales", en *La reforma de las haciendas locales*, t. 1, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1991, pp. 119 ss.; "Tasas municipales", en *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1982, pp. 45 y ss.; "Reflexiones sobre las tasas de las haciendas locales", *Hacienda Pública Española*, núm. 35, 1975, pp. 297 y ss.

jurídicos indeterminados en las leyes que establecen los elementos esenciales del tributo,<sup>25</sup> la aptitud de los decretos leyes, de las delegaciones legislativas o las leyes de presupuestos para cumplir con el principio de reserva de ley tributaria, el papel que desempeñan las llamadas instituciones de democracia directa en la aprobación o modificación de los tributos, las estimaciones objetivas que distorsionan a veces el contenido de la ley... Confío en que se replian ocasiones, como la que nos han proporcionado este Foro Iberoamericano, para seguir discutiendo sobre estos problemas. No me queda sino reiterar mi agradecimiento a los organizadores, y a todos ustedes por la atención que me han prestado.

<sup>25</sup> Vid. González García, "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978", *ob. cit.*, p. 67.