

# TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO

Dirigido por  
ANDREA AMATUCCI

*Con la colaboración de*

EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA  
por los autores españoles

CHRISTOPH TRZASKALIK  
por los autores alemanes

LA LEY TRIBUTARIA

EUGENIO SIMÓN ACOSTA

Profesor ordinario de Derecho Financiero  
en la Universidad de Navarra

2001

b) *La ley*

CAPÍTULO XIV

LA LEY TRIBUTARIA

EUGENIO SIMÓN ACOSTA \*

**Sumario:** 1. La ley como fuente primaria del derecho tributario. 2. Su importancia histórica y actual en nuestra disciplina. 3. Naturaleza de la ley tributaria. 4. Clases de leyes. 5. Las leyes del Estado. 6. Las leyes de presupuestos como fuente de derecho tributario. 7. El decreto-ley como fuente de derecho tributario.

1. El término *ley* se utiliza en derecho con dos significados principales: como sinónimo de norma escrita, cualquiera que sea su naturaleza y rango; o bien, como una especie de norma escrita: aquella que tiene el máximo rango, excluida, naturalmente, la Constitución. Es esta segunda acepción la que aquí nos interesa, pues otras fuentes escritas son objeto de estudio en capítulos sucesivos.

Pues bien, la ley es fuente primaria del derecho tributario, del mismo modo que lo es en otras ramas del derecho, por la naturaleza jurídica que a ella corresponde en un ordenamiento constitucional democrático. Es cierto que la ley no es un fenómeno exclusivo del Estado constitucional. También, en el Estado absoluto y en los regímenes autoritarios, existen fórmulas o instrumentos superiores de producción de derecho, dotados de una legitimación especial en cuanto se conectan directamente al poder supremo y, por lo general, emanados de procedimientos más complejos y solemnes que los de otras normas jurídicas. Pero donde cobra todo su sentido el concepto de ley, es en un ordenamiento constitucional basado en los principios de soberanía popular y de distribución equilibrada de poderes que se controlan y limitan recíprocamente en uso de sus competencias.

En este contexto, la ley está dotada de tres caracteres básicos: tiene su origen directo e inmediato en el órgano titular de la soberanía; es la norma de máximo rango que solo puede ser derogada por otras leyes; vincula a todos los poderes del Estado, excepto al que tiene encomendada la tutela y defensa de la Constitución.

\* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Navarra (España).

La ley procede del órgano titular de la soberanía. En realidad, hay una gran dosis de ambigüedad o imprecisión en esta frase, pues solo en forma impropia puede hablarse de soberanía desde la perspectiva interna de un ordenamiento moderno. La soberanía reclama la existencia de un soberano en el cual se concentran los poderes políticos<sup>1</sup>. Vigente el régimen de separación de poderes, no hay ningún soberano propiamente dicho ni, por tanto, soberanía, sino órganos titulares de competencias<sup>2</sup>. Según las constituciones actuales, la soberanía reside en el pueblo, pero, hablando en términos jurídicos, el pueblo solo tiene el poder de constituirse en cuerpo electoral para designar a quienes en efecto detentan los poderes. La atribución de la soberanía no es, por tanto, una investidura jurídica de poderes, sino apenas un principio de filosofía política, que significa que la legitimación de todos los poderes del Estado reside en la voluntad popular que, por un lado, aprueba la Constitución misma y, por otro, elige a quienes tienen la facultad de dictar las disposiciones generales de rango supremo, solo limitadas por la propia Constitución.

En este sentido, la ley es la clase de normas que con mayor fidelidad expresa la voluntad del pueblo<sup>3</sup> y, por ello, es la norma suprema, dotada de máxima fuerza activa para modificar el ordenamiento y máxima resistencia pasiva.

En fin, la ley vincula a todos los poderes del Estado y a todas las personas en su jurisdicción. Solo la Constitución, como norma en que se funda el ordenamiento jurídico, se encuentra por encima de ella y, en ocasiones, la misión de determinar si hay o no contradicción de la ley con la norma suprema, está encomendada a un órgano independiente y *ad hoc* que, sin serlo, actúa a modo de tribunal de justicia y dictamina con carácter vinculante sobre la interpretación de la Constitución. Así ocurre en Alemania, Italia y España, donde existen sendos tribunales constitucionales.

2. La ley no es solo fuente primaria del derecho tributario, como lo es de cualquier otra rama jurídica. La ley, entendida como expresión de la voluntad popular, está íntimamente unida a los institutos tributarios, pues nacieron jun-

<sup>1</sup> En la concepción de BODINO, el soberano no tenía más límites que la sumisión al derecho natural y a las leyes de la naturaleza, pero en realidad no existía ni siquiera esta sumisión, ya que la decisión acerca de lo que debiera considerarse esta ley superior le corresponde al soberano, porque "la soberanía confería el derecho de poder hacer lo que se quisiera en cualquier momento y solo se era responsable ante Dios y la naturaleza por cualquier transgresión de la ley divina o natural" (Cfr. FRIEDRICH, *La filosofía...*, pág. 91).

<sup>2</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, *Introducción al estudio...*, 1976, págs. 208 y ss.

<sup>3</sup> Como dice FERREIRO, "el rango de ley, la fuerza de la ley, en nuestro ordenamiento, como en todos aquellos que tratan de organizar una democracia pluralista de acuerdo con el principio de la división de poderes, deriva, insistimos, de que ella es la expresión más genuina y representativa de la voluntad popular. la ley representa la voluntad de autonormación de una colectividad que no reconoce otros poderes que los que emanan del conjunto de los ciudadanos que forman parte de ella" (FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, pág. 65).

tos. Las asambleas representativas tuvieron su origen en la necesidad de los monarcas absolutos de recursos económicos. Para obtener dichos recursos, solicitaban a los ciudadanos la concesión u otorgamiento de “subsidios” o “servicios”, que eran aprobados por órganos representativos. Estos fueron aprovechando la oportunidad que les brindaba el favor concedido, para ir exigiendo progresivamente al rey, la facultad de intervenir en los procesos legislativos<sup>4</sup>, al tiempo que el rey se precavía las ambiciones de la nobleza, dando participación en el poder a la naciente burguesía<sup>5</sup>.

Desde entonces se ha mantenido como principio básico del derecho tributario el de consentimiento de los impuestos, o autoimposición, y se ha acabado fundiendo dicho principio con el de la necesaria aprobación de los tributos por rey formal, dando vida al de “reserva de ley”<sup>6</sup> y situando a la ley en lugar preeminente en el conjunto de fuentes del derecho tributario<sup>7</sup>.

La importancia que hoy tiene el hecho de que la ley sea la fuente primaria de todo tributo, no reside solo en la circunstancia de que cuantitativamente las leyes representan una buena parte del ordenamiento tributario. No se trata del mero dato formal, sino que la forma es importante en cuanto constituye garantía de ciertas exigencias ineludibles de justicia tributaria. Desde este punto de vista, la presencia de la ley como norma reguladora de los aspectos esenciales de todo tributo, es la salvaguarda de valores básicos del Estado de Derecho.

Por un lado, la ley hace efectivo el ya comentado principio de autoimposición que, si en épocas pasadas tenía como finalidad exclusiva preservar la

<sup>4</sup> La función de aprobar los impuestos no fue, en un principio, verdadera función legislativa, sino simple acto singular de asentimiento a una petición del rey. Dice VANONI que “la concesión de tributos era el medio a través del cual los súbditos-ejercitaban sobre del soberano un indirecto control político, obligándolo a determinadas concesiones y al cumplimiento de garantías, al tiempo que constituía una posibilidad para tratar de influenciar sobre la acción de gobierno. Por medio de tal presión política, el Parlamento consiguió el derecho de asistir al rey en el ejercicio del poder legislativo, pero sin embargo, de hecho, las decisiones de la Cámara de Representantes relativas al impuesto, conservaron durante mucho tiempo una naturaleza diversa de aquella de la aprobación de las leyes ordinarias. Las deliberaciones relativas a las tasas... no recibían la aprobación del rey como las leyes, sino que, por el contrario, se presentaban al rey como un acto formal... La determinación del impuesto se resolvía siempre en una relación entre la Cámara de Representantes y el soberano. Este pedía, la Cámara concedía” (VANONI, *Naturaleza e interpretación...*, pág. 153).

<sup>5</sup> Cfr. SAINZ DE BUJANDA, “Organización política...”, págs. 229 y ss.

<sup>6</sup> Véase, el capítulo que se dedica a dicho principio.

<sup>7</sup> El principio de reserva de ley tributaria se encuentra recogido en todas las Constituciones que han regido en España desde 1812: art. 338 de la Constitución de 1812, art. 34 del Estatuto Real, art. 73 de la Constitución de 1837, art. 76 de la Constitución de 1845, art. 81 de la Constitución de 1856, art. 15 de la Constitución de 1869, art. 3º de la Constitución de 1876, art. 115 de la Constitución de 1931 y arts. 31 y 133 de la Constitución de 1978. Se encuentra también en el art. 23 de la Constitución italiana. Sin embargo, no lo recogió específicamente la Ley Fundamental de Bonn.

propiedad individual ante las exacciones coactivas de los poderes públicos, hoy es, además y principalmente, garantía de la libertad en un sentido más amplio que el de la simple libertad de poseer pacíficamente ciertos bienes concretos<sup>8</sup>. “La propiedad —no, obviamente, la propiedad de cualquier bien— es condición de la misma libertad humana; hace posible la autonomía y el poder satisfacer los propios intereses, asegura a la persona humana dignidad, sustrayéndola de la necesidad, que es madre de no pocas abyecciones. La irrupción del poder público en la propiedad marca una restricción de la libertad de hecho de la persona, de sus concretas posibilidades; por ello, esta intromisión ha provocado el desarrollo de la forma de gobierno de absoluta a democrática y constitucional”<sup>9</sup>. Y, como dice FERREIRO, “en una sociedad libre solo la comunidad puede imponerse a sí misma las normas que definen delitos y penas y solo 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 este no se limitaría en forma alguna (por ejemplo, por medio del tributo), sino por medio 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>10</sup>.

Además, la ley es fuente de seguridad y certeza<sup>11</sup>. Por un lado, de seguridad jurídica, puesto que la complejidad del procedimiento de elaboración de las leyes propicia la estabilidad de las normas, que solo pueden modificarse por el mismo procedimiento y asegura el debate y contraste de pareceres sobre su contenido<sup>12</sup>. Pero también seguridad económica, elemento esencial de cualquier acción política coordinada o planificada en este campo<sup>13</sup>.

<sup>8</sup> Hay alguna reformulación socializadora del principio de autoimposición que, en cierto modo, conduce al mismo resultado de reforzar la libertad genéricamente entendida. Según PÉREZ ROYO, “es necesario ver, por encima de una norma garantista de la propiedad o libertad del *individuo*, un principio puesto en garantía y defensa del interés de la *sociedad* a un desarrollo democrático de una parte tan esencial del conjunto de la política, como es la política fiscal” (PÉREZ ROYO, *El principio de legalidad...*, pág. 402).

<sup>9</sup> BARTHOLINI, *Il principio di legalità...*, pág. 52.

<sup>10</sup> FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, pág. 66.

<sup>11</sup> Cfr. PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso...*, t. I, pág. 30.

<sup>12</sup> BERLIRI, *Principi...*, t. I, págs. 41 y ss.

<sup>13</sup> Aunque la necesidad de intervenir en forma rápida y eficaz en política económica, ha sido esgrimida más de una vez como argumento para defender una mayor utilización de las normas administrativas no legales en la ordenación de los tributos, SAINZ DE BUJANDA puso de manifiesto la insustituibilidad de la ley, dado que solo con ella se consigue establecer un mar-

Y, en fin, la ley es un buen instrumento al servicio de la generalidad del tributo y de la igualdad ante el derecho. Así lo puso de manifiesto el Tribunal Constitucional español, que realizó, además, la función unificadora del ordenamiento tributario que cumple la ley estatal: "Esta garantía de autodisposición de la comunidad sobre sí misma, que en la ley estatal se cifra, es 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"<sup>14</sup>.

3. A pesar de la importancia que, como acabamos de ver, ha tenido y tiene la ley en el ordenamiento tributario, ha habido quien ha negado que las leyes tributarias sean verdaderas leyes o verdaderas normas jurídicas.

Se trata de una polémica antigua y superada, hoy carente de interés, por lo cual nos limitamos a dejar breve constancia de la misma.

Como ya hemos dicho, es cierto que el acto de autorización con que las primitivas asambleas representativas autorizaban al monarca a recaudar tributos, no eran verdaderas normas jurídicas. El poder normativo residía en el rey. La Cámara se limitaba a acordar una autorización, que se resolvía en una relación entre ella y el monarca.

Esa no es, evidentemente, la función de la ley ni la función de los actos del Parlamento en el Estado constitucional. No obstante, a conclusiones similares llegaron algunos autores que atribuyeron a la ley tributaria el carácter de ley meramente formal, negándole el de ley material o norma jurídica. VITTORIO EMANUELE ORLANDO dijo que la aprobación de las leyes financieras no constituía ejercicio de la función legislativa, por faltarles el requisito de la imprescindibilidad que es propio del derecho: se trataba solo de una función de gobierno o administrativa. Igualmente, ETTORE LOLINI se sumó a esa teoría, basándose en la ausencia de bilateralidad del mandato tributario, por cuanto el deudor del impuesto no tiene un derecho recíproco para exigir la prestación de los servicios públicos<sup>15</sup>.

La superación de la distinción entre ley formal y ley material, cuyo desenvolvimiento en el ámbito del derecho presupuestario respondió a intereses

---

co estable de relaciones económicas, indispensable para el éxito de cualquier intervención. El autor citado expuso una serie de razones económicas y financieras, por las que la ley conserva su funcionalidad desde este enfoque: es instrumento de seguridad económica, es instrumento de una acción económica coordinada y planificada, y es instrumento de ordenación financiera y de estabilidad tributaria SANZ DE BUJANDA, "El derecho, instrumento de...", págs. 166 y ss.).

<sup>14</sup> STC de 17 febrero 1987, FJ 4º, BOE 4-III.

<sup>15</sup> Véase una exposición más detenida y una crítica de estas teorías en VANONI, *Naturalidad e interpretación...*, págs. 151 y ss. También, el lúcido trabajo introductorio de MARTÍN QUERALT a la traducción española de la obra de VANONI que acabamos de citar.

coyunturales hoy bien conocidos<sup>16</sup>, y la concepción del tributo como relación jurídica entre dos sujetos de derecho, hacen hoy innecesario detenerse a demostrar el carácter inequívocamente normativo de las leyes tributarias. Como en cualquier otro sector del ordenamiento, la ley tributaria rige básicamente tres aspectos del fenómeno tributario, hábilmente destacados por AMATUCCI: la relación jurídica tributario, es decir, el conjunto de derechos y deberes recíprocos entre los sujetos del tributo; el procedimiento instrumental por medio del cual dichos derechos y deberes se hacen efectivos; y, en fin, los aspectos institucionales y organizativos del fenómeno jurídico tributario. Así, pues, la ley tributaria "disciplina un objeto complejo, pero comprensivo de la completa experiencia jurídica"<sup>17</sup>.

4. Las leyes se elaboran y se aprueban por el órgano representativo que tiene atribuida la facultad de expresar la voluntad soberana del pueblo. Sin embargo, en ciertos casos concurren razones especiales, por las cuales se otorga fuerza de ley a las disposiciones emanadas del gobierno. Esto permite hacer una primera distinción entre leyes en sentido estricto y otras normas con fuerza de ley.

A su vez, las leyes en sentido estricto, son susceptibles de clasificación, según el órgano del que proceden. Esta distinción tiene sentido en aquellos ordenamientos en que el poder político se comparte por instancias distintas, todas ellas representativas. Es el caso de los Estados federales o el de los Estados organizados territorialmente en entidades regionales con poder legislativo. En España puede hablarse de leyes del Estado y leyes regionales o autonómicas.

5. La ley estatal como fuente del derecho tributario no presenta grandes particularidades o cuestiones específicas. Su problemática es similar a la que plantea la ley como fuente de cualquier otro sector del ordenamiento. No nos corresponde aquí profundizar en los temas de carácter general.

A) *Leyes orgánicas*. La Constitución española prevé dos tipos principales de leyes, las leyes ordinarias y las leyes orgánicas<sup>18</sup>.

Las leyes orgánicas no se caracterizan, como pudiera hacer pensar su nombre, por tener como objeto o contenido la organización de todas o alguna de las instituciones del Estado. Se trata, simplemente, de leyes cuyo procedimiento de aprobación está dotado de una rigidez especial que las hace más estables (su aprobación, modificación o derogación exige mayoría absoluta

<sup>16</sup> Véase *infra*, el apdo. 6º.

<sup>17</sup> AMATUCCI, *L'ordinamento...*, págs. 226 y ss.

<sup>18</sup> En realidad, puede hacerse una especificación mucho más amplia de tipos de leyes a partir de la Constitución española. SÁNCHEZ AGESTA llega a mencionar hasta una decena de leyes distintas: ley orgánica, ley-marco, ley de delegación, ley armonizadora, ley de bases, decreto legislativo, decreto-ley, ley tributaria, ley de presupuestos, ley de emisión de deuda (SÁNCHEZ AGESTA, "La jerarquía normativa...", págs. 1897 y ss.)

del Congreso en una votación final sobre el conjunto del proyecto: art. 81.2 de la CE)\*. Ello ha originado un debate acerca de si las leyes orgánicas son una especie de superleyes, con jerarquía superior a las ordinarias, o si su especialidad es simplemente formal y no afecta a su naturaleza, fuerza y rango, que se ha decantado por la segunda de las opciones indicadas: las relaciones entre la ley orgánica y la ley ordinaria no se rigen por el principio de jerarquía, sino por el principio de competencias<sup>19</sup>.

En el ámbito del derecho tributario, las leyes orgánicas desempeñan un papel muy modesto, porque esta materia no está reservada a tal tipo de leyes. Únicamente está prevista una ley orgánica que afecte de modo directo a nuestra disciplina<sup>20</sup>. Según el artículo 157.3 de la CE, ha de ser una ley orgánica la que regule el ejercicio del poder financiero y tributario por las comunidades autónomas, así como las normas para resolver los conflictos que puedan surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las comunidades autónomas y el Estado.

B) *Leyes ordinarias*. Prescindiendo en este momento de las leyes de presupuestos, a las que dedicaremos un epígrafe independiente, las especialidades de las leyes tributarias se reducen a las limitaciones que en este ámbito suelen establecerse para la aplicación de las llamadas *instituciones de democracia directa*, en el proceso de elaboración de la ley y las limitaciones parlamentarias de presentar proposiciones de ley o enmiendas de reducción de ingresos.

a) *La prohibición de iniciativa legislativa popular*. Los términos *democracia representativa* y *democracia directa* enfrentan dos concepciones del gobierno que traen a la memoria los nombres de MONTESQUIEU, que veía la democracia en la institucionalización de un poder legislativo integrado por representantes del pueblo; y de ROUSSEAU, que hablaba de un Estado en que los ciudadanos fueran directamente titulares de poderes de gobierno, sin más intermediación que la de representantes vinculados por mandatos imperativos.

\* CE: Constitución española.

<sup>19</sup> En el sentido de que la ley orgánica es ley de mayor rango, se pronunció TEJERIZO LÓPEZ, si bien afirmando que los redactores de la Constitución no pretendieron crear un *tertium genus* entre la Constitución y la ley ordinaria (TEJERIZO LÓPEZ, "Las fuentes del derecho financiero...", pág. 2012). En contra, GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ piensan que establecer jerarquía entre leyes significa "destruir el concepto y la esencia misma de la ley, que dejaría de ser autodisposición de la comunidad sobre sí misma a través de sus representantes para convertirse en una realidad plural y variable" (GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso...*, vol. I, pág. 135). Sin embargo, la ley orgánica del Tribunal Constitucional parece aceptar la teoría del superior rango jerárquico de las leyes orgánicas, en cuanto declara la inconstitucionalidad de las leyes ordinarias que contradigan (y no simplemente que invadan el ámbito) a la ley orgánica (véase MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO, *Curso...*, pág. 181).

<sup>20</sup> Dejando aparte las leyes penales que castigan los delitos contra la hacienda pública y el contrabando, y los estatutos de autonomía que también se aprueban por ley orgánica.

En pura teoría, la idea rousseauiana parece más próxima al principio de gobierno popular, a la democracia. Sin embargo, en la práctica no es posible —salvo en comunidades políticas muy reducidas— hacer efectiva una participación permanente de todos los ciudadanos en los asuntos públicos. Ni la *polis* ateniense, ni la *Landsgemeine* de algunos cantones suizos, son organizaciones políticas que puedan reproducirse en un Estado moderno de grandes dimensiones.

Hoy, el gobierno democrático se concibe como gobierno representativo, en el cual la intervención del pueblo se limita casi exclusivamente a elegir en forma libre a unos ciudadanos a los que confía durante un tiempo el ejercicio del poder político. Sin embargo, la fórmula de representación política adolece en algunos casos de ciertas insuficiencias que producen una ruptura o, por lo menos, un distanciamiento entre las aspiraciones e intereses de los gobernantes y el pueblo<sup>21</sup>. Para corregirlos se acude en ocasiones a mecanismos de ejercicio directo del poder político por el pueblo<sup>22</sup>.

Las instituciones de democracia directa, a pesar de que en abstracto son netamente democráticas, suscitan recelos en su utilización práctica, y esos recelos son los que han llevado a limitar la iniciativa legislativa popular en materia tributaria.

La desconfianza proviene de un dato histórico: el abuso del referéndum o del plebiscito, cuando ha sido utilizado por algún poder del Estado para anular o desprestigiar el sistema representativo<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> Estas insuficiencias de la democracia representativa se han puesto de relieve cuando el incremento de las tareas del Estado ha hecho enormemente compleja y tecnicada la función legislativa, desplazando el centro de decisión desde la Cámara de los elegidos al poder ejecutivo. Esta y otras causas, como la profesionalización de élites políticas y la "empresarización" de los partidos políticos, obligan a pensar en mecanismos que sirvan para corregir las imperfecciones del sistema representativo, y que dan vida a concepciones como las de democracia participativa (véase ARIÑO ORTIZ, "Administración pública...", págs. 147 y ss.)

<sup>22</sup> Aparte de las modernas fórmulas participativas, que alcanzan a los ámbitos de legislación y a los de administración en las distintas esferas de gobierno, se acude también a las llamadas *instituciones de democracia directa*, como correctivos de la fórmula representativa. Las instituciones de democracia directa son múltiples: revocación del mandato de autoridades, confirmación de leyes declaradas inconstitucionales por los jueces, *Landsgemeine* suiza que reúne a los electores de un cantón para elegir a los funcionarios de superior categoría y para debatir sobre leyes, régimen de concejo abierto, etc., pero entre ellas sobresalen dos: el referéndum, con sus múltiples variantes, y la iniciativa legislativa popular.

<sup>23</sup> Francia fue el país que primero recibió la influencia del "Contrato Social" y la Asamblea Constituyente declaró el 12 de julio de 1789, que "la nación tiene el derecho a ratificar o rechazar lo que los representantes han consentido". Las consultas que se hicieron al pueblo entre 1793 y 1815, fueron aprobadas casi por unanimidad; se le preguntó si Napoleón habría de ser cónsul vitalicio y, más tarde, si Napoleón debía ser primer Emperador de una dinastía hereditaria instaurada en la descendencia de su familia. El segundo imperio también fue plebiscitario: "al día siguiente al golpe de Estado de 2-XII-1851, Luis Napoleón Bonaparte pidió

Los constituyentes españoles fueron especialmente celosos de consolidar las instituciones de democracia representativa y sumamente reacios a la aceptación de fórmulas de democracia directa. Desde la amplitud de supuestos del anteproyecto de Constitución, que algunos han calificado como “muestra académico de todas las técnicas de democracia directa y participativa al uso en los países occidentales”, hasta la estrechez de posibilidades que ofrecen los artículos 87.3 y 92 de la CE, media un abismo, más justificado por temores del momento que por la naturaleza misma de la iniciativa popular y del referéndum<sup>24</sup>.

Entre las restricciones establecidas por la CE, figura la de prohibir la iniciativa legislativa popular en materia tributario, y no es fácil averiguar las razones que realmente justifican esta limitación<sup>25</sup>. Probablemente se produjo una extrapolación de la prohibición del referéndum abrogativo contenida en la Constitución italiana. En España se ha aplicado a la iniciativa legislativa popular, un conjunto de limitaciones más propio del referéndum, en especial, del referéndum abrogativo. El indicio más evidente de la extrapolación, es que las materias excluidas de iniciativa legislativa popular —aparte de las propias de ley orgánica que se añadieron por la Comisión Mixta Congreso-Senado—, son las que el artículo 75 de la Constitución italiana excluye del referéndum abro-

---

al pueblo francés que le delegara los poderes necesarios para hacer una Constitución sobre las bases propuestas en su proclamación”. El imperio fue restablecido (cfr. MAURICE BATELLI, *Les institutions de démocratie...*, págs. 76 y ss.). En este siglo, la *apellatio ad populum* sirvió para acabar con regímenes de representación parlamentaria e instaurar las dramáticas dictaduras que hicieron vivir a Europa los peores momentos de su historia.

<sup>24</sup> Se hizo cierta la frase de BATELLI: “es un hecho curioso que la democracia directa, presentada por unos como un factor importante de unión nacional y de unidad espiritual, sea descrita por otros como un arma destinada a proteger intereses egoístas.... Esto demuestra que los juicios varían mucho según los momentos y los países...”. Sin duda, en los constituyentes influyó decisivamente el uso que se había hecho en España del referéndum en las décadas precedentes, aunque el contexto era ya diferente.

<sup>25</sup> En los debates de comisiones y plenos de Congreso y Senado, no se encuentra fundamentada la limitación, que ya aparecía en el anteproyecto de la ponencia, y no fue alterada en todo el *iter* parlamentario. Quizá no haya más explicaciones que las cautelas que expresó un diputado del partido del gobierno, al proponer que la iniciativa popular fuera precedida por la ley orgánica que la regulara: “Estamos ante una figura poco experimentada ... Una figura de este género que, repetimos, está poco acuñada y experimentada en la práctica del derecho comparado, va a requerir una regulación meditada en la ley orgánica pertinente y, a tal efecto, nos pronunciamos en nuestra enmienda, pero lo hacemos recogiendo el criterio que había prosperado... sobre materias que quedan excluidas de la iniciativa legislativa por esta vía”. La observación no era enteramente cierta, pues, aparte de los precedentes de Italia y Suiza, existía el del art. 60 de la Constitución española de 1931, y los de muchos de los estados de Estados Unidos de América; Alemania también contaba con precedentes en este sentido, tanto en jerarquía de Federación como de Länder; Irlanda lo había reconocido en 1922; existió en la Constitución austríaca de la primera posguerra, e incluso en el reino de Liechtenstein (BATELLI, *Les institutions...*, *passim*).

gativo. Es cierto que algún autor italiano ha propugnado la aplicación analógica de la prohibición de referéndum tributario a la iniciativa legislativa popular. Sin embargo, sus razones no merecen ser compartidas.

BALLADORE PALLIERI defiende, contra la doctrina dominante, esta postura. Pero solo aporta como argumento —en lo relativo a materia tributaria—, que la iniciativa legislativa es más peligrosa que el propio referéndum abrogatorio, por las tensiones sociales que puede provocar. “Pueden ser hechos que causen graves turbaciones del orden público —dice BALLADORE— y que influyan dañosamente sobre el regular desenvolvimiento de la vida política”<sup>26</sup>. No creo que pueda admitirse este argumento, pues no se aprecia la razón por la cual los asuntos tributarios deban producir una tensión mayor que otros muchos que pueden afectar, aún más gravemente, al patrimonio o a otros bienes o valores de mayor importancia o que suscitan mayores pasiones.

SPAGNA-MUSSO también admite la extensión analógica de la prohibición de referéndum tributario, apoyándose en que es materia en la cual el ciudadano no posee información ni elementos para hacer valoraciones de política financiera. Puede contestarse con MORTATI, que “es un argumento que prueba muy poco, porque con análogo razonamiento se debería negar al cuerpo electoral el derecho a presentar proyectos referentes a la organización administrativa, a la política agraria, militar, etc.”<sup>27</sup>. De igual modo afirma BISCARETTI DI RUFFIA que “no parecen justificadas las limitaciones que algunos quisieran extender a ella [a la iniciativa legislativa popular], deduciéndolas por analogía de las introducidas en algunas materias por el artículo 75 de la Constitución, en orden al referéndum legislativo”<sup>28</sup>.

La prohibición de referéndum abrogativo de leyes tributarios no parece tener otra razón que la de impedir propuestas demagógicas de supresión de tributos, sobre las que se supone que el ciudadano será siempre propenso a apoyarlas, en detrimento de una política tributario global coherente. La iniciativa legislativa es algo distinto, pues ni tiene como único objeto suprimir tributos, ni de su ejercicio se deriva directamente la supresión, pues es necesario que la proposición sea ordenada por las Cortes.

Así, pues, los fundamentos que apoyan la prohibición de iniciativa pueden tratarse con independencia de los motivos de la prohibición de referéndum, y se concretan en los siguientes:

1º. Tratándose de iniciativas para suprimir tributos, el motivo puede ser el ya expresado temor de que los ciudadanos se opongan sistemáticamente a las obligaciones tributarias.

<sup>26</sup> BALLADORE PALLIERI, *Diritto costituzionale.*, pág. 253.

<sup>27</sup> Cfr. MORTATI, *Istituzioni...*, t. II, págs. 682 y 683.

<sup>28</sup> BISCARETTI DI RUFFIA, *Derecho constitucional*, pág. 422.

2º. Respecto de iniciativas para crear tributos, el inconveniente que, según algunos, puede tener la iniciativa legislativa popular, es que se produzcan leyes destinadas a despojar las minorías poseedoras. Como dice MAURICE BATELLI, al exponer las razones que se esgrimen contra la iniciativa popular, “esta institución hace del pueblo un órgano omnipotente, cuya fuerza se convierte en peligrosa para el Estado y para los ciudadanos. Nadie puede oponerse a la voluntad expresamente manifestada por el cuerpo electoral, y la iniciativa es un arma terrible puesta en manos de los demagogos. Las animosidades de raza y de religión, la envidia de los ciudadanos menos ricos contra los más afortunados, son explotadas por los políticos deseosos de acrecentar su influencia. Y es el Estado quien, en último caso, sufre la excitación provocada por los agitadores, y las malas leyes que hacen aprobar por el pueblo. La iniciativa popular es una fuente de complicaciones y de abusos”<sup>29</sup>.

Ahora bien, un examen atento de estas razones pone de relieve su falta de consistencia:

1º. Por un lado, responden a una concepción del tributo como carga sin contrapartida, como imposición autoritaria a los contribuyentes. Hoy no creo que pueda afirmarse que el ciudadano es incapaz de contemplar en su conjunto los sacrificios que le acarrea el tributo y los beneficios que se derivan del gasto público. Mientras que el Estado se democratiza, la conciencia de contribución como deber gana terreno a la de simple sometimiento al poder de exacción.

2º. En segundo lugar, el uso del poder de iniciativa para expropiarlo a otros solo se produciría en una sociedad con profundas diferencias y desigualdades económicas, en cuyo caso serían estas profundas desigualdades las causantes de la tensión social, y no el poder de iniciativa. En una Constitución que reconozca, como la española, el principio de progresividad de la imposición, la mayor carga tributario de los más capaces económicamente no es rechazable por principio.

3º. En tercer lugar, ha de tenerse en cuenta que los argumentos estudiados son aplicables a la iniciativa legislativa popular propiamente dicha, que comprende no solo el poder de iniciar el trámite legislativo, sino el posterior sometimiento a la propuesta al voto popular, a lo menos, en el caso de que ella sea rechazada por las Cámaras. BISCARETTI DI RUFFIA dice que la iniciativa “encuentra específica justificación particularmente en aquellos ordenamientos que someten automáticamente el proyecto de ley propuesto, cuando no es acogido por las Cámaras, a un referéndum”<sup>30</sup>. BATELLI afirma que “una de las características esenciales de la iniciativa popular, es que la proposición de los inicia-

<sup>29</sup> BATELLI, *Les institutions...*, pág. 185.

<sup>30</sup> BISCARETTI DI RUFFIA, *Derecho constitucional*, pág. 421.

dores se dirige al pueblo. De todos modos, en diversos Estados, el pueblo no es llamado a pronunciarse cuando las asambleas representativas aceptan íntegramente la proposición de los iniciadores. En estos casos, habiendo sido alcanzado el objetivo de la iniciativa, se puede considerar que una votación popular es superflua. Pero es indispensable que el pueblo sea consultado en todos los casos en que la demanda de iniciativa no obtenga, sin ello, fuerza de ley... Por eso, no se puede decir que el derecho de iniciativa exista verdaderamente en Estados como Austria, en donde el pueblo no es llamado a pronunciarse sobre una demanda de iniciativa rechazada por el Parlamento"<sup>31</sup>.

La española no sería, propiamente, una iniciativa legislativa popular, en el sentido de que se le da a esta por los estudiosos de las formas de democracia directa. Los inconvenientes señalados no llegarían a ser tales, porque en todo caso serían las cortes generales quienes aprobaran o no la proposición de ley, como más antes hemos apuntado ya.

4º. Solo restaría, por tanto, el argumento con que BALLADORE PALLIERI pretende aplicar analógicamente la prohibición de referéndum abrogativo a la iniciativa popular tributaria: la alteración de la paz social. El solo hecho de la convocatoria —dice BALLADORE— provoca tensiones, aunque la ley no llegue a ser abrogada, y son esas tensiones las que tratan de evitarse. Lo mismo sucede con la iniciativa legislativa, en la que el fundamento de la prohibición no está en los problemas derivados de su éxito, sino los que crean con su simple puesta en marcha<sup>32</sup>. Ante esta opinión puede argüirse que, además de no existir una correlación necesaria entre la alteración del orden público y la naturaleza tributario de la propuesta, la prohibición de iniciativa legislativa no es, en absoluto, el antídoto contra el debate social en asuntos tributarios. Indudablemente, las iniciativas o movimientos populares en favor o en contra de un tributo, pueden producirse, esté o no reconocido el poder de iniciativa legislativa popular, como consecuencia del derecho fundamental de libertad de expresión de ideas.

b) *Limitaciones a las proposiciones de ley y enmiendas parlamentarias.* El montante global de los ingresos y gastos públicos constituye un elemento esencial de la política financiera y presupuestaria, cuya dirección y responsabilidad corresponde principalmente al gobierno. No obstante, el gobierno solo puede actuar en el marco de las autorizaciones parlamentarias expresadas en los créditos que se consignan en la Ley de Presupuestos.

Además, el presupuesto es un plan financiero con sentido unitario, cuyos fines son algo más que la suma de los objetivos concretos que cada gasto o ingreso autorizado o previsto representan. El volumen global de ingresos y gastos

<sup>31</sup> BATELLI, *Les institutions...*, pág. 8.

<sup>32</sup> BALLADORE PALLIERI, *Diritto costituzionale.*, pág. 253.

presupuestados, así como las interrelaciones entre unas partidas y otras, son en sí mismos instrumentos esenciales de la política del gobierno.

En defensa del equilibrio general del presupuesto y de la política presupuestaria diseñada por el gobierno, la Constitución española establece algunas limitaciones a las facultades parlamentarias de modificar ingresos públicos que afectan al proceso de elaboración de la ley, en cuanto fuente del derecho tributario.

Los apartados 5º y 6º del artículo 134 de la CE disponen:

“5º. Aprobados los presupuestos generales del Estado, el gobierno podrá presentar proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario.

”6º. Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del gobierno para su tramitación”.

Así como el apartado 5º tiene escaso interés, pues no añade nada que no esté implícito en el apartado siguiente<sup>33</sup>, el apartado 6º limita las posibilidades de tramitación parlamentaria de enmiendas o proposiciones de ley de reducción de ingresos<sup>34</sup>. Solo con la conformidad del gobierno se pueden aprobar normas legislativas que provoquen una minoración de los ingresos públicos.

Se ha discutido si las restricciones comentadas afectan a las enmiendas que se presentan al Proyecto de Ley de Presupuestos o si solo se refieren a otras leyes distintas de esta última. En este debate no se ha pensado tanto en la prohibición de enmiendas de minoración de ingresos cuanto en la de aumento de gastos, y desde esta perspectiva se han mantenido posturas divergentes<sup>35</sup>. Por

<sup>33</sup> La única consecuencia o efecto que podría tener el apdo. 5º, es el que se derivaría de una interpretación *a contrario sensu*, según la cual el gobierno no podría presentar proyectos de ley de aumento de gastos o disminución de ingresos antes de aprobarse los presupuestos generales del Estado. Aunque algún autor ha defendido esta tesis (PÉREZ JIMÉNEZ, “Las limitaciones...”, pág. 125), parece más aceptable la opinión de SERRANO ALBERCA, según el cual dicha situación de vacío presupuestario no se produce nunca porque se prorrogan los presupuestos del año anterior (SERRANO ALBERCA, “La iniciativa...”, pág. 225). La inutilidad del precepto fue señalada por GONZÁLEZ GARCÍA, “La Ley de Presupuestos”, pág. 134.

<sup>34</sup> Al haberse limitado no solo las facultades de ampliar gastos sino también las de reducir ingresos, no puede sostenerse que la norma sea simplemente el reflejo de la filosofía económica liberal que para RODRÍGUEZ BEREIJO “pudiera resultar tan anacrónico dentro de un Estado que asume la dirección de la economía planificada, como el mantenimiento de la iniciativa parlamentaria en materia de gasto público” (RODRÍGUEZ BEREIJO, “La Ley de Presupuestos...”, pág. 235).

<sup>35</sup> En sentido de limitar la restricción a leyes distintas de la Ley de Presupuestos, RECODER DE CASSO, “El debate...”, págs. 624 y ss.; GONZÁLEZ GARCÍA, “La Ley de Presupuesto...”, págs. 134 y ss. La postura contraria es defendida por PÉREZ JIMÉNEZ, “Las limitaciones...”, págs. 135 y ss. Véase una amplia exposición de las posiciones doctrinales que se han mantenido sobre este tema en MENÉNDEZ MORENO, *La configuración constitucional...*, págs. 117 y ss.

lo tocante a la iniciativa de disminución de ingresos, parece que la prohibición de tramitar enmiendas sin la conformidad del gobierno debe obrar principalmente respecto de leyes distintas de las leyes de presupuestos. La razón es simple: el núcleo esencial de las leyes de presupuestos no lo constituyen las normas sobre ingresos, sino las autorizaciones de gastos. Sin perjuicio de que la Ley de Presupuestos incluya normas tributarios, estas normas tributarias no son contenido típico de esa ley, que, sobre los ingresos, tiene el carácter de mera previsión estimativa. Las enmiendas de disminución de ingresos tributarios que precisan autorización del gobierno, son enmiendas a leyes distintas de la Ley de Presupuestos o a normas no típicamente presupuestarias de esta ley.

En la práctica, puede ser difícil prever los resultados o efectos económicos que producirá una enmienda a una ley tributaria o una proposición de ley modificadora de tributos. Es el gobierno quien ha de valorar y justificar, en su caso, que puede derivarse una disminución de ingresos. A juicio de MENÉNDEZ MORENO, se debe exigir al gobierno “no solo la prueba de esos efectos, sino también la justificación de la negativa o conformidad a su tramitación, justificación que tendría que versar sobre las consecuencias no reparables de la pérdida del equilibrio presupuestario (en caso de negativa a la tramitación), o sobre la manera de reparar dicho equilibrio (en caso de conformidad a la tramitación)”<sup>36</sup>. Las Cámaras serán las que, en último término, decidan tramitar o no la enmienda o proposición de ley, pero el gobierno puede oponerse planteando el oportuno conflicto de competencias ante el Tribunal Constitucional o impugnando ante el mismo Tribunal la ley en que la proposición o enmienda se transforme<sup>37</sup>.

6. En el epígrafe anterior hemos examinado algunas especialidades que tienen las leyes tributarios por su relación con las previsiones de gastos e ingresos contenidas en los presupuestos. Corresponde tratar ahora si la propia Ley de Presupuestos Generales del Estado es apta para regular tributos, es decir, si puede ser fuente del derecho tributario.

Superada la etapa histórica en que los tributos solo podían exigirse si se autorizaba su exacción en el presupuesto<sup>38</sup>, la tendencia actual es justamente la contraria: las leyes de presupuestos tienen limitada su capacidad de regular tributos.

La Constitución italiana prohíbe expresamente el establecimiento de tributos por Ley de Presupuestos: “Con la legge di approvazione del bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese” (art. 81.3, CI).

<sup>36</sup> MENÉNDEZ MORENO, *La configuración constitucional...*, pág. 139.

<sup>37</sup> PALAO TABOADA, *Derecho financiero...*, pág. 81.

<sup>38</sup> En el ordenamiento español, el art. 20 de la Ley General Tributaria se hace receptor del requisito tradicional de la aprobación anual de los tributos, derogándolo expresamente: “las normas tributarias entrarán en vigor conforme a lo dispuesto en el art. 1º del Código Civil y serán aplicadas durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en la respectiva ley, sin que precisen ser revalidadas por la Ley Presupuestaria o por cualquier otra”.

La Constitución española, inspirada en el precedente italiano, establece una fórmula algo más compleja: "La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea" (art. 134.7, de la CE).

Estos preceptos han hecho resurgir la vieja polémica sobre el carácter formal o material de la Ley de Presupuestos. SANDULLI afirma que la Ley de Presupuestos es una ley meramente formal, argumentando que, según la Constitución italiana, esta ley carece de fuerza innovadora del ordenamiento<sup>39</sup>. Sin embargo, la mayoría de los autores optan por la postura contraria: se trata de una ley formal y material, pues, como dice MORTATI, aunque sea cierto que "la legge di bilancio non può innovare alle leggi preesistenti, può però sospenderne l'efficacia per tutto il tempo della sua durata, esercitando così influenza sulla posizione giuridica del cittadini, che riesce alterata anche dalla semplice sospensione del godimento del diritti"<sup>40</sup>.

El texto constitucional español, es en apariencia más ambiguo sobre el problema de la admisibilidad de las leyes meramente formales, pues cita expresamente la categoría de la "ley sustantiva" como ley distinta de la Ley de Presupuesto<sup>41</sup>. Sin embargo, la doctrina se decanta mayoritariamente por el carácter material de esta última<sup>42</sup>, aunque no falta quien pone en duda que la función de aprobación del presupuesto sea propiamente ejercicio de la potestad legislativa<sup>43</sup> o quien sostiene la naturaleza formal de la Ley de Presupuestos<sup>44</sup>. El Tribunal Constitucional español opina que la cuestión que comentamos debe considerarse como un problema histórico definitivamente superado<sup>45</sup>.

<sup>39</sup> SANDULLI, VOZ "Legge", *Novissimo digesto italiano*, vol. IX, pág. 630. "Quella con cui viene approvato il bilancio è però una legge *sui generis*, dato che non può introdurre innovazioni nel contenuto delle leggi 'sostanziali', e dato inoltre che, per obbligo costituzionale, il Parlamento è tenuto ad approvare ogni anno il bilancio" (SANDULLI, *Manuale...*, pág. 858).

<sup>40</sup> MORTATI, *Istituzioni...*, t. I, pág. 651.

<sup>41</sup> Como dice GONZÁLEZ GARCÍA, todo parece indicar que se quiere encasillar a la Ley de Presupuesto, cuando se refiere a los ingresos, en la archisuperada categoría de las leyes meramente formales... porque parece establecer en este punto dos tipos de leyes: unas, llamadas *sustantivas*, preverán la posibilidad de que se modifique el ordenamiento tributario; otras, que debemos considerar *adjetivas*, y entre las que parece encontrarse la Ley de Presupuesto... (GONZÁLEZ GARCÍA, "El articulado...", pág. 60).

<sup>42</sup> GARCÍA AÑOEROS, "Naturaleza jurídica...", págs. 435 y ss. FALCON Y TELLA, "Límites materiales...", págs. 950 y 951; y "La Ley de Presupuestos...", en CASADO, FALCON, LOZANO y SIMÓN, *Cuestiones...*, págs. 29 y 30. GONZÁLEZ GARCÍA, "Natura jurídica...", págs. 110 y ss.; "El articulado...", pág. 60; "Comentario a la sentencia...", pág. 190. RODRÍGUEZ BEREJO, *El presupuesto...*, págs. 74 y ss.; y "La Ley de Presupuestos...", págs. 179 y ss.

<sup>43</sup> ESCRIBANO LÓPEZ, "El presupuesto del Estado...", pág. 24, nota 17; *Presupuesto del Estado...*, pág. 265.

<sup>44</sup> AMATUCCI, "La finanza pubblica...", pág. 546.

<sup>45</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 20-VII-1981, FJ 2º.

No es la especial naturaleza de la Ley de Presupuestos lo que justifica la prohibición de crear tributos mediante ella. El precepto constitucional es simplemente una opción política, inspirada por el deseo de desvincular la discusión y debate de las leyes tributarias del proceso de aprobación de los gastos públicos, para que el volumen de los impuestos no esté influido por la presión coyuntural que en ese momento ejercen las necesidades de gasto<sup>46</sup>. Además, el Tribunal Constitucional pone de manifiesto que las prohibiciones impuestas a la Ley de Presupuestos en materia tributaria, se justifican “por el hecho de que su debate está de alguna manera restringido por las disposiciones reglamentarias de las Cámaras que regulan su procedimiento. Quizá pueda decirse que tales limitaciones no derivan de la Constitución; pero también lo es, que el requisito de conformidad del gobierno, para toda proposición o enmienda que suponga aumento de gastos o disminución de ingresos que afecta a cualquier ley, envuelve, en este caso, una restricción constitucional del debate. Y son estas limitaciones las que determinaron que la propia Constitución reduzca el papel de las leyes de presupuestos como vehículo de reformas tributarias” (STC de 20-VII-1981, FJ 2º)<sup>47</sup>.

Los problemas de interpretación que plantea el artículo 134.7 de la CE, pueden agruparse en dos: cuál es el posible contenido tributario de la Ley de Presupuestos y cuál es la naturaleza de la ley “sustantiva” mencionada en dicho artículo.

Comienza diciendo el precepto que la Ley de Presupuestos no puede crear tributos. El concepto de creación de tributos es, obviamente, distinto del de la simple modificación, pues dentro de ciertos límites, la modificación de tributos está expresamente autorizada. El Tribunal Constitucional considera que puede haber modificaciones que merezcan calificarse como creación de tributos: las que supongan un cambio en la naturaleza del tributo<sup>48</sup>. La prohibición afectaría, por tanto, a la creación *ex novo* de un tributo antes inexistente, y también a cualquier modificación de un tributo vigente que implique alteración de su naturaleza.

<sup>46</sup> Como dice FALCÓN Y TELLA, la Ley de Presupuestos se aprueba bajo una presión financiera y de urgencia que impide un detenido examen de los preceptos incrustados en el articulado de la misma (FALCÓN Y TELLA, “Límites materiales...”, pág. 953), y el art. 134.7 de la CE “garantiza que el Parlamento, a través del procedimiento legislativo ordinario, regule los aspectos materiales de los tributos, atendiendo a los principios de justicia a los que estos han de servir” (FALCÓN Y TELLA, “La habilitación...”, pág. 51).

<sup>47</sup> Cfr. FALCÓN Y TELLA, “Las leyes de presupuestos y el ordenamiento...”, págs. 37 y ss. GONZÁLEZ GARCÍA, “Comentario a la sentencia...”, págs. 191 y 192. RODRÍGUEZ BEREJO, “La Ley de Presupuestos...”, pág. 240.

<sup>48</sup> Cabe una interpretación muy lata del término *modificación*, que “conclúyese en que la Constitución se refiere tan solo a aquellas modificaciones que supongan un cambio total en la naturaleza del impuesto. No debemos conformarnos en esta última interpretación, que significaría reconducir la modificación a la creación de tributos, cuando la Constitución se refiere a ambos como supuestos independientes” (STC 20-VII-1981, FJ 2º).

La solución ofrecida por el Tribunal Constitucional sobre el concepto de creación de tributos no es satisfactoria, pues en realidad deja abierto el problema: ¿cuándo la modificación es de tal envergadura que altera la naturaleza del tributo? La doctrina ha tratado de afinar el concepto distinguiendo unas modificaciones de otras en función de los elementos del tributo afectados. FALCÓN Y TELLA sugiere que pueden ser creación de tributos las modificaciones que amplían el hecho imponible o los sujetos pasivos, mientras que las modificaciones constitucionalmente autorizadas deberían reducirse a las alteraciones en los elementos cuantitativos del tributo<sup>49</sup>. MENÉNDEZ MORENO no comparte este criterio y entiende que el tributo se crea con el presupuesto de hecho, por lo cual solo está vedado de modo absoluto a la Ley de Presupuestos articular un hecho imponible distinto de los existentes y su modificación<sup>50</sup>.

La contrapartida de la creación de tributos es su supresión, que algunos autores han considerado también incluida en la prohibición constitucional de crear tributos. Sin embargo, parece más acertado pensar lo contrario, porque, como dice MENÉNDEZ MORENO, el significado tradicional de la restricción del artículo 134.7, es “preservar a los ciudadanos del aumento de presión tributario al amparo del procedimiento especial de elaboración y modificación de las leyes de presupuestos, que otorga un papel excepcionalmente relevante al gobierno”<sup>51</sup>. La supresión de tributos es una modificación que, en opinión de FALCÓN Y TELLA, puede realizarse siempre que esté prevista por una ley tributario sustantiva<sup>52</sup>.

El concepto de “modificación” de tributos también ha sido modulado por la interpretación del Tribunal Constitucional, que ha introducido la distinción entre modificación y mera adaptación del tributo a la realidad, excluyendo la última del requisito de ley sustantiva previa<sup>53</sup>. La distinción elaborada por el

<sup>49</sup> FALCÓN Y TELLA, “Límites materiales...”, pág. 967; y “La Ley de Presupuestos”, en CASADO, FALCÓN, LOZANO Y SIMÓN, *Cuestiones...*, pág. 33.

<sup>50</sup> MENÉNDEZ MORENO, *La configuración constitucional...*, pág. 56.

<sup>51</sup> *Ibidem*, págs. 58 y 59.

<sup>52</sup> FALCÓN Y TELLA, “La Ley de Presupuestos...”, en CASADO, FALCÓN, LOZANO Y SIMÓN, *Cuestiones...*, págs. 33 y 34. No obstante, MENÉNDEZ MORENO lleva más lejos el argumento de que las restricciones del art. 134.7 pretenden salvaguardar al contribuyente frente al aumento de impuestos y sugiere que la supresión de tributos puede hacerse libremente, sin necesidad de que esté prevista en ley sustantiva previa (MENÉNDEZ MORENO, *La configuración constitucional...*, págs. 58 y 59).

<sup>53</sup> “La conclusión del debate (parlamentario), plasmada en el texto a cuyo examen nos contraemos, parece significar una cierta solución de compromiso que, en tanto prohíbe indiscriminadamente la creación de tributos en la Ley de Presupuestos, permite su modificación, aunque se trate de alteraciones sustanciales y profundas del impuesto, siempre que exista una norma adecuada que lo prevea y en todo caso *no obsta a un tratamiento en la ley presupuestaria de mera adaptación del tributo a la realidad*” (STC 20-VII-981, FJ 2º). “Cuando se trate de una variación de un impuesto *que no consista en la mera adecuación circunstancial del mismo*, habrá de cumplirse necesariamente la exigencia constitucional de que la modificación aparezca prevista en una ley tributaria sustantiva” (STC 20-VII-1981, FJ 3º).

Tribunal ha merecido fundadas críticas doctrinales. GONZÁLEZ GARCÍA destacó tempranamente la falta de lógica de la sentencia; pues si de algún modo puede definirse la función primordial del legislador tributario, esta consiste cabalmente en adecuar el derecho tributario a la realidad de las cosas (principio de capacidad contributiva). Es decir, difícilmente cabe imaginar una norma tributaria cuyo objetivo, mediato o inmediato, no pueda ser reconducido a la adaptación del tributo a la realidad<sup>54</sup>. FALCÓN Y TELLA ha realizado un esfuerzo por dar un contenido a la distinción entre modificaciones que precisan y que no precisan ley sustantiva previa. Para ello se apoya en el carácter relativo del principio de reserva de ley que, como es sabido, no cubre todos los elementos del tributo: “la ley tributaria sustantiva puede operar modificaciones fuera del ámbito de la reserva de ley tributaria, ya que si es posible la regulación de determinados aspectos del tributo por la vía reglamentaria, *a fortiori* lo será por la vía presupuestaria”<sup>55</sup>. Este autor admite incluso la libre modificación por Ley de Presupuestos de los aspectos no cubiertos por la reserva de ley sobre los que pese una congelación de rango por haber sido regulados por ley ordinaria. Esta última afirmación es más difícil de compartir, pues, aparte de las dificultades que presenta distinguir entre elementos esenciales del tributo cubiertos por la reserva y elementos no esenciales, el propio Parlamento podría levantar la prohibición que pesa sobre la Ley de Presupuestos en el momento de aprobar la ley que regula aspectos no reservados; el silencio puede entenderse, en este caso, como retención de la competencia<sup>56</sup>.

El segundo de los problemas antes anunciados, es el del concepto de ley tributaria sustantiva, sobre el que el Tribunal Constitucional también se extendió analizando diversas posibilidades interpretativas.

Una primera solución, es que por ley tributaria sustantiva se entienda toda ley distinta de la propia Ley de Presupuestos; pero esta interpretación es rechazada, “porque responde al eco de la equivalencia de la Ley de Presupuestos como ley en sentido formal, que no traduce la realidad de ese momento”. Como bien dice FALCÓN Y TELLA, este argumento no es acertado, porque, aunque la polémica entre ley formal-ley material se encuentre efectivamente superada, ello no es óbice a que la Ley de Presupuestos presente particularidades respecto a las demás leyes que justifiquen que solo ella tenga vedado autorizar futuras modificaciones tributarias<sup>57</sup>.

<sup>54</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, “Comentario a la sentencia...”, pág. 195. Véase también MARTÍN QUERALT, *Jurisprudencia financiera...*, págs. 94 y ss.

<sup>55</sup> FALCÓN Y TELLA, “Límites materiales...”, pág. 967; y “La ley de Presupuestos...”, en CASADO, FALCÓN, LOZANO Y SIMÓN, *Cuestiones...*, pág. 35.

<sup>56</sup> Así lo entiende también MENÉNDEZ MORENO, aunque se apoya solo en la relatividad de la distinción entre los aspectos materiales y formales y la confusión que se derivaría de adoptar la solución contraria (MENÉNDEZ MORENO, *La configuración constitucional...*, págs. 62 y 63, nota 108).

<sup>57</sup> FALCÓN Y TELLA, “Las leyes de presupuestos y el ordenamiento...”, pág. 44.

En el extremo opuesto se encuentra la idea de que ley tributaria sustantiva es la ley propia de cada tributo<sup>58</sup>, esto es, la ley que constituye el núcleo esencial del régimen jurídico de un tributo determinado por regular los aspectos esenciales de este. El Tribunal Constitucional también se rechaza esta solución, porque el concepto de "ley propia" de cada tributo procede de una norma de rango infraconstitucional (la Ley General Tributaria) y, por otra parte, no responde a la realidad la idea de que cada tributo solo es regulado por una ley: su ley propia.

Entre ambas tesis extremas, el Tribunal Constitucional prefiere optar por una vía intermedia, que consiste en que ley tributaria sustantiva es toda ley distinta de la Ley de Presupuestos que regule elementos concretos de la relación tributaria<sup>59</sup>.

Otras cuestiones que se han suscitado sobre las leyes tributarias sustantivas, es si pueden ser los decretos-leyes o los decretos legislativos. También se ha discutido si una ley preconstitucional puede ser una ley habilitante en el sentido del artículo 134.7 de la CE, y si es necesaria una ley sustantiva habilitante para modificar normas tributarias dictadas antes de estar vigente el precepto constitucional.

Sobre si el decreto-ley puede ser norma sustantiva habilitante hemos de responder negativamente, pero no por una supuesta incapacidad de este para ser fuente de derecho tributario<sup>60</sup>, sino porque la legitimidad del decreto-ley se basa en la extraordinaria y urgente necesidad de la medida adoptada: efectivamente, es urgente modificar el tributo; el decreto-ley puede modificarlo, pero no posponer su modificación para otra norma posterior. Por su propia natura-

<sup>58</sup> Es la opinión de RODRÍGUEZ BEREJO, "La Ley de Presupuestos...", pág. 241.

<sup>59</sup> "Estas consideraciones nos conducen, como ya hemos anticipado, a inclinarnos por la tercera hipótesis: cuando el art. 134.7 habla de «Ley tributaria sustantiva» se remite a cualquier ley («propia» del impuesto o modificadora de este) que, exceptuando la de Presupuestos, regule elementos concretos de la relación tributaria" (STC 20-VII-1981, FJ 3º). Para MARTÍN QUERALT, el planteamiento del Tribunal Constitucional es correcto (MARTÍN QUERALT, *Jurisprudencia financiera...*, págs. 98 y ss.). FALCÓN Y TELLA opina, por contrario, que debería admitirse que cualquier ley no presupuestaria fuese habilitante de modificaciones de tributos: FALCÓN Y TELLA, "Las leyes de presupuestos y el ordenamiento...", pág. 45.

<sup>60</sup> Este es el argumento que utilizó la STC de 23-XI-1983, que aceptó la validez y eficacia habilitante de una autorización contenida en un decreto-ley basándose en que este puede modificar los tributos: "aunque la Ley de Presupuestos 74 de 1980, de 29-XII, no pueda crear tributos conforme a la prohibición del art. 134.7 de la CE, sí podía conforme a este precepto modificarlos, ya que para tal modificación venía igualmente autorizada expresamente por el RDL de 26-IX-1980, que si bien tampoco podía crear *per se* tributos, dada la reserva de ley formal que se contiene en los arts. 86.1, 133.1 y 31.3 CE de 1978, sí es instrumento jurídico adecuado (para habilitar a la Ley de Presupuestos), pues lo que impide la Constitución es la creación de tributos, pero no la modificación cuando se den circunstancias de urgencia y necesidad".

leza, la norma de habilitación no responde a una extraordinaria y urgente necesidad<sup>61</sup>.

En cuanto a la modificación de leyes preconstitucionales por Ley de Presupuestos, el Tribunal Constitucional español ha declarado que, siendo el artículo 134.7 de la CE una norma sobre la producción normativa, sus efectos son plenos a partir del momento de su entrada en vigor y afecta a todos los tributos, cualquiera que sea el momento en que se crearon y regularon. El silencio preconstitucional sobre la necesidad de habilitación de dicha ley, no puede interpretarse como existencia de dicha habilitación, porque "aquel silencio ha podido obviarse, después de la Constitución, si esta hubiera sido la intención de los legisladores". En cambio, sí se admite la validez de la habilitación expresamente contenida en una norma preconstitucional, a pesar de que en el momento de dictarse no existiera la limitación del artículo 134.7 de la CE (cfr. STC de 20-VII-1981).

7. A semejanza de lo que ocurre en cualquier ordenamiento constitucional, el artículo 86 de la Constitución española configura el decreto-ley como una norma legislativa provisional dictada por el gobierno cuando concurren motivos de extraordinaria y urgente necesidad. Esta norma es muy parecida al artículo 77.2 de la Constitución italiana, según el cual "cuando, en casos extraordinarios de necesidad y urgencia, el gobierno adopta, bajo su responsabilidad, disposiciones provisionales con fuerza de ley, debe presentarlas el mismo día para su conversión a las Cámaras...".

En términos generales, no existe ninguna dificultad conceptual o de principios para que la materia tributaria sea objeto del decreto-ley. Este puede llegar a ser, por tanto, fuente del derecho tributario.

No obstante, el constituyente español, receloso del uso que el gobierno pudiera hacer de esta facultad legislativa extraordinaria, estableció ciertas limitaciones expresas al contenido de los decretos-leyes, que han originado una interesante discusión sobre si dichas normas pueden regular o no tributos. Dice el artículo 86 de la CE, que los decretos-leyes "no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I, al régimen de las comunidades autónomas, ni al derecho electoral general".

Entre los derechos, deberes y libertades del título I de la Constitución, se encuentra el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. De aquí se desprende la duda de si el decreto-ley puede afectar o no a la materia tributaria.

<sup>61</sup> Así lo entiende, con aciertos MARTÍN QUERALT, *Jurisprudencia financiera...*, pág. 99. Véase también FALCÓN Y TELLA, "La ley de Presupuestos...", en CASADO, FALCÓN, LOZANO y SIMÓN, *Cuestiones...*, pág. 38.

La intención del constituyente fue impedir que los tributos se regulasen mediante decreto-ley<sup>62</sup>, lo cual permitió a algún autor defender tempranamente que los decretos-leyes no pueden regular tributos<sup>63</sup>. Sin embargo, esta postura rígida, que limitaría extraordinariamente el ámbito del decreto-ley (¿qué ley no “afecta”, aunque sea indirectamente a algún derecho, deber o libertad fundamental?), ha sido matizada y discutida por otros autores que manifiestan opiniones contrarias. Entre estas últimas, la más extrema es la que admite la regulación de cualquier aspecto del tributo por decreto-ley, para lo cual previamente se realiza una interpretación correctiva del artículo 86 de la CE, considerando que donde dice “derechos, deberes y libertades”, se ha querido referir únicamente a los derechos y deberes que constituyen el “estatuto personal” del ciudadano, del que no forma parte del deber de contribuir<sup>64</sup>. Igualmente permisivo y, en cierto modo de iguales efectos que el precedente, es el criterio de quienes tratan de resolver la situación reconduciendo las materias no regulables por decreto-ley a aquellas que están reservadas a la ley orgánica<sup>65</sup>.

Ante estas tesis extremas se han formulado otras que tratan de encontrar la vía intermedia que permita un cierto campo de actuación al decreto-ley, evitando que degeneren en una figura inútil, y a la vez otorgue a la limitación del artículo 86 de la CE, el sentido que gramaticalmente tiene: prohibición de regular los derechos, deberes y libertades del título I de la Constitución entre los que, innegablemente, se encuentra el deber tributario. En todas estas fórmulas intermedias se pretende distinguir un ámbito de los derechos y deberes fundamentales resistente al decreto-ley, junto con otros aspectos de esos mis-

<sup>62</sup> Así se desprende claramente del debate de las cortes constituyentes. La limitación, contenida en el art. 86 de la CE, de que el decreto-ley no afecte a los derechos y deberes fundamentales, es fruto de una enmienda parlamentaria que pedía que se prohibiese establecer nuevos tributos o modificar los existentes mediante esta figura normativa. En vez de aprobarse la enmienda en la forma como fue propuesta, se adoptó una redacción más amplia, vedando regular los derechos, deberes y libertades fundamentales, entre los cuales, indudablemente, se entendían comprendidos los deberes tributarios”.

<sup>63</sup> Es la postura de SALAS HERNÁNDEZ, “Los decretos-leyes...”, págs. 1825 y ss.; y de RECODER DE CASSO, “El nuevo sistema constitucional...”, págs. 73 y 84. También parece admitirla LASARTE ÁLVAREZ, “El principio de legalidad...”, págs. 134 y 135.

<sup>64</sup> Esta teoría fue defendida por PÉREZ ROYO, “Las fuentes del derecho tributario...”, págs. 30 y ss.; y, con ciertas cautelas, por TEJERIZO LÓPEZ, “Las fuentes del derecho financiero...”, pág. 2026.

<sup>65</sup> Así, GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso...*, t. I, pág. 143. Estos autores consideran que sería absurdo que las materias reservadas a la ley ordinaria estuvieran prohibidas al decreto-ley, porque así se convertiría de hecho en un simple adorno la inclusión en el texto fundamental de esta figura, especialmente si se tiene presente la *vis expansiva* que, por su propia naturaleza, corresponde a los derechos y libertades y su presencia virtualmente general en toda verdadera normativa *ad extra*, afectante a los ciudadanos. Por este motivo, proponen, sin más argumentos, que la materia en la que el decreto-ley no puede entrar, sea la indicada en el art. 81: derechos fundamentales y libertades públicas.

mos derechos que, por ser menos relevantes, sí pueden ser objeto de regulación mediante esta fuente de producción jurídica.

Una de estas opiniones de compromiso, es la de PALAO TABOADA, el cual opina que, en caso de extraordinaria y urgente necesidad, el decreto-ley puede invadir las materias reservadas a la ley; pero dentro de tales materias reservadas hay que determinar un núcleo o zona de regulación en la que el decreto-ley no tiene cabida: “la delimitación entre estas dos últimas zonas —a las que es común la reserva de ley ordinaria—, es el problema que plantea el artículo 86.1 de la Constitución. El criterio fundamental para resolverlo sería el del carácter más o menos esencial del aspecto del derecho fundamental afectado por la regulación”<sup>66</sup>. Esta opinión tiene el inconveniente de su ambigüedad, pues no ofrece una solución definitiva al problema, sino que se remite al análisis de cada caso concreto; por lo que afecta a la regulación de la materia tributaria, obliga a distinguir la materia reservada a la ley, que no podrá regularse nunca por reglamento por no ser susceptible de deslegalización; y, de otra parte, una zona o núcleo super-reservado, en el que ni siquiera es posible la regulación por medio de decreto con fuerza de ley. Hay que admitir que la tarea no será sencilla, aunque la doctrina se decanta mayoritariamente por ella o por alguna solución similar<sup>67</sup>.

El Tribunal Constitucional se ha decantado también por una solución moderada, admitiendo el decreto-ley en materia tributaria, pero limitando su campo de actuación a lo que queda fuera del ámbito de la reserva de ley (STC 4-II-1983, 18-V-1983 y 14-VI-1983). Se identifica así la materia que no puede ser regulada por decreto-ley con la materia reservada. Esta tesis había sido defendida por MARTÍN QUERALT<sup>68</sup> y tiene la ventaja de una mayor claridad de la línea que separa el ámbito de lo permitido y lo prohibido. “Podría objetarse —dice el autor citado— que si excluimos las materias cubiertas por la reserva de ley, el ámbito en que es actuable el decreto-ley es mínimo y desproporcionado con la urgencia y el carácter extraordinario de las circunstancias que legitiman su emisión. Sin embargo, ello no es así. Por una razón fundamental, derivada de la inexistencia de una reserva reglamentaria en el texto constitucional. En efecto, si convenimos en que no existe tal reserva reglamentaria, debemos concluir que son muchos los aspectos tributarios que normalmente no podrán ser objeto de regulación por parte del ejecutivo porque, aun no formando parte del núcleo de materias reservadas constitucionalmente a la ley por los artículos 31.3 y 133.3, la preferencia de ley sobre tales aspectos es clara. En consecuencia, el gobierno solo puede incidir en su regulación por medio

<sup>66</sup> PALAO TABOADA, “La disminución retroactiva...”, págs. 172 y ss.

<sup>67</sup> Cfr. FALCÓN Y TELLA, “El decreto-ley...”, págs. 10 y ss. BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, *Derecho financiero*, Alicante, Compás, 1987.

<sup>68</sup> MARTÍN QUERALT, “La ordenación constitucional...”, págs. 561 y ss.

del decreto-ley, de la delegación legislativa o por la vía, mucho más cuestionable en nuestra opinión, de los reglamentos delegados<sup>69</sup>.

No obstante, la crítica que se ha dirigido a la opinión que acabamos de reseñar, compartida, como hemos dicho, por el Tribunal Constitucional, no es tanto la de que el ámbito del decreto-ley quede más o menos reducido, cuanto que se funda en una conexión formal, teóricamente inexistente, entre la reserva de ley y el ámbito vedado al decreto-ley. Como dice FALCÓN Y TELLA, es necesario plantear la cuestión de la admisibilidad del decreto-ley desde una perspectiva material, relacionando artículo 86 con el apartado 1º del artículo 31 de la Constitución, que es el que establece un “deber” de los particulares —el deber de contribuir “de acuerdo con la capacidad contributiva”—, que no podrá verse afectado por el decreto-ley<sup>70</sup>. En definitiva, puede afirmarse que una cosa es la materia reservada a la ley, que no está vedada al decreto-ley por el hecho de ser materia reservada, y otra la prohibición de regular ciertas materias por decreto-ley, que afecta a los elementos esenciales del deber de contribuir. Se trata de dos preceptos constitucionales diferentes, entre los cuales no existe una conexión lógica necesaria. Pero también se puede afirmar que existe una coincidencia de ámbitos, pues en ambos casos la materia a que se extiende cada uno de los dos preceptos constitucionales es la misma: el núcleo esencial de los elementos del deber contributivo<sup>71</sup>.

## BIBLIOGRAFÍA

- AMATUCCI: *L'ordinamento giuridico finanziario*, Napoli, Jovene, 1990.  
 — “La finanza pubblica nella Costituzione spagnola de 1978”, en *Riv. dir. fin. sc. fin.*, diciembre de 1980.  
 ARIÑO ORTIZ: “Administración pública y participación ciudadana”, en *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1978.  
 BALLADORE PALLIERI: *Diritto costituzionale*, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1976.  
 BARTHOLINI: *Il principio di legalità del tributi in materia di imposte*, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1957.  
 BATELLI: *Les institutions de démocratie directe en droit suisse et comparé moderne*, Paris, Recueil Sirey, 1932.  
 BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH: *Derecho financiero*, vol. I, Alicante, Compás, 1989.

<sup>69</sup> *Ibidem*, pág. 563

<sup>70</sup> FALCÓN Y TELLA, “El decreto-ley...”, en CASADO, FALCÓN, LOZANO y SIMÓN, *Cuestiones...*, pág. 18.

<sup>71</sup> En este sentido, véase también BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, *Derecho financiero...*, págs. 278 y 279.

- BISCARETTI DI RUFFIA: *Derecho constitucional*, trad. de Pablo Lucas Verdú, Madrid, Edit. Tecnos, 1973.
- BERLIRI, ANTONIO: *Principi di diritto tributario*, t. I, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1967.
- CASADO, FALCÓN, LOZANO y SIMÓN: *Cuestiones tributarias prácticas*, Madrid, Edit. La Ley, 1990.
- ESCRIBANO LÓPEZ: "El presupuesto del Estado en el marco político general", en *Hacienda pública española*, núm. 50, 1978.
- *Presupuesto del Estado y Constitución*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1981.
- FALCÓN y TELLA: "Las leyes de presupuestos y el ordenamiento tributario", en *PGP*, núm. 22, 1984.
- "Límites materiales y temporales de la parte dispositiva de la Ley de Presupuestos", en *Las cortes generales*, vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1987.
- "El decreto-ley en materia tributaria", en *Las cortes generales*, vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1987.
- "La habilitación de las leyes de presupuestos para modificar tributos", en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 339, 1982.
- "El decreto-ley en materia tributaria", en *REDC*, núm. 10, 1984.
- FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN: *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1990.
- FRIEDRICH, KARL: *La filosofía del derecho*, México, Fondo de Cultura Económica, 1964.
- GARCÍA AÑOVEROS: "Naturaleza jurídica del presupuesto", en *Estudios en homenaje a Jordana de Pozas*, t. III, vol. 2, Madrid, 1962.
- GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso de derecho administrativo*, vol. I, Madrid, Edit. Civitas, 1981.
- GONZÁLEZ GARCÍA, EUSEBIO: "Natura giuridica della Legge de Bilancio nel diritt spagnolo", en *Riv. dir. fin. sc. fin.*, marzo, 1968.
- "La Ley del Presupuesto en la Constitución española de 1978", en *PGP*, núm. 3., 1979.
- "Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Presupuestos del Estado para 1981", en *Hacienda pública española*, núm. 72, 1981.
- "El articulado de las leyes anuales de presupuestos", en *PGP*, núm. 24, 1985.
- LASARTE ÁLVAREZ: "El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978", en *Hacienda y Constitución*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1979.
- MARTÍN QUERALT, JUAN: "Estudio preliminar a la traducción española de la obra de VANONI", en *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.
- *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, Madrid, Edit. Civitas, 1984.
- "La ordenación constitucional del decreto-ley en materia tributaria", en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 24, 1979.
- MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO: *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Edit. Tecnos, 1990.
- MENÉNDEZ MORENO: *La configuración constitucional de las leyes de presupuestos generales del Estado*, Valladolid, Edit. Lex Nova, 1988.

- MORTATI: *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, Cedam, 1969.
- PALAO TABOADA: "La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos-leyes en materia tributaria", en *Crónica Tributaria*, núm. 43, 1982.
- *Derecho financiero y tributario*, t. I, Madrid, Edit. Colex, 1985.
- PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA: *Curso de derecho tributario*, t. I, Madrid, Edersa, 1986.
- PÉREZ JIMÉNEZ: "Las limitaciones a la iniciativa legislativa financiera en la Constitución española", en *RDDP*, núm. 9, 1981.
- PÉREZ ROYO: "El principio de legalidad tributaria en la Constitución", en *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978.
- "Las fuentes del derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional", en *Hacienda y Constitución*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1979.
- "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria", en *REDC*, núm. 13, 1985.
- RECORDER DE CASSO: "El debate parlamentario de los presupuestos generales del Estado", en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 24, 1979.
- "El nuevo sistema constitucional de fuentes del derecho y su repercusión en el ámbito financiero", en *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979.
- RODRÍGUEZ BEREIJO: *El presupuesto del Estado*, Madrid, Edit. Tecnos, 1970.
- *Introducción al estudio del derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976.
- "La Ley de Presupuestos en la Constitución española de 1978", en *Hacienda y Constitución*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1979.
- SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: "El derecho, instrumento de política económica", en *Hacienda y Derecho*, vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- "Organización política y derecho financiero (origen y evolución del principio de legalidad)", en *Hacienda y derecho*, vol. I, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1975.
- SALAS HERNÁNDEZ: "Los decretos-leyes y la Constitución española de 1978", en *La Constitución española y las fuentes del derecho*, vol. III, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1979.
- SANDULLI: VOZ "Legge", en *Novissimo Digesto Italiano*, vol. IX, Torino, UTET, pág. 630.
- *Manuale di diritto amministrativo*, vol. II, Napoli, Jovene, 1982.
- SÁNCHEZ AGESTA: "La jerarquía normativa en la Constitución de 1978", en *La Constitución española y las fuentes del derecho*, vol. III, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1979.
- SERRANO ALBERCA: "La iniciativa legislativa en materia financiera: conflictos entre el gobierno y el Parlamento", en *PGP*, núm. 15, 1983.
- SIMÓN ACOSTA, EUGENIO: "Elucidario de la prohibición de iniciativa legislativa popular en materia tributaria", en *Las cortes generales*, vol. III, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1987.
- TEJERIZO LÓPEZ: "Las fuentes del derecho financiero a la luz de la Constitución", en *La Constitución española y las fuentes del derecho*, vol. III, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1979.
- VANONI: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.