

ELEMENTOS AXIOLÓGICOS Y VALORATIVOS DEL DERECHO FINANCIERO ACTUAL EN ESPAÑA

Gabriel Casado Ollero

Sumario: I. La revitalización de los principios jurídicos financieros en el texto constitucional: a) La constitucionalización del principio de justicia en el gasto; b) La consagración constitucional del principio de solidaridad; II. La importancia de la jurisprudencia constitucional en el enriquecimiento de la dogmática jurídica y el control de constitucionalidad en materia financiera.

En la perspectiva axiológica, valorativa o sustancial de este sector del ordenamiento hay que destacar, como hecho decisivo, la dimensión constitucional que, en su conjunto, adquiere el fenómeno jurídicofinanciero. Por vez primera en nuestra historia constitucional se conectan los ingresos y los gastos públicos en una versión global de la hacienda pública ¹.

La hacienda pública —escribe C. Albiñana— no comparecía constitucionalmente nada más que por una de sus caras: la de los tributos. Las decisiones sobre el gasto público se sometían al principio de la

¹ Albiñana, C., «Artículo 31. El gasto público», *Constitución española de 1978*. Edersa, Madrid, 1983, tomo III, p.309.

legalidad y se evadían del postulado de equidad. La legalidad —formal— de nuestro siglo XIX también triunfaba en el campo del gasto público, a diferencia del tributo que junto al principio de legalidad respondía al de justicia con las tradicionales expresiones de «haberes», «facultades» y «capacidad económica»².

La dimensión constitucional alcanzada por el fenómeno jurídico-financiero, en la doble vertiente ya referida, se advierte en dos manifestaciones fundamentales:

a) La revitalización de los principios jurídico-financieros y, en particular, la constitucionalización del principio de justicia en el gasto, y

b) La importancia adquirida por la jurisprudencia constitucional en el control de constitucionalidad de las normas que, desde el punto de vista dogmático, va a suponer «entre otras muchas cosas, que la labor doctrinal en materia de principios materiales de justicia financiera, pueda dejar de ser una especie de salto en el vacío para convertirse —dice Martín Queralt— en una labor mucho más cercana al dato normativo y con un mayor contenido práctico»³.

Y es que en la referida perspectiva dogmática no hay que olvidar, en efecto, que el cambio introducido por el nuevo texto constitucional: «tiene una proyección profunda, sustancial, sobre el contenido de

² Albiñana, **op.cit.** Como señala Rodríguez Bereijo, históricamente el control de la representación popular sobre los gastos públicos aparece y se afianza más tarde que el ejercido sobre los impuestos. De ahí que mientras el control de los ingresos ha consagrado unos principios jurídico materiales de justicia, el control de los gastos se ha limitado al terreno de lo jurídicoformal. La legislación que rodea a los gastos públicos ha estado imbuida de tal espíritu, al velar de modo exclusivo porque el Estado no sobrepasara el montante de gastos aprobado por el Legislativo, y porque dichos gastos se ejecutaran conforme al procedimiento legal establecido. Pero ningún precepto preveía la sanción de ilegitimidad de los gastos que vulnerasen los principios constitucionales, ajustando así la conducta gubernamental a unos criterios materiales de justicia (*vid. Introducción al estudio del Derecho financiero*; y, más recientemente, «Derecho financiero, gesto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución», **Estudios sobre el proyecto constitucional**, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1979).

Sobre el tema véase también Antonaya Suja, A.L., «Criterios rectores de aplicación del gesto público», en **Hacienda y Constitución**, Madrid, 1979, pp.243 y ss.; y Cayón Gallardo, A., «Legalidad y control del gasto público», **Presupuesto y Gasto Público**, no.1, 1979, pp.85 y ss.

³ Martín Queralt, J., «La Constitución española y el derecho financiero», **Hacienda Pública Española**, no.63, p.99.

las instituciones jurídicas, puesto que se establecen en el texto constitucional unos nuevos criterios que son los que, a partir de su entrada en vigor, van a informar la actividad del legislador —y de los órganos de aplicación del derecho— en el desarrollo de su función»⁴.

Pero prescindiendo ahora del alcance de la Constitución, tanto en el plano lógicodogmático como en el plano metodológico, interesa subrayar la revitalización que el texto constitucional supone de la concepción sustancialista del derecho financiero, a través de la potenciación de los principios materiales de justicia en la doble vertiente del ingreso y del gasto público.

I. LA REVITALIZACIÓN DE LOS PRINCIPIOS JURÍDICO-FINANCIEROS EN EL TEXTO CONSTITUCIONAL

En relación con estos principios materiales de justicia, nos limitamos a destacar la constitucionalización del principio de justicia en el gasto público, de una parte, y, de otra, la consagración constitucional del principio de solidaridad.

I.1. Constitucionalización del Principio de Justicia en el Gasto

Respecto de la constitucionalización del principio de justicia en el gasto habría que destacar, en primer lugar, cómo la doctrina financiera ya venía reclamando con reiteración la conveniencia y la necesidad

⁴ Martín Queralt, **op.cit.** Desde una perspectiva más general se ha planteado el problema de si puede haber una continuidad de los principios y los conceptos cardinales del derecho público, dentro de una discontinuidad de estructuras constitucionales. «La respuesta —afirma D. Jesch— se halla claramente en función de la relación que tales principios y conceptos guardan con la estructura constitucional y con el entramado que forman con la misma (...). Sólo si se tiene en cuenta la dependencia funcional en que los conceptos del derecho público se hallan en relación a la respectiva estructura constitucional y a la vez se adopta, por principio, una actitud de desconfianza con respecto a una continuidad conceptual existente a pesar de una discontinuidad constitucional, será posible resolver certeramente, aun en el plano sistemático, toda una serie de cuestiones cuyo tratamiento pragmático, caso por caso, necesariamente habrá de dejar insatisfecha a la ciencia». (Jesch, Dietrich, **Ley y Administración. Estudio de la evolución del principio de legalidad**, Madrid, Instituto de Estudios Administrativos, 1978, pp.6 y 8.

de unos criterios jurídico-materiales, de justicia, que presidieran la ordenación del gasto público. Éste es el problema capital —afirmaba M. Cortés Domínguez— que tiene hoy el derecho financiero; habrá más o menos unos estudios formales sobre el control del gasto, sobre la relación jurídica del gasto público, pero ese derecho carecerá de su base fundamental»⁵.

Basta repasar la gestación parlamentaria del artículo 31, 2º de la Constitución, para convencerse de que este precepto no hace sino recoger, verbalizar en la letra de la Constitución, una exigencia de justicia largo tiempo puesta de relieve y reclamada por la doctrina. En efecto, refiriéndose al tratamiento que los gastos públicos recibían en el Anteproyecto constitucional, Rodríguez Bereijo denunció con oportunidad que:

La amplitud y el énfasis que el Anteproyecto pone en la defensa y protección de la propiedad individual frente a las injerencias del poder tributario del Estado —principio de legalidad tributaria, reserva de ley, capacidad económica, no confiscatoriedad, irretroactividad—, contrasta abiertamente con la cortedad y moderación con que el Anteproyecto ordena la función de gastos de la hacienda pública y, por consiguiente, con la débil protección respecto de los intereses colectivos y comunitarios, cuya realización efectiva, práctica, depende precisamente de la política de gasto público y de su distribución funcional y territorial, justa y equitativa (...). Lo cierto es —proseguía Bereijo— que en la parte dedicada a la Hacienda Pública, ha prevalecido una visión conservadora y conformista de la ordenación del gasto público y de los problemas de su justicia, en cuanto entendemos como mero control eficaz y riguroso en la aprobación, gestión y ejecución del gasto público. Pero un planteamiento del derecho de los gastos públicos más allá de esto, es decir, como ordenamiento dirigido a la realización, en este importante sector de la actividad financiera, de un interés colectivo, de una justicia de todos y, sobre todo, como ordenamiento que permitía garantizar eficazmente el disfrute o goce por la comunidad social de unos bienes y servicios públicos que

⁵ Cortés Domínguez, M., «Ordenamiento tributario español», *op.cit.* El autor trata asimismo el contrasentido que supone referirse a la justicia tributaria si no está asegurada la justicia financiera. Es evidente, en efecto, la artificiosidad de la preocupación por la justicia referida exclusivamente a la vertiente de los ingresos tributarios, ya que supone atender a la justicia en el medio (tributo), prescindiendo de la justicia en el fin (destino de los ingresos recaudados, gastos públicos), e ignorando que la injusticia en el gasto puede desnivelar el equilibrio laboriosamente conseguido con la justicia en el ingreso.

ella, en cuanto tal, demanda. (...), todo eso, ha brillado por su ausencia (...). Pues la justicia en el gasto público no puede identificarse con la legalidad en el gasto. La legalidad formal no es la justicia ⁶.

Es innecesario, por otra parte, recordar que la modificación del Proyecto constitucional en este punto se debió a la enmienda presentada y defendida por el profesor Fuentes Quintana, y a cuyo tenor: «el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación, ejecución y control responderán a los principios de eficiencia y economicidad»⁷.

Se traen a colación estos antecedentes del texto constitucional para advertir que no debe enfatizarse con exceso el alcance dogmático del artículo 31, 2º de la Constitución, por decisiva que haya sido su influencia para afianzar la unidad del fenómeno jurídico-financiero y consolidar así la construcción unitaria de este sector del ordenamiento. La autonomía científica y dogmática de una rama jurídica no puede —ni debe— hacerse depender de un solo precepto normativo, por elevado que sea su rango jerárquico. En concreto, por lo que a nuestro ámbito se refiere, si nos valemos de una interpretación *silente lege* u omitimos el artículo 31, 2º del texto constitucional, no por ello el derecho financiero dejaría de tener su actual formulación y alcance dogmático.

Esto significa que, al menos desde esta perspectiva, el artículo 31, 2º tiene más un valor emblemático y testimonial de un estado de cosas (la evolución y madurez de la doctrina jurídico-financiera), que un valor constitutivo de tal estado doctrinal. Su eficacia, en este punto, consiste en evitar los «saltos en el vacío» de la doctrina que aquí se

⁶ Rodríguez Berejío, «Derecho financiero...», *op.cit. supra nota 1*, pp.349 y 350.

⁷ Enmienda no. 674 de la Agrupación Independiente del Senado. El senador Fuentes Quintana explicaba —en palabras asequibles a la Cámara— el sentido y la motivación de su Enmienda: «la Hacienda no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público que completa, como es lógico, la mano de la imposición. Constituye una incoherencia separar estas manos, ya que la Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto (...).» (**Diario de Sesiones del Senado**. Comisión de Constitución. Sesión de 29 de agosto de 1978).

hallaba desasistida normativamente. Aunque lo cierto es que, si no existiera, el artículo 31, 2º de la Constitución habría que crearlo.

Con ello no pretende infravalorarse la importancia dogmática de la constitucionalización de la justicia en el gasto, sino más bien ajustarla a sus verdaderos términos. Es preciso reconocer, con Sainz de Bujanda, que cuando los principios se incorporan formalmente a textos constitucionales:

(...) el jurista, por muy positivista que sea, por mucho apego que sienta por la letra de la ley; por muy alejado espiritualmente que se sitúe de la doctrina iusnaturalista, tendrá inexorablemente que enfrentarse con la interpretación de tales principios, considerarlos como parte integrante de la normativa con la que ha de operar, en definitiva, descubrir eficacia. No podrá decir que son principios o conceptos parajurídicos (...).

Su única actitud razonable será precisamente la de determinar, con el rigor posible, la relevancia jurídica de tales principios; esto es, mostrar su campo de acción y los resortes que en cada ordenamiento permitan darles, en la vida real del derecho, una mayor o menor efectividad ⁸.

Hay que destacar, por otra parte, la importancia del artículo 31, 2º de la Constitución, al consagrar la concepción funcional y redistributiva del derecho financiero que asimismo venía reclamando la doctrina.

En efecto, ha venido destacando la doctrina de cómo la necesidad de atender a la justicia en el gasto no sólo es consecuencia de la unidad lógica y esencial entre ingresos y gastos, o de la función que el destino de los ingresos o el gasto cumple respecto a la legitimidad misma del ingreso tributario, sino que responde a algo más: a la función redistributiva que la actividad financiera cumple y debe cumplir en un Estado social y democrático de derecho. Función redistributiva que, como indica Bereijo, «en términos de derecho, significa la realización de la justicia financiera: esto es, tanto en el ingreso como en el gasto público» ⁹.

⁸ Sainz de Bujanda, F., «Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español», **Hacienda y derecho**, tomo III, pp.186 y 187.

⁹ Rodríguez Bereijo, «Derecho financiero...», **op.cit. supra nota** 1, p.351.

La igualdad y la justicia en el derecho financiero no sólo suponen tomar en consideración el modo en que se reparte la carga tributaria (principio de igualdad ante el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos), sino también el destino de los ingresos correspondientes; porque en el moderno Estado social de derecho resulta cada vez más claro que la función del tributo no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato estatal, sino también distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad (...). De ahí la interconexión o interdependencia del ingreso con el gasto público dentro de las funciones de la moderna hacienda pública; interconexión que es la que confiere al derecho financiero su carácter de derecho redistributivo. El derecho financiero —afirma Rodríguez Bereijo—, en cuanto ordenación jurídica de la hacienda pública de un Estado, es esencialmente un derecho redistributivo cuyo eje central no está constituido tan sólo por los ingresos tributarios, por las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, sino también, y primordialmente, por los problemas de empleo de los recursos detraídos de las economías individuales: es decir, por el problema de las relaciones entre los ingresos y los gastos públicos ¹⁰.

La creciente socialización de las necesidades humanas—añade Bereijo— y la creciente socialización en la forma de satisfacerlas, ha provocado, entre otros factores,

(...) la transformación de la hacienda pública en una hacienda de recursos y empleos en la que no se trata tanto de mostrar el fenómeno financiero en su acepción puramente monetaria (en cuanto transferencias de dinero de las economías de los particulares a la economía pública y viceversa), como poner en un primer plano el origen y el destino de los ingresos y de los gastos públicos, es decir, los grandes objetivos, las grandes opciones de naturaleza política y social a que responde la actividad financiera pública. El gobierno de la hacienda pública —concluye Bereijo— se ha convertido en indispensable para la realización práctica, efectiva, de los principios fundamentales del ordenamiento jurídico: la libertad, la igualdad y la justicia ¹¹.

¹⁰ Rodríguez Bereijo, «Derecho financiero...», *op.cit. supra nota 1*, p.347. Este enfoque unitario de la actividad financiera y las consecuencias que de él derivan, viene exigido por las propias transformaciones del Estado contemporáneo. Como afirmaba en 1977 García Pelayo, «podemos considerar al Estado de nuestro tiempo como un gigantesco sistema de distribución y redistribución del producto social, cuya actuación afecta a la totalidad de la economía nacional, a las policías de cualquier especie y a los intereses de todas las categorías y estratos sociales. El Estado no puede limitarse —agrega García Pelayo— a crear las condiciones jurídicas ambientales de un mercado supuestamente autorregulado, como era el caso del Estado liberal, sino que ha de asumir una actitud activa patentizada en constantes medidas destinadas a la regulación del crecimiento y a la orientación del proceso económico social hacia ciertos objetivos» (**Las transformaciones del Estado contemporáneo**, Madrid, Alianza Editorial, 1977, pp.35 y 28).

¹¹ Rodríguez Bereijo, «Derecho Financiero...», *op.cit., supra nota 1*, p.347.

Sin embargo, la constitucionalización de la justicia en el gasto público corre el riesgo de quedar reducida a pura retórica constitucional si no se alcanzan a concretar los criterios técnico-jurídicos que permitan la efectiva «asignación equitativa de los recursos», y los mecanismos e instrumentos técnicos que allanen el control (interno y externo) de las decisiones de gastos y el establecimiento de un sistema legal de responsabilidades.

Y esta labor supone todo un reto en el que hoy debiera estar plenamente comprometida la doctrina jurídicofinanciera.

A los juristas incumbe luchar —afirma Rodríguez Bereijo— porque el ciudadano en sus relaciones frente a la hacienda pública, no se conciba solamente en cuanto «contribuyente», de modo que una vez defendida su parcela de propiedad individual (a través del principio de capacidad contributiva que limita el ejercicio del poder tributario del Estado y su posible utilización limite con fines confiscatorios, o que atenten a la integridad misma del derecho de propiedad), pierdan todo interés los problemas de interés colectivo comunitario, que son precisamente los que se debaten en los gastos públicos ¹².

Si es que el Derecho Financiero ha de servir al ciudadano —advierte Bereijo en otro lugar— para algo más que para saber cuánto y cómo paga sus impuestos, habrá que reconocer que el destino del gasto público encuentra límites jurídicos bien precisos en los fines y objetivos de la comunidad sancionados por la Constitución; y los derechos públicos de los ciudadanos, reconocidos y protegidos por la Constitución, no pueden verse desamparados o vulnerados por un destino del gasto público aprobado por el Poder legislativo en abierta contradicción con ellos ¹³.

Pero hay que reconocer que, tanto en la determinación del sentido y de las exigencias impuestas por los criterios constitucionales en materia de gasto público, como en la articulación de los mecanismos de tutela jurídica de los derechos públicos de los ciudadanos a una asignación equitativa de los recursos públicos, casi todo está por hacer.

¹² *Ídem.* p.359.

¹³ Rodríguez Bereijo, «Introducción...», *op.cit.*, *supra nota* 1, p.109.

Pese al artículo 31, 2º. de la Constitución, «los principios orientadores del gasto público –afirma Martín Delgado– están lejos de una positivación constitucional, al menos que en dicho precepto se contiene, «no se ofrecen criterios suficientes fuera de los casos espectaculares o de laboratorio para un verdadero control del mismo por el Tribunal Constitucional»¹⁴.

Por lo que se refiere al contenido del artículo 31, 2º, las dificultades surgen tanto a la hora de concretar el principio básico, rector de la justicia en el gasto público («asignación equitativa de los recursos públicos»), como el sentido de los dos criterios instrumentales de eficacia y economía, que complementan la regulación constitucional del gasto. Por último, quedaría por precisar el alcance material, la extensión, y los destinatarios del deber que en dicho precepto constitucional se contiene.

En nuestra opinión, y para no vaciar de contenido las exigencias constitucionales de la equidad en la asignación de los recursos públicos, sería preciso concretar su significación atendiendo a los derechos de contenido económico y social que constituyen el componente mínimo del Estado social y democrático de derecho. Esta idea ya fue apuntada en el debate parlamentario por el senador Fuentes Quintana:

(...) importa puntualizar que esta asignación a la que el precepto obliga es una asignación que está construida de cara a los intereses individuales, porque el gasto público satisface necesidades de los individuos y, por lo tanto, cuando estamos defendiendo que el gasto público tenga esa asignación equitativa de los recursos públicos, lo que en definitiva tratamos de posibilitar es que el ciudadano concreto tenga el derecho de acceso a un conjunto de suministros, de bienes públicos que ha conseguido, o, mejor, que ha conseguido el Estado poder satisfacer gracias a la mano correspondiente de los ingresos¹⁵.

Y ésta es la idea que, en el terreno doctrinal, ya había sido sugerida por Rodríguez Bereijo:

¹⁴ Martín Delgado, José María, «Los principios de capacidad económica e igualdad...», *op.cit.*, p.84.

¹⁵ **Diario de Sesiones del Senado**. Comisión de Constitución. Sesión de 29 de agosto de 1978.

(...) no hay que olvidar que es en la definición de los programas de gastos e inversiones públicas, en la fijación del volumen y distribución de los gastos públicos, donde se están ventilando de modo decisivo los problemas de interés colectivo, comunitario (...), e incluso la propia realización de los derechos públicos ciudadanos de contenido social y económico reconocidos y garantizados por la Constitución, y que pueden ser conculcados a través de una política presupuestaria de gasto público convirtiéndolos en mera declaración retórica o demagógica de buenos propósitos. La asignación de los recursos públicos va a determinar la actividad prestacional de la administración pública que haga posible el cumplimiento de las obligaciones sociales y económicas del Estado para con los individuos (la llamada «procura existencia» en la terminología de Forsthoff), a través de una adecuada provisión de bienes y servicios públicos: vivienda, seguridad social, enseñanza, educación, cultura, transportes, medio ambiente, etcétera que conforman ese Estado social y democrático de derecho que se promulga en el frontispicio mismo del texto constitucional. Pues se trata de valores que deben entenderse no en su sentido meramente formal, sino por sus contenidos materiales (...) ¹⁶.

¹⁶ En efecto, como observa García Pelayo, «La libertad política es irreal si no va acompañada de la libertad de las dependencias económicas; que la propiedad ha de tener como límite de funcionalidad para los sistemas social y económico y los derechos de los que participan en hacerla productiva; que la seguridad no se extiende sólo a la dimensión jurídica sino a la dimensión existencial en general; que la igualdad no lo es sólo frente a la ley, sino que se debe extender, en la medida de lo posible, a las cargas y beneficios, y que la participación se amplía a los bienes y servicios, y a las formas de democracia social» (**op cit.**, *supra nota* 10).

En definitiva—concluye Bereijo—, la satisfacción y el cumplimiento de esos contenidos mínimos del Estado social y democrático de derecho, «para necesaria (aunque no suficientemente) por una función redistributiva de bienes y rentas que la Hacienda lleva a cabo por medio de un programa justo de ingresos y gastos públicos» («Derecho financiero...», **op.cit.**, *supra nota* I, p.358).

En sentido similar, véase Cazorla Prieto, L. María, «El control financiero externo del gasto público en la Constitución», **Presupuesto y Gasto Público**, no. 2, 1979, p.91: «El postulado de la justicia material en la aplicación del gasto público ha de tener como punto de referencia fundamental el logro de la “procura existencial” para todos los ciudadanos de la comunidad». Por su parte Escribano López entiende que el contenido del principio de justicia en el gasto, «no puede ser diverso de los fines que el Estado en la definición de su naturaleza y carácter se fije (...). La definición del principio necesariamente habrá de colmarse en el análisis de los fines que el Estado consagra como propios en el texto constitucional (finalidades fundamentales claramente definidas en el título I)». «Se presenta la posibilidad de exigir una interpretación global del texto en base a este principio de justicia en el gasto». De manera que este criterio objetivo de actuación de los poderes públicos, se convierte en el «instrumento más eficaz que garantiza el cumplimiento de los valores superiores del ordenamiento: libertad e igualdad», haciendo al mismo tiempo efectivo el mandato del artículo 9, 2º. Pero, de otra parte, el principio de justicia que informa la actividad del gasto, «garantiza el cumplimiento de los deberes económicos y de los derechos que se recogen, bien como tales, bien como principios rectores de la política social y económica en el capítulo tercero». Se trata—concluye Escribano— de un «principio de tendencia, llamado a informar la totalidad de la actividad financiera de gasto (...) principio o fórmula de atribución equitativa de recursos que nunca podrá ser entendida de forma estática o absoluta, convirtiéndose en el punto de apoyo para integrar una determinada decisión de gasto en un proceso ininterrumpido de adecuación al diseño constitucional». (**Presupuesto del Estado y Constitución**, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1981, p.332).

En cuanto a los criterios instrumentales de eficacia y economía, se señala que son «criterios de buena administración» para enjuiciar no tanto el contenido del gasto como la forma en que esa actividad se ha ejercitado.

Por «criterio de economía se ha de entender –afirma Cazorla Prieto– la obtención del máximo de resultados posibles con el mínimo de recursos posibles dirigidos a tal fin. Por el de la eficiencia, y según el Diccionario de la Real Academia, virtud y facultad para lograr un efecto determinado, esto es, que los medios escasos para la consecución de las metas del gasto público se han de utilizar del modo más idóneo y eficaz a tal efecto. Se entiende que estos criterios «son aplicables a la fase de programación (elaboración y aprobación) y a la de ejecución en su variadas manifestaciones»¹⁷.

Sin embargo, como señala O. Alzaga, todos estos criterios son «difícilmente medibles por un Tribunal, pues dan cabida a un amplio margen inter-pretativo»¹⁸.

Por lo que se refiere, en fin, a la protección y a los mecanismos de tutela jurídica del principio de justicia material en el gasto público, la conclusión no puede ser muy diferente. Se ha reconocido así que la cobertura jurídico-procesal no es demasiado fuerte¹⁹, aunque la tutela jurídica no tiene que venir exclusivamente por la vía procesal sino también por vías institucionales y orgánicas (distribución de competencias, funcionamiento de los órganos, controles internos, etcétera)²⁰.

El principio de justicia en el gasto podría quedar garantizado por el recurso de inconstitucionalidad del artículo 161, 1º, a) de la

¹⁷ Cazorla Prieto, *op.cit.* nota anterior, p.91. Desde otra perspectiva, véase Barbera Sandez, «Justicia, equidad y eficiencia», *Hacienda Pública Española*, no. 51, 1978, pp.213 y ss.

¹⁸ Alzaga, O., *La Constitución española de 1978*, Madrid, 1978, p.281.

¹⁹ Cazorla Prieto, *op.cit. supra nota* 16, pp.9192.

²⁰ Rodríguez Bereijo, «Introducción...», *op.cit. supra nota* 1, p.110; opinión que comparte asimismo Martín Queralt, en *Civitas*, REDF., no. 10,1976, p.363.

Constitución; pero los obstáculos a la accionalidad de este principio en un juicio de inconstitucionalidad estriban, en primer lugar, en la propia dificultad interpretativa del principio ²¹. Además, otra dificultad consiste en la resistencia a admitir y tutelar el derecho a controlar la justicia en el gasto público.

Se ha recordado, a este propósito, la necesidad que el moderno derecho público tiene de superar el angosto marco dogmático en que se ha confinado el concepto de derecho subjetivo de naturaleza pública, o, cuando menos, la necesidad de extender la legitimación procesal para interponer una acción en este sentido, no sólo a los titulares de un derecho público subjetivo concebido a la usanza tradicional, sino también en que tal legitimación se conceda a todos los efectos a quienes únicamente son titulares de lo que hoy se califica como mero interés o, más aún, como interés directo. Esta necesidad y la conciencia de las profundas lagunas que conlleva, ha impulsado a García de Enterría a profundizar en la idea de los denominados «derechos subjetivos reaccionales o impugnatorios», entendiendo por tales aquellos que se originan como consecuencia de una actividad administrativa ilegal que perturba la esfera vital de intereses del ciudadano, como consecuencia de la cual «el ordenamiento, en servicio del más profundo sentido de la legalidad en el Estado de Derecho, como garantía de la libertad, le apodera con un derecho subjetivo dirigido a la eliminación de esa actuación ilegal y al restablecimiento de la integridad de sus intereses» ²².

Esta concepción –afirma Martín Queralt–, a quien seguimos en este punto, quizá pudiera ser también trasvasada, *mutatis mutandis*, al problema que estamos analizando, si bien teniendo en cuenta que en nuestro caso lo que se debate no es una actividad ilegal de la Administración, sino una actividad

²¹ Alzaga, O., *op.cit.*, *supra nota* 18, p.281. En última instancia –afirma el autor– «el volumen del gasto público y su vencimiento están en función de opiniones políticas diversas, de modo que desde el prisma de algunas de ellas, un determinado gasto está perfectamente justificado conforme a los criterios que aquí se constitucionalizan, mientras que desde otras se tratará de un despilfarro».

Véase, en sentido similar, López Berenguer, J., «El derecho financiero y tributario en la Constitución española», *Lectura sobre la Constitución*, Madrid, UNED, 1978, p.302.

²² García de Enterría, E., «Sobre los derechos públicos subjetivos», *Civitas*, REDF, no. 6.

inconstitucional del legislador. Por lo demás, el razonamiento es el mismo y el proceso lógico que abona la conclusión es también similar en ambos casos. De lo que se trata, en último término –concluía Martín Queralt en 1976–, es de reconocer la posibilidad de que, aun no existiendo normas que expresamente concedan a los particulares un derecho público subjetivo cuyo contenido sea la constitucionalidad de los gastos públicos, puedan los administrados –cuando la decisión legislativa sobre el gasto sea contraria a los preceptos constitucionales– interponer una acción ante el Tribunal Constitucional para eliminar esa decisión inconstitucional ²³.

La situación, si atendemos a las observaciones formuladas por O. Alzaga, no ha cambiado sustancialmente con la promulgación de la Constitución y con el refrendo que en ella se hace de la justicia en el gasto:

Si hemos de ser sinceros hay que reconocer –afirma el autor– que el Derecho Constitucional, al menos en el grado de desarrollo en que se encuentra, no ha descubierto mecanismos eficaces para el control del gasto público que no sean los que recoge nuestra Constitución en su Título VII, al establecer el procedimiento de elaboración y aprobación del presupuesto, o el del viejo y venerable Tribunal de Cuentas, que prevé el artículo 136 de la Constitución. En consecuencia –concluye Alzaga– el aspecto más positivo del artículo 31, 2º, es su valor didáctico, es decir, de divulgación de que los ciudadanos tienen derecho a que los recursos públicos sean empleados en términos equitativos y conforme a un programa basado en los principios de economicidad y eficiencia ²⁴.

También Martín Delgado, aunque desde otra perspectiva, pone en cuestión la virtualidad práctica del artículo 31, 2º, y duda de que el Tribunal Constitucional, dada su composición, pueda garantizar mejor que el Legislativo, la asignación equitativa de los recursos públicos ²⁵.

Refiriéndose a la posibilidad de impugnar la Ley de Presupuestos por inadecuación del gasto público al mandato del artículo 31, 2º., señala Martínez Lafuente que el Tribunal deberá pronunciarse sobre el fundamento de la pretensión, basándose en un concepto jurídico

²³ Martín Queralt, J., Resención a la obra de A. Rodríguez Bereijo, «Introducción...», en *Civitas*, REDE, no. 10,1976, p.364.

²⁴ Alzaga, *op.cit.*, *supra nota* 18.

²⁵ Martín Delgado, «Los principios de capacidad económica e igualdad», *op.cit.*

indeterminado: «asignación equitativa, que será preciso acotar con las técnicas usuales de interpretación jurídica, para dar operatividad al precepto constitucional; aunque reconoce que «el enunciado del artículo 31, 2º plantea una declaración de principios de difícil conversión en norma de contraste con la Ley de presupuestos»²⁶.

En conclusión, cabe afirmar que una regulación del fenómeno financiero que resulte acompasada a los tiempos que corren, no puede abordarse seriamente sin que la llamada «era de la reforma fiscal»²⁷, vaya dejando paso a la «era del gasto público»: «Una reforma fiscal como la que aún está en marcha, no se acaba de legitimar —afirma Cazorla Prieto— sin que a los recursos públicos allegados (con los tributos) se les dé una aplicación equitativa y conforme a los criterios de economía y eficiencia». Y ésta es una de las grandes tareas que, tras la Constitución y el cambio político, corresponde realizar a los responsables de la gestión de la cosa pública en esta etapa histórica²⁸.

Sin perjuicio del reto que la doctrina financiera tiene en la articulación técnico-jurídica de los criterios que hagan posible la efectividad del precepto constitucional que venimos invocando²⁹, y el no menos comprometido que ya tiene asumido el Tribunal Constitucional³⁰, la

²⁶ Martínez Lafuente, A., «Ley de Presupuestos e inconstitucionalidad», en *Civitas*, REDF, no.25, 1980, pp.60 y 61.

²⁷ Así, Fuentes Quintana, *Clausura del Seminario Iberoamericano sobre Reformas Fiscales*, La Rábida, agosto, 1978.

²⁸ Cazorla Prieto, L.M., *op.cit.*, *supra nota* 16, p.92. «El papel redistributivo del gasto público —afirma Rodríguez Bereijo— es la condición legitimadora de una reforma fiscal, como la que se ha emprendido en España en los últimos años, que no se puede entender ni justificar, sino desde la comprensión de una Hacienda globalmente justa, es decir, de una Hacienda que es justa en el reparto de bienes y servicios públicos que se derivan de la recaudación fiscal que el Estado obtiene». («La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública», en *Sistema*, no. 53, marzo, 1983, p.93).

²⁹ «La conciencia social de nuestros días —observa C. Albiñana— pide vigencia efectiva o real del derecho promulgado. En esta línea están tantos y tantos preceptos de la Constitución española, que han abandonado la lírica proclamación de los derechos, y que han establecido fórmulas garantizadoras del disfrute de los derechos reconocidos u otorgados. La efectividad de las normas jurídicas constituye hoy un *príus* de la comunidad nacional». («El valor añadido: módulo impositivo», en *Introducción del IVA en España*, IEF, Madrid, 1982, pp.468 y 469).

³⁰ Véase más adelante la referencia que hacemos al papel que ha venido desempeñando la jurisprudencia constitucional en el ámbito financiero.

realización de la justicia en el gasto público reclama, en primer lugar, la atención del legislador para adecuar y desarrollar el marco jurídico existente adaptándolo a las necesidades y objetivos del mandato constitucional. En este sentido, se requiere –como propone A. L. Antonaya– la respuesta en marcha de un conjunto de mecanismos legales aplicado a un triple ámbito ³¹.

a) Establecimiento de un conjunto de normas reguladoras de la gestión pública que cumplan, entre otros, los siguientes requisitos: definir claramente los fines y objetivos de la acción estatal; identificar los medios humanos y materiales necesarios para su consecución y regular con toda claridad los aspectos procedimentales y organizativos en los que debe basarse la ejecución de las tareas asignadas.

b) Establecimiento de un sistema de control, tanto interno como externo, que permita valorar los resultados de la acción estatal, el grado de cumplimiento y las desviaciones producidas respecto de los proyectos iniciales; la medida en la que se cumple el principio último de la asignación equitativa de los recursos públicos, así como aquellos actos que supongan una infracción del mismo y, por ello, deban estimarse anticonstitucionales.

c) Establecimiento de un sistema legal de responsabilidades, que determine la calificación de los actos ilegítimos, previa su definición, y asigne las consecuencias y sanciones que en los distintos órdenes deban producirse, así como los órganos encargados de enjuiciarlas y ordenar su cumplimiento.

Es evidente que de poner en práctica los mecanismos que acaban de formularse la tarea a desarrollar sería enormemente complicada y laboriosa.

Pero ésta es, sin lugar a dudas –concluye A. L. Antonaya–, la incidencia más importante de la Constitución sobre el actual ordenamiento de la Hacienda Pública: la puesta en marcha de un proceso

³¹ Así lo entiende Antonaya Suja, A.L., *op.cit. supra nota 2*, pp.274 y 275.

normativo que, por muy espinoso que parezca, debe ser cubierto necesariamente si no se quiere que las declaraciones contenidas en el texto constitucional, largamente anheladas, se conviertan en hermosas declaraciones de principios, pero carentes de fuerza real ante la inexistencia de unas normas que las hagan viables ³².

I.2. La Consagración Constitucional del Principio de Solidaridad

Uno de los nuevos principios incorporados al texto constitucional, que mayor importancia ofrece tanto desde el punto de vista sustantivo como metodológico, es el principio de solidaridad. Se trata de un principio que se incorpora al ámbito de los principios materiales de justicia financiera y que, lejos de tener carácter unidimensional, es susceptible –dice Martín Queralt– de manifestarse en múltiples direcciones. Con la peculiaridad –añade el autor– de que:

(...) mientras que en el ámbito tributario el principio de capacidad económica, por ejemplo, tiene una proyección fundamentalmente individual, singular, esto es, referible a cada uno de los tributos que integran un determinado sistema, el principio de solidaridad, por el contrario, es susceptible de adoptar un contenido más genérico, desde el momento en que va a manifestarse esencialmente en un doble plano. En primer lugar, el mismo se erigirá en criterio rector de un determinado sistema, no de una específica categoría financiera. En segundo lugar, tal principio es potencialmente susceptible de erigirse en parámetro regulador de las relaciones entre los distintos sistemas tributarios establecidos por las distintas Entidades territoriales. Al margen –concluye Martín Queralt– de que no se circunscribe al ámbito jurídico tributario, sino que va a potenciar sensiblemente los mecanismos de distribución del gasto público y su coordinación con los expedientes de obtención de ingresos ³³.

Prescindiendo ahora de la indudable incidencia que la solidaridad en la ordenación de las relaciones interterritoriales entre el Estado y las comunidades autónomas o de éstas entre sí, interesa subrayar la importancia que el principio de la solidaridad tiene para la revitalización de

³² *Ídem.*

³³ Martín Queralt, J., Falcón y Tella, R., «La compensación financiera interterritorial», **Congreso de los Diputados**, Madrid, 1986, y la bibliografía que cita el autor.

la justicia financiera y del carácter redistributivo del derecho financiero, en el mismo plano constitucional ³⁴. «La solidaridad –escribe recientemente C. Albiñana– tenía que rebasar su vinculación con la justicia conmutativa para ser, asimismo, el primer corolario de la justicia social (...), si es que hoy puede existir una justicia que no sea social. La solidaridad –añade Albiñana– tenía que instrumentarse con las formas de reparto, pues la justicia es un problema de repartidores y de beneficiarios» ³⁵.

Por medio de la solidaridad –afirma Cazorla Prieto– se expresa la idea de la «existencia de unos niveles mínimos de servicios y prestaciones públicas que el Estado debe facilitar a los ciudadanos» ³⁶.

Baste, pues, con dejar constancia en este lugar del vasto campo de análisis que el principio de solidaridad abre a la dogmática jurídica, para el estudio de un buen número de mecanismos e institutos jurídico-financieros y, en general, para la comprensión del fenómeno financiero de nuestros días y de las exigencias que de él demanda el nuevo orden constitucional.

II. LA IMPORTANCIA DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL EN EL ENRIQUECIMIENTO DE LA DOGMÁTICA JURÍDICA Y EN EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD EN MATERIA FINANCIERA

1. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional contribuyó en primer lugar, y como ya se ha dicho, a que la labor doctrinal en materia

³⁴ No obstante, entiende R. Falcón que «técnicamente, el principio de solidaridad debe desligarse de otros preceptos y principios con un contenido similar, de carácter redistributivo, como los principios de capacidad contributiva o de equitativa distribución del gesto público. En efecto –añade el autor–, la Constitución, aunque no es siempre rigurosa en el empleo de esta expresión, parece querer reservar el término para referirse a las relaciones interterritoriales entre el Estado y las comunidades autónomas o de éstas entre sí, excluyendo tanto la problemática de la redistribución interpersonal como de la redistribución intersectorial». («La compensación financiera interterritorial y otras técnicas aplicativas del principio constitucional de solidaridad», cit. p.303.

³⁵ Albiñana, C., «Prólogo» a la monografía de R. Falcón, cit. nota 34, p.14.

³⁶ Cazorla Prieto, L. María, «El esquema constitucional de la hacienda de las administraciones públicas españolas», **Hacienda Pública Española**, no. 59, 1979, p.31.

de principios materiales y de justicia financiera dejara de ser una especie de salto en el vacío para aproximarse al dato normativo y contar así con un mayor contenido práctico ³⁷.

Pero, con carácter general, puede afirmarse con Martín Queralt que:

(...) una de las mayores dificultades que ha tenido que superarse en el intento de construir científicamente el Derecho Financiero en España, ha sido, sin duda, la ausencia de una jurisprudencia constitucional. La inexistencia de un texto constitucional en sentido estricto y la coetánea inexistencia de un Tribunal *ad hoc* llamado a pronunciarse específicamente sobre aquél, han sido las causas determinantes del azaroso proceso de concreción de algunos principios tributarios en las anteriores Leyes Fundamentales ³⁸. Los meritorios esfuerzos doctrinales no han tenido nunca la deseable recepción ni en el ordenamiento positivo, ni tampoco en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, caracterizada en este punto por su escasa originalidad, su insufrible carácter repetitivo y, en definitiva, por su escasa idoneidad, para ser aprehendida como objeto de tratamiento científico en lo relativo a los principios básicos del ordenamiento financiero. En tal situación –concluye Martín Queralt– el voluntarismo doctrinal permanecía anclado en la más desoladora realidad ³⁹.

La atención que la doctrina jurídicofinanciera italiana y alemana, por ejemplo, ha venido prestando a la jurisprudencia constitucional de sus respectivos países, se contagió pronto a la doctrina española. Sería ocioso pretender dar en este lugar una idea siquiera aproximada de los estudios doctrinales que se han ocupado de

³⁷ Véase la anterior nota 3.

³⁸ De sobra es sabido –hemos escrito en otro lugar– que los principios materiales de justicia tributaria, entre otros, se vieron privados de auténtica virtualidad práctica en nuestro país, como instrumentos para verificar la legitimidad de la normación ordinaria del Estado, debido a la ausencia de una verdadera instancia de control y revisión constitucional, sólo prevista a través del denominado recurso de contrafuero. («El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)», *Civitas*, REDF, no.32, 1981, p.541).

³⁹ Martín Queralt, J., *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, la edición, I, 1983, p.17.

la sistematización y comentario de la jurisprudencia constitucional en materia financiera, surgida en el derecho comparado europeo ⁴⁰.

El interés de la doctrina, que comenzó por analizar aisladamente la regulación constitucional de los principios tributarios, se ha ido extendiendo al estudio sistemático de todos los extremos que conforman el esquema constitucional de la actividad financiera, originando así la paulatina afirmación de un cuerpo de doctrina científica y jurisprudencial en torno al derecho constitucional financiero ⁴¹.

Como observa González García:

(...) desde hace aproximadamente una década resulta difícil, particularmente en los trabajos de la doctrina alemana e italiana, encontrar un curso, monografía o artículo de revista, en los que pueda desarrollarse plenamente el pensamiento de su autor sin necesidad de recurrir frecuentemente a las decisiones del correspondiente Tribunal Constitucional. Es más, en el momento presente, ya no sólo resulta difícil seguir el curso de la doctrina tributaria que podemos calificar de cimera prescindiendo de la aportación de la jurisprudencia constitucional, toda vez que cada día son más numerosas las normas tributarias declaradas inconstitucionales y, consiguientemente, las disposiciones que el legislador debe dictar para acomodar el Derecho positivo a la Constitución. Si a estas circunstancias –concluye E. González– unimos las directrices y recomendaciones que con frecuencia acompañan a esa jurisprudencia, no es exagerado afirmar que en el futuro, al buscar antecedentes de una nueva disposición deberá primero espigarse entre la jurisprudencia constitucional ⁴².

⁴⁰ Recuérdese, por ejemplo, los trabajos de La Rosa, S., «Constituzione, Corte costituzionale ed ordinamento tributario», *Diritto e Prat. Tribut.*, no. 2, 1980, 1a., De Mita, E., «Il diritto tributario nella giurisprudenza costituzionale», introducción a su obra *Fisco e costituzione. Questioni risolte e questioni aperte I.* (1957-1983), Giuffrè, Milano, 1984; y del mismo autor, «L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul Diritto tributario», *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1981, no. 4; Giullani G., *Orientamenti tributari della Corte Costituzionale (1956-1985)*, Giuffrè, Milano, 1986; Voghel, K., «L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul Diritto tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca», *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 1968, II, pp.323; y del mismo autor: «La Hacienda pública y el derecho constitucional», *Hacienda Pública Española*, no. 59, 1979; y Shick, W., «Aspectos de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán en materia fiscal», *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, Edersa, no. I; Fabre, F.G., *Les grands arrêts de la jurisprudence financière*, Sirey-Dalloz, París, 1983.

⁴¹ Martín Delgado, *op.cit.*, *supra nota* 14, p.542.

⁴² Además de los ya citados, recuérdense los trabajos de Palao Taboada, C., «Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal», *Anales de Moral Social y Económica*, no. 38, Centro Estud. Soc. del Valle de los Caídos, Madrid, 1975, v. II; y, del mismo autor, «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», *Hacienda y Constitución*, pp.277 y ss; y Tejerizo López, J. María, «Competencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria», en *El Tribunal Constitucional*, vol. III, pp.2659 y ss.

Y por lo que se refiere, en fin, a la doctrina española, bastaría repasar los volúmenes, estudios monográficos y revistas especializadas aparecidas en nuestro país tras la promulgación de la Constitución de 1978, sobre la problemática constitucional, para advertir la atención que también la doctrina española ha dispensado a la dimensión constitucional de la actividad financiera sobre todo en la vertiente tributaria.

No es, en efecto, casual la multiplicidad de cuestiones constitucionales que se suscitan en la parcela tributaria, pues como ha podido verificarse con razón, dicha proliferación obedece a factores objetivos tales como la dimensión de la red de relaciones tributarias reguladas en el ordenamiento, la intensidad que este sector del derecho adquieren valores como la igualdad y la tutela de los derechos individuales y, por último, la constante evolución de la normativa fiscal y de la realidad económica-social, que hacen surgir aspectos y problemas siempre nuevos en el marco de las relaciones entre el ciudadano y la administración financiera ⁴³.

Sin embargo, en la otra vertiente de la actividad financiera, no se ha experimentado el mismo desarrollo. Además de las razones ya expuestas al tratar de la constitucionalización del principio de justicia en el gasto público, la descompensación que se advierte en la jurisprudencia constitucional sobre esta materia se explica por el hecho de que:

(...) en el ámbito de los gastos públicos, la jurisprudencia tampoco había alcanzado ciertamente una consistencia excesiva, y eran, además —observa Martín Queralt—, los propios administrativistas quienes, a partir muchas veces de los dictámenes del Consejo de Estado, la convertían en objeto de análisis ⁴⁴. La situación hoy —añade el autor— está cambiando sustancialmente, como resultado tanto de la consolidación de unos criterios más sólidos en el ámbito de la jurisprudencia tributaria —reflejo del inequívoco grado de desarrollo alcanzado a nivel dogmático— como por la importancia

⁴³ Ésta es la explicación que sugiere La Rosa, *op.cit.*, nota 41, p.234.

⁴⁴ «A ello contribuía en buena medida, prosigue el autor, la escasa trascendencia que salvo en muy aislados supuestos —fundamentalmente en materia de contratación administrativa y, sobre todo, en relación a los contratos del Estado— se confería a la ordenación del gasto público», Martín Queralt, J., *op.cit.*, *supra* nota 3, p.122.

creciente adquirida por el ordenamiento regulador del gasto público y de ciertos aspectos inescindiblemente unidos al mismo. Piénsese, por ejemplo, en la importancia que a partir de la promulgación de la Ley General Presupuestaria puede adquirir la jurisprudencia sobre la responsabilidad de funcionarios en materia de gasto público o, al más alto nivel, en las posibilidades que encierra el reconocimiento a nivel constitucional de los principios de equidad, eficiencia y economía en materia de gastos públicos ⁴⁵.

La labor del Tribunal Constitucional ha contribuido además, en nuestro país, a revitalizar la importancia del análisis jurisprudencial —en general— por parte sobre todo de la doctrina jurídico-tributaria.

En efecto, ha podido denunciarse en este sentido la escasa trascendencia concedida hasta no hace muchos años, al análisis de la jurisprudencia tributaria ⁴⁶.

El hecho, desde luego, aun cuando efectivamente —advierde Martín Queralt— constituía una innegable singularidad en relación a lo que acontecía en otros países en esta materia, encontraba justificación en la dificultad práctica de aprehender analíticamente una jurisprudencia escasamente homogénea y sumamente cambiante, de forma que, pese a los numerosos pronunciamientos jurisprudenciales sobre la materia, era muy difícil detectar en los mismos la existencia de un hilo conductor que les confiriera la armonía precisa para convertirlos en objeto de análisis ⁴⁷.

Esta situación es la que felizmente ha cambiado tras la vigencia de la Constitución de 1978, que ha contribuido decisivamente a la expansión de los estudios jurisprudenciales, al ser la norma constitucional

⁴⁵ *Ibidem*.

⁴⁶ Hay que destacar, sin embargo, los trabajos de García Añoveros, J., «la interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto», *Rev. Der. Fin. Hac. Públ.*, no. 39, 1960, pp.701 y ss.; Llamas Labella, M.A., *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria*, I.E.F., Madrid, 1973; y, del mismo autor: «La norma jurídica tri-butaria en la doctrina del Tribunal Supremo», en *Civitas*, REDF, no. 1, 1974, pp.29 y ss.; así como el comentario general sobre jurisprudencia a cargo de J.M. Martín Delgado, en *Civitas*, REDF, a partir de 1974, y los aparecidos en la *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Cabe destacar, asimismo, las publicaciones del Instituto de Estudios Fiscales en la serie Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria; y más recientemente la obra de Martínez Lafuente, A., «Derecho tributario. Estudios sobre la Jurisprudencia tributaria», Madrid, 1985, *Civitas*.

⁴⁷ Martín Delgado, *op.cit.*, *supra* nota 3, p.122.

un importante elemento de contraste normativo, que permitirá ir depurando —afirma Martínez Lafuente— los institutos y las categorías financieras ⁴⁸.

Debe confiarse, pues, en el mutuo enriquecimiento de la doctrina y la jurisprudencia para el desarrollo de los institutos jurídico-financieros conforme a las exigencias impuestas por el texto constitucional. Creemos, sin embargo, que en esta labor debe ser la doctrina la que asuma la iniciativa adoptando posiciones pioneras y canalizando su esfuerzo a la depuración técnica y conceptual de los mecanismos jurídicos utilizados en las normas, para que —con base en ellos— la jurisprudencia pueda desentrañar, progresivamente ⁴⁹, las exigencias de los principios constitucionales en materia financiera, y hacer posible su efectiva realización.

⁴⁸ Martínez Lafuente, *op.cit.*, *supra nota* 48.

⁴⁹ De sobra es conocida la cautela con la que actúa el Tribunal Constitucional en sus pronunciamientos sobre la constitucionalidad de la legislación ordinaria. «Quien conoce la jurisprudencia constitucional —escribe De Mita— incluso fuera del ámbito tributario, sabe que es una jurisprudencia realista, a veces impuesta por la necesidad, con fuertes condicionamientos políticos» («L'influsso della giurisprudenza...», *op.cit.*, p.596). También, sobre la ponderación y prudencia del Tribunal Constitucional español, véase Martín Queralt, «Jurisprudencia financiera...», *op.cit.*, p.45. El tratamiento de las cuestiones de legitimidad y control constitucional —hemos escrito en otro lugar—, debe efectuarse sin dogmatismo alguno y con exquisita prudencia. Afirmación que es sobre todo oportuna en materia tributaria, donde habrá que agotar todas las opciones interpretativas antes de lanzar el anatema de inconstitucionalidad sobre un precepto que puede no casar con esquemas dogmáticos preestablecidos. A la inconstitucionalidad de una norma fiscal sólo ha de apelarse, en suma, cuando la injusticia que ella genera sea de tal grado que se convierta en «justificable» («El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)»). «El contenido constitucional de la capacidad económica», *Civitas*, REDF, no. 34,1982, p.235). En efecto, y como señala García de Enterría «antes de que una ley sea declarada inconstitucional, el juez que efectúa el examen tiene el deber de buscar una vía interpretativa como concordancia de dicha ley con la Constitución. La anulación de una ley es un suceso bastante más grave que la anulación de un acto de la administración, porque crea por sí sola una gran inseguridad jurídica. El legislador no tiene agilidad suficiente para suplir inmediatamente el hueco que deja la norma anulada y ese hueco da lugar a una enorme confusión jurídica para los ciudadanos y para todos los poderes públicos. Con frecuencia esa anulación (...) y la laguna que crea, puede determinar de hecho, como ha dicho alguna vez el Tribunal Constitucional italiano, una situación de “mayor inconstitucionalidad” en la solución práctica de los problemas que la ley anulada regulaba. Este *horror vacui* determina el principio formulado así por el Tribunal Federal Constitucional alemán: es valido el principio de que una ley no debe ser declarada nula cuando puede ser interpretada en consonancia con la Constitución. El mismo Tribunal, como también el Tribunal Supremo americano, no ha dudado en conectar a ese principio una verdadera “presunción de constitucionalidad de las leyes” (...)» («La Constitución como norma jurídica y el Tribunal Constitucional», Madrid, 1981, *Civitas*, p.96).

Sólo en la medida —afirma con carácter general M. Cortés— en que el juez disponga de un repertorio de conceptos dogmáticos suficientemente elaborados con un juego de significados y de efectos claros y bien definidos, podrá obviarse el riesgo de una jurisprudencia vacilante e indecisa mucho más atenta a criterios de equidad que a la aplicación rigurosa de unos instrumentos jurídicos acuñados que produzcan casi de manera automática el resultado justo⁵⁰.

La importancia que la jurisprudencia constitucional ofrece desde el punto de vista doctrinal y dogmático habrá de reflejarse obviamente en la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario en la que, como después se dirá, ocupa un lugar importante el estudio de la jurisprudencia financiera en general, pues mal se podrían dar a conocer los problemas de este sector del ordenamiento sin contar con la doctrina cotidiana y viva que sobre los mismos problemas crean los tribunales⁵¹.

2. Hay que referirse, en segundo lugar, a la incidencia del Tribunal Constitucional en el desarrollo, concreción y efectividad de los principios

⁵⁰ Cortés Domínguez, M., Presentación de la sección de Jurisprudencia de **Civitas**, REDE, no. 1, 1974, p.168. No se piense, sin embargo, que con ello estamos aludiendo a la existencia de un cierto «automatismo» en la labor jurisdiccional. Al menos por lo que se refiere a la tarea del juez constitucional, es evidente que «el control de constitucionalidad es, esencialmente, control político, y cuando se impone frente a los otros detentadores del poder —afirma K. Loewenstein— es, en realidad, una decisión política» (**Teoría de la Constitución**, Barcelona, Ed. Ariel, 1964, p.308). La Constitución —entiende M. Drath— representa solamente la concepción básica de un orden general, político, social y espiritual, respecto del cual el juez realiza no sólo una función de «concretización» por medio de la interpretación, sino una tarea de propia creación; «una prolongación autónoma de la voluntad de la Constitución desde su espíritu». Por ello, «toda decisión de un Tribunal Constitucional representa una participación o menos independiente de este Tribunal en la configuración de la vida política y social»; a dicho órgano se atribuye «una función no sólo de control y de freno, sino forzosamente también una función política activa». (Véase la cita en Paleo Taboada, G., **op.cit.**, *supra nota* 49, p.713). El mismo Paleo reconoce que «la cuestión de los límites de la jurisdicción constitucional es posiblemente uno de los problemas más complejos del moderno derecho político, del que depende la justificación misma de la existencia de un control de constitucionalidad (...)». (**op.cit.**, pp.710 y 711). Señala K. Voghel cómo «una jurisdicción que se extiende por encima de las leyes puede dar lugar a una “aristocracia de la toga” que tiene el peligro de ejercer un dominio político so pretexto de interpretar la ley y que haría válida aquella frase de Ch. Evanz Hughes: «“nosotros estamos bajo la Constitución, pero la Constitución es lo que los jueces dicen que es”» («La hacienda pública y el derecho constitucional», **op cit.**, p.21).

Sobre el papel y la función del órgano jurisdiccional en la «creación» del derecho, véase Ollero, A., **Interpretación del Derecho y positivismo legalista**, Madrid, 1982, Edersa.

⁵¹ Así, Cortés Domínguez, **op.últ.cit.**, p.167.

materiales de justicia en materia financiera a través, sobre todo, del control de constitucionalidad de las normas.

Debe advertirse que las consideraciones que aquí efectuamos van referidas a la problemática que el control de constitucionalidad plantea fundamentalmente en el ámbito tributario, puesto que a la constitucionalidad del gasto público ya hemos aludido en páginas anteriores.

Ocurre, en efecto, que la reimplantación de un Tribunal Constitucional en nuestro ordenamiento invita a reconsiderar el contenido, las exigencias y las limitaciones que los principios tributarios van a imponer al legislador fiscal y, lo que viene a ser lo mismo, las consecuencias que de aquellos principios es posible extraer en sede contenciosa con vistas al control de legitimidad constitucional de la normación tributaria.

La oportunidad de analizar la problemática del control de constitucionalidad en materia fiscal, no precisa de más demostración que la de remitir a las experiencias sobre jurisdicción constitucional que nos ofrece el derecho comparado, para constatar el alcance en ella adquirido por el contencioso constitucional tributario que, en cierta medida, constituye no un factor excepcional o patológico, sino un aspecto perfectamente asimilado en la propia fisiología del sistema impositivo y en el abanico de relaciones que la norma tributaria genera entre el administrado y el fisco.

La verdad es que la doctrina española ya se ha ocupado ampliamente de concretar el contenido propio de los principios tributarios a la luz del nuevo texto constitucional ⁵², y de perfilar su eficacia en cuanto vínculos al legislador, pero no hay que olvidar que tales principios constituyen también la «expresión concreta de un mandato directamente vinculante para todos los órganos de aplicación del derecho» ⁵³.

⁵² Véase la anterior nota 44 y demás bibliografía antes citada.

⁵³ Martín Queralt, *op.cit.*, *supra* nota 3, p.127.

Y es precisamente esta última perspectiva la que, en nuestra opinión, mayor interés ofrece en la actualidad puesto que los límites constitucionales establecidos para la realización de la justicia fiscal, deben ser observados no sólo en el plano normativo —como límites al legislador—, sino que han de cumplirse también en la actuación de las normas tributaria y, por consiguiente, en la gestión y aplicación del tributo. No basta, pues, con detenerse en la fase de «restablecimiento» del tributo para verificar la medida en que resultan observados los mandatos constitucionales, sino que es preciso atender resueltamente al momento de su aplicación.

Este planteamiento induce a examinar si el Tribunal Constitucional español puede controlar la constitucionalidad de la norma tributaria atendiendo precisamente a los resultados que se siguen de su concreta actuación. La cuestión que planteamos se refiere al control de constitucionalidad de una ley en función de sus resultados aplicativos; y para nada implica una valoración jurisdiccional de mérito o de oportunidad sobre las opciones políticas del legislador⁵⁴. Simplemente lo que con ella se pretende es impedir la inobservancia real de los mandatos constitucionales bajo la apariencia formal —sólo advertida en el puro plano normativo— de respetarlos. Esta situación puede obedecer bien al deliberado empleo del instrumento legislativo «para el logro de fines muy alejados de aquéllos a los que los textos rinden formal acatamiento»⁵⁵, o bien a que como consecuencia del mecanismo administrativo de aplicación y gestión del tributo, el resultado que con él se obtenga —respecto del exigido en los preceptos constitucionales— sea distinto o contrario del que quizá se postula en el esquema legal.

⁵⁴ Se está, en definitiva, ante unas demandas constitucionales que lo que exigen del legislador no son ampulosas declaraciones de estilo, sino resultados aplicativos concretos y es, por tanto, en virtud de éstos como corresponde controlar el cumplimiento del mandato constitucional.

Advierte a este propósito I. Manzoni que «el análisis de la constitucionalidad de una determinada medida deberá efectuarse no sólo con relación a los efectos y a los fines que con dicha medida pretendan directamente perseguirse sino también con relación a las diferentes consecuencias, directas e indirectas, que de ella pueden derivarse, tanto en el ámbito de la concreta norma tributaria como en el plano general del sistema» (*Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, Giappichelli Edit., p.107).

⁵⁵ Recuérdese el ya clásico estudio de Sainz de Bujanda, F., «La gran paradoja de la Ley General tributaria», *Rev. Der. Fin. Hac. Públ.*, 1964, pp.269 y ss.; y, con anterioridad, Zingali, G., «Le antitesi finanziari», *Dir. e Prat. Tribut.*, 1956, I.

En el primer caso, procedería denunciar la irracionalidad o arbitrariedad de la norma y promover el control constitucional invocando incluso el exceso del poder legislativo. En el segundo, el control debiera dirigirse no a la mera legitimidad formal de la actuación administrativa, sino también a verificar la eficiencia de la administración, examinando la medida en que la acción administrativa se atiene a los fines previstos en la norma, sea ésta ordinaria o constitucional.

Todavía es posible extender, en función de los resultados, el ámbito del control. Y en este sentido se argumenta que para aquellas intervenciones de los poderes públicos «que inciden en el tejido económico y social del país, la perspectiva del control debería estar orientada principalmente al resultado de la acción administrativa», puesto que su objetivo tendría sustancialmente que dirigirse a declarar «la regularidad del acto o del conjunto de actos y a denunciar sus desviaciones y omisiones precisando las causas para promover, en los niveles correspondientes, su superación»⁵⁶.

Esta modalidad de control nos parece de apreciable importancia dado que, en ocasiones, salvándose la legitimidad formal de los concretos actos administrativos, puede resultar ilegítimo el comportamiento o la gestión global de la administración, sobre todo en sus aspectos omisivos. Aunque desde el punto de vista procedimental, para llevarla a cabo sería menester abandonar los tradicionales modelos de actuación y llegar a un «control evidentemente sucesivo no ya sobre actos concretos, sino sobre grupos de actos o sobre el conjunto de la actividad»⁵⁷.

⁵⁶ Guccioni, V., «Ricognizione dello stato attuale dei controlli e ipotesi ricostruttive nel quadro di una riforma della finanza regionale», **Stato attuale della finanza regionale e linee di riforma**, Milano, 1974, p.624, donde el autor advierte de una nueva perspectiva en relación con el control, consistente en pasar «de una función límite, de mera garantía de regularidad formal, a una nueva función que lleva a la continua verificación de la eficiencia administrativa, en el sentido de comprobar si la acción administrativa ha realizado, y en qué medida, las finalidades previstas en la norma».

⁵⁷ *Ídem*, p.625.

Esta idea sobre el control que avanza Guccione tropieza, pese a su atractivo, con la dificultad, entre otras, de localizar el órgano administrativo al que atribuir el resultado de la gestión que se considera ilegítimo, dificultad que, como ya se advierte, radica en que el control se efectúa no aisladamente sobre cada acto administrativo, sino en forma sucesiva sobre el conjunto de actos o sobre el comportamiento o actuación administrativa en general.

Por otra parte, parece claro que la viabilidad de este tipo de control dependerá asimismo de la amplitud de las competencias asumidas por la jurisdicción contencioso administrativa.

Adviértase en cualquier caso, que si tratamos de aplicar esta modalidad de control al ámbito tributario, lo que urgiría verificar no es la eficacia de los principios constitucionales en la estructuración del tributo, sino en el momento de su aplicación por la Administración fiscal. Luego esta eficacia procedería contrastarla no ya en el plano de la constitucionalidad de la ley, sino en el de la legalidad de la actuación tributaria. Se pasaría, pues, de la justicia constitucional a la justicia administrativa, con el propósito de lograr la observancia de las exigencias constitucionales tanto en la esfera de la normación como en la más inmediata de la gestión fiscal.

Como consecuencia, quizá, de similares motivaciones ha llegado a sugerirse «la posibilidad o conveniencia de atribuir al Tribunal de Garantías el control de constitucionalidad de las conductas de la administración, al objeto no de reservar el conocimiento directo de los reglamentos y actos que puedan ser inconstitucionales, sino de asegurar que las leyes ordinarias no puedan amparar el arbitrio administrativo, cuando éste no respete las limitaciones constitucionales»⁵⁸.

En resumen, puede concluirse que dado que la Constitución española de 1978 «no se limita a proclamar derechos y libertades de

⁵⁸ Rodríguez Oliver, J. María, **Los ámbitos exentos del control del Tribunal constitucional**, «El Tribunal Constitucional», *op.cit.* v.II, p.280.

carácter formal, sino que ha empeñado a los poderes públicos para que garanticen el que unos y otros sean reales o efectivos, ya no basta la tutela legal y jurisdiccional de tales derechos, pues hay que garantizar el resultado o contenido económico que su ejercicio comporte»⁵⁹. El control de constitucionalidad no sólo es la consideración de la ley, dado que los imperativos constitucionales no sólo aparecen dirigidos a ella, sino que de manera realista se remiten también al hecho, al resultado, y en consecuencia, es también en virtud de éste como debe comprobarse la validez de la norma⁶⁰. De ahí que el Tribunal Constitucional español deberá atender a los resultados obtenidos con la aplicación de las leyes tributarias, para comprobar el efectivo cumplimiento de los preceptos constitucionales. Se ha subrayado, por ello, la necesidad de que el análisis del Tribunal Constitucional no se limite al plano jurídico-formal, sino que «profundice —afirma Martín Delgado— en las auténticas consecuencias de la aplicación y el cobro de los tributos, no deteniéndose en la investigación de los efectos formales de los mismos sin considerar también «cuáles sean sus consecuencias económicas o materiales»⁶¹.

Huelga recordar que en materia tributaria es más fácil que en otros sectores normativos examinar las consecuencias que se siguen de la aplicación de las leyes, valiéndose de la información que suministran los estudios económicos y estadísticos que, junto a sus normales cometidos, deberían también aplicarse para la resolución de los problemas de legitimidad constitucional⁶². Por lo demás, entre los poderes

⁵⁹ Albiñana, C., Editorial de la *Revista de Hacienda Pública Española*, no.59, 1979, p.4.

⁶⁰ Refiriéndose al artículo 3º de la Constitución italiana, con cuyo planteamiento coincide el artículo 9, 2º de la española, señala Abbamonte que «la referencia a la ley ya no es suficiente para la construcción de un sistema adherente al derecho positivo, dado que más allá de la ley está la Constitución con normas elásticas que no sólo reenvían a la ley, sino también al hecho, condicionando la validez de las leyes (...)». Añade el autor que, en virtud del principio de igualdad de tratamiento, las condiciones de legitimidad de la ley deberán verificarse atendiendo a las situaciones a que se refiere la norma, sobre todo cuando se trata de comprobar si de la ley se deriva en concreto una igualdad o una desigualdad de tratamiento. («Principi di Diritto Financiero», *op.cit.*, pp.35 y 36).

⁶¹ Martín Delgado, «El control constitucional...», *op.cit.*, p.1612.

⁶² Abbamonte, *op.cit.*, p.86.

del juez constitucional entraría el proveer de oficio para que se le faciliten este tipo de investigaciones estadísticas, según se desprende de las normas que disciplinan la instrucción del procedimiento constitucional ⁶³.

Es evidente, por otra parte, que en las cuestiones de inconstitucionalidad promovidas por jueces y tribunales no pueden ignorarse los efectos y consecuencias de la norma, ya que en estos procedimientos la inconstitucionalidad de la ley se plantea con motivo precisamente de su aplicación ⁶⁴.

Cabría finalmente observar que siendo, en efecto, posible el control de constitucionalidad por los resultados de la norma, las consecuencias del mismo podrían ser bien la inconstitucionalidad de la ley por resultar, en sí misma, arbitraria o por transgredir los fines fijados en la Constitución, o bien la inaplicación de la norma ⁶⁵ cuando la imposición que de ella se siga atente, en el caso concreto, contra las exigencias mínimas de los principios tributarios fundamentales amparados en la Constitución. Pero en este segundo supuesto nos situamos ya ante las exigencias de los principios constitucionales en la fase de gestión y aplicación de la norma tributaria.

⁶³ Véase la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en particular el título VII que se ocupa de las Disposiciones comunes sobre procedimiento.

⁶⁴ González Pérez, J., La cuestión prejudicial de inconstitucionalidad, «El Tribunal Constitucional», **op.cit.**, v.II, 1223 y ss.; y, en general, los trabajos que sobre la cuestión de inconstitucionalidad se recogen en esa misma publicación.

⁶⁵ En la doctrina italiana se ha defendido el reconocimiento a la administración pública del poder-deber de rechazar la aplicación de leyes ilegítimas (Véase: Pomodoro, «Di un sindacato degli organi amministrativi sulla costituzionalità delle leggi», **Riv. Trim. Dir. Pubblico**, p.544; Abbamonte, G., **Il processo costituzionale italiano**, Napoli, 1957, I, p.370; Mortati, C., «Abrogazione legislativa e instaurazione costituzionale», **Riv. Dir. Proc.**, 1957, p.370; Monte sano. «Leggi incostituzionali, proceso e responsabilità», **Foro italiano**, 1952, IV, p.158; Amatucci, A., **L'ordinamento giuridico finanziario**, Napoli, 1979, Jovene Edit., p.165. Señala Amatucci que la negativa o el rechazo de la administración a aplicar las leyes ilegítimas «no debe considerarse como una ocasión para transferir la decisión al juez y después al Tribunal Constitucional, o como instrumento de información de la opinión pública. Esto no significa —añade el autor— que la administración disponga de un poder —deber de control sobre la actuación del Parlamento, sino sólo de poder— deber de provocar el control por parte del órgano competente. Es obvio, por otra parte, que el abuso de la negativa de aplicación de la ley encuentra su correctivo en las normas sobre la responsabilidad de la Administración y de sus funcionarios».

La cuestión, desde esta última perspectiva, se centraría en hallar el expediente técnico que permita actuar en el mecanismo aplicativo del tributo las exigencias de los principios constitucionales en modo de hacerlas operativas en cada acto de imposición ⁶⁶.

No se crea, sin embargo, que todo este problema se reduce a una pura cuestión de técnica jurídica, junto a las estrictas objeciones de carácter técnico, son otras las dificultades que pudieran oponerse a la aceptación de todas las consecuencias que en esta materia derivarían del desarrollo del ordenamiento constitucional. Basta pensar, por ejemplo, en cómo la actuación de la efectiva igualdad de tratamiento puede suponer una serie de exigencias respecto de la justicia material de cada acto impositivo, que probablemente un entendimiento interesado de la legalidad y de la seguridad jurídica no estaría conforme en asumir.

Pues bien, la problemática que con estos términos planteábamos hace unos años respecto a la incidencia de la Constitución y a la necesidad de proyectar los principios constitucionales financieros en la fase de gestión y aplicación del tributo, comienza a ser reconocida en el plano normativo, y acaba de recibir importante confirmación y apoyo en una reciente sentencia de nuestro Tribunal Constitucional.

El reconocimiento normativo aparece reflejado en el Real Decreto 939/ 1986, de 15 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los tributos. Su «Exposición de Motivos» comienza por reproducir el artículo 31, 1º de la Constitución y, acto seguido, añade:

(...) la realización efectiva de este valor constitucional exige la eficacia en la actuación de unos órganos fundamentales en la gestión tributaria como son los que constituyen la inspección de los tributos. De este modo la inspección tributaria tiene como razón de ser y objetivo primordial preservar la virtua-

⁶⁶ De este tema, y en relación con las exigencias de la capacidad económica en la fase de actuación del tributo, nos hemos ocupado en «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», **Civitas**, REDF, no. 34,1982, pp.203 y ss.

lidad del mandato constitucional, encauzar la gestión de los tributos de manera que la justicia constitucional que inspiran las Leyes tributarias no resulte menoscabada en el plano de la realidad social como consecuencia de una deficiente aplicación de las normas jurídicas. (...) Este cuerpo normativo debe tener como objetivo primero conciliar la efectividad de los valores constitucionales de justicia tributaria, y por lo tanto la eficacia en la actuación de la inspección de los tributos, con las garantías, asimismo, constitucionales de los ciudadanos y la necesidad de un actuar de la Administración Pública que perturbe en la menor medida posible la vida de los administrados y les suponga un servicio adecuado a un moderno estado de derecho.

Naturalmente que no pretendemos extraer de las declaraciones de una «Exposición de Motivos» consecuencias que, en no pocas ocasiones, su propio autor olvida antes incluso de redactar el propio texto articulado que con ella se prelude⁶⁷. Nos parece, sin embargo, destacable que la incidencia de la Constitución en la fase aplicativa de los tributos haya merecido ya éste, si se quiere, episódico reconocimiento aunque sólo sea en la prosa voluntarista de un preámbulo normativo.

Más importante nos parece por ello la doctrina que nuestro Tribunal Constitucional comienza a sentar en su reciente sentencia no. 8/1986, de 21 de enero, por la que se estima el recurso de amparo no. 175/1985⁶⁸.

En esta sentencia el Tribunal revalida la fuerza axiológica que ya venía reconociéndole al principio de igualdad⁶⁹ como «valor preeminente en el ordenamiento jurídico español», que tiene su raíz en la misma entraña del concepto del Estado democrático, y que es el motor y objetivo básico del Estado social. El Tribunal insiste en la afirmación de que la igualdad tutelada en la Constitución es un derecho fundamental de la persona, que aparece contemporáneamente

⁶⁷ La «Exposición de motivos» constituye lo que en términos platónicos (Las Leyes, 719 y 724, b) se llamaría «preludio», o sea, la explicación que precede a la Ley para que sus destinatarios se persuadan de la bondad de los imperativos que contienen. (Basile, S., Los «valores superiores», **los principios fundamentales y los derechos y libertades públicas**, p.263).

⁶⁸ B.O.E. no.37, suplemento, 12 de febrero de 1986.

⁶⁹ Suay Rincón, J., **El principio de igualdad en la justicia constitucional**, Madrid, 1985, I.E.A.L.

como límite a la actividad del legislador, y a la actuación de la administración y los tribunales ⁷⁰.

Por otra parte, junto al principio de igualdad jurídica o formal del artículo 14 de la Constitución (como interdicción de discriminaciones no justificadas), el Tribunal introduce en el ámbito tributario el principio de «igualdad real y efectiva» del artículo 9, 20 (igualdad sustancial o igualdad en sentido promocional); y declara en el fundamento IV, apartado 20. De su sentencia que «los poderes públicos tienen el deber de promover las condiciones para que la igualdad sea efectiva y remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud» ⁷¹.

Y, en lo que fundamentalmente aquí nos interesa, el Tribunal proyecta al ámbito tributario la distinción que ya venía manteniendo entre la llamada igualdad en la ley y la igualdad en la aplicación de la ley ⁷². Ello significa que a juicio del Tribunal el principio de igualdad jurídica o formal del artículo 14, «constituye un límite a la actuación de la administración y de los tribunales, que en la interpretación y

⁷⁰ Véase el cuidado comentario que de esta sentencia hace De Miguel Canuto, E., «La igualdad en la aplicación de la Ley en la jurisprudencia constitucional tributaria», **Ciss Comunicación**, no.32, mayor, 1986, pp.34 y ss.

⁷¹ «No es de la competencia de este Tribunal Constitucional —se lee en el último de los fundamentos jurídicos de la sentencia y menos aún en la resolución de un recurso de amparo, determinar las medidas concretas que el legislador o el aplicador de la ley pueden o deben adoptar en cumplimiento del deber de promoción de la igualdad real y efectiva que les impone el artículo 9 de la Constitución».

Ya la doctrina, refiriéndose a las exigencias constitucionales de la efectiva igualdad de tratamiento, había sostenido que «lo importante deja de ser cómo se estructura y cómo se aplica la ley, para adquirir importancia fundamental los resultados que, a través de un determinado modo de estructurarse y aplicarse las normas jurídicas, puede obtenerse. Son justamente los resultados que desean obtenerse a la luz de la igualdad como situación, los que deben inspirar el *modus operandi* del Derecho. Y será esta consideración, y no otra, la que nos dé la medida de la justicia de una ley». («Aproximación al principio constitucional de igualdad...», **op.cit.**, p.137.

⁷² «El Derecho fundamental que el artículo 14 de la C.E. confiere a todos los españoles lo es a la igualdad jurídica, es decir, a no soportar un perjuicio —o una falta de beneficio desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos» (fundamento IV, apartado 40, párrafo 2º).

«Naturalmente se trata —añade el Tribunal— de los criterios jurídicos normativos, contenidos en las normas jurídicas, así como los criterios jurídicos adoptados para la aplicación de las normas, puesto que, como tantas veces ha señalado este Tribunal Constitucional, la igualdad a que se refiere el artículo 14 de la C.E. es ante la ley y ante la aplicación de la ley», (fundamento IV, apartado 40., párrafo 3º).

aplicación de las leyes tributarias, no pueden introducir injustificadamente discriminaciones que no se encuentren en el propio texto legal. Esta exigencia de igualdad en la aplicación de la ley tributaria, constituye una tutela ulterior a la que supone el principio de igualdad en una función más claramente perfilada hoy como límite al legislador, al que prohíbe realizar discriminaciones injustificadas o arbitrarias»⁷³. En efecto, en esta segunda perspectiva las exigencias de la igualdad (no discriminaciones injustificadas) se sitúan en el campo de la gestión y aplicación de la norma por la administración.

El principio de igualdad en la aplicación de la ley «exige —declara el Tribunal en el último párrafo del fundamento IV— que no se adopten criterios para la ejecución de la norma que, habiendo de producir un resultado desigualitario, carezcan de una justificación objetiva y razonable ni en el texto de la ley ni en la aplicación de la misma por la administración y tribunales de Justicia».

La existencia o no de una «justificación objetiva y razonable» se convierte así paralelamente a como ya ocurre con el principio de igualdad en la ley «en el nudo gordiano a cortar para determinar si se han respetado o no las exigencias constitucionales» en el plano aplicativo de los tributos⁷⁴.

La sentencia que comentamos merece un comentario más detenido, porque en ella el Tribunal distingue —en el ámbito de aplicación de las normas— entre la inaplicación parcial de una ley, bien subjetivamente (aplicarla a unos sujetos y no a otros), bien territorialmente (aplicarla en unos territorios y no en otros), y las «diferencias de aplicación de una norma en el tiempo» (la norma se aplica en un primer

⁷³ De Miguel Canuto, *op.cit.*, *supra nota* 72, p.36; y Suay Rincón, *op.cit.*, *supra nota* 71, pp.80 y ss.; 158 y ss., y 285 y ss.

⁷⁴ De Miguel Canuto, *op.cit.*, *supra nota* 72, p.38.

momento a unos y no a otros, y en un segundo e hipotético momento, a los restantes)⁷⁵. Y de esta diferenciación entre la «inaplicación parcial» y la «inaplicación sucesiva» de las normas tributarias, pueden extraerse importantes consecuencias en las que obviamente no cabe entrar en este lugar.

Baste, para concluir, con resaltar la importancia que el control de constitucionalidad en materia tributaria cobra con el sistema material de valores y garantías jurídicas consagrado en la Constitución española de 1978.

Es evidente, además, la necesidad de permeabilizar las instituciones y mecanismos jurídicos para adaptarlos al nuevo orden de exigencias que este hecho supone también en la actuación y control de las potestades y funciones tributarias. Se trataría, de una parte, de poner de relieve las vías de profundización en los objetivos de la justicia tributaria que ofrece la nueva norma constitucional y, de otra, de ser conscientes de las perspectivas que ésta abre para la construcción científica del entero fenómeno financiero; perspectivas que quizá no parezcan novedosas desde el punto de vista ideológico y que desde luego no han pasado inadvertidas a la más atenta doctrina, pero que resultan por vez primera reflejadas en textos jurídicos de rango y vinculación constitucional⁷⁶.

© Índice General

© Índice ARS I

⁷⁵ El Tribunal entiende que «también las excepciones o limitaciones temporales del criterio de igualdad deben tener una justificación objetiva y razonable» por exigencias del principio de igualdad (fundamento IV). De Miguel Canuto, *op.cit.*, p.38.

⁷⁶ En este sentido, nuestro trabajo «El principio de capacidad...», p.204.