

LAS FACULTADES PARLAMENTARIAS EN ESPAÑA EN EL ÁMBITO FISCAL

Carlos María López Espadafor¹

Fecha de publicación: 01/04/2014

Sumario: **I.** Potestad *versus* poder en materia tributaria. **II.** La estructuración del Poder Tributario entre los distintos tipos de entes territoriales. **III.** Contemplación del principio de legalidad en materia tributaria: su plasmación; el principio de reserva de ley. **IV.** La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Estatuto de Cataluña y su incidencia en los impuestos locales. Bibliografía.

I. Potestad *versus* poder en materia tributaria.

En el apartado 1 del artículo 133 de la Constitución española de 1978 se presenta al Estado como el titular de «la potestad originaria para establecer los tributos», haciendo con ello referencia a la posición del mismo con respecto al Poder Tributario. Éste constituye una manifestación del, más amplio, Poder Financiero del Estado, que comprendería tanto el Poder en materia de ingresos, como el poder en materia de gastos públicos. De esta forma, el Poder Tributario se correspondería con el Poder Financiero en relación al tipo de ingresos públicos más importante, los tributarios. Así, el Poder Financiero y el Poder Tributario guardan, en principio, entre sí paralelamente la relación que se deriva de la distinción entre el Derecho Financiero y el Derecho Tributario, constituyendo éste una rama de aquél.

¹ Doctor en Derecho por la Universidad de Bolonia. Doctor en Economía por la Universidad de Málaga. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Jaén.

Pero mientras en nuestra doctrina jurídico-tributaria se suele utilizar el término Poder para hacer referencia al conjunto de competencias y facultades que viene a situar en el Estado el citado apartado 1 del artículo 133 de la Constitución, este precepto utiliza el término «potestad»², término este último más utilizado en el Derecho y la doctrina italianos (*potestà*), que parecen haber dejado así su influencia en la redacción de este precepto, frente a la delimitación que se realiza en nuestra doctrina entre los términos Poder y potestad.

Para la existencia de un tributo es necesario que sea creado por un ente con poder para ello. Pero después, para hacerlo efectivo son necesarios unos órganos de la Administración dotados de potestades para gestionarlo y recaudarlo. Y es este doble aspecto en la vida del tributo -su creación normativa y su aplicación- el que ha presentado problemas para definir el Poder Tributario.

Señalaba HENSEL que el Poder Tributario no es sino el Poder general del Estado aplicado a un sector determinado de su actividad como es la imposición³. Por otra parte, ALESSI habla de la «*funzione tributaria*», como la función pública dirigida a la adquisición coactiva de los medios pecuniarios necesarios para que el Estado y otros entes públicos puedan hacer frente a sus funciones. Tal función se presenta como un complejo de poderes jurídicos, complejo que entiende que puede denominarse «*potere o potestà tributaria*». Señala este autor que la «*potestà tributaria*» puede ser considerada desde dos planos jurídicos, y en relación a cada uno de los cuales va a dar lugar a instituciones y situaciones distintas. El primero sería un plano abstracto en relación a una colectividad de sujetos indeterminados en el que se presentaría como emanación de normas jurídicas que establecen prestaciones coactivas. El segundo sería un plano concreto en el que se desarrollaría como aplicación concreta de la norma que establece la prestación en abstracto, o sea, como actividad administrativa dirigida a conseguir la actuación concreta del mandato abstracto normativo y puesta en relación, ya sí, con individuos determinados de la colectividad⁴.

² Quizás en línea con la terminología utilizada en el apartado 2 del artículo 66 de la Constitución española, donde se dispone que «las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado».

³ Cfr. HENSEL, A.: *Diritto Tributario* (Traducción al italiano de D. JARACH), Giuffrè, Milano, 1956, pág. 27.

⁴ Cfr. ALESSI, R.: «La funzione tributaria in generale», en *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1965, págs. 28 y 29.

De otro lado, MICHELI distingue la «*potestà di imposizione*», que haría referencia a la potestad administrativa a través de cuyo ejercicio el ente público ejercita concretamente la pretensión tributaria frente al sujeto pasivo, del «*potere tributario*», en cuanto poder normativo en materia tributaria, al que también califica de «*potestà normativa*» y del que dice constituir una manifestación del poder legislativo⁵. Señala SCOCA que desde una perspectiva jurídica no se pueden incluir en un concepto unitario la «*potestà*» de crear normas y la «*potestà*» de dictar actos administrativos en materia tributaria, pues son de naturaleza, contenido y efectos distintos⁶. Junto a ellos, encontramos a FATOZZI, que distingue entre la «*potestà*» normativa tributaria, referida al poder de establecer tributos, y la «*potestà*» administrativa de imposición relativa a la posición de los órganos administrativos encargados de la aplicación de los tributos ya existentes⁷. Por otra parte, BERLIRI distingue entre «*potere*» de instituir impuestos y «*potere*» de dictar los actos administrativos necesarios para aplicar las leyes reguladoras de los mismos a cada contribuyente en particular; al primero lo denomina «*diritto di supremazia tributaria*»⁸.

Así pues, se puede apreciar que en relación a la creación de las leyes tributarias la doctrina italiana habla más de «*potestà*», que de «*potere*», de potestad que de poder. A la vista de esto, CORTÉS DOMÍNGUEZ señala cómo tal doctrina utiliza los términos «potestad tributaria» para referirse a la facultad de establecer tributos, facultad que él denomina «poder tributario» y del que sitúa su fundamento en el «poder legislativo del Estado». Este autor reserva la expresión «potestad tributaria» para referirse a la «potestad reglamentaria» en materia tributaria. De otro lado habla, y como distintas de la misma, de las «funciones tributarias», entendiendo por tales los «derechos-deberes, o, si se quiere, los poderes-deberes de que es titular la Administración para el cumplimiento de las leyes tributarias»⁹.

Por otra parte, RODRÍGUEZ BEREJO señala que se debe «distinguir claramente entre poder normativo tributario, como potestad de crear o

⁵ Cfr. MICHELI, G.A.: «Premesse per una teoria della potestà di imposizione», en la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, 1967, págs. 264 y 265.

⁶ Cfr. SCOCA, F.G.: «Stato ed altri enti impositori di fronte al dovere di prestazione tributaria», en *Diritto e Pratica Tributaria*, Parte Prima, 1968, pág. 174.

⁷ Cfr. FATOZZI, A.: *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991, pág. 110.

⁸ Cfr. BERLIRI, A.: *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Vol. Primo, Giuffrè, Milano, 1985, pág. 137.

⁹ Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, 2ª edición, Tecnos, Madrid, 1970, págs. 56 a 62.

establecer tributos, y potestad administrativa de imposición, como potestad de aplicar en concreto la norma que crea el tributo». Añade que «el poder normativo tributario se identifica con el Poder legislativo, no presenta ninguna diferencia específica por el hecho de recaer sobre la materia tributaria». Por ello, «cuando se habla de poder tributario o potestad de imposición esta expresión tiene su justo sentido técnico-jurídico ... entendida como potestad administrativa. Si al término poder o potestad tributaria le queremos dar una autonomía lógico-jurídica, solamente puede entenderse -...- en el plano de las potestades administrativas, como potestad para aplicar y recaudar los tributos dentro de los límites de la Ley que los ha establecido; pero nunca, como Poder legislativo». A la vista de todo ello, destaca este autor que «solamente a efectos didácticos o de estudio del Derecho tributario cabe hablar de un "Poder tributario" como poder normativo en materia tributaria, pero dejando bien claro que no se tratará de un concepto o categoría autónomo, propio y singular del Derecho Tributario o que presente caracteres peculiares en cuanto se refiere a esta rama del Derecho Público». Así, señala que «será lícito, pues, hablar de Poder tributario para referirse tanto al Poder legislativo de crear y establecer tributos como al Poder de la Administración Pública para aplicar las normas tributarias, siempre y cuando estos dos planos o momentos jurídicos no sean confundidos»¹⁰. De otro lado, CAZORLA PRIETO señala que «el poder tributario del Estado, entendido éste en sentido estricto, es función legislativa desde la óptica de su naturaleza jurídica»¹¹.

Buscando la clarificación de todos estos términos, SAINZ DE BUJANDA propugnaba circunscribir el término «poder a aquellos supuestos en que nos referimos a la facultad de dictar leyes (poder legislativo) y emplear el de potestad cuando hacemos alusión a aquellas situaciones jurídicas activas» que reúnen las notas esenciales de una potestad administrativa, que serían las siguientes: «1) no deriva de una relación jurídica; 2) se manifiesta genéricamente, y 3) no supone la existencia de otro sujeto específicamente obligado respecto de su titular. A estas características debe añadirse que la atribución de potestad se ha de realizar siempre por el ordenamiento jurídico, por la ley. Y, evidentemente, si la potestad viene

¹⁰ Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, págs. 228 a 232.

¹¹ Cfr. CAZORLA PRIETO, L.M.: *Poder Tributario y Estado Contemporáneo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pág. 203.

atribuida por la ley, será posterior lógica y cronológicamente al poder (legislativo)»¹².

Así pues, el concepto de Poder Tributario se ha presentado en la doctrina como de compleja y no pacífica delimitación. Lo que sí se ve claro es que en la creación y aplicación de un tributo se ponen de manifiesto competencias diversas. Por ello, en el análisis del Poder Tributario se deben distinguir, el Poder normativo y el Poder o Potestades de gestión y recaudación de los tributos. Puede suceder que ante un determinado tributo entre en juego la presencia de distintos entes públicos. Podemos encontrarnos con que no se dé una coincidencia en las posiciones de ente público creador y regulador del tributo, de ente público titular de las cantidades recaudadas por tal tributo y de ente público sujeto activo del crédito tributario, en cuanto legitimado para exigir el pago del mismo.

II. La estructuración del Poder Tributario entre los distintos tipos de entes territoriales.

Nuestro Estado es de estructura territorial compleja. La parte orgánica de la Constitución española de 1978 se ocupa de la delimitación e interrelación de los poderes de los distintos entes públicos del territorio nacional. El artículo 137 de la Constitución dispone que «el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas Entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses». Entre los poderes de estos entes destaca como esencial su Poder Tributario.

La Constitución nos presenta una estructura territorial descentralizada, donde tanto el Estado como las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales son titulares de un Poder Tributario para poder hacer frente a su autonomía financiera. En un Estado centralizado se puede entender que el Poder Tributario del Estado sea "originario" y el de los otros entes territoriales menores al mismo "derivado" de aquél. Pero no sucede así en un Estado descentralizado como el nuestro. Por ello, cuando nuestra Constitución dispone en su artículo 133.1 que «la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley», esa referencia a la «potestad originaria» del Estado en materia tributaria no puede ser entendida en el sentido de que el Estado sea el origen del Poder Tributario de los otros entes territoriales, dado que el apartado 2 del mismo artículo 133 de la Constitución dispone que «las Comunidades Autónomas y

¹² Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 8ª edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1990, pág. 77.

las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes». Se presenta, así, la Constitución como el fundamento jurídico no sólo del Poder Tributario del Estado, sino también del Poder Tributario de estos otros entes. Ha sido el pueblo el que a través de la Constitución ha concedido Poder Tributario a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales y no el Estado a través de la Ley.

La expresión «potestad originaria» referida en este contexto al Estado sólo puede identificarse, así, con que la Constitución es el único límite jurídico al Poder Tributario del Estado -dejando aquí al margen de nuestras consideraciones las implicaciones en materia tributaria del Derecho de la Unión Europea, que, de todas formas, encuentran anclaje en nuestra Constitución en su artículo 93-, mientras el Poder Tributario de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales puede verse limitado o regulado por la ley estatal, pero sólo hasta donde lo permita la Constitución¹³.

El artículo 31.3 de nuestra Constitución dispone que «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». Como expondremos más adelante, en materia tributaria rige el principio de legalidad y su especificación el principio de reserva de ley. No puede crearse un tributo si no es a través de una ley. Las Comunidades Autónomas poseen capacidad legislativa dentro del ámbito de sus competencias. Así, en tal ámbito y respetando los límites establecidos por la Constitución, pueden crear tributos a través de las leyes de sus propios Parlamentos autonómicos. Debemos recordar que las leyes autonómicas no se encuentran con respecto a las estatales en una relación de jerarquía, sino de competencia, debiendo moverse unas y otras en sus respectivos ámbitos competenciales, delimitados por la Constitución y los Estatutos de Autonomía.

Distinta es la situación de las Corporaciones Locales, las cuales no pueden crear leyes y, por lo tanto, tampoco leyes tributarias. El establecimiento de un tributo y la regulación de sus elementos esenciales sólo puede producirse mediante ley. Y dado que, como acabamos de señalar, las Corporaciones Locales no poseen capacidad legislativa, éstas no podrán crear leyes tributarias.

¹³ Piénsese en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, en relación a éstas, y en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en relación a las Corporaciones de este tipo.

El artículo 142 de nuestra Constitución dispone que «las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas». Junto a esto debemos recordar que el artículo 133.2 de la Constitución habla de la posibilidad de las Corporaciones Locales de establecer y exigir tributos. Entonces ¿cómo debemos interpretar el poder de establecer tributos de éstas si no poseen potestad legislativa? Las Corporaciones Locales deberán partir de las leyes estatales y, en base a éstas, deberán exigir los tributos que en las mismas se presenten como de establecimiento obligatorio y podrán optar o no por establecer a través de sus ordenanzas -que son manifestación de potestad reglamentaria- los tributos que en aquéllas se presenten como de establecimiento facultativo. Con respecto a unos y otros, las Corporaciones Locales, en uso de su potestad reglamentaria, podrán desarrollar los aspectos de sus tributos que las leyes estatales, previa delimitación de sus elementos esenciales, dejan a la competencia de aquéllas, respetando los límites del principio de legalidad y de la reserva de ley en materia tributaria.

Todo acto de delimitación, diferenciación o división del Poder Tributario entre distintos entes conlleva necesariamente la creación de unas reglas para que los Poderes Tributarios diferenciados de esos entes no colisionen entre sí, o para que, en caso de colisionar, no se trate propiamente de una colisión, sino de una confluencia armonizada. Confluencia que, en principio, respondería a las necesidades recaudatorias de los entes titulares de los distintos Poderes Tributarios, y armonización que, principalmente, respondería a las garantías, derechos y necesidades del contribuyente, en cuanto plasmación de los principios constitucionales de justicia tributaria y de reparto justo de la carga tributaria. Sin duda alguna, es obvio también que tal armonización, armonía o integración, debe responder igualmente a intereses generales del ente, como pueda ser el fomento de la riqueza general.

Cuando entes soberanos¹⁴ confluyen entre sí en relación a pretensiones de naturaleza tributaria, debe ser un acuerdo de los mismos el que determine los criterios de confluencia o armonización. Y esto salvo que exista una tercera instancia -piénsese en el caso de la Unión Europea, forjada bajo los esquemas de la integración y la supranacionalidad y no bajo los esquemas de las organizaciones internacionales de simple cooperación- a la que se le haya atribuido el ejercicio de competencias soberanas en este punto, y entonces

¹⁴ Esto sin desconocer la relatividad del concepto de soberanía actualmente y en especial en su operatividad en el campo tributario.

sería esa tercera instancia la que podría establecer las reglas para dirimir los conflictos en materia tributaria entre entes soberanos.

Dentro de un Estado soberano contemporáneo la soberanía reside en el pueblo. Y es el pueblo el que, a través de la Constitución que el mismo aprueba, delimita los entes que pueden constituirse dentro de su territorio soberano y los poderes de los mismos. Pero el pueblo no lo delimita todo en la Constitución, sino sólo lo que considera esencial. El resto lo delimita el Estado, titular de los máximos intereses generales y de solidaridad entre los distintos entes territoriales y entre sus ciudadanos. El Estado, así pues, deberá determinar la confluencia entre los poderes de los entes menores, sin desconocer o negar la esencia y existencia de los mismos.

Hemos hecho referencia a la diferencia sustancial que existe entre el Poder Tributario de las Comunidades Autónomas y el Poder Tributario de las Corporaciones Locales. Las primeras disponen de poder legislativo y así, ante la reserva de ley en materia tributaria, pueden crear tributos por sí mismas y regular sus elementos esenciales. Las Corporaciones Locales, por el contrario, carecen de poder legislativo, lo que hace que en materia tributaria - dada la citada reserva de ley- se tengan que limitar, en principio, a la aplicación de lo establecido en la Ley estatal, sin que puedan crear sus propios tributos.

De otro lado, como recursos de las Comunidades Autónomas, además de los tributos propios creados por los parlamentos autonómicos, se encuentran los impuestos estatales cedidos a aquéllas. Son impuestos de titularidad estatal y cuya regulación, en principio, correspondía al Estado. Pero ciertas competencias normativas en orden a la cuantificación de los mismos, pueden ser asumidas por las Comunidades Autónomas. De ahí que se haya pasado a atribuir a tales impuestos el calificativo de «compartidos»¹⁵. Pero el poder de establecer esos impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas, en el sentido de regular su hecho imponible, sigue correspondiendo al Estado, por lo que tales impuestos se pueden seguir considerando de titularidad estatal.

Como ya hemos expuesto, el apartado 2 del artículo 133 de nuestra Constitución establece que las Comunidades Autónomas «podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes». De otro lado, el

¹⁵ Véase LASARTE ÁLVAREZ, J.: «La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. Regulación General de los Ingresos Tributarios», en *Sistema tributario autonómico y local* (Tomo cuarto del *Manual General de Derecho Financiero*), Comares, Granada, 1996, pág. 78.

apartado 1 del artículo 156 del mismo texto constitucional dispone que «las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles»¹⁶. Así pues, existen dos principios esenciales que rigen el funcionamiento de la Hacienda autonómica, como son su coordinación con la Hacienda estatal y la búsqueda de la solidaridad interterritorial¹⁷. Como límite al Poder Financiero de las Comunidades Autónomas y, en este caso, en concreto, como límite a su Poder Tributario, se presenta lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución, según el cual «las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios»¹⁸.

Los recursos de naturaleza tributaria de las Comunidades Autónomas aparecen contemplados en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 157 de la Constitución. En la primera de ellas se presentan como recursos autonómicos los «impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado». En la segunda se hace referencia a «sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales»¹⁹.

Muy distinto del régimen general, al que hemos venido haciendo referencia, se presenta el régimen de financiación de las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra²⁰. En estas Comunidades rigen,

¹⁶ Junto al ejercicio por parte de las Comunidades Autónomas de su propio Poder Tributario, debemos tener en cuenta que según el apartado 2 de este mismo artículo 156 «las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos».

¹⁷ Este último es una plasmación en materia financiera del principio general de solidaridad consagrado en el artículo 2 de nuestra Constitución, según el cual «la Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas».

¹⁸ Esto hay que ponerlo en relación con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 139 de la Constitución, apartado en el que se establece que «ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español».

¹⁹ Junto a todos estos, se encuentran los recursos autonómicos de naturaleza no tributaria, que aparecen contemplados en las letras c) a e) del mismo apartado 1 del artículo 157 de la Constitución.

²⁰ Debemos recordar que la disposición adicional primera de la Constitución dispone que «la

respectivamente, los regímenes de Concierto y Convenio. En ellos, son las propias Diputaciones Forales vascas o la Comunidad Foral de Navarra las que se encargan de gestionar y recaudar impuestos, de normativa autónoma, que en el ámbito de otras Comunidades Autónomas se presentan como estatales, correspondiendo a aquéllas -las citadas Diputaciones Forales y Comunidad Foral- el montante de lo recaudado y debiendo las mismas aportar una parte de sus ingresos a los Presupuestos Generales del Estado como participación suya en el sostenimiento de las necesidades y servicios generales de titularidad estatal que no se encuentren atribuidos a ellas.

De otro lado, como ya hemos tenido ocasión de ver, las Corporaciones Locales al no ser titulares de poder legislativo no pueden ni crear tributos, ni regular sus elementos esenciales, dada la vigencia del principio de reserva de ley en materia tributaria. Por tanto, las Corporaciones Locales lo único que pueden hacer es entrar en el desarrollo y aplicación de tributos que encuentran la regulación de sus elementos esenciales en Leyes estatales. Las Corporaciones Locales deberán exigir necesariamente los tributos que la Ley presente como de exigencia obligatoria por aquéllas y podrán decidir si aplicar o no los tributos que la Ley presente como de establecimiento facultativo por las mismas. La determinación de los elementos esenciales de los tributos locales se debe realizar por la Ley estatal. En general, lo más que pueden hacer las Corporaciones Locales es concretar los elementos de cuantificación del tributo, pero siempre dentro de un máximo y un mínimo establecidos por Ley estatal.

III. Contemplación del principio de legalidad en materia tributaria: su plasmación; el principio de reserva de ley.

El principio de legalidad en materia tributaria se plasma en el principio de reserva de ley, con lo que el establecimiento del tributo y la regulación de los elementos esenciales del mismo tienen que realizarse por normas con rango de ley.

Son varios los preceptos de la Constitución en los que encontramos referencias al principio de legalidad en materia tributaria. De un lado, en el apartado 1 del artículo 133 se habla de que el Poder del Estado para establecer tributos se ejercerá «mediante ley». En el apartado 2 de este mismo artículo se dispone que el Poder de Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales para establecer y exigir tributos se ejercerá «de

Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», añadiendo que «la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía».

acuerdo con la Constitución y las leyes». Al mismo tiempo, el artículo 133 en su apartado 3 dispone que «todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley», por lo que toda exención y deducción tributarias deben estar previstas en la ley.

Saliendo de la perspectiva de los ingresos y beneficios tributarios y entrando en la de los gastos y obligaciones de los entes públicos, debemos destacar también que en el apartado 4 del mismo artículo 133 se dispone que «las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes».

En la línea de los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria se encuentra también la previsión del apartado 3 del artículo 31 de la Constitución, donde, como hemos visto, se dispone que «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». Téngase en cuenta que el tributo representa una prestación patrimonial exigida por un ente público.

La referencia al principio de legalidad en general y, obviamente, no circunscrito al ámbito tributario, la encontramos en el apartado 3 del artículo 9 de la Constitución, precepto en el que se hace referencia también a la seguridad jurídica. En realidad, el principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria son un medio para la efectividad de la seguridad jurídica. No pudiéndose exigir un tributo cuyos elementos esenciales no hayan sido regulados previamente por la ley, el administrado-contribuyente ante sus actos o situación económica conocerá previamente las consecuencias tributarias que pueden derivarse de los mismos y, así, pudiendo saber la carga fiscal que se derivaría, decidir si quiere realizarlos o mantener su situación económica. No puede existir un tributo sin ley y no se puede exigir un tributo si no es conforme a la ley, consiguiéndose así la efectividad del principio de seguridad jurídica en materia tributaria.

De otro lado, frente al contenido esencial de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, constituido por la contemplación de los gastos públicos, encontramos en éstas disposiciones de otro tipo, especialmente de carácter tributario.

En el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución se dispone que «la Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea». Se trata del fenómeno denominado tradicionalmente habilitación de la ley tributaria a la ley presupuestaria, o sea, de la ley propia o reguladora de cada tributo a la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Aclarando el contenido de los términos empleados en el citado apartado 7 del artículo 134, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio²¹, ha señalado²² que «cuando el art. 134.7 habla de "ley tributaria sustantiva", se remite a cualquier ley ("propia" del impuesto o modificadora de ésta) que, exceptuando la de Presupuestos, regule elementos concretos de la relación tributaria».

Dadas las particularidades que se dan en el procedimiento de tramitación parlamentaria para la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, no es ésta el vehículo idóneo para establecer o crear *ex novo* un tributo. Para el establecimiento de éste es más conveniente y, así, necesaria una ley ordinaria, de forma que, como hemos visto, la Constitución prohíbe que tal establecimiento pueda realizarse a través de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Ahora bien, esto no quiere decir que este tipo de Leyes no pueda afectar a ningún extremo del tributo.

Es más, ante el contenido o aspectos económicos de los tributos se hace necesario un continuo acomodo de los mismos a la situación económica cambiante en nuestro Estado. Piénsese, por ejemplo, en la necesidad que surge prácticamente todos los años de adaptar los tipos de gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los efectos de la inflación o, por ejemplo también, en la modificación de los importes de las reducciones o deducciones en la cuantificación del Impuesto. Si fuese necesaria todos los años la aprobación de una ley ordinaria para tal adaptación o actualización, se caería en un mecanismo poco ágil en comparación con la posibilidad que nos ofrecen las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para ello.

De esta manera, la ley reguladora de cada tributo puede establecer expresamente que algunos extremos o preceptos de la misma puedan ser modificados anualmente por la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Ésta sólo podrá actuar en las materias previstas expresamente por la ley reguladora de cada tributo. Así, es frecuente que tal habilitación a la ley presupuestaria para algunos aspectos o extremos se realice en prácticamente casi todas las leyes tributarias. De ahí que sea habitual encontrar en las Leyes de Presupuestos modificaciones de las leyes reguladoras de los tributos en particular, en especial, aunque no sólo, modificando el importe de cifras y porcentajes y requisitos numéricos que figuran en la regulación de cada

²¹ Sobre esta Sentencia del Tribunal Constitucional, véase MARTÍN QUERALT, J.: «Ley de Presupuestos y reformas tributarias. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 11, 1981, págs. 91 y ss.

²² En concreto, en su Fundamento Jurídico tercero.

tributo, sobre todo en lo relativo a tipos de gravamen y reducciones o deducciones.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado no está habilitada, pues, para modificar todos los elementos de la estructura de cada uno de nuestros tributos, dado que las leyes reguladoras de éstos sólo la habilitan para algunos extremos o cuestiones.

IV. La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Estatuto de Cataluña y su incidencia en los impuestos locales.

Una Sentencia del Tribunal Constitucional español decisiva en el reparto competencial entre el parlamento estatal y los parlamentos autonómicos ha sido la Sentencia sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña, que ha reconocido la facultad legislativa sobre los impuestos locales como exclusiva del Estado.

Se trata de la Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio, sobre la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña. En el apartado 2 del artículo 218 de esta Ley se dispuso originariamente que «La Generalitat tiene competencia, en el marco establecido por la Constitución y la normativa del Estado, en materia de financiación local. Esta competencia puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales e incluye la capacidad para fijar los criterios de distribución de las participaciones a cargo del presupuesto de la Generalitat». En el fundamento jurídico 140 de la citada Sentencia, el Tribunal Constitucional ha declarado que «según resulta de los arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE, la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal, “cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución”, potestad normativa que tiene su anclaje constitucional “en la competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE), debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo” (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22). Se trata, en suma, de una potestad exclusiva y excluyente del Estado que no permite intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales». De esta forma, en el último párrafo del referido fundamento jurídico se concluye que «En consecuencia, ha de declararse inconstitucional y nulo el inciso “puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales e” del art. 218.2 EAC», tal y como se refleja obviamente también en el fallo de la mencionada Sentencia.

Bibliografía.

- ALESSI, R.: «La funzione tributaria in generale», en *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1965, págs. 28 y ss.
- BERLIRI, A.: *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Vol. Primo, Giuffrè, Milano, 1985.
- CAZORLA PRIETO, L.M.: *Poder Tributario y Estado Contemporáneo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, 2ª edición, Tecnos, Madrid, 1970.
- FANTOZZI, A.: *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991.
- HENSEL, A.: *Diritto Tributario* (Traducción al italiano de D. JARACH), Giuffrè, Milano, 1956.
- LASARTE ÁLVAREZ, J.: «La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. Regulación General de los Ingresos Tributarios», en *Sistema tributario autonómico y local* (Tomo cuarto del *Manual General de Derecho Financiero*), Comares, Granada, 1996, págs. 61 y ss.
- MARTÍN QUERALT, J.: «Ley de Presupuestos y reformas tributarias. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 11, 1981, págs. 91 y ss.
- MICHELI, G.A.: «Premesse per una teoria della potestà di imposizione», en la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, 1967, págs. 264 y ss.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 8ª edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1990.
- SCOCA, F.G.: «Stato ed altri enti impositori di fronte al dovere di prestazione tributaria», en *Diritto e Pratica Tributaria*, Parte Prima, 1968, págs. 145 y ss.