

# CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO

Perfecto Yebra

Universidade de Santiago de Compostela

## 1. Introducción

Si queremos conocer el concepto constitucional de tributo, lo lógico es que nos acerquemos a la Constitución a ver que nos dice al respecto. A priori, es suficiente con una mínima formación de Derecho constitucional para intuir que las Constituciones no suelen definir concepto tales como el de tributo. Pero, al menos, hemos de ir a ellas para ver que dicen, si mencionan, o si nos aclaran algo de, simplemente, esta palabra.

Ejemplo de esto último lo podemos extraer del Derecho comparado. Recordemos la gran discusión doctrinal que se produjo en su día en Alemania. En un caso distinto y en tono menor, mencionaremos de pasada a Portugal. También digamos, que estos países, sobre todo el primero, se ocupan principalmente del Impuesto como máxima figura tributaria.

También la Constitución Española de 1978 hace alusión al tributo en numerosos artículos, unas veces como sustantivo y otras como adjetivo. En este caso, no está de más recordar que el Diccionario de la Real Academia Española, 1970, define *tributario-ria* como "perteneciente o relativo al tributo".

Con estos mimbres intentaré desentrañar el concepto constitucional de tributo.

Por último, no quiero cerrar esta Introducción sin dar las gracias al Ministerio de Ciencia y Tecnología por la ayuda concedida con un proyecto de investigación, ref. SEC2003-04196/JUR, que ha contribuido a la elaboración de este artículo, así como al FEDER, que ha tenido la misma finalidad.

## II. Unos apuntes de Derecho Comparado

### A) Alemania

Antes de 1977 se preguntaban en Alemania si era posible modificar el concepto de impuesto formulado por la Ordenanza tributaria alemana

(*Reichabgabenordnung*) de 1918. Se suponía que la modificación sería realizada por el legislador ordinario, puesto que estábamos ante una ley ordinaria. A primera vista no se vislumbraba que pudiera existir ninguna objeción jurídica. Sin embargo, si existía la posibilidad de objetar jurídicamente una modificación de la definición de impuesto de la mencionada Ley ordinaria si dicha modificación no se ajustaba al concepto de impuesto ofrecido por la Ley Fundamental de Bonn -LFB-, es decir, la Constitución de Alemania. Otra pregunta saltaba de inmediato, ¿estaba definido en la LFB lo que se entiende por "impuesto"? La respuesta era problemática.

La explicación dada es la siguiente, válida para entonces como para ahora. Ocurre que el concepto de Impuesto de la legislación ordinaria, en la Ordenanza tributaria, sólo puede ser entendido de acuerdo con la LFB. El Tribunal Constitucional de Karlsruhe ha *constitucionalizado* el concepto de impuesto del art. 1º de la Ordenanza tributaria, en cierta medida ha elevado su rango jurídico, por lo que el legislador ordinario no puede desviarse del concepto de impuesto de dicha Ordenanza. Como han dicho VOGEL/WALTER en su *Kommentar*: "la LFB no define el concepto de impuesto, pero su contenido sobre el impuesto es algo más que esa palabra", o, sin haber la fórmula definitoria, la LFB recoge en esencia todos los aspectos más importantes del instituto jurídico "impuesto". La realidad normativa es que la LFB recoge en sus artículos 105 a 108, principalmente, es decir, en el capítulo X, en la llamada "Constitución financiera", menciona los impuestos, aunque no los define, a la hora de hacer la distribución de las competencias fiscales entre la Federación y los Estados. A partir de aquí se ha producido una cuidadosa elaboración doctrinal por medio de la cual se han ido contrastando los distintos elementos tipificadores del concepto de impuesto de la Ordenanza tributaria con las referencias constitucionales. El resultado ha sido una elaboración conceptual constitucional del impuesto cuyas notas configurativas son coincidentes con las del artículo 1.º de la Ordenanza tributaria.

La pregunta ahora es: ¿qué ocurriría si fuese modificado este artículo 1º?, como de hecho ha pasado por la entrada en vigor de la nueva Ordenanza tributaria de 16 de marzo de 1976. Pensemos que la LFB ha elevado a rango constitucional un precepto de la legislación ordinaria, pero que por estar tal precepto precisamente dentro de una ley ordinaria puede ser modificado por otra ley ordinaria. Resultaría entonces que el concepto recogido en la propia LFB quedase modificado y con ello la propia LFB, en definitiva, que una ley

ordinaria modificaría una ley constitucional, lo cual no es admisible por la técnica jurídica. Sin embargo, una modificación del art. 1º de la Ordenanza tributaria, o incluso su supresión, traería consecuencias jurídicas importantes sobre las demás leyes impositivas –de igual rango–, pero serían irrelevantes constitucionalmente por la razón antes aludida.

Ante el dilema que se planteaba la doctrina intentó buscar soluciones. Si para KRUSE era incuestionable que la LFB había hecho suya la definición de impuesto de la Ordenanza tributaria, de ello sólo puede seguirse que para modificar la Ordenanza tributaria se requiera la mayoría de dos tercios de las Cámaras exigida por el art. de la LFB, condición igualmente requerida para cualquier ley modificadora de la Constitución. No por ello niega KRUSE la posibilidad de modificación de la definición de la Ordenanza tributaria por una ley ordinaria, pero nos encontraríamos entonces ante un segundo concepto del impuesto “extraconstitucional”. En lo que si hay coincidencia es en la utilización del art. 1º como una ayuda interpretativa del concepto constitucional.

Esta insatisfactoria solución ha llevado a la búsqueda de un concepto de impuesto “fabricado” de los mismos materiales que brinda la LFB. Y estos, a juicio de VOGEL son: prestaciones monetarias, prestaciones coactivas impuestas soberanamente, producto de la Federación, Estados, Municipios y Sociedades religiosas de derecho público, prestación monetaria sin especial contraprestación, y cobertura de necesidades financieras.

Conviene aclarar que los art. 105 a 108 de la LFB son más explícitos que cualquiera de los referidos a lo tributario en la CE, puesto que mencionan los impuestos *con su nombres y apellidos*, esto da más juego a la hora de interpretar.

## **B) Portugal**

Si lo mencionamos, no es tanto porque la doctrina haya hecho un desarrollo similar al de Alemania, sino porqué la Constitución Portuguesa –CP- del 1976 dedica, en su Título IV, dos artículos, el 106 y el 107 al “Sistema Fiscal” y en el segundo se refiere concretamente al impuesto sobre el rendimiento personal, a la tributación de las empresas, al impuesto de sucesiones y donaciones, y a la tributación del consumo. Por lo tanto, sin hacer la referencia concreta y específica a las distintas clases de impuestos, como

hacia la LFB, supone un paso intermedio, respecto a la concreción que, como veremos, muestra la CE.

### III. La Constitución española

La Constitución española de 1978 contiene un número importante de preceptos financieros y tributarios. Por razón de método, sólo prestaré atención a aquellos que hacen alusión al tributo, a lo tributario.

#### A) Art.31.1. y 3.

El primero de los preceptos constitucionales en que aparece, también el de mayor enjundia, quizás por su contexto es el art. 31.

##### a) Apartado 1.

Califica al sistema de tributario. Mediante el “sistema *tributario*” se contribuye al sostenimiento de los gastos públicos. Es decir, lo tributario no son más que unos recursos –no los únicos- (a los que después aluden el propio art. 31.2 y el art. 157.1), unos ingresos, digamos que públicos. Algunos autores, como ALBIÑANA, la dan a la expresión sistema tributario un sentido “*meramente institucional*”. Desde luego, no es posible, ni razonable, de aquí, extraer un concepto constitucional de tributo, tomando aisladamente el artículo.

Lo que sí nos dice el art. 31 es que características, condiciones o requisitos ha de tener ese “sistema tributario”. En primer lugar la de ser “justo” y, además, ha de estar inspirado por los principios de igualdad y progresividad, y, por último, que no ha de ser confiscatorio. Por lo tanto, vemos que el sistema integrado por tributos que quiere la Constitución es, en primer lugar, que sea justo, después, que cumpla alguno o todos de los principios a que se hace referencia.

Claro que estamos ante un planteamiento deontológico, de deber ser, de tributo constitucional, demasiado desvaído para que de él podemos extraer conclusiones. En primer lugar, la justicia es un fin del derecho, entre otros muchos, quizás el más importante, pero cuya concreción es una tarea, para rato, de la filosofía del derecho. De los demás principios que exige el precepto

constitucional se podría decir otro tanto. En segundo lugar, la declaración del art. 31.1 está tan llena de sentido común para que en un planteamiento de lógica jurídica, podamos decir que estamos ante una afirmación apodíctica, es decir, que no ofrece contradicción. Expresado de otro modo, resultaría ilógico que la Constitución se pronunciase por un "sistema tributario *injusto*".

Intentemos hacer una primera aproximación a la realidad, no a la mera abstracción jurídica, del concepto de sistema tributario justo con el siguiente interrogante: ¿el sistema tributario estatal, más el autonómico, más el local cumplen la previsión del art.31.1.?. Sin perjuicio de la idea que cada uno tenga de lo justo, respecto a esta idea constitucional, nuestro sentido común, nuestra intuición, nos dice que no, que serán necesarios, imprescindibles, un mal menor, beneficiosos, etc., todo menos justo. Es mi opinión. Pero, al fin a y al cabo, hay precedentes, porque la "Pepa" ya decía que los españoles serían justos y benéficos.

### b) Apartado 3.

Este apartado 3 del art. 31, que hasta hace poco pasaba desapercibido, ha cobrado gran predicamento a raíz de ciertas Sentencias del Tribunal Constitucional. Para comprender cabalmente lo que este apartado quiere decir: "Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley" debe de interpretarse en conexión al apartado primero. En efecto, esto debe ser así, porque en el anteproyecto de Constitución, el primitivo art. 26, actual 31, constaba solamente de dos apartados;

"1. Todos tienen el deber de contribuir a levantar las cargas públicas atendiendo a su patrimonio, rentas y actividad de acuerdo con una legislación fiscal inspirada en los principios de equidad y progresividad y en ningún caso confiscatoria.

2. Solo podrán establecerse prestaciones personales y patrimoniales con arreglo a una ley.",

que corresponden en su esencia a los actuales apartados 1 y 3. El apartado 2, referido al gasto público, fué introducido en el Senado -como veremos más adelante-, rompiendo la lógica y la continuidad que tenía el artículo como un todo.

Así el primitivo art. 26 no hablaba de “sistema tributario”, sino de “legislación fiscal”, que creo que no es exactamente lo mismo. En el sistema están los tributos, en la legislación está toda norma que discipline lo tributario. Por lo tanto, el primitivo apartado 2 decía que “podrán establecerse prestaciones<sup>1</sup>” para consecuentemente cumplir el “deber de contribuir”, que era el mandato del apartado 1.

¿Qué clase de prestaciones?. Las “personales<sup>2</sup> y patrimoniales” –según rezaba el apartado 2- que ayudarían a “levantar las cargas públicas atendiendo a su patrimonio, rentas y actividad” –según rezaba el apartado 1-, por eso las prestaciones eran personales y patrimoniales. Hasta aquí eran consecuentes un apartado con el siguiente del, entonces, art.26.

Y las prestaciones, ¿era tributos?. En mi opinión, no, exclusivamente, porque *tenían* que ser las de esa legislación fiscal que proclamaba el apartado 1. Dentro de esta legislación fiscal –concepto amplio- podrían encontrarse otras figuras que constituyesen una obligación de levantar las cargas públicas y no fuesen necesariamente o no encajasen dentro de la categoría dogmática de tributo.

Digamos, además, que el apartado 2 del primitivo art. 26 lo único que venía a postular o a consagrar era la necesidad de que las prestaciones de la legislación fiscal se estableciesen por ley, el principio de legalidad para cualquier forma del deber de contribuir. Con lo cual se acentuaba más, si cabe, su relación con el apartado 1.

Pero, afirmamos, esta cierta armonía que presentaba el art. 26 se fue el traste por mor de las modificaciones introducidas en el Congreso y en el Senado, en la discusión del Texto Constitucional, que alteraron notablemente el apartado 1 del actual art. 31 y lo desconectaron con el que hoy es su apartado 3, el cual, dicho sea de paso, apenas de modificó de su primitiva redacción, excepto para algo que diré enseguida.

¿Cuál es la situación que resulta de la redacción final del art. 31.1. y 3. de la Constitución de 1978?. Su *aparente* desconexión. Digo aparente

---

<sup>1</sup> El Diccionario de la Real Académica, 1970, las define: “Renta, tributo o servicio pagadero al señor, al propietario o a alguna entidad corporativa”.

<sup>2</sup> El Diccionario de la Real Académica, 1970, las define: “Servicio personal obligatorio exigido por la ley a los vecinos de un pueblo para obras o servicios de utilidad común”

porque la conexión o no conexión habrá que buscarla en el texto actual, no mirando al pasado, aunque este nos sirva para mejor interpretar el presente. Personalmente pienso que aunque se haya metido por medio el apartado 2 dedicado al gasto público, se deben interpretar de forma sistemática los apartados 1 y 3 del art. 31., como fórmula coherente de llegar a un resultado satisfactorio jurídico-constitucionalmente. Quizás lo más congruente, de *lege ferenda*, hubiera sido dejar seguidos el apartado 1 y 3 y añadir el núm. 2, sobre el gasto público, a continuación, hacienda de núm. 3.

Así, si sistema tributario ha sustituido a la legislación fiscal, la referencia a las prestaciones sólo pueden hacerse al sistema calificado de tributario. Las prestaciones, por tanto, son tributos, o los tributos acogidos en un sistema son prestaciones que sólo puede establecerse por ley. ¿Caben otras prestaciones, además de las tributarias?. Con la interpretación que ha dado al art. 31, mi opinión es que no.

Queda por hacer un comentario –la excepción anunciada– de este apartado 3, es el de que las prestaciones personales y patrimoniales solo pueden serlo “de carácter público”. Lo primero que hay que aclarar es que esto es un añadido sobre la redacción original, que la Comisión Mixta Congreso-Senado se lo sacó de la manga, puesto que no había ni texto ni enmienda en que basarse para tal precisión. Además, ¿qué significa exactamente de carácter público?, o mejor dicho, ¿a qué se quería contraponer?. Pienso, aunque no hay elementos en que basarse, que viene a corresponder a la aparición del apartado 2 sobre el gasto público, y a la exigencia de una asignación equitativa de los recursos públicos. Es decir, no se puede entender que las prestaciones que dan lugar a recursos públicos no sean de carácter público. Además, desde el momento en que se ha sustituido legislación fiscal por sistema tributario es lógico que las “prestaciones tributarias” tengan carácter público.

Veamos ahora la evolución de estos apartados del art. 31 en el debate constitucional.

### c) El Congreso.

De las no muchas enmiendas, o al menos significativas que se presentaron y siguiendo el orden de las mismas, destacan las siguientes.

Aquellas que muestran respecto a la norma en cuestión, la preocupación por que la contribución a las cargas públicas constituya a su vez una "justa distribución de la riqueza", para eso debía introducirse la expresión "en proporción a su patrimonio"<sup>3</sup>. En otro caso la palabra patrimonio no expresa bien la base contributiva de la carga pública y se proponía sustituirla por "bienes"<sup>4</sup>.

Hay supuestos en que, puesto que el principio de equidad no llegaba, se proponía añadir en de justicia "como primer principio inspirador", quedando la redacción así "principios de justicia, equidad y progresividad"<sup>5</sup>. O también, si no el primero, al menos intercalado, quedando la redacción de la siguiente forma: "principios de progresividad, justicia o equidad"<sup>6</sup>, con lo cual se variaba el orden de los valores o preferencias.

Otras enmiendas pretendían añadir a este párrafo 1º "Por ley se sancionará penalmente a los infractores" y la motivación era que "debe consagrarse constitucionalmente la penalización de los delitos fiscales"<sup>7</sup>. De la dicción se entiende que toda infracción sería castigada penalmente. Me parece que, en todo caso, constitucionalizar el tema, singularizado el derecho tributario, resulta exagerado.

El principio de "capacidad económica" es propuesto por una enmienda que al mismo habla de "sistema tributario"<sup>8</sup>.

Si hasta ahora todas las enmiendas<sup>9</sup> comenzaban afirmando que todos tienen el "deber" de contribuir a levantar las cargas públicas va a ser la Unión de Centro Democrático la que introduzca la fórmula de que todos están "obligados" a levantar las cargas públicas<sup>10</sup>. Es decir, el deber de contribuir se transforma en la obligación de contribuir. No quiero entrar en la polémica tan al uso en la dogmática tributaria de sobra abundante en este campo. Con este enmienda también se introduce que la distribución de haga de acuerdo

<sup>3</sup> Enmienda núm. 19, Don Alberto Jarabo Payá (Alianza Popular).

<sup>4</sup> " " 70, Don Alvaro de Lapuerta y Quintero (Alianza Popular).

<sup>5</sup> Ibid.

<sup>6</sup> Enmienda Núm. 451, Don Carlos Güel de Sentmenat (Grupo Parlamentario Mixto).

<sup>7</sup> Enmienda Núm. 478, Don Manuel Sánchez Ayuso y Raul Morodo Leoncio (Grupo Parlamentario Mixto).

<sup>8</sup> Enmienda Núm. 693, Ramón Tamames Gómez (Grupo Parlamentario Comunista).

<sup>9</sup> Menos la Núm. 451.

<sup>10</sup> Enmienda Núm. 779, Unión de Centro Democrático.

con “el principio de capacidad contributiva”, así como también la referencia al *sistema tributario*.

Esta enmienda es la única que no fue presentada a título personal, es el Grupo Parlamentario del Gobierno, por lo que cobra especial significado, como se verá en la tramitación del Senado. Conviene leer la justificación de la redacción que Pretende ser un “reflejo más exacto de la clásica consagración constitucional del principio, especialmente con arreglo a los ya centenarios modelos españoles y, al mismo tiempo, recoja el tecnicismo depurado por la disciplina del Derecho Financiero, como lo han efectuado las más modernos textos constitucionales”. El “principio” al que se le daba preeminencia era el de la capacidad contributiva “como principio metajurídico informante de todo sistema tributario actual, y a través del cual actúan los principios de igualdad, generalidad y proporcionalidad”.

Existe otra enmienda a título particular, en este caso de quien suscribe, y que el Grupo Parlamentario de UCD me “permitió” presentar y que se proponía sustituir el artículo 26 por otro del siguiente tenor:

*“Las cargas públicas se repartirán con criterios de justicia fiscal. A tal fin se tendrá en cuenta principalmente la capacidad contributiva del sujeto y, en segundo lugar, la equidad del conjunto del sistema fiscal”<sup>11</sup>.*

El artículo que resulta de la nueva ordenación, pasa a la sección segunda de este capítulo con el número 30 y se aprueba en la Ponencia<sup>12</sup> con el siguiente texto:

“1. Todos están obligados a levantar las cargas públicas que se distribuirán de acuerdo con el principio de capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de justicia, equidad y progresividad y en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”.

2. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a una ley”.

Aquí el deber se transforma en obligación y las fuentes se transforman en el principio de capacidad contributiva y el sistema fiscal, que no legislación,

<sup>11</sup> Enmienda Núm. 710, Don Perfecto Yebra Martul-Ortega.

<sup>12</sup> Boletín Oficial de las Cortes, Núm. 82, de 17.04.78., Informe de la Ponencia. En el Anexo al Informe de la Ponencia aparece encuadrado dentro de la Sección 2ª, De los derechos y deberes de los ciudadanos”

se le añade la justicia junto a la equidad y progresividad como base de su "inspiración".

En la Comisión se pasa sin discusión y es aprobada por 32 votos a favor y ninguno es contra, sin abstenciones<sup>13</sup>. El Pleno lo aprueba sin discusión por 264 votos a favor, ninguno en contra, una abstención<sup>14</sup>, publicándose finalmente el Texto del Proyecto de Constitución<sup>15</sup>.

*d) El Senado.*

Así llega el Texto al Senado donde se presentan algunas enmiendas, muestra de la escasa atención que el "tema" despertaba. La obligación de "levantar" las cargas públicas se transforma en "sufragar", distribuyéndose su "costo", e introduciendo el principio de capacidad económica<sup>16</sup>.

Particularmente interesante es la enmienda<sup>17</sup> que propone la desaparición de la justicia y la progresividad, quedando para el sistema la equidad. El argumento es que existían "serias dudas" que se pudiesen dar los tres conjuntamente y el término equidad "va más lejos que el de justicia". Pero realmente lo más interesante de esta enmienda es que, a continuación de confiscatorio, se añadía "ni permitirá la doble imposición". El enmendante entendía que era un principio básico del derecho tributario y necesitaba un refrendo constitucional, y que estaba reconocido en el ámbito internacional. En realidad no se muy bien si lo que se pretendía era que una misma renta no estuviese doblemente gravada o sobre una misma materia imponible no recayesen varios impuestos. En todo caso no se aprobó, lo que es una lástima,

---

<sup>13</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Congreso de las Diputados. Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas. Año 1978, Núm.72. Sesión Núm. 11, martes 23 de mayo 1979. En el Dictámen de la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas sobre el Anteproyecto de Constitución, Boletín Oficial de las Cortes, Núm. 121, de 1 de julio de 1978, aparece (lógicamente) al mismo texto pero con el número 29.

<sup>14</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados. Año 1978, Núm. 107, Sesión Núm. 36, martes 11 de julio de 1978.

<sup>15</sup> Boletín Oficial de las Cortes. Núm. 135, de 24 de julio de 1978. Texto del Proyecto de Constitución aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados.

<sup>16</sup> Enmienda Núm. 154, Don Camilo José Cela y Trullock (Agrupación Independiente). La Enmienda Núm 464, Don Lluís María Xirinacs i Damians (Grupo Mixto), proponía sustituir el núm. 2 del artículo por un reparto de la soberanía tributaria en coherencia con la forma de Estado confederado que compartía.

<sup>17</sup> Enmienda Núm. 362, Don Luis Olarra Ugartemendía.

porque hubiera abierto un campo insospechado de posibles violaciones inconstitucionales, que le Tribunal Constitucional no hubiese tenido más remedio que salvar entre doble imposición "máxima o mínima", o "relativa o absoluta", o cualquier otra argucia con tal de dejar las cosas como están. La doble imposición por parte del enmendante iba dirigida, también, a la nueva estructura territorial del Estado, donde era muy probable que surgieran estos casos. Aquí si hubiese tenido más posibilidades de acierto.

Otra enmienda<sup>18</sup>, en este caso, no sólo novedosa, sino con éxito en su tramitación parlamentaria, al artículo 29 fue la siguiente:

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación, ejecución y control responderán a los principios de eficacia y economicidad.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a una ley.”

La justificación que se dio se centraba en los siguientes puntos:

Se decía que “levantar las cargas públicas” era una expresión desusada tanto en el ámbito científico como en el lenguaje corriente. En efecto, “levantar” era palabra pasada de moda en todos los sentidos, pero no así cargas públicas, que estaba dentro de la mejor tradición científica de nuestro país. Se decía de cambiar la expresión “capacidad contributiva” por la de “capacidad económica” con el “fin de precisar el contenido de la expresión”. No sé que contenido se precisaba, pero se momento dejémoslo así, sin perjuicio de que volvamos sobre ello.

La enmienda se propone ordenar el contenido del artículo, como ya se dijo antes, donde la justicia el fin prioritario del sistema tributario. Se pregunta el autor por “¿Cuál es el contenido concreto que a la justicia se da?”. Está basado en una serie de principios: “En primer lugar la generalidad. Todos los españoles, todos los ciudadanos, tienen la obligación de contribuir a la imposición, pero todos en función de la capacidad; es decir, de la capacidad

---

<sup>18</sup> Enmienda Núm. 674, Agrupación Independiente.

económica, que constituye el criterio para el reparto de la imposición, para el reparto de los costos de la imposición entre los contribuyentes". Fijémonos que aquí hay una contradicción porque no se trata de contribuir a sostener el gasto público, si no a repartir la carga tributaria.

Para el autor hay otro criterio que resulta sustancial, como no podía ser menos, es la igualdad. En materia tributaria esta igualdad tiene tradición, "afirmando que en situaciones iguales, de igual capacidad económica, se entiende que todos los ciudadanos deben pagar los mismos impuestos y, por lo tanto, la igualdad debe estar mediatizada por el criterio de capacidad".

Pero tenemos el criterio de progresividad, que el autor "juzga fundamental para orientar la Constitución y para orientar el reparto de la imposición". Además España inscrita en un área cultural donde se defiende "la imposición como criterio de asignación de las cargas públicas". Volvemos a ver aquí que no se trata de gastos públicos.

Por último, lo que se dijo antes que: "la justicia pugna, se opone a la confiscación, y de esta manera se propone la eliminación, por superflua, de esa frase que no se considera idónea". Volvemos a estar de acuerdo.

Los apoyos a la enmienda fueron manifiestos, por lo que representaba en "novedad interesante" (Martín-Retortillo Baquer), de "indiscutible perfeccionamiento" (Sánchez Agesta)<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> Algunos Senadores, haciendo gala de sus conocimientos, no dudaron en remontarse a épocas pasadas (Villodres García, de UCD) y así aludían a que la expresión "carga fiscal" había sobrevivido a lo largo de la historia desde el Emperador Antonino en el año 138, quien el senado romano dio del nombre de Pío, cosa que personalmente ha de confesar que desconocía, sabía que la expresión carga fiscal tenía una larga tradición, pero no sabía que fuese tanta. El Senador, ya puesto en trance de defender la enmienda, dice que "nuestro ordenamiento comete el error de utilizarla, la propia LGT en el art. 3º no acierta al emplearla, y conforme a la psicología fiscal solo sirve la aumentar la resistencia del contribuyente" y termina, no sin una dosis de socarronería, recordando al Senador Fuentes Quintana que es autor de un trabajo publicado en la revista de "Derecho financiero y Hacienda Pública" con el título de "Los principios del reparto de la carga tributaria en España". Y le dice: "tal vez el Senador señor Fuentes Quintana utiliza la expresión deliberadamente porque consideraba que en el caso de su estudio procedía hablar auténticamente de carga tributaria. FUENTES QUINTANA utiliza el principio de capacidad de pago como equivalente del de capacidad económica, "el mismo tiene una interpretación rigurosamente económica", y la equipara a cargas fiscales, en Hacienda Pública y Sistema Fiscales, unidad didáctica 4, UNED, 1976, p.425-26; en la última edición, el principio de la capacidad de pago "consistente, ... en atenerse a la suma total de impuestos que debe repartirse entre los ciudadanos", en Hacienda Publica, Madrid, 1986, p. 63.

La enmienda fue aprobada por 25 votos a favor, quedado así su redacción del nuevo apartado uno: “todos contribuirán al sostenimiento de las gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad”.

El debate, ahora de cara a introducir un apartado segundo, la centró el Prof. Fuentes Quintana en la defensa de su enmienda al artículo 29 en dos principios fundamentales: en un deber de coherencia, en una obligación de la trascendencia el gasto público. Lo primero expresado en la vinculación del gasto público con la imposición y en la incoherencia de “separar estas manos”, por lo tanto, el deber de coherencia lleva a que “si los principios de progresividad imperan en el campo del gasto, deben tener la misma traslación o aplicación en el campo correspondiente del gasto público, es decir, ingreso y gasto público deberían estar regidos por el mismo principio y de aquí que la enmienda propuesta afirme que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos”. Queda así formulado el principio de trascendencia, de importancia en el campo del gasto público, donde el gasto constituye un derecho del ciudadano, “mi derecho, en cuanto ciudadano”, a la equidad en gastos públicos, “sino también a que su programación, su presupuestación y su control tengan lugar con arreglo a los principios de economicidad y eficiencia. La economicidad y eficiencia deben ser mandatos obligados para el gasto público y para el gasto privado y, naturalmente, son derechos de los individuos, porque en la medida en que el Estado despilfarra el contenido del conjunto de sus gastos públicos, es evidente que lo que está haciendo es malbaratar el conjunto, no defender el conjunto de los derechos individuales de los ciudadanos”<sup>20</sup>. No cabe discutir la brillantez de la defensa de la enmienda por parte del Senador Fuentes Quintana, aunque sus principios, los principios del gasto público, sean bastante más difíciles de realizar que los principios de la imposición; aquí pueden hallarse criterios jurídicos, allí sólo caben los políticos.

---

<sup>20</sup> De aquí es donde viene la alusión a la “justicia financiera”, mientras que el número 1 quedaría reservado para la justicia tributaria. Al respecto SANCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*, Pons, Madrid, 1997, p.253, afirme respecto a este párrafo segundo que es mas bien una figura retórica o una expresión metafórica. En mi opinión, el tema de la justicia en el gasto público es bien un tema político que dependerá de la ideología dominante. Los criterios recogidos en el párrafo siempre tendrán carácter moralizante.

Para explicación de voto el Grupo Socialista por boca de sus portavoz del Sr. Ramos Fernández-Torrecilla, que cree que la en la redacción de la enmienda ha participado la Senadora Gloria Begué, votó a favor por considerar que la constitucionalización del gasto público supone un progreso y un avance importante, en definitiva, una mejora técnica.

El Senador Jiménez Blanco toma la palabra por UCD para apoyar la enmienda y en lugar de referirse a ella, habla del "consenso", hasta 6 veces emplea la palabra, para referirse a la aceptación de todos los grupos, y para nada se refiere al contenido de la enmienda. Tanto en así, que el párrafo segundo en aprobado por "consensuado asentimiento", quedado así: "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".

Yo creo que aquí está una de las claves del artículo. Al Gobierno le interesaba -¡y a todos!- alcanzar el mayor *consenso* en torno a la Constitución. Para ello aprobar la Enmienda de la Agrupación Independiente o del Senador Fuentes Quintana, que no esta claro, aunque lo lógico es que el mayor peso lo lleve este último (con lo ayuda de Gloria Begué), era ganarse un sector minoritario pero influyente, formado por gentes de reconocido prestigio y que, además, muchos de ellos había sido designados directamente por el Rey. A cambio ¿qué es lo que podía perderse?. Nada. Era igual que se aprobase esta enmienda, que hubiera sido otra, o que hubiera permanecido el texto de las Leyes Fundamentales. De ahí que el Senador Villodres recordase a Antonino Pío (¿a dónde se hubiera remontado si llega a ser una materia de derecho civil?) y le recordase a Fuentes Quintana su contradicción respecto a la carga tributaria, que quizás en este aspecto defendía criterios de otros, quedando como lo más suyo el párrafo segundo.

Pero las consideraciones economicista se harían dejar ver en detrimento de las jurídicas, como ya se ha puesto antes de relieve.

Por último, el apartado 3 -ahora- recibe una enmienda del Senador Cela Y Trulock que "consiste en sustituir el artículo indeterminado femenino "una" por el artículo determinado "la", con los el texto paso a decir "solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a la ley", siendo aprobada por unanimidad con 25 votos.

El dictamen de la Comisión<sup>21</sup> publica el artículo -ahora el 31- con el siguiente texto:

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

2. 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.

3. Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a la ley”.

No se presentaron votos particulares para su discusión en el Pleno.

Consecuentemente con lo anterior el art. 31 es aprobado en el Pleno<sup>22</sup> sin discusión, arrojando el resultado de 172 votos a favor, ninguno en contra, una abstención.

#### *e) La Comisión Mixta.*

La Comisión Mixta Congreso-Senado<sup>23</sup> se encontró sobre la mesa con dos textos: una proveniente del Congreso y otro del Senado, que formalmente divergían bastante entre sí. Claramente se pronunció por el texto del Senado, con algunas correcciones. Así, si el Texto del Congreso hablaba de “inspirará en criterio de justicia, equidad, ...”, se suprimió la equidad, no fuese a haber demasiada inspiración. En cambio se añadió la igualdad y, ¡como no!, se recuperó la confiscatoriedad, señal inequívoca de que nuestros constituyentes temían que las leyes tributarias fuesen demasiado confiscatorias. En resumen, pesó demasiado el texto del Congreso, o se procuró un ten con ten, repescando lo que se había olvidado, que por otra parte no influiría, como

<sup>21</sup> Boletín Oficial de las Cortes. Núm. 157. 6 de octubre de 1978. Dictamen de la Comisión del Senado relativo al proyecto de Constitución.

<sup>22</sup> Cortes. Diario de Sesiones del Senado. Año 1978, Núm. 61. Sesión Plenaria Núm. 45. 28 de septiembre de 1978. En el Boletín Oficial de las Cortes Núm. 161, de 13 de octubre figuran las Modificaciones propuestas por el Pleno del Senado al texto de proyecto de Constitución probado por el Congreso de los Diputados.

<sup>23</sup> Estaba compuesta por el Sr. Don Alfonso Guerra González, José Pedro Pérez-Llorca Rodrigo, Miguel Roca Junyent, Jorge Solé Tura (B.O.Cortes, Núm. 164, 18.10.78) y además los Presidentes de las Cortes, del Congreso y del Senado, amén del Sr. Abril Martorel.

bien decía el Prof. Fuentes Quintana. De esta forma la frase "en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio", se había vuelto a colar en la Comisión Mixta después de ser rechazada unánimemente por el Senado<sup>24</sup>.

Además se olvidó que el art. 3 de la LGT no hablaba de confiscatoriedad.

El párrafo segundo prácticamente quedó tal cual. Al fin y al cabo era la enmienda de la Asociación Independiente. Se decidió suprimir "control", con lo cual el gasto público dejó de responder a esta exigencia, lo cual no dejaba de ser un alivio a los encargados de ejecutarlo. Se modificó la palabra economicidad por economía, mejor.

El párrafo tercero precisó, ya se ha dicho, que las prestaciones personales o patrimoniales lo fueran de "carácter público", cosa que la Comisión-Mixta se sacó de la manga, puesto que no había ni texto, ni enmienda en que basarse para tal precisión. Además, ¿que significa exactamente de carácter público?

Así, el Dictamen de la Comisión Mixta, Congreso-Senado sobre el Proyecto de Constitución es aprobado el 28 de octubre de 1978<sup>25</sup> con el siguiente texto:

#### Artículo 31

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

<sup>24</sup> La obviedad podemos verla en las siguientes palabras: "Ni la protección de la propiedad, ni la conservación de la economía de mercado, ni, desde luego, la adopción de unos determinados criterios técnico impositivos explican esta declaración expresa sino el deseo de establecer un límite a la imposición progresiva que sirva para realizar la idea de justicia cuando el sistema tributario entre en colisión con otras instituciones asimismo amparadas por el texto constitucional", AGULLO AGÜERO, A., "Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario", en *Civitas REDF*, n° 36, 1982, p. 561.

<sup>25</sup> Boletín Oficial de las Cortes. Núm. 170

Este sería el texto definitivo que sería votado en Referéndum el 6 de diciembre y aparecería en el B.O.E. el viernes 29 de diciembre de 1978, con el núm. 311.1.

Como fácilmente se aprecia, sin necesidad de mayor comentario, la discusión sobre el concepto de tributo, o de impuestos, no sobresaltó a nuestros constituyentes.

### **B) Art. 87.3.**

Otra forma adjetivada de tributario la encontramos en forma de prohibición de las iniciativas populares referidas a las leyes *tributarias*. Es decir, la Constitución no permite una proposición de ley avalada con 500.000 firmas que afecte o contenga materia tributaria. A diferencia del caso anterior, que iba referido a la sustancia del tributo, aquí se dirige a la forma, a la ley. De lo que se podría inferir que lo tributario, los tributos requieren la forma de ley. Pero esto nos lo diría con más claridad el art. 133.1.

En realidad, este artículo, en lo que se refiere a lo tributario, no pasa de ser un adorno en la Constitución, contradictorio con el mecanismo que la propia Constitución diseña. Si se temía que fruto de una iniciativa popular de pudiese derogar, por ejemplo, el IRPF, el hecho formal de que fuese una proposición de ley la sometería en su aprobación a las Cortes Generales, con lo cual a las mayorías allí representadas les correspondería su refrendo o su rechazo. Materialmente, el caos que provocaría una tal aprobación haría que se tomaran las medidas políticas necesarias para impedirlo.

### **C) Art. 133. 1.2. y 3.**

Es el primer artículo de la CE que emplea el sustantivo de tributo en tres de sus cuatro párrafos. El primero nos dice quién puede establecer tributos: el Estado; y de que forma: mediante ley. Es decir, aclara lo que el propio precepto denomina la "potestad originaria".

El segundo párrafo hace un diseño subjetivo de quienes también pueden establecer tributos: las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales. Eso sí, con la limitación de que han de hacerlo de acuerdo con la Constitución y las leyes.

El tercer párrafo todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado requerirá de una ley. Aquí, aunque la Constitución tampoco nos defina que es o entiende por "beneficio fiscal", si nos dice que es una cualidad de los tributos. O sea los tributos pueden ser portadores de beneficios fiscales, los cuales solo entenderemos lo que son si acudimos a lo nos digan los textos *preconstitucionales*.

¿Qué nos aclara este artículo 133.1,2, y 3.? Dos cosas: los sujetos y la forma. Respecto a lo primero, queda meridianamente fijado que hay "un" sujeto: el Estado, y después otros sujetos menores que según lo que quiera aquél podrán establecer y exigir tributos. Yo diría que para el concepto constitucional de tributo no aporta mucho, para lo que en derecho tributario se conoce por relación jurídico-tributaria, bastante.

Respecto a la segundo, sí se puede considerar una característica de la categoría tributo, un requisito formal, que el establecimiento se haga mediante ley. ¿Qué ley?. El ejecutivo al formular sus propuestas políticas de tributos al legislativo tiene en la propia Constitución un amplio abanico de leyes –artículos 81 al 96, principalmente- con que cubrir ese requisito del art. 133. Es más, dentro de esa legalidad también se puede incluir la potestad reglamentaria del art.97. El establecimiento de un tributo conlleva, lógicamente, la definición de sus elementos esenciales y ¿acaso no se utiliza el Real-Decreto para configurar las bases imponibles de determinados impuestos, amén de otros supuestos?.

Por lo tanto, debemos preguntarnos: ¿qué quiso fijar el legislador constituyente con la expresión "mediante ley"?. Es lógico pensar que una garantía, que quería dar cumplimiento al art. 1º.2. por el que la soberanía nacional reside en el pueblo, que no quería que el ejecutivo se pasase en materia de tributos. Pero al mismo tiempo, dejó el portillo abierto para birlar ese requisito garantista con la proliferación legal, hace un momento mencionada. De lo cual, la regulación de "lo tributario" por el Decreto-Ley ha resultado paradigmática por su abundancia, y a mi entender, contraria a lo querido por la Constitución. Además, ¿qué garantiza realmente la ley cuando hoy todo o casi todo está regulado por ley?, hasta la basura.

Pero fijémonos que el art. 133.1. adolece de una contradicción: que primero da todo el poder de establecer tributos al Estado y después establece la limitación de que sea por ley. ¿Quién es aquí el Estado con voluntad o poder

de establecer tributos?. Es el Gobierno, es el partido político que concurre a la "formación y manifestación de la voluntad popular" de acuerdo con el art. 6 de la CE, y que, por lo tanto, las Cortes Generales no han de hacer otra cosa que seguir los dictados que emanen del Ministerio de Hacienda y así lo harán si disponen de mayorías parlamentarias, art. 79.2 CE. Lo que predomina aquí, por la lógica de la praxis histórica, es el poder, no la ley. Pero no es una característica, o defecto, de la Constitución Española, es común, en mi opinión a todas las constituciones democráticas.

Con lo que he dicho, quisiera manifestar que este art. 133, en su párrafo primero y segundo, sí me parece clave para entender o comprender todo lo tributario, hasta el punto que de todos los demás preceptos constitucionales que vamos analizado, y se refieren a lo tributario en la Constitución, se podría prescindir tranquilamente de ellos, es decir, sobran. Si nos fijamos, en la comprensión de cualquiera de los otros preceptos referidos a la tributario, la remisión a este art. 133.1 y 2. es fundamental, es decir, éste predomina en la interpretación y, por tanto, en su valoración, sobre los demás. Pero, a mi entender, no cabe extraer de él una comprensión cabal de tributo.

Precisamente fue en el debaten en la Comisión Constitucional del Congreso donde se puso de relieve el significado de este art. 133 por lo que significó de debate general sobre la soberanía fiscal, predominando, al fin el criterio de los Grupos Nacionales (UCD, PSOE, AP) sobre los nacionalistas (CIU, Vasco), con lo que quedó el texto igual, solo invirtiendo la apartados 3 y 4<sup>26</sup>.

Como art. 127 pasaría a la discusión en el Pleno del Congreso. Aquí se reprodujo nuevamente el debate sobre la potestad originaria, consecuencia directa el concepto de soberanía –según se dijo- y se mezclaron nuevamente tributos con impuestos hasta el punto de decir que el art. 127 "consagra el principio de reserva de ley en materia impositiva, pues sólo los órganos legislativos estatales, y no cualesquiera otros, están facultados originariamente para crear impuestos"<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Congreso de las Diputados. Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas. Año 1978, Núm.87. Sesión Núm. 19, martes, 13 de junio de 1978, p.3197-3211.

<sup>27</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados. Año 1978, Núm. 112, Sesión Núm. 40, martes 18 de julio de 1978, p. 4333.

En el Senado se reproducen las Enmiendas, que afectan a los 2 primeros apartados de este art. 128, de a quién corresponde al soberanía tributaria, si el Estado o a los demás entes territoriales<sup>28</sup>, en otros casos se dejaba fuera de este planteamiento a las Corporaciones Locales<sup>29</sup>. Había quien iba más allá y se la atribuía a la "Confederación"<sup>30</sup>. Otra enmienda, ahora al apartado 3, añade una coetilla interesante que dice: "habrá de consignarse anualmente en los Presupuestos Generales del Estado"<sup>31</sup>, se refiere a los beneficios fiscales.

En el trámite de Comisión en el Senado el artículo se aprueba sin variación alguna<sup>32</sup>, y se convierte en el art. 132. En el Pleno de reproduce la discusión sabida y es aprobado definitivamente<sup>33</sup>.

Durante estas Discusiones en el Senado no se produce ninguna alteración que en lo que a la alusión del término tributo se refiere.

#### **D) Art. 134. 2 y 7**

Aunque este artículo está dedicado a la materia presupuestaria, en dos de sus apartados menciona la palabra tributos. La primera vez, es para reafirmarse en que los presupuestos del Estado deberán consignar "el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado". Si bien el mandato es genérico, creo que está pensado para los impuestos, porque no suelen gozar las tasas y los contribuciones especiales de beneficios fiscales sobre todo si son del Estado. Pero en todo caso el mandato existe.

Más interés y enjundia tiene el apartado 7, que prohíbe a que por leyes de presupuestos se creen tributos, por lo que ha dado que hablar e la doctrina científica e incluso ha sido polémica alguna doctrina jurisprudencial. Lo que si permite el apartado es que se modifiquen los tributos "cuando una ley

---

<sup>28</sup> Enmienda núm. 305, don Juan María Bandrés Molet (Grupo Senadores Vascos).

<sup>29</sup> Enmienda núm. 1006, Senadores Vascos y Enmienda III2, don Ramón Bajo Fanlo (Senadores Vascos).

<sup>30</sup> Enmienda núm. 549, don Lluís María Xirinacs i Damians (Grupo Mixto).

<sup>31</sup> Enmienda núm. 626, Agrupación Independiente.

<sup>32</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Senado. Año 1978. Núm 52. Comisión de Constitución. Sesión 14, viernes, 8 de septiembre de 1978, p. 2492.

<sup>33</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Senado. Año 1978. Núm 64. Sesión Plenaria 38, lunes, 2 de octubre de 1978, p. 3201.

tributaria sustantiva así lo prevea". Encontramos así recogidas las voces tributos y tributarias, que nos dicen algo más de lo que ya sabíamos, que los tributos en su establecimiento en su creación, han de requerir una ley propia y específica.

Todo esto que resulta tan pacífico cuando se lee la CE, no lo es tanto si se analiza su proceso de gestación, al menos para el fin aquí propuesto que no es otro que conocer el concepto constitucional de tributo.

En el Anteproyecto de Constitución, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes el 5 de enero de 1978, figuraba como equivalente al actual art. 134 el art. 124. Y aunque no existía contenido similar al párrafo 2, si en cambio lo había al actual 7, que era el núm. 6, y decía así: "La ley de presupuestos no puede crear nuevos impuestos". No hace falta que se insista en que la figura aquí no era la de tributo, sino la de impuesto. Pero sigamos.

A esta primitiva redacción se presentaron dos enmiendas. La primera se reiteraba en lo afirmado en el Anteproyecto, con un añadido: "Podrán, no obstante, ser objeto de modificación en dicha ley los tipos de impuestos existentes"<sup>34</sup>. Curiosamente la motivación de la enmienda se basaba en el objetivo de: "Facilitación de la flexibilidad del sistema tributario", es decir, el impuesto y el tributo se equiparaban como si fuesen una misma cosa. La otra enmienda, después de sugerir diversas modificaciones en el art. 124, hacía la siguiente propuesta "5. La Ley de Presupuestos no puede crear ni modificar tributos"<sup>35</sup>. Aquí la prohibición no se limita a los impuestos, sino que se extiende a los tributos y se extiende también a la modificación de los mismos, cosa radicalmente contraria al resultado final.

En el debate en el Congreso se manifestaron dos posturas contrapuestas. Por un lado, la que proponía eliminar las dos palabras "ni modificar", por razones de "política económica general, puesto que en una política económica contemporánea el Estado es responsable del cumplimiento de ciertos objetivos como el nivel de paro, el nivel de precios o el ritmo de crecimiento, y esto exige una flexibilidad notable de los instrumentos económicos por parte del

<sup>34</sup> Enmienda núm. 693, don Ramón Tamames Gómez (Grupo Parlamentario Comunista).

<sup>35</sup> Enmienda núm. 779, Unión de Centro Democrático. En la Ponencia se aceptaría esta enmienda y no la del Sr. Tamames "porque en todo caso la modificación de tipos debe ser objeto de una ley específica de los tributos correspondientes y no de la ley de Presupuestos". Boletín Oficial de las Cortes, Núm. 82. Día 17 de abril de 1978, p.1594.

Gobierno”<sup>36</sup>. En el polo opuesto, la oposición a esta Enmienda por “parecer extraordinariamente peligroso que se conceda al Gobierno la facultad de poder modificar tributos a través de la vía de Presupuestos”<sup>37</sup>. Por último, una enmienda transaccional propuso que la Ley de Presupuestos no pudiese crear tributos, pero sí “podrá modificarlos cuando una ley presupuestaria (vid nota) sustantiva lo prevea”<sup>38</sup>.

Esta fue la redacción aprobada. Si nos fijamos, en ninguna de las intervenciones se vuelve a mencionar la palabra impuestos que figuraba en el Anteproyecto, se impone la palabra tributos de la Enmienda de UCD, lo cual significa que sus Señorías no hacían mayor distinción entre impuestos y tributos.

El Pleno de la Cámara aprobó este texto sin discusión<sup>39</sup>, cuyo contenido pasó a ser, Artículo 128.: “6. La ley de presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea”<sup>40</sup>, que es el actual artículo 134.7.

En cambio, no aparece en su apartado 2. la referencia a los beneficios fiscales.

En el Senado, se presentó una Enmienda que hablaba de los “Presupuestos confederales” como correspondientes a la “Confederación”, pero con similar contenido al del art. 128<sup>41</sup>. Y otra que pretendía dividir el apartado 5 en dos, creando entonces un nuevo apartado 2<sup>42</sup>.

---

<sup>36</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Congreso de las Diputados. Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas. Año 1978, Núm.87. Sesión Núm. 19, martes, 13 de junio de 1978, p. 3212, palabras del Sr. LLUCH MARTÍN.

<sup>37</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Congreso de las Diputados. Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas. Año 1978, Núm.87. Sesión Núm. 19, martes, 13 de junio de 1978, p. 3213, palabras del Sr. LOPEZ RODO. Argumentaba para ello que se basaba la no modificación en nuestra tradición legislativa más genuina, ya recogido en el art. 37 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911.

<sup>38</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Congreso de las Diputados. Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas. Año 1978, Núm.87. Sesión Núm. 19, martes, 13 de junio de 1978, p. 3215, palabras del Sr. MEILAN GIL, obsérvese un “lapsus” del Diputado que debió decir una ley tributaria sustantiva.

<sup>39</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados. Año 1978, Núm. 112, Sesión Núm. 40, martes 18 de julio de 1978.

<sup>40</sup> BOLETÍN OFICIAL DE LAS CORTES. Núm. 135. Día 24 de julio de 1978.

<sup>41</sup> Enmienda núm. 549, don Lluís María Xirinacs i Damians (Grupo Mixto).

<sup>42</sup> Enmienda núm. 627, Agrupación Independiente.

En el debate de la Comisión se incluyó la Enmienda de FUENTES QUINTANA, que quedara del artículo anterior, por la cual se incluyó la palabra tributos en el apartado 2 de este art. 128 al referirse a la beneficios fiscales<sup>43</sup>. En el Pleno se aprobó el artículo sin discusión<sup>44</sup>.

### **E) Art. 142**

Este artículo constitucional utiliza por segunda vez la voz tributos, adjetivándola de "propios". A su vez, también habla de participación en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas. Hay una clara referencia subjetiva, las beneficiarias de esta forma o clase de tributos serán las Haciendas Locales.

Utilizar la expresión tributos "propios" no nos ayuda gran cosa en la comprensión de un concepto constitucional de tributo. En su expresión semántica lo propio es lo característico, singular, identificativo, de algo o alguien, en este caso de la Hacienda Local.

Pudiera entenderse en sentido negativo, es decir, son propios de las Haciendas Locales porque no pueden serlo ni de la estatal ni de la autonómica. En cierto modo serían recursos privativos de las Corporaciones Locales. Se negaría con ello una posible duplicidad tributaria, lo que contrasta con la realidad práctica y legal. Pero ello implicaría embarcarnos en otros concepto, como el de hecho imponible, lo que nos desviaría del discurso constitucional que aquí practicamos.

La participación en otros tributos no aclara nada a los efectos aquí perseguidos, a no ser que los tributos propios signifique que no toda la Hacienda Local pudiese instrumentarse -teóricamente posible- a través de las participaciones. Entonces, como el legislador constituyente no quiso esto, arbitró que las Haciendas Locales tuviesen algunos tributos que fuesen suyos, es decir, propios.

Pienso que en toda la raquítica regulación local que hizo el constituyente, esta referencia a las Haciendas Locales, no habría de ser una

---

<sup>43</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Senado. Año 1978. Núm 52. Comisión de Constitución. Sesión 14, viernes, 8 de septiembre de 1978, p. 2495.

<sup>44</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Senado. Año 1978. Núm 64. Sesión Plenaria 38, lunes, 2 de octubre de 1978, p. 3201.

excepción. ¿Alguien da el calificativo de propio al IBI, al IAE, etc., a las decenas de tasas locales, a las contribuciones especiales?. Creo que no, simplemente les llama tributos locales, aunque para la Constitución puedan ser tributos locales *propios*. Por eso, el art. 142 de la CE, en el sentido aquí comentado, no dice gran cosa. Además, siempre queda echar mano del art. 133.2 de la CE para que las Haciendas Locales pueden establecer tributos “de acuerdo” con las “leyes” sin que sean propios.

El contenido de esta norma formaba parte del apartado 3 del art. 105 del Anteproyecto, y a su vez, formaba parte del Título V titulado *Del Gobierno y de la Administración*, y aquí concretamente constituía el Capítulo II, *De la Administración*. Excusamos comentar el cambio producido al pasar al Título VIII, *De la Organización Territorial del Estado*, aquí bautizada la Administración de local.

Decía así la primitiva redacción:

“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 impuestos y tasas propios y de participaciones en los ingresos del Estado y de los Territorios Autónomos”.

Fácilmente se observa la misma estructura que la del texto vigente, con el simple cambio de tributos por impuestos y tasas y de los territorios autónomos por las Comunidades Autónomas.

En el Congreso se presentaron dos enmiendas Al Anteproyecto con la misma motivación. Esta no era otra que alterar el orden de los recursos, poniendo en primer lugar las participaciones en los ingresos del Estado, justificada en destacar la importancia de las mismas, “prioritarias en los recursos de las Haciendas locales”<sup>45</sup>.

El Informe de la Ponencia pasó de la redacción original del texto al art. 135 para debatir de la Comisión.

En la Comisión había un voto particular el Sr. FRAGA que proponía este mismo artículo dividirlo en dos, de tal forma que una se refiriese a las “Haciendas locales” y otro, con idéntico texto, a las “Haciendas provinciales”.

---

<sup>45</sup> Enmienda núm. 161, Grupo Parlamentario de la Minoría Catalana; Enmienda núm. 636, Grupo Parlamentario Vasco.

Había una Enmienda “in voce” de UCD que pretendía, simplemente, sustituir impuestos y tasas por “tributos”.

El Diputado encargado de defenderla, Sr. MEILAN GIL, argumentó así: “El objetivo de la enmienda es, sencillamente, cambiar una expresión por otra que nos parece de mayor perfección técnica, y consiste, sencillamente, en sustituir las palabras “impuestos y tasas” por la de “tributos”. Entre otras cosas porque la enumeración que se hace aquí de “impuestos y tasas” es incompleta; faltaría, por ejemplo, la referencia a las contribuciones especiales. Por tanto, nos parece que es mejor darle una formulación genérica, y quedaría entonces: “y se nutrirá fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado”, referidos, como es obvio, a los tributos”<sup>46</sup>. Le Enmienda había llegado a la mesa con la redacción había llegado a la Mesa con la redacción “participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas” y así es aceptada por el resto de Grupos por asentimiento. El Presidente aclara que el término “impuestos y tasas” ha sido sustituido por el “omnicomprensivo” de “tributos”.

Pasó al debate en el Pleno del Congreso con el núm. 136 y al no existir ninguna enmienda formulada pasó directamente a votación<sup>47</sup>. En el Senado entra con el mismo número y el texto vigente<sup>48</sup>.

Este modesto texto por el que se regulan las Haciendas locales toma una importancia inusitada en la elaboración del concepto constitucional de tributo. En el cambio operado de los impuestos y las tasas por el concepto de tributo se dice que “faltan” las contribuciones especiales. ¿Y por qué faltan?. Sólo cabe una respuesta, porque ya estaban regulados en la LGT, no se trata simplemente de una perfección técnica, sino de una regulación legal. Si además se prefiere una “formulación genérica” (u omnicomprensiva), también caben las exacciones parafiscales que participan de la naturaleza de los impuestos, art. 26.2.de la LGT. El asentimiento de todos los grupos significa la recepción pacífica del concepto de tributo preconstitucional, que, lógicamente, de ahora en adelante, va a marcar el texto constitucional, aunque como veremos más adelante, sin éxito.

<sup>46</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Congreso de las Diputados. Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas. Año 1978, Núm.88. Sesión Núm. 20, miércoles, 14 de junio de 1978, p.3251.

<sup>47</sup> A favor, 280; abstenciones, 14.

<sup>48</sup> BOLETÍN OFICIAL DE LAS CORTES. Núm. 135. Día 24 de julio de 1978.

En el Senado se presentó una enmienda que pretendía suprimir “y de las Comunidades Autónomas”<sup>49</sup>, suponemos que refiriéndose a la participación de los tributos. Una Enmienda interesante era la que proponía añadir una frase que dijese: “Las Haciendas locales estarán articuladas dentro de las Haciendas locales de las Comunidades Autónomas cuando estas existan”. Hubo un error<sup>50</sup>, porque en la justificación se dice: “Los Ayuntamientos de las Comunidades Autónomas han de quedar vinculados a la Hacienda de la Comunidad Autónoma, ya que se hallan estrechamente ligados en el cumplimiento de los fines que le son propios”, citaba como ejemplo el art. 31 de la Constitución Italiana<sup>51</sup>. Otra enmienda pretendía sustituir la frase “y de las Comunidades Autónomas” por “de las naciones y de las regiones”<sup>52</sup>.

En la Comisión, a pesar de la brillante defensa de la Enmienda que pedía la vinculación de los Ayuntamientos a las Comunidades Autónomas, fue rechazada sin que se supiesen los argumentos en contra, porque no hubo réplica<sup>53</sup>. Con el núm. 141 el art. pasó al Pleno, y aunque se defendió la Enmienda fue rechazada<sup>54</sup>.

### E) 156.2

Otro artículo en el que se hace referencia a lo tributario es en este apartado 2 el art. 156 que comprende facultades de las Comunidades Autónomas. Viene adjetivando a los “recursos tributarios”. Recordemos que habíamos visto la expresión recursos implícitamente contenida en la expresión “sistema” del art. 31.1 de la CE. Pero si allí la Constitución se preocupaba de principios de los tributos, en este precepto 156 se va a ocupar de aspectos formales o procedimentales de los tributos, repito, en principio dirigidos a las Comunidades Autónomas.

---

<sup>49</sup> Enmienda núm. 226, don Fidel Carazo Fernández (Grupo Mixto).

<sup>50</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Senado. Año 1978. Núm. 52. Comisión de Constitución. Sesión 14, viernes, 8 de septiembre de 1978, p. 2512.

<sup>51</sup> Enmienda núm. 1011, Senadores Vascos.

<sup>52</sup> Enmienda III2, don Ramón Bajo Fanlo (Senadores Vascos).

<sup>53</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Senado. Año 1978. Núm. 52. Comisión de Constitución. Sesión 14, viernes, 8 de septiembre de 1978, p. 2512-13.

<sup>54</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Senado. Año 1978. Núm. 65. Sesión Plenaria 39, martes, 3 de octubre de 1978, p. 3219.

El hecho es que éstas pueden actuar como delegados o colaboradores del Estado. ¿Para qué?, para una acción tan tributaria como es la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios. Es decir, la Constitución consagra que los tributos tengan que ser recaudados, que ser gestionados, que ser liquidados. Y esto abarca a ambas administraciones, la de las Comunidades Autónoma, como la del Estado, ya que al funcionar como delegados o colaboradores no cabe duda que se produce una coautoría proyectada sobre esa función procedimental.

Ahora fijémonos en la referencia material que constitucionaliza el art. 156, es decir, los aspectos concretos de la actuación de los entes territoriales reseñados. Estos son la recaudación, la gestión, la liquidación. Aunque hasta ahora he procurado emplearme en el análisis de la Constitución como un lingüista, que analiza las palabras, que las relaciona, pero que no ve, o no sabe, la esencia o ciencia que pueden esconder, aquí no puedo por menos que sacar mi oficio de tributarista, y traer a colación la doctrina sobre el tema.

Todos sabemos que la gestión de los tributos puede entenderse en un sentido amplio comprensible de las demás. Pero que de no ser así, junto con la gestión en el aspecto procedimental de los tributos aparece la liquidación, la recaudación, la *inspección*, la *revisión*, e incluso el *proceso sancionador*. Que esto es así, basta con manejar una ley perteneciente al bloque de la constitucionalidad, prevista en el art. 157.3. de la Constitución, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, la LOFCA, que en su art. 19.1. dispone que la gestión, liquidación, recaudación, e inspección de sus propios tributos corresponde a la Comunidad Autónoma; en el n.º 2 para los tributos cedidos se añade la revisión; en el n.º 3 para los demás tributos queda ya igual, previéndose para estos dos últimos supuestos la formulas de delegación y colaboración, así mismo previstas en la Constitución.

Personalmente creo que al legislador constituyente no le preocupaba demasiado el tema que estamos analizando. Si le interesaba que los aspectos políticos del precepto constitucional quedasen claramente reflejados: la posibilidad que las Comunidades Autónomas actuaran como delegados o colaboradores del Estado. ¿En que materia?. Esta era una cuestión meramente técnica, de técnica procedimental tributaria, pero con que quedase mencionado una referencia al aspecto formal de los tributos, daba igual que

primero se recaudase, después se gestionase, y por último se liquidase. Arreglar este absurdo tributario no era misión del legislador constituyente, la suya era la política. Por eso, mientras estas cosas ocurrían en el Parlamento, en el Ministerio de Hacienda se ponía la cuestión técnica en orden al redactarse simultáneamente la LOFCA, -que después sería aprobada en la Primera Legislatura-, lo que corroboramos en ese art. 19.

Aquí lo interesante de determinar a los efectos de la comprensión del concepto constitucional de tributo si la constitucionalización del procedimiento tributario opera exclusivamente sobre la recaudación, la gestión y la liquidación, o también se extiende a la inspección y la revisión. Parece absurda esta limitación de la constitucionalización, pero la Constitución dice lo que dice y no otra cosa. Pero, entonces, ¿qué efectos jurídicos podrían derivarse de esta situación?, ¿qué unas actuaciones estarían más reforzadas por efecto de ese reconocimiento constitucional. No es fácil de contestar, pero creo que no por lo dicho anteriormente, que es un lapsus de la Constitución subsanado posteriormente por la LOFCA. Me parece que esta es la interpretación más razonable.

En todo caso queda para una elaboración del concepto constitucional de tributo ese reconocimiento de los aspectos formales tributarios.

Recordemos que el art. 145.2 del Anteproyecto de Constitución hablaba de que los Territorios Autónomos podrían ser delegados o colaboradores en la gestión tributaria. Un par de enmiendas se presentaron a este apartado. Una, la que pedía la supresión sin ninguna justificación<sup>55</sup>. La otra era una mera redacción de estilo<sup>56</sup>. En el Informe de la Ponencia, el párrafo 2 del art. 145, fue suprimido por la mayoría de los Grupos de la Ponencia (UCD y AP) quedando sólo el apartado 1 como art. 148<sup>57</sup>.

En su paso por el trámite de la Comisión se defiende una enmienda "in voce" que trata de recuperar el texto suprimido, argumentando "que abre unas posibilidades mayores, y más eficaces, para reforzar la autonomía financiera que se consagra en el apartado 1 de este mismo artículo"<sup>58</sup>, que es aprobada.

<sup>55</sup> Enmienda núm. 64, don Franciso Letamendia Belsunce (Grupo Parlamentario Mixto).

<sup>56</sup> Enmienda núm. 193, Grupo Parlamentario de la Minoría Catalana.

<sup>57</sup> Boletín Oficial de las Cortes, núm. 82, 17 de abril de 1978, p. 1606.

<sup>58</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Congreso de las Diputados. Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas. Año 1978, Núm.91. Sesión Núm. 22, viernes, 16 de junio de 1978, p.3418.

En el dictamen de la Comisión pasa a ser el art. 150.2<sup>59</sup>, y es aprobado por el Pleno de los Diputados<sup>60</sup>, constituyendo el texto vigente actual.

En el Senado se presentaron dos Enmiendas, que iban de los extremos, tanto se pedía la supresión<sup>61</sup> como se proponía que: "Los Estados gozarán de soberanía tributaria. Se reservan los ingresos por impuestos directos. La Confederación de financiará mediante los impuestos indirectos"<sup>62</sup>. En la Comisión el art. 150 fue aprobado sin debate<sup>63</sup>. Pasaría después al Pleno con el núm. 155 y ahí el Senado lo aprobó sin discusión al no haberse presentado votos particulares<sup>64</sup>

## F) 157

De este artículo constitucional interesan particularmente los número 1. a) y b) y el número 2, por sus referencias a lo tributario.

El art. 157.7 comienza diciendo que los *recursos* de las Comunidades Autónomas estarán constituidos -y entre otros- cita a los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

La letra a) detalla más y sitúa en primer lugar a los "impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado". No sabemos si los impuestos son tributos, porque hasta ahora la Constitución no nos lo ha dicho. Lo damos por supuesto, pero por otros conocimientos que tenemos, pero que, repito, no se extraen del texto constitucional. Esta categoría de cedidos habrá de entenderse que el Estado "cede", hace dejación, total o parcialmente, de aquellos impuestos que considere. No se fija, ni se limita, al Estado el alcance de la cesión, ni tampoco se dice formalmente como se va a hacer, aunque en una interpretación sistemática de la Constitución, habrá de aplicarse el art. 133.1 de la misma, es decir, la cesión se hará por Ley. Lo que si queda claramente determinado es que se ceden los impuestos, no las otras clases de tributos

<sup>59</sup> Boletín Oficial de las Cortes, núm. 121, 1 de julio de 1978, p. 2619.

<sup>60</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados. Año 1978. Núm.116. Sesión Plenaria núm. 43, viernes, 21 de julio de 1978, p.4560.

<sup>61</sup> Enmienda núm. 226, don Fidel Carazo Fernández (Grupo Mixto).

<sup>62</sup> Enmienda núm. 556, don Lluís María Xirinacs i Damians (Grupo Mixto).

<sup>63</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Senado. Año 1978. Núm. 54. Comisión de Constitución. Sesión 16, miércoles, 13 de septiembre de 1978, p. 2688.

<sup>64</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Senado. Año 1978. Núm. 66. Sesión Plenaria 40, miércoles, 4 de octubre de 1978, p. 3299.

que menciona la letra b), por otra parte, lógico conociendo la naturaleza de las tasas y contribuciones especiales.

La letra a) menciona otra posibilidad, como es la de “recargos sobre impuestos estatales”. Tenemos que dar por supuesto, nuevamente, que los impuestos se refieren a tributos y los recargos no ofrecen mayor complejidad interpretativa, entendido como cantidad o tanto por ciento que se recarga. La última parte de este apartado: “otras participaciones en los ingresos del Estado”, me parece que no tienen que ver con lo tributario, como muestran otras letras del art. 157.1. Así, la d) se refiere a “ingresos de derecho privado”.

Mayor interés despierta a mi juicio la letra b) cuando se refiere taxativamente a: “Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales” como otra forma de recurso. La pregunta obligada surge al momento: ¿son impuestos, tasas y contribuciones especiales, tributos?. Uno está tentado a decir que sí, pero si lo hace, no es porque lo diga la Constitución, ni que hasta este momento se pueda deducir. Si decimos que sí es porque nos recuerda el art. 22. a) de la Ley General Presupuestaria (Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre) que nos dice que son derechos económicos de la Hacienda Pública, letra a): “Los tributos, clasificados en Impuestos contribuciones especiales y exacciones parafiscales” (redacción idéntica a manifestada en el art. 22 a) de la Ley 4 de enero 1977, núm. 11/77, Administración y Contabilidad del Estado. General Presupuestaria). O la Ley General Tributaria (Ley 230/1963, de 28 de diciembre), que con rotundidad nos señala en el art. 26.1 que: “Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos”.

Esta simetría tan palpable entre el texto constitucional y los otros dos textos legales nos debe llevar a la misma conclusión a que cuanto se refiere a los tributos, se refiere a los impuestos, tasas y contribuciones especiales. Entonces, ¿porqué el constituyente no *constitucionalizó* en este precepto la palabra tributo como equivalente a impuestos, tasas, y contribuciones especiales?. Ya hemos visto como en el texto constitucional la palabra adquiere carta de naturaleza, aunque no sepamos si se refiere a esa tripartita calificación. En cambio, aquí sí se sabemos de la existencia constitucionalizada de la tripartita clasificación, aunque la Constitución desconoce al tributo como correspondiente a impuestos, tasas y contribuciones especiales. Digamos que creo que o fue otro lapsus del legislador constituyente, o que este trató de

evitar la redundancia en la Constitución de mencionar los tributos y, además, su clasificación. Pero entonces ¿porqué no se limitó a decir: sus “propios tributos”?, o sus tributos propios, expresión empleada en el art. 142, prescindiendo de lo demás. Carecemos de elementos para dar una respuesta.

Un tema que quedaría por ver en la letra b) del art. 157.1 es el calificativo de “propios” de impuestos, tasas y contribuciones especiales, donde creo que podemos dar por reproducido lo dicho en relación al art. 142. Claro está que con una matización o añadido importante, que estos tributos que establezcan, por supuesto que de acuerdo con las previsiones del 133.2 de la Constitución, las Comunidades Autónomas lo pueden hacer por Ley, a diferencia de las Corporaciones Locales, que lo harán mediante Ordenanzas Fiscales. Es decir, el campo de actuación de las Comunidades Autónomas es aquí más amplio que el de las otras Entidades Locales.

Aunque no es una referencia constitucional, hemos visto como la LGP en el art. 22 incluye en la clasificación de impuestos a las exacciones parafiscales y la LGT en su art. 26, en su número 2 también las menciona; equiparando su naturaleza a la de los impuestos. ¿Hemos de interpretar con esto que la Constitución no admite como recursos de las Comunidades Autónomas a las exacciones parafiscales de acuerdo con la LGP y sí las admitiría de acuerdo con la LGT?

La respuesta desde el punto de vista constitucional creo ha de ser que sus recursos estarán constituidos –referidos a la letra b)- sólo por sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. Así de taxativo está redactado el art. 157. Pero surge una duda. Ya hemos hecho alusión a como el apartado 3 del art. 157 permite mediante ley orgánica regular este ejercicio de competencias financieras. Esta ley no ha sido otra que la LOFCA, la cual, por ejemplo, por Ley Orgánica 1/1989, de 13 de abril, introdujo una letra h) al art. 4, referido a los recursos de las Comunidades Autónomas, como fue la creación de “sus propios precios públicos”. Este recurso ha sido lo suficientemente polémico para que me abstenga de entrar en la discusión. Sólo quiero seguir en el análisis de los propios elementos que la Constitución brinda y en esta tesitura ha de concluirse que esos precios públicos no respetan la voluntad del constituyente que creó el art. 157, porque, ¿en cuál de sus letras se puede encajar estos precios públicos?, ¿en la letra b)?, no creo que los precios públicos sean un impuesto, ni una tasa, ni una

contribución especial, otra cosa, al menos, sería si el legislador constituyente hubiera dicho simplemente "tributos", como ya se ha argumentado, daría pie para discutir. Pero, recuérdese lo taxativo del art. 157: "los recursos"... "estarán constituidos por:". Por lo tanto, en mi opinión, si no se vulnera, se roza la constitucionalidad con este tema.

Queda, por último, respecto a este art. 157.1, por analizar su apartado 2. Manda éste que las Comunidades Autónomas no puedan adoptar "medidas tributarias" sobre bienes fuera de su territorio o que obstaculicen la libre circulación de mercancías o servicios. Estas son "medidas" en sentido amplio, que no se refieren exclusivamente al establecimiento de un tributo, sino que van más allá, oponiéndose a todo lo que pudiera ser un entorpecimiento en las relaciones entre Comunidades Autónomas. Suponen una prohibición constitucional de injerencia por medio de los tributos en otras Comunidades Autónomas. Se intenta preservar la unidad económica de España y se hace tajantemente mediante la fórmula "no podrán en ningún caso adoptar". Deja claro, de acuerdo con el 133.2. la territorialización de los tributos autonómicos. Es algo que después repetirá la LOFCA, en su art.9º. exclusivamente para los impuestos. En este sentido habría que interpretar restrictivamente el término tributarias del art. 157.2. de la Constitución. Lo que si está claro es que el legislador constituyente quiso curarse en salud con este precepto evitando cualquier tipo de conflictos tributarios entre Comunidades Autónomas. En todo caso, me parece que habría suficientes artículos de la Constitución: el ya comentado art. 133.2.; el art. 138.2. que prohíbe privilegios económicos o sociales entre autonomías; o el art. 149.1.14ª que habla de la Hacienda General; que obviasen este párrafo 2 del art. 157.

En el Anteproyecto de Constitución aparecía el contenido de este artículo referido a los recursos de los Territorios Autónomos en le art. 146. Entre las Enmiendas que se presentaron, algunas optaron por darles más preeminencia a los propios impuestos, tasas y contribuciones especiales frente al resto de recursos, no pudiéndose adivinar la razón de esto por no estar motivada la Enmienda<sup>65</sup>. Otra pretendía que las Cortes fijasen un porcentaje mínimo del Fondo de Compensación territorial<sup>66</sup>. No faltó en el afán de "completar el cuadro de los recursos" que se añadiera una letra f) "Deuda

<sup>65</sup> Enmienda núm. 64, don Franciso Letamendia Belsunce (Grupo Parlamentario Mixto).

<sup>66</sup> Enmienda núm. 90, don Emilio Gastón Sanz (Grupo Parlamentario Mixto).

pública”, con lo cual, se iniciaba una distinción de las operaciones de crédito<sup>67</sup>. Por último, en la letra b) se añadía: “si bien las regiones no podrán establecer tasas de importación, exportación o tránsito entre las regiones”, todo ello por las consecuencias negativas que de tal hecho derivarían<sup>68</sup>.

Puede verse aquí, los dicho tantas veces, la poca importancia que daban los Diputados a los temas financieros y tributarios. Incluso, la poca claridad que mezclaba las cosas al llamarle tasas a los impuestos aduaneros.

En la Ponencia el art. 146 continúa inalterado, excepto que se añaden dos apartados y pasa a ser el 149. En el debate de la Comisión el Diputado enmendante de la Deuda Pública pregunta si se halla comprendida en las operaciones de crédito a lo que se le contesta que “la posible emisión de duda pública queda amparada por la facultad de concertar operaciones de crédito”, con lo que retira su enmienda<sup>69</sup>.

Lo que si surge en la Comisión es un debate incidental, pero no por eso menos interesante, en torno a lo que se había dicho en el art. 135, y que tiene lugar, presumiblemente, en una enmienda “in voce”, que por su interés reproduzco íntegramente: “Se trataría de que en la letra b) del artículo que comentamos, el 149, se sustituyese la actual expresión de la Ponencia “sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales” por este otro texto “Sus propios tributos”. De esta manera, y consecuentes con lo que ya aprobó la Comisión al debatir el art. 135, dejaríamos totalmente englobado en la terminología genérica de tributos no sólo los que aquí se enuncian como “impuestos, tasas y contribuciones especiales”, sino cualquier tipo de exacción, incluidas las parafiscales”. A renglón seguido el Diputado la retira “entendiendo que la propuesta que hacía era técnica y no tenía carácter sustantivo, entidad singular, fuerte y consistente” (en aras de la agilidad de los debates la retiró el Diputado)<sup>70</sup>.

<sup>67</sup> Enmienda núm. 679, Grupo Parlamentario Vasco

<sup>68</sup> Enmienda núm. 736, don José Miguel Ortí Bordas (Unión de Centro Democrático)

<sup>69</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Congreso de las Diputados. Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas. Año 1978, Núm.91. Sesión Núm. 22, viernes, 16 de junio de 1978, p.3418-19.

<sup>70</sup> CORTES. Diario de Sesiones del Congreso de las Diputados. Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas. Año 1978, Núm.91. Sesión Núm. 22, viernes, 16 de junio de 1978, p.3421.

Este artículo, convertido en el 151, pasaría en el Pleno a ser votado sin discusión.

Creo, repito, simplemente que se pone una vez más de manifiesto el poco interés del constituyente en estos temas.

#### **IV. La constitucionalización del derecho anterior**

Partiendo de las afirmación de KRUSE y TIPKE de que el Derecho Impositivo es en esencia Derecho Administrativo y de la convicción alemana de que el "derecho constitucional desaparece el derecho administrativo permanece", podríamos valorar nuestra Constitución diciendo que lo que en ella hay de tributario es un derecho incorporado del pasado, preconstitucional, que la Constitución ha incorporado, constitucionalizándolo, pero sin hacer ninguna aportación digna de mención. Voy a intentar demostrar este aserto.

El art. 31.1. y 3. de la CE es una trasposición del art. 9º del Fuero de los Españoles de 1945, el cual, como no podía ser menos, siguió el art. 3º de la LGT<sup>71</sup>. En ellos se refleja la obligación general de contribuir de acuerdo con ciertos principios. Es más, el art. 9º del Fuero recuerda casi idénticamente en su esencia el apartado 3 del art. 31. de la CE: "Nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a Ley votada en Cortes". Pero no parece lícito usar las leyes franquistas para interpretar nuestra Constitución democrática. Pero... queda claro que las prestaciones actuales corresponden a los tributos de antaño.

El art. 133.1. y 2., que reflejan el poder tributario del Estado. El apartado 1 es una copia casi exacta del art. 2º de la LGT y el apartado 2 se corresponde con el art. 5º de la LGT, excepto la novedad correspondiente a las Comunidades Autónomas. Por lo tanto, la potestad -CE- o la facultad -LGT- (personalmente prefiero llamarlo poder tributario) corresponde exclusivamente al Estado para establecer... ¿qué?, las clases de tributos, que según la Exposición de Motivos de la LGT: "La clasificación cumple fundamentalmente fines terminológicos al pronunciarse por la voz "tributos" como comprensiva de todos los que puedan establecerse en uso de las facultades reconocidas en el artículos segundo". A mi juicio, la LGT no hace una definición que pudiéramos decir dogmática de tributo y a lo más que hace

<sup>71</sup> La referencia que se hace en este artículo es la LGT, 230/1963, de 28 de diciembre.

es utilizar éste para el fin terminológico y así aplicar las normas de la LGT a las tasas, contribuciones especiales, y a los impuestos.

Es decir, la CE recogió la herencia administrativa de la LGT, que a su vez provenían de las Leyes Fundamentales. Como decía al principio, no es corriente que las Constituciones formulen definiciones, y menos la de tributo, pero tampoco podía hacerlo porque recibió, sin más, lo que ya existía en la LGT. Así, no es de extrañar, que una Ley preconstitucional como la LGT haya sobrevivido a la CE casi 25 años. No es porque la LGT se haya adaptado a la Constitución, sino porque la Constitución se había adaptado a la LGT.

El art. 157.2. es el precepto de la CE que sin que ésta nos dé una definición, siquiera una aclaración de tributo, refleja en este apartado 2 la clasificación de tributo del art. 22 de la LGP y del art. 26 de la LGT. Es decir, ni lo que son tributos ni una clasificación de los mismos nos la da la Constitución, pero sin embargo, recoge las tres clases de tributos de la legislación anterior. Me parece que aquí tenemos una prueba palpable de la transposición de la legislación anterior a la Constitución. Porque de no aceptar este razonamiento llegaríamos a la conclusión derivada del análisis constitucional que, además, de los tributos, existirían las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos, como cuatro categorías de prestaciones reconocidas en la Constitución, lo cual, es sencillamente absurdo.

Además, también he de decir respecto a este art. 157.2. de la CE que ha permanecido inalterado desde el Anteproyecto de Constitución, lo cual ha de entenderse que los constituyentes entendían que el tributo comprendía alguna de las formas en que podría reflejarse: impuestos, tasas y contribuciones especiales, como de aceptación pacífica.

## V. Conclusiones

Si acudimos a la doctrina buscando una definición de tributo, tomemos la del Maestro SAINZ DE BUJANDA en sus *Lecciones*: “como la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece”.

Si acudimos a un modelo de legalidad, como el Modelo de Código Tributario, en su art. 13 nos define el tributo del siguiente modo: “tributos

son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Si acudimos ahora a la Constitución Española, las notas para configurar el tributo serían, a mi juicio, que someto a mejor criterio, las siguientes:

- prestación pecuniaria, art. 31.3
- deber de contribuir, art. 31.1.
- recurso público/medios suficientes, art. 31.2.,142, 157.1.
- de carácter público, 31.3.
- destinado al gasto público, 31.1.
- cumplirá a unos principios, art.31.1.
- establecido por la Ley, art. 31.3, 133. 1. y 3.

Los beneficios fiscales en los tributos son fijados por ley y figuran de los PPGG del Estado, art. 133.3 y 134.2

- establecido por una ley sustantiva, art. 134.7.
- basado en el poder de imperio del Estado, art. 133.1.
- cuyo producto está destinado a los entes territoriales, art. 133.1 y 2., 142, 155.1.
- son recursos tasados para las Comunidades Autónomas, art. 157.1. a) y b).
- Es necesaria la gestión (sentido amplio) para su obtención, art.156.2
- no pueden extralimitarse territorialmente, art. 157.2.