

# LEY TRIBUTARIA SUSTANTIVA EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

RAMON FALCON Y TELLA

*SUMARIO:* I. INTRODUCCIÓN.—II. EL CONCEPTO DE LEY TRIBUTARIA SUSTANTIVA: 1. *Intérpretaciones rechazadas por el Tribunal Constitucional:* 1.1 Ley sustantiva frente a Ley formal. 1.2 Texto con fuerza de Ley distinto de la Ley de Presupuestos. 1.3 Ley propia de cada tributo. 2. *Posición del Tribunal Constitucional: su incorrección.* 3. *Interpretación que se propone: Ley tributaria sustantiva como Ley apta para regular la materia tributaria sustantiva.* 4. *Examen particular de los diversos tipos de leyes.*—III. LEYES TRIBUTARIAS SUSTANTIVAS PRECONSTITUCIONALES.—IV. ÁMBITO EN QUE SE REQUIERE HABILITACIÓN MEDIANTE LEY SUSTANTIVA: 1. *Postura del Tribunal Constitucional: su imprecisión.* 2. *Solución propuesta: necesidad de distinguir entre aspectos materiales y aspectos formales del tributo.* 3. *Otras cuestiones.*—V. REQUISITOS DE LA LEY TRIBUTARIA SUSTANTIVA Y DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A SU AMPARO.—VI. CONCLUSIONES.

## I. INTRODUCCIÓN

El artículo 134.7 de la Constitución emplea, por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico, la expresión «Ley tributaria sustantiva», sobre cuyo significado y alcance se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la sentencia de 20 de julio de 1981 (1), cuyo análisis, a la luz de nuestro texto fundamental y de la doctrina jurídico-financiera, teniendo además presentes otros pronunciamientos jurisprudenciales recaídos en materias relacionadas con la que nos ocupa, constituye el objeto del presente trabajo.

---

(1) Recurso de inconstitucionalidad número 38/1981 contra diversos artículos de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1981. Sentencia de 20 de julio de 1981 (BOE 13 de agosto de 1981, suplemento al núm. 193, pp. 12 y ss.). *Vid.* los comentarios de J. MARTÍN QUERALT (*Presupuesto y gasto público* núm. 11, pp. 91 y ss.); E. GONZÁLEZ GARCÍA (*NPE* núm. 72, pp. 188 y ss.), y F. DÍAZ MORENO (*ibidem*, pp. 197 y ss.).

Como es sabido, el citado precepto constitucional prohíbe en todo caso la creación de tributos a través de la Ley anual de Presupuestos, permitiendo su modificación únicamente cuando una Ley tributaria sustantiva así lo prevea (2). La Ley tributaria sustantiva cumple, por tanto, una función habilitante, pues, como afirma la Abogacía del Estado, «tiene atribuida la competencia sobre la competencia de la Ley de Presupuestos para modificar tributos» (3), o, lo que es lo mismo, su papel consiste en hacer apta o idónea para modificar tributos a una norma, la Ley de Presupuestos, a la que, en principio, le está constitucionalmente vedado incidir en tal materia.

El primer problema que se plantea es determinar qué debe entenderse por Ley tributaria sustantiva (II), a cuyo efecto examinaremos algunas posibilidades interpretativas que el Tribunal Constitucional rechaza (II.1), y la posición que éste mantiene (II.2), que estimamos parcialmente incorrecta, en cuanto que no tiene debidamente en cuenta otros preceptos constitucionales que se relacionan directamente con el artículo 134.7.

La sentencia que comentamos es, desde luego, sumamente clarificadora, pero entendemos que carece de la precisión conceptual que hubiera sido deseable, máxime cuando la terminología constitucional es tan ambigua. La misión del Tribunal, como intérprete supremo de la Constitución, es traducir los mandatos de ésta en conceptos y términos precisos y seguros.

En nuestra opinión, todos los criterios interpretativos conducen a entender por Ley tributaria sustantiva todo texto con fuerza de Ley al que le sea constitucionalmente dado incidir en la regulación de los elementos esenciales del tributo, es decir, toda Ley *apta para regular la materia tributaria sustantiva* (II.3). Dado que existen diferentes tipos de leyes, y no todos ellos son igualmente idóneos para entrar en

---

(2) El artículo 81.3 de la Constitución italiana prohíbe a la Ley de Presupuestos establecer nuevos tributos o nuevos gastos (Vid. F. ESCRIBANO LÓPEZ: *Presupuesto del Estado y Constitución*, IEF, Madrid, 1981, pp. 77 y ss.); una lista de Constituciones con preceptos similares puede verse en G. IANNITTO: *Limiti costituzionali alla Legge di Bilancio*, Archivio Financiaro, IX, 1960, pp. 158-9, en nota).

(3) Sentencia del Tribunal Constitucional, cit., BOE, supl. cit., p. 14. El Tribunal hace suya esta opinión al emplear más adelante el término «precepto habilitante» como sinónimo de ley tributaria sustantiva (*ibidem*, p. 16); en la misma línea parece situarse el profesor ALBIÑANA cuando plantea si se estará «ante un caso de autodelegación legislativa por razón de la materia» (C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: «La Constitución española y el Presupuesto del Estado», en *Rev. Internac. de Ciencias Administrativas* núm. 1, 1980, p. 28, en nota). Vid. R. FALCÓN Y TELLA: «La habilitación a las leyes de presupuestos para modificar tributos», *Civitas REDF* número 33, pp. 25 y ss.

esta materia, se hace preciso un examen pormenorizado de cada uno de ellos (II.4), para determinar si constituye un precepto habilitante adecuado para autorizar modificaciones tributarias a través de la Ley de Presupuestos. En un epígrafe aparte (III), nos referiremos a las Leyes preconstitucionales, recogiendo la doctrina que el Tribunal sienta respecto a ellas.

A continuación trataremos de precisar el ámbito en que se requiere la existencia de Ley tributaria sustantiva (IV). A primera vista, parece deducirse de la Constitución la necesidad de distinguir únicamente entre *creación* de tributos, que se prohíbe en todo caso, y su *modificación*, que es posible cuando aparezca prevista en un precepto habilitante adecuado. El Tribunal Constitucional, en cambio, introduce una tercera categoría, *la mera adaptación del tributo a la realidad*, en cuyo ámbito podrá incidir la Ley presupuestaria sin necesidad de previsión en Ley sustantiva alguna (IV.1). Parece conveniente reaccionar contra esta imprecisa y peligrosa categoría, que, tal como aparece formulada, carece de base positiva, proponiendo una solución adecuada (IV.2), congruente con el concepto de Ley tributaria sustantiva que mantenemos. Por último, nos referiremos (V) a los requisitos, reconocidos por el Tribunal o no, que deben cumplir, tanto la norma habilitante como los preceptos incrustados en la Ley de Presupuestos a su amparo.

## II. EL CONCEPTO DE LEY TRIBUTARIA SUSTANTIVA

### 1. Interpretaciones rechazadas por el Tribunal Constitucional.

1.1 *Ley sustantiva frente a Ley formal.*—El Abogado del Estado recuerda en su escrito el amplio debate producido sobre la naturaleza material o meramente formal de las Leyes de Presupuestos (4) y se inclina por el carácter formal y material de dicha Ley. El recurrente, probablemente sólo a efectos polémicos, planteaba si, como afirman algunos autores (5), el artículo 134.7 se desprendería de la propia naturaleza, exclusivamente formal, de la Ley presupuestaria.

(4) Cfr., entre otros, J. GARCÍA AÑOVEROS: «Naturaleza jurídica del Presupuesto», en *Estudios en homenaje a Jordana de Pozas*, Madrid, 1982, pp. 435 y ss.; E. GONZÁLEZ GARCÍA: *Introducción al Derecho presupuestario*, Madrid, 1973, pp. 231 y ss.; *idem*: «Natura giuridica della Legge del Bilancio nel Diritto spagnolo», *Riv. Diritto Fin. Sc. Fin.*, marzo, 1968, pp. 110 y ss.; A. RODRÍGUEZ BEREJO: *El Presupuesto del Estado*, Tecnos, Madrid, 1970.

(5) Así, por ejemplo, BISCARETTI DI RUFFIA: *Derecho Constitucional*, 1973, páginas 408 y ss., afirma que la Ley de Presupuestos tiene carácter simplemente formal, pues «no se sustancia ya en una concreta determinación de cada tributo,

En efecto, aunque no se diga expresamente, el tenor literal del artículo 134.7 «parece indicar que se quiere encasillar a la Ley del Presupuesto, cuando se refiere a los ingresos, en la archisuperada categoría de las leyes formales» (6), por contraposición a las leyes tributarias, que se denominan «sustantivas». Normas de este tipo han sido aducidas frecuentemente por la doctrina, asociándolas al debatido problema de la naturaleza jurídica de la Ley de Presupuestos, para apoyar la tesis de que se trata de una Ley meramente formal (7), ejemplo típico de legislación «vinculada al respeto de la legislación preexistente» y, por tanto, con imposibilidad de innovar el ordenamiento jurídico.

Como es sabido, esta corriente doctrinal se desarrolló en la Alemania del siglo XIX (8), suscitada por las graves consecuencias que tendría una negativa total del Parlamento a aprobar los subsidios. Por ello se sostuvo que la Ley de Presupuestos, aprobada por el Parlamento, no era realmente, por razón de la materia, una norma jurídica, sino una norma de administración («Veswaltungsnorm»), con carácter de Ley formal, que no podía afectar a las normas sustantivas materiales preexistentes, únicas aptas para crear y regular los tributos. La Ley de Presupuestos sería entonces, en lo que a ingresos se refiere, un puro plan, una mera previsión, que, por razón de la materia, el Ejecutivo habría podido realizar por sí solo. Su infracción sólo originaría responsabilidades de la Administración frente al Legislativo.

---

que se establecen, en cambio, por leyes de carácter permanente, sino más bien en una simple autorización al Gobierno para cobrar los ingresos y realizar los gastos contenidos en los estados de previsión de la misma ley. Esta no viene, por tanto, a regular relaciones entre el Estado y los ciudadanos o a modificar el Derecho existente, estableciendo normas jurídicas nuevas...». En general, son numerosos los países donde predominan tesis «formalistas», como pone de relieve U. ROGARI: *Il bilancio dello Stato*, Cedam, Padua, 1977.

(6) E. GONZÁLEZ GARCÍA: «La Ley del Presupuesto en la Constitución española de 1978», en *Presupuesto y Gasto Público* núm. 3, 1979, p. 137.

(7) ANDREA AMATUCCI, influido sin duda por la doctrina dominante en su país, afirma que el artículo 134.7 de nuestra Constitución *conferma la natura formale della legge di bilancio, che non può istituire imposte e, per analogia, spese* («La finanza pubblica nella Costituzione spagnola del 1978», *Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin.*, diciembre 1980, p. 546, *in fine*).

(8) La distinción entre Ley en sentido formal (con mera exterioridad de Ley) y Ley en sentido material (con verdadero contenido normativo u ordinal), utilizada ya en 1867 por von STOCKMAR en *Z.f. deutsches Staatsrecht*, p. 203, alcanza verdadera trascendencia jurídica y política inmediatamente, al ser empleada para extender la competencia del Poder Ejecutivo a la confección del Presupuesto del Estado: LABAND, *Budgetrecht*, 1871, traducción castellana IEF, 1979, con estudio preliminar de A. RODRÍGUEZ BEREJO, *Laband y el Derecho Presupuestario alemán*.

El Tribunal Constitucional, siguiendo en este punto la opinión doctrinal, prácticamente unánime (9), se pronuncia por la «peculiaridad de la Ley de Presupuestos, en referencia a cualquiera otra Ley. Singularidad que excede la cuestión, en estos momentos superada, del carácter formal o material de esta Ley» (10). En efecto, de la Constitución (11) se deduce que la Ley de Presupuestos, no obstante su singularidad, a la que más adelante nos referiremos, es una Ley plena, en sentido material y formal, y ello por las siguientes razones:

- En primer lugar, carece de fundamento la distinción entre leyes materiales y leyes formales (12), ya que la Ley, cualquiera que sea su contenido, es siempre una verdadera norma jurídica.

(9) «A la vista del vigente texto constitucional, puede entenderse que se trata de una Ley ordinaria con algunas especialidades en su elaboración, en su contenido, en su vigencia, en su aprobación, etc.» (C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: «La Constitución española y el Presupuesto del Estado», en *Rev. Intern. de Ciencias Administrativas* núm. 1, 1980, p. 27); de la misma opinión: F. ESCRIBANO LÓPEZ: «El Presupuesto del Estado en el marco político», *HPE* núm. 50, 1978, p. 26; E. GONZÁLEZ GARCÍA: *La Ley del Presupuesto en la Constitución...*, cit., según el cual «al margen de la falta de coherencia lógica, sistemática e histórica de semejante interpretación (la Ley de Presupuestos como Ley puramente formal), la misma conduce a un callejón sin salida, pues, que sepamos, la Constitución no ha previsto el órgano que se encargaría de diferenciar *a posteriori* que actos de los emanados por las Cortes siguiendo el *iter* legislativo tendrían la consideración de leyes materiales y formales y cuáles otros serían simplemente actos administrativos recubiertos de la forma de ley» (p. 127); J. LÓPEZ BERENGUER: «El Derecho Financiero y Tributario en la Constitución española», en *Lecturas sobre la Constitución española*, UNED, Madrid, 1978, t. II, p. 290; A. MARTÍNEZ LAFUENTE, «Ley de Presupuestos e inconstitucionalidad», en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* núm. 25, enero-marzo 1980, p. 53, afirma que «es evidente que la Ley de Presupuestos aprueba la actuación económica del poder ejecutivo, a través de la manifestación ordinaria del poder legislativo; la Ley aprobatoria es, sin duda, una Ley, pero no una Ley como las demás, precisamente por su contenido, que no es sino convalidante, con algunas rectificaciones, del proyecto que se presenta»; JOAQUÍN DEL POZO, «Análisis comparativo del régimen financiero y tributario de las Constituciones de 1931 y 1978», en *HPE* núm. 59, 1979, afirma que «la Ley de Presupuestos será una Ley ejecutoria del mandato contenido en otra norma, por lo que podría pensarse que la Ley de Presupuestos se vería desprovista de su carácter de auténtica norma jurídica», pero «el deseo de las Cortes Constituyentes no fue limitar la naturaleza plena de ley ordinaria, con normas generales y permanentes, de la Ley de Presupuestos» (p. 203); etc.

(10) S. T. C. cit., *BOE* supl. cit., p. 15, fundamento jurídico 2.

(11) «El problema de la naturaleza jurídica de la Ley de Presupuestos es primordialmente de Derecho positivo, y en este plano ha de ser resuelto. La respuesta que ha de darse no puede ser *apriorística* o *dogmática*, sino *apoyada* en el ordenamiento jurídico de cada país», partiendo de los efectos que la institución presupuestaria produce. (A. RODRÍGUEZ BEREJIO, *El Presupuesto del Estado*, cit. páginas 44 y 169.)

(12) SANTI ROMANO: *Principi di Diritto Costituzionale generale*, 1947, pp. 275 a 293; DE CASTRO: *Derecho Civil de España*, I, 3.ª ed., Madrid, 1955, p. 394; J. GARCÍA

- Además, el propio artículo 134.7, lejos de considerar a la Ley de Presupuestos como un mero cálculo, le atribuye la facultad de modificar el Derecho tributario preexistente «cuando una Ley tributaria sustantiva así lo prevea».
- Por último, el número 1 del mismo artículo establece que corresponde a las Cortes Generales el «examen, enmienda y aprobación» de los Presupuestos Generales del Estado, expresiones de las que se deduce que se trata de una actividad legislativa.

Podría pretenderse fundamentar una interpretación distinta a la expuesta en base al artículo 66.2 de la Constitución (13), que diferencia el ejercicio de potestades legislativas y la aprobación de los Presupuestos (14). Pero resultaría exagerado que al amparo de este artículo se considerara la aprobación de la Ley de Presupuestos como una función distinta a la de legislar (15). En realidad, como afirma el Tribunal Constitucional (16), el artículo 66 no hace sino recalcar la singularidad de la Ley de Presupuestos, enunciando la «función peculiar» de su aprobación como una competencia «específica» de las Cortes, desdoblada de la genérica «potestad legislativa del Estado».

Del mismo modo, la distinción que la LOTC (art. 27) establece entre «leyes» y «actos con fuerza de ley» no debe llevarnos a la conclusión de que la Ley de Presupuestos encuentra mejor acomodo en

---

AÑOVEROS: *La naturaleza jurídica del Presupuesto*, cit., p. 444; sobre la distinción entre ley sustancial y ley formal y el equívoco uso de la palabra distinción *vid.* M. INGROSSO: *Divisione e classificazione nella scienza giuridica*, Nápoles, 1977, páginas 38 y ss.

(13) «La redacción de este precepto (art. 63.2) es doblemente desafortunada. En efecto, si dudosamente puede hoy diferenciarse entre ejercicio de potestades legislativas y aprobación del Proyecto de Ley del Presupuesto, mucho menos viable nos parece distinguir entre aprobación del Presupuesto y ejercicio de la acción de control sobre el Gobierno. Sería, de otra parte, un grave error equiparar las competencias no legislativas, a que alude el artículo 74.1 de la Constitución, a la función que desarrollan las Cortes al deliberar sobre el proyecto de Ley de Presupuestos.» (E. GONZÁLEZ GARCÍA: *La Ley de Presupuestos en la Constitución...*, cit., página 126).

(14) F. ESCRIBANO LÓPEZ afirma que «la función de aprobar los Presupuestos es una función diversa de la legislativa y, por tanto, no le es aplicable su régimen jurídico, sino subsidiariamente...» (*Presupuesto del Estado y Constitución*, IEF, Madrid, 1981, p. 285.)

(15) C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *La Constitución española y el Presupuesto del Estado*, cit., p. 27, en nota; sobre si las Cortes, al aprobar los Presupuestos ejercitan o no funciones legislativas, cfr. A. GALLEGU ANABITARTE: «Plan y Presupuestos como problema jurídico en España», en *Planificación*, Madrid, 1974, páginas 115 y ss. y 137 y ss.

(16) S. T. C. cit., *BOE* supl. cit., p. 15.

esta última categoría que en la primera. La finalidad perseguida con semejante precepto es garantizar que el control de constitucionalidad se extienda efectivamente a todo el ámbito que le es propio, es decir, a toda norma con rango de Ley, sin limitarse a las normas emanadas de las Cámaras (17).

1.2 *Texto con fuerza de Ley distinto de la Ley de Presupuestos.*— El Tribunal Constitucional se refiere a la interpretación según la cual Ley tributaria sustantiva es tanto como «precepto o conjunto de preceptos tributarios que están alojados en un cuerpo legal que no es la Ley de Presupuestos», para descartarla «aun cuando aparezca fundada en el sentido expresado en algún momento en los debates constitucionales... porque responde al eco de la equivalencia de la Ley de Presupuestos como Ley en sentido formal que no traduce la realidad de este momento» (18).

No parece muy acertada esta línea de argumentación. En primer lugar, porque, aun admitida la naturaleza de Ley plena, en sentido material y formal, de la Ley presupuestaria, sigue en pie la *singularidad* de la misma, lo que permite entender que el artículo 134.7 de la Constitución se refiere a cualquier Ley que no sea la de Presupuestos, o al menos a cualquier Ley que no presente esa singularidad en virtud de la cual se limita el papel de los Presupuestos como vehículo de reformas tributarias. El Tribunal parece desconocer aquí la peculiaridad de la Ley anual presupuestaria que antes reconoce. Muy acertadamente, como vimos, rechaza que esta Ley tenga una *naturaleza* peculiar, pero aquí olvida esa singularidad, de otro tipo, que antes afirmaba «en referencia a cualquier otra Ley», lo que justificaría sobradamente la distinción entre Ley de Presupuestos y demás leyes, que serían, en terminología constitucional, Leyes sustantivas.

Por otro lado, no se trataba de equiparar Ley tributaria sustantiva a *cualquier texto con valor de Ley*, sino sólo a aquellos tipos de leyes a los que les «sea constitucionalmente dado incidir en materias tributarias» (19).

---

(17) En todo caso, cabe recurso de inconstitucionalidad contra la Ley de Presupuestos (vid. A. MARTÍNEZ LAFUENTE: *Ley de Presupuestos e inconstitucionalidad*, cit., p. 54). Y al tratarse de una Ley, el Tribunal Constitucional ostenta el monopolio para declarar su disconformidad con la Constitución, incluso en el caso de que las Cortes se pronuncien *ultra vires*, es decir, que se creen tributos, o se modifiquen sin la habilitación suficiente.

(18) S. T. C. cit., BOE supl. cit., p. 15, fundamento jurídico 3.

(19) *Ibidem*, p. 14, antecedentes, 3, 2.º

1.3 *Ley propia de cada tributo.*—Otra interpretación que el Tribunal Constitucional rechaza es la que propugna la equiparación de Ley tributaria sustantiva con *Ley propia de cada tributo*, en expresión y sentido acuñados por la Ley General Tributaria en su artículo 9.º; es decir, las leyes que establecen o crean un impuesto, una contribución especial o una tasa (20). Ello en base a que, cuando se trata de una exégesis constitucional, «debemos rechazar el intento de aprehender los enunciados constitucionales deduciéndolos de normas de rango inferior que, precisamente, habrán de interpretarse en lo sucesivo en el ámbito de la Constitución». En otro caso quedaría en las manos del legislador ordinario, que es justamente el primer destinatario de los preceptos constitucionales, la determinación del alcance de dichos preceptos. Además, «no responde a la realidad la idea de que cada tributo sólo es regulado por una Ley: su Ley propia» (21).

Hay que tener en cuenta que el artículo 9.º de la Ley General Tributaria responde a un loable intento de clarificación en el panorama de fuentes, pero que, dado su valor de Ley ordinaria, ni puede usarse como criterio interpretativo de los términos empleados por la Constitución, ni vincula al legislador futuro a regular cada tributo en un texto exclusivamente referido a éste, como pone de manifiesto la sentencia que comentamos. Ello no supone que, *de iure condendo*, no sea la Ley propia de cada tributo el lugar más adecuado para autorizar futuras modificaciones del mismo, pues, durante los debates, la atención de los parlamentarios está centrada en el texto, y se pueden ponderar más adecuadamente las razones que aconsejen habilitar a la Ley de Presupuestos para modificar la norma que está elaborando, así como determinar con pleno conocimiento de causa las materias concretas a que tales modificaciones habrán de ceñirse. Pero, aunque esto resulte deseable, no viene exigido en modo alguno por la Constitución.

## 2. *Posición del Tribunal Constitucional: su incorrección*

«Entre las dos tesis extremas; una de las cuales interpreta que Ley tributaria sustantiva es tanto como precepto o conjunto de preceptos tributarios que están alojados en un cuerpo legal que no es la

(20) A. RODRÍGUEZ BEREJIO: «La Ley de Presupuestos en la Constitución española de 1978», en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, p. 241; F. ESCRIBANO LÓPEZ, *Presupuesto del Estado y Constitución*, cit., p. 276.

(21) S. T. C. cit., BOE supl. cit., p. 15, fundamento jurídico 3.

Ley de Presupuestos, y la otra, que promueve la equiparación de Ley tributaria sustantiva con Ley propia de cada Tributo», el Tribunal se inclina por una tercera hipótesis, ya apuntada por un sector de la doctrina (22), en virtud de la cual entiende que el artículo 134.7 se remite «a cualquier Ley (propia del impuesto o modificadora de ésta) que, exceptuando la de Presupuestos, regule elementos concretos de la relación tributaria» (23). Es decir, que los requisitos determinantes del concepto de Ley tributaria sustantiva serían que se trate de un precepto legal «integrado en el conjunto de normas que regulan directamente las figuras tributarias y se remiten a sus elementos concretos y no a su parte formal» (24).

Esta interpretación no está muy lejos, paradójicamente, de la que identifica Ley tributaria sustantiva con «Ley propia de cada tributo», tal como esta última categoría se interpreta por la doctrina. En efecto, si bien la Ley General Tributaria *desea* que cada tributo sea regulado por una Ley única, sin embargo, el término de Ley propia de cada tributo debe entenderse como sinónimo del conjunto de *normas* específicas de ese tributo concreto, y tienen el mismo valor, como es obvio, cualquiera que sea el texto legal en que estén contenidas.

Por otra parte, la terminología usada en la sentencia no es demasiado correcta. Parece querer distinguir, dentro de las normas que regulan *directamente* un tributo, unas que se refieren a sus elementos *concretos*, y otras que se refieren a su parte *formal*. Probablemente lo que se trata de diferenciar es la parte *sustantiva* o material, de la parte *adjetiva* o formal. En resumen, para el Tribunal Constitucional, parece que Ley tributaria sustantiva es toda aquella que reúne un doble requisito:

- a) Ser una Ley confesadamente tributaria.
- b) Dentro de la categoría anterior, la Ley tributaria ha de regular elementos esenciales de la obligación tributaria, esto es, el llamado

(22) «No es admisible que una Ley que regule materias adjetivas —gestión, procedimiento, etc.— pueda modificar indirectamente los elementos esenciales para la exacción de cualquier tributo: hecho imponible, sujeto pasivo, tipo de gravamen, etcétera, a no ser que la Ley *adjetiva* posterior pueda aplicarse por vía de interpretación de la Ley *sustantiva* correspondiente. A la anterior conclusión se llega en el planteamiento estrictamente jurídico, pero bien puede suponerse que los parlamentarios que participaron en la elaboración de la Constitución no se plantearon tales sutilezas jurídicas y emplearon la expresión Ley sustantiva como equivalente a Ley específica o Ley propia del tributo de que se trate» (C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *La Constitución española y el Presupuesto del Estado*, cit., p. 28).

(23) S. T. C. cit., BOE supl. cit., p. 15, fundamento jurídico 3.

(24) *Ibidem*, p. 17, fundamento jurídico 8.

Derecho tributario material. Quedarían así excluidas las Leyes tributarias adjetivas o administrativas, relativas al procedimiento de aplicación y gestión de los tributos.

En definitiva, el Tribunal viene a decir que Ley tributaria sustantiva es eso mismo: una Ley *tributaria* y, además, *sustantiva*. No cabe una interpretación más respetuosa con el tenor literal del artículo 134.7, pero entendemos que no es totalmente correcta, pues:

a) No existen Leyes tributarias y otras que no lo sean, sino *normas* tributarias, que tienen el mismo alcance y significado cualquiera que sea el texto en que se encuentren ubicadas (25). Precisamente lo que se trata de averiguar es qué tipo de disposición debe contener las normas habilitantes de posibles modificaciones realizadas por vía de la Ley de Presupuestos. Desde este punto de vista, parece que no habría obstáculos para que una Ley tendente a regular una materia no tributaria contuviera preceptos fiscales o autorizara a la Ley de Presupuestos a realizar modificaciones tributarias (26).

b) Del mismo modo, carece de relevancia, a los efectos que nos interesan, distinguir entre leyes o *textos legales* que contienen normas tributarias sustantivas y aquellos otros que encierran normas formales, relativas a la gestión del tributo. En base a la Constitución, resulta más exacto distinguir entre *materia* tributaria sustantiva («establecimiento» de tributos, en terminología constitucional) y *materia* adjetiva: la primera está reservada a Ley, mientras que en la segunda pueden entrar, además de la Ley, otro tipo de normas. Por otro lado, si el artículo 134.7 se fundamenta, según el Tribunal, en la peculiaridad de la Ley de Presupuestos, especialmente en las restricciones constitucionales que envuelven su debate (27), no hay razón para excluir del concepto de Ley tributaria sustantiva aquella que se refiera a la parte formal del tributo, pues la voluntad del órgano legislativo queda suficientemente explicitada también en este tipo de leyes, cuyo debate no se ve sometido a limitaciones especiales (28).

(25) Vid. J. J. FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero Español*, 5.ª ed., Pons, Madrid, 1981, p. 48.

(26) Vid. A. MARTÍNEZ LAFUENTE: *Ley de Presupuestos e inconstitucionalidad*, cit., p. 80, quien cita como ejemplo los ordenamientos sectoriales, legislación minera, de hidrocarburos, urbanística..., que suelen incluir preceptos tributarios que a veces implican una remisión al régimen propio de cada tributo o a veces crean categorías tributarias nuevas o modalizan las existentes.

(27) S. T. C. cit., BOE supl. cit., p. 15, fundamento jurídico 2.

(28) Vid. A. MARTÍNEZ LAFUENTE: *Ley de Presupuestos e inconstitucionalidad*, cit., p. 81.

En otro orden de consideraciones, la interpretación que el Tribunal propone supone consagrar una nueva categoría de leyes que no viene acogida en ningún otro precepto constitucional. Es cierto que también el término Ley tributaria sustantiva se usa exclusivamente en el artículo 134.7, pero del examen de los debates de los que surgió la redacción de este precepto (29), se deduce que tal intención innovadora era totalmente ajena al ánimo de los parlamentarios.

Por último, la tesis mantenida en la sentencia supone que lo que permite distinguir cuáles son las leyes idóneas para habilitar a la Ley de Presupuestos para modificar tributos es el *contenido tributario sustantivo* de las mismas. Sin embargo, entendemos que el problema no debe remitirse al contenido efectivo de una Ley concreta, sino que consiste en distinguir, entre los distintos tipos de fuentes formales con rango de Ley, cuáles pueden tener ese contenido habilitante de modificaciones tributarias y cuáles no, sin perjuicio de que, además, en el mismo texto se regulen cualesquiera otras materias, tributarias o no, sustantivas o no. Desde luego resulta lógico, y así ocurre en la práctica, que el legislador aproveche las ocasiones en que se pronuncia sobre materias afines, para incrustar en el mismo texto los preceptos habilitantes que considere oportunos. Pero, si entendemos que el concepto de Ley tributaria sustantiva requiere que la norma habilitante se halle «integrada en el conjunto de normas que regulan directamente las figuras tributarias y se remiten a sus elementos concretos y no a su parte formal» (30), esto es, en el conjunto de normas que regulan los elementos sustantivos de un tributo, ¿qué diríamos de una Ley cuyo contenido único fuese precisamente autorizar modificaciones tributarias concretas por la vía presupuestaria?

### 3. Interpretación que se propone: Ley tributaria sustantiva como Ley apta para regular la materia tributaria sustantiva

Recapitulando lo dicho hasta ahora en torno al concepto de Ley tributaria sustantiva, podemos sentar las siguientes conclusiones:

- Si ha de rechazarse que sea Ley tributaria sustantiva toda norma con fuerza de Ley, distinta de la Ley de Presupuestos, no

---

(29) Vid. Debate en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas, sesión núm. 19, 13 de junio de 1978, *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, 1978, núm. 87, pp. 1312 y ss.

(30) S. T. C. cit., BOE supl. cit., p. 17, fundamento jurídico 8.

es porque esta interpretación responda al eco de la pretendida naturaleza meramente formal de la Ley anual presupuestaria, pues el propio Tribunal acepta la *singularidad* (que no supone peculiaridad alguna en cuanto a su naturaleza jurídica) de dicha Ley, lo que permite entender que el artículo 134.7 se refiere a cualquier Ley que no sea la de Presupuestos, o mejor, a cualquier Ley que no presente esa singularidad en virtud de la cual se limita constitucionalmente el papel de los Presupuestos como vehículo de reformas tributarias.

- No es posible, para interpretar la Constitución, acudir a conceptos o criterios derivados de normas de rango inferior.
- Carece de sentido pensar que el concepto de Ley tributaria sustantiva, pese al tenor literal del término empleado, pueda hacer referencia a las leyes que tengan un determinado contenido (que regulen la materia tributaria sustantiva) con exclusión de las demás. Este tipo de distinción, entre Leyes sustantivas y Leyes adjetivas, además de las dificultades prácticas que se producirían en determinados casos, no se deduce en modo alguno de una interpretación sistemática de la Constitución. El concepto que nos ocupa ha de hacer referencia, más que a las Leyes que tengan un determinado contenido, a cierto tipo de Leyes de entre las que la Constitución reconoce (Leyes orgánicas, Leyes ordinarias, disposiciones del Ejecutivo con fuerza de Ley), de tal manera que sólo algunas de ellas puedan incluir en su seno un precepto habilitante de las futuras modificaciones tributarias a realizar a través de la Ley de Presupuestos. Cualquier otro contenido, posible, de esas leyes es irrelevante a los efectos que nos ocupan.

Entrando ya en la interpretación que nos parece más adecuada, hay que dejar constancia de la poca fortuna de la terminología utilizada (31). Tampoco puede extraerse ninguna conclusión segura de las

---

(31) Vid. F. ESCRIBANO LÓPEZ: *Presupuesto del Estado y Constitución*, cit., página 276, quien deja constancia de la «imprecisión del término o, en el peor de los casos, incorrección del mismo»; E. GONZÁLEZ GARCÍA: *La Ley del Presupuesto en la Constitución...*, cit., pp. 138-39, quien pone de relieve la incongruencia y falta de claridad del párrafo segundo del artículo 134.7, «porque parece establecer en este punto dos tipos de leyes: unas, llamadas sustantivas, preverán la posibilidad de que se modifique el ordenamiento tributario; otras, que debemos considerar adjetivas, y entre las que parece encontrarse la Ley de Presupuestos, podrán modificar el ordenamiento tributario (pero no crear tributos) cuando una Ley tributaria sustantiva así lo prevea».

Leyes que hasta la fecha han incluido preceptos habilitantes (32). Lo único que se puede afirmar, como es obvio a todas luces, es que del concepto de Ley tributaria sustantiva queda excluida la Ley anual de Presupuestos.

El problema se plantea exclusivamente en relación con las demás leyes. Para resolverlo, es preciso interpretar el artículo 134.7 de la Constitución utilizando los criterios generales admitidos en Derecho, o sea según el sentido propio de sus palabras (elemento literal), en relación con el contexto (elemento sistemático), los antecedentes históricos y legislativos (elemento histórico) y la realidad social del tiempo en que ha de ser aplicado (elemento sociológico), atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad del mismo (elemento teleológico).

Pues bien, como ya hemos adelantado, todos estos criterios nos llevan a entender que con la expresión Ley tributaria sustantiva la Constitución se refiere a aquellos tipos de leyes que sean aptos o idóneos para regular la materia tributaria sustantiva. O dicho de otra manera, Ley tributaria sustantiva será, simplemente, aquella Ley a la que le sea constitucionalmente dado regular los aspectos materiales de la relación jurídica tributaria, siendo indiferente que verse sobre materia no tributaria o sobre materia tributaria no sustantiva.

a) *Elemento literal:*

Para la Abogacía del Estado «la expresión *sustantiva*... no tiene ningún significado preciso» (33). Sin embargo, no se puede desechar que se emplee el vocablo *sustantivo* con toda su carga jurídica, esto es, como categoría opuesta a *adjetivo* (34). Esta es, como vimos, la opinión que sostiene el Tribunal Constitucional, y resulta particularmente esclarecedora si el adjetivo «sustantiva» se relaciona de forma correcta con el término «Ley». Para el Tribunal, los adjetivos «tributario sustantivo» han de predicarse del *contenido efectivo* de una

(32) Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, disp. adic. 2.ª; Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS, disp. adic. 2.ª; Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre Régimen transitorio de la Imposición Indirecta, disp. adic. única; Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales, disp. final 3.ª; Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, disp. final 4.ª; Ley 41/1980, de 5 de julio, de Medidas Urgentes de Apoyo a la Vivienda, art. 2.º; etc.

(33) S. T. C. cit., BOE supl. cit., p. 14, antecedentes, 3, 2.º

(34) En este sentido, C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *La Constitución española y el Presupuesto del Estado*, cit., p. 28.

ley concreta. Ello le lleva a afirmar que pueden incluirse preceptos habilitantes sólo en aquellos textos que tengan además un contenido tributario material. Ya hemos criticado la imperfección de este argumento, que para decidir qué tipo de leyes pueden tener un contenido *habilitante*, acude al criterio del contenido *no habilitante* que esté presente en esa misma Ley: si es tributario sustantivo la solución será positiva, y en otro caso, negativa.

Parece más correcto, sobre todo si se emplean conjuntamente los demás criterios interpretativos, que los adjetivos «tributario sustantivo» se prediquen no del contenido efectivo de una Ley, sino del contenido *posible* de cierto tipo de leyes. Esta interpretación es igualmente respetuosa con el tenor literal de los términos empleados en el artículo 134.7, a los que se da su significado *propio*, y además permite incardinar plenamente el artículo que comentamos en el *contexto* constitucional, como veremos a continuación.

b) *Elemento sistemático:*

El precepto constitucional que comentamos es un claro ejemplo de lo que la doctrina italiana denomina «norma sulla normazione» (35), o sea que, como expresamente reconoce el Tribunal Constitucional, se trata de una norma sobre la producción de normas (36). Por tanto, ha de relacionarse de forma especialmente intensa con las demás normas de este tipo, contenidas en la Constitución. En la materia que nos ocupa, es decir, en la creación y modificación de tributos, la norma sobre la producción de normas por excelencia viene recogida en el artículo 31.3, que consagra la reserva de Ley en materia tributaria (37).

Este principio de reserva de Ley es el contexto en que cobra sentido la restricción impuesta por el artículo 134.7 a la Ley de Presupuestos. Y quizá la principal crítica que puede hacerse a la sentencia que comentamos es no haber recalcado suficientemente esta idea.

(35) Cfr. M. S. GIANNINI: *Diritto Amministrativo*, I, Giuffrè, Milano, 1970, páginas 537 y ss.

(36) S. T. C. cit., BOE supl. cit., p. 16, fundamento jurídico 3.

(37) Sobre el principio de legalidad tributaria en la Constitución, *vid.*, entre otros, E. GONZÁLEZ GARCÍA: «El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978», en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, vol. II, pp. 971 y ss.; J. LASARTE: «El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978, en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pp. 139 y ss.; F. PÉREZ ROYO: «Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria», en *HPE* núm. 14, pp. 219 y ss.

Como habíamos dicho, Ley tributaria sustantiva es la Ley apta para regular esta materia, o, lo que es lo mismo, y empleando la terminología constitucional, la Ley a la que está reservado el «establecimiento» de tributos.

La mayoría de la doctrina que se ha ocupado del tema estima que «establecer» es algo más amplio que crear y abarca también la modificación de aquellos elementos que afectan a la identidad o a la entidad de la prestación (38). Según esto, la Ley debe determinar, directamente o mediante la fijación de criterios a desarrollar por fuentes secundarias, «qué categorías de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo, así como cuánto van a pagar» (39).

Pues bien, siguiendo la línea interpretativa que hemos esbozado, resultaría que la Ley de Presupuestos no puede crear tributos en ningún caso, y puede modificarlos sólo cuando esté habilitada para ello por aquel tipo de norma que puede crearlos o modificarlos, es decir, por aquel tipo de norma que puede regular la materia tributaria sustantiva. El artículo 134.7 vendría así a *reservar a Ley* la autorización de modificaciones tributarias a través de la vía singular que es la Ley de Presupuestos. Lo que la Constitución nos dice en este artículo es que la norma que prevea eventuales modificaciones en el régimen de los tributos se considerará equiparada a la materia tributaria sustantiva a efectos de estimarla cubierta por la reserva de Ley. En este sentido cabe afirmar que la norma habilitante de que se trate forma parte del llamado Derecho tributario material. Pero ello no quiere decir que tal norma haya de estar incluida en un texto que regule, además, otros aspectos sustantivos del tributo, sino únicamente que ha de estar en una Ley que pueda incidir en este ámbito, cualquiera que sea su contenido real.

Así resulta posible una interpretación armónica del artículo 134.7 dentro del contexto constitucional: «Ley tributaria sustantiva» sería lo mismo que «Ley» en el sentido del artículo 31.3, o del artículo 133.1, y consecuencia del ejercicio por las Cortes de la «potestad legislativa del Estado» a que se refiere el artículo 66.2.

Esta afirmación requiere, sin embargo, algunas precisiones. Por lo que se refiere al artículo 31.1, dado que en la nueva organización te-

(38) F. PÉREZ ROYO, *loc. cit.*, p. 233.

(39) F. PÉREZ ROYO, *ibidem*. El artículo 10 de la LGT pretende extender la reserva de Ley a otros elementos, pero no vincula al legislador, ya que el pronunciamiento, en cada caso concreto, sobre si una materia queda o no cubierta por el principio de legalidad, debe hacerse en base al texto constitucional.

territorial del Estado las Comunidades Autónomas tienen atribuidas también potestades legislativas (40), hay que entender que el término «Ley», empleado en dicho artículo, incluye tanto las del Estado como las de las Comunidades Autónomas, como ha puesto de relieve la jurisprudencia constitucional (41). En cambio, el concepto de «Ley tributaria sustantiva» se limita a las emanadas de los órganos centrales del Estado, pues el artículo 134.7 sólo es aplicable, en principio, a los Presupuestos Generales del Estado (42).

El paralelismo es más acentuado con el artículo 133.1, que sólo se refiere al ámbito estatal, ya que es el número 2 de este artículo el que contempla la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas (43). Aquí sí puede afirmarse que el término «Ley» (art. 133.1) es sinónimo de «Ley tributaria sustantiva» (art. 134.7).

Con respecto al artículo 66.2, la congruencia del concepto de Ley tributaria sustantiva que proponemos con lo establecido en dicho artículo resulta también evidente. Este precepto dispone que las Cortes «ejercen la potestad legislativa del Estado...» y a continuación anuncia la «función peculiar» de aprobación de los Presupuestos «como una competencia específica desdoblada de la genérica potestad legislativa

---

(40) Sobre este tema, *vid.*, entre otros, J. MARTÍN QUERALT: «Potestades normativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria», en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, cit., vol. II, pp. 1311 y ss.; S. MUÑOZ MACHADO: «La potestad legislativa de las Comunidades Autónomas», *Civitas*, Madrid, 1979; J. RAMALLO: «Incidencia de la Constitución española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas», en *Hacienda y Constitución*, cit., en especial pp. 111 y ss.

(41) La Corte Constitucional italiana, en su sentencia núm. 64, de 12 de julio de 1985, entiende que el reenvío del artículo 23 de la Constitución italiana a la «Ley» no contiene una reserva de Ley estatal, pues ello supondría excluir la potestad normativa en materia tributaria de las regiones, que las normas constitucionales les atribuyen expresamente. Del mismo modo, la S. T. C. de 16 de noviembre de 1981 afirma que la identificación del «concepto genérico de Ley con el más restringido de Ley general o Ley emanada de los órganos generales del Estado... se conjuga difícilmente con otros preceptos constitucionales, de una parte, y vendría a restringir muy acentuadamente, de la otra, el ámbito competencial que conceden a las Comunidades Autónomas sus respectivos Estatutos...» (Recurso de inconstitucionalidad núm. 814/1981 contra Ley del Parlamento Vasco 3/1981, de 12 de febrero, sentencia de 16 de noviembre de 1981, BOE 28 de noviembre de 1981, supl. al núm. 285, p. 5.)

(42) Con todo, puede plantearse el tema de si la restricción que impone el artículo 134.7 a los Presupuestos del Estado es trasladable a las Comunidades Autónomas. En caso afirmativo, el concepto de Ley tributaria sustantiva sería, *mutatis mutandis*, el mismo.

(43) Acerca de la gestación del artículo 123.1 y 2, *vid.* L. M. CAZORLA: «Incidencia de la nueva Constitución en la legislación territorial tributaria», en *Hacienda y Constitución*, cit., pp. 753-755.

del Estado» (44). Pues bien, las Cortes, en el ejercicio de esa función peculiar de aprobación de los Presupuestos sólo pueden modificar tributos si tal posibilidad ha sido prevista en una Ley emanada de ellas en el ejercicio de la potestad legislativa ordinaria.

c) *Elemento histórico:*

En nuestra práctica política, desde la reforma de MON-SANTILLÁN (Ley de Presupuestos de 17 de mayo de 1845) a la reforma NAVARRO RUBIO (Ley de Presupuestos de 28 de diciembre de 1957), ha sido frecuente la creación o modificación de tributos a través de la Ley de Presupuestos (45). Ello ha dado lugar, desde el siglo pasado, a polémicas doctrinales y a numerosos intentos de corrección por vía de Ley ordinaria.

Ciñéndonos a los antecedentes más recientes, encontramos dos criterios enfrentados (46), el de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1 de julio de 1911 (que no permitía a la Ley del Presupuesto ni crear ni modificar tributos de ninguna forma), y el de la Ley General Presupuestaria (que permitía cualquier creación o modificación, lo previera o no una Ley tributaria). En la Constitución se casan ambos principios, mutuamente excluyentes, el de nuestra tradición política y jurídica y el que se introduce con la Ley General Presupuestaria, consecuencia de la admisión del carácter de Ley plena, en sentido material y formal, de la Ley de Presupuestos (47).

En efecto, el artículo 134.7 trata de «prohibir la viciosa práctica parlamentaria de lo que en la jerga de los especialistas se denominan

(44) S. T. C. de 20 de julio de 1981, BOE supl. cit., p. 15, fundamento jurídico 2.

(45) Cfr. FABIÁN ESTAPÉ: *La reforma tributaria de 1845*, IEF, Madrid, 1971; G. SOLÉ VILLALONGA: *La reforma fiscal de Villaverde 1899-1900*, Ed. Der. Fin., Madrid, 1967; un documentado análisis de nuestros textos constitucionales, con referencias al posible contenido tributario de los Presupuestos, en F. ESCRIBANO LÓPEZ: *Presupuesto del Estado y Constitución*, IEF, Madrid, 1981, pp. 68 y ss.

(46) Vid. A. MANTERO SÁENZ: «Las Leyes de Presupuestos en su proyección tributaria», en *Presupuesto y Gasto Público* núm. 5, pp. 97 a 101.

(47) «Los fines que hoy persigue todo Presupuesto exigen una coherencia interna y un despliegue de medidas que ha de tener su adecuado marco en la propia Ley aprobatoria del mismo. La Ley anual de Presupuestos ya no cumple sólo funciones limitativas del gasto público, ni tiene como única destinataria a la Administración Pública. La importancia que el sector público va adquiriendo, incluso en los países de sistema económico mixto, y las vinculaciones subjetivas que sus presupuestos generan están dotando de generalidad y de sentido material a la Ley que en cada ejercicio los refrenda» (Exposición de Motivos de la LGP, apartado IV).

*riders, cavaliers budgétaires, omnibus*, y que ha constituido durante mucho tiempo una realidad habitual en nuestro ordenamiento jurídico, de que en las Leyes anuales de Presupuesto se contenga una reforma del sistema tributario» (48).

La interpretación del citado precepto constitucional, exige, como afirma el Tribunal (49), que tengamos en cuenta el debate parlamentario del que surgió su redacción definitiva. Por un lado se defendía la flexibilidad del sistema tributario, con ánimo de dotar al Poder ejecutivo de los instrumentos adecuados para realizar una política económica congruente, «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 en los instrumentos económicos por parte del Gobierno» (50). Por otro lado, se contemplaba la especialidad de la vía aprobatoria de los presupuestos, que coloca a los diputados en la indefensión, ya que «podríamos encontrarnos con una modificación sustancial del sistema tributario que no habrá sido discutida siquiera en el Congreso, porque el Gobierno habrá negado su conformidad a la tramitación de la enmienda correspondiente», lo que exigiría que no se utilice «la vía de la Ley de Presupuestos, que tiene una finalidad muy concreta, para modificar el sistema tributario» (51). La conclusión del debate, plasmada en el texto que examinamos, significa una cierta solución de compromiso que, en tanto prohíbe indiscriminadamente la creación de tributos en la Ley de Presupuestos, permite su modificación siempre que exista una norma adecuada que lo prevea (52).

De los antecedentes históricos y de los debates parlamentarios se deduce, por tanto, que si se limita el posible contenido tributario de la Ley de Presupuestos es en base a su singularidad, y que la Ley llamada a levantar estas limitaciones para el caso de la modificación (nunca de la creación) de tributos es aquella en la que deben intro-

---

(48) A. RODRIGUEZ BEREIJO: «La Ley de Presupuestos en la Constitución española de 1978», en *Hacienda y Constitución*, cit., p. 240.

(49) S. T. C. de 20 de julio de 1981, *BOE* supl. cit., p. 15, fundamento jurídico 2.

(50) Debate en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas, sesión núm. 19, 13 de junio de 1978, *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, 1978, núm. 87, p. 3212.

(51) *Ibidem*, pp. 3213-14.

(52) *Ibidem*, pp. 3215-16.

ducirse «de una manera frontal» las modificaciones tributarias (53), con lo que viene a confirmarse que la Ley tributaria sustantiva es aquella a la que está reservada la regulación de los elementos esenciales del tributo, es decir, toda Ley que no presente esa singularidad que se predica de los Presupuestos.

d) *Elemento sociológico:*

Hemos visto la necesidad de relacionar la norma del artículo 134.7 con la reserva de Ley en materia tributaria. Hay que tener en cuenta que el significado originario de este principio (54) es la atribución de competencia a un órgano del Estado, las Cortes Generales. Si se impone la forma de Ley votada en Cortes a los mandatos del poder público enderezados a regular la imposición de tributos es porque el súbdito (contribuyente) sabe que su participación en el poder es requisito indispensable para no ser víctima de la opresión fiscal, y que, a la inversa, su participación en el manejo de los caudales públicos constituye el modo más eficaz de contribuir a la dirección política del Estado. Cuando las normas tributarias son elaboradas por la Administración, sin el asenso de la representación del país, no hay duda que la normativa se aleja del sentir comunitario y se transforma en un aparato de cálculo, frío y racionalista.

Hay que reconocer también que la *realidad social* de nuestros días nos muestra una profunda transformación que apunta casi mecánicamente hacia una progresiva revalorización del ejecutivo frente al Parlamento, lo que da lugar a un fenómeno de «desvalorización de la Ley», que tiene una pronta repercusión en el principio de reserva de Ley, el cual, «ante la pérdida de carisma de las leyes parlamentarias y ante el vaciamiento material que supone la admisión de normas del Ejecutivo con rango de ley, es hoy una institución insuficiente para fundamentar un régimen jurídico adecuado de garantías para los derechos y libertades de la persona» (55).

(53) S. T. C. de 20 de julio de 1981, BOE supl. cit., p. 13, antecedentes 3, 1.º La sentencia reconoce que el concepto de Ley sustantiva, como toda Ley que no sea la de Presupuestos, regule la materia tributaria sustantiva o no, parece fundado «en el sentido expresado en algún momento en los debates constitucionales». (*Ibidem*, p. 15, fundamento jurídico 3).

(54) Sobre el origen y evolución del principio de legalidad, *vid.*, por todos, F. SÁINZ DE BUJANDA: «Organización política y Derecho Financiero», en *Hacienda y Derecho*, I, IEP, Madrid, 1955, pp. 119 y ss.

(55) Sobre la noción y función del principio de reserva de Ley y el actual fe-

La Constitución reacciona, en el ámbito tributario, que es el que ahora nos interesa, contra este fenómeno de «desvalorización de la Ley». Ejemplo de ello son el artículo 86.1, según el cual los Decretos-leyes no podrán afectar a los derechos y deberes de los ciudadanos (como el de tributar) regulado en el título I; el 87.3, que declara improcedente la iniciativa popular en materia tributaria; el artículo 94.1, que exige la previa autorización de las Cortes Generales para que el Estado preste su consentimiento para obligarse por medio de tratados o convenios que afecten a esta materia. Y, desde luego, el artículo 134.7, que pretende impedir la alteración del sistema tributario sin que el Parlamento pueda expresar su voluntad tras un examen completo y detenido. Por ello entendemos que el concepto de Ley tributaria sustantiva ha de incluir no sólo a la que regula los elementos esenciales de un tributo, sino también a cualquier otra emanada de las Cortes, pues la voluntad del órgano legislativo queda suficientemente explicitada en cualquier tipo de normas emanadas a través del ejercicio normal de la función legislativa (56).

e) *Elemento teleológico:*

Nos falta por examinar el espíritu y finalidad de la norma del artículo 134.7 de la Constitución, de los cuales se deriva también la interpretación propuesta del término Ley tributaria sustantiva. Dicha norma prohíbe en todo caso la creación de tributos, pero prohíbe también su modificación con la excepción de que ésta aparezca prevista en la norma adecuada. Conviene, por tanto, distinguir *la norma general*, que prohíbe crear o modificar tributos, y *la excepción*, según la cual caben modificaciones siempre que exista habilitación para ello. La primera se justifica en base a la singularidad de 'la Ley de Presupuestos, y la segunda se fundamenta en razones de política económica (57), como se deduce de los debates constitucionales, a los que ya

---

nómeno de «desvalorización de la Ley», *vid.* A. CAYÓN GALIARDO: «Legalidad y control del Gasto Público», en *Presupuesto y Gasto Público* núm. 1, pp. 86 a 89.

(56) *Vid.* A. MARTÍNEZ LAFUENTE: *Ley de Presupuestos e inconstitucionalidad*, cit., p. 81.

(57) *Vid.* S. T. C. cit. BOE supl. cit., pp. 13 y 15; F. ESCRIBANO LÓPEZ: *El Presupuesto del Estado en el marco político*, cit., p. 26; J. FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero español*, 5.ª ed., Madrid, 1981, p. 707; J. DEL POZO: *Análisis comparativo...*, cit., p. 203; E. RECODER DE CASSO: «El debate parlamentario de los Presupuestos Generales del Estado», en *Civitas, REDF* núm. 24, p. 626; A. RODRÍGUEZ BEREIJO: *La Ley de Presupuestos en la Constitución...*, cit., p. 240; etc.

hemos hecho referencia. Resulta, en consecuencia, aconsejable hacer un examen separado del fundamento de la norma general, por un lado, y de la excepción, por otro.

Las limitaciones que se imponen a la Ley presupuestaria se han intentado justificar desde diversos puntos de vista, pero el que más resalta es el que conecta el tema que nos ocupa con el procedimiento parlamentario de elaboración de la Ley de Presupuestos, donde la iniciativa del Gobierno es mucho más acusada que en otro tipo de Ley, con lo que podría llegarse a la reforma de los tributos con un teórico menor debate parlamentario que el que normalmente se proyectaría sobre una Ley tributaria ordinaria (58). Se trata de evitar que se aproveche la circunstancia del voto anual del Presupuesto, sometido a un procedimiento de aprobación especial, para reformar el ordenamiento jurídico tributario. La creación o modificación de tributos ha de ser objeto de un debate que, tanto por tiempo como por objeto, permita tener en cuenta los principios constitucionales a que los tributos han de servir (59), y esto sólo es posible a través del procedimiento legislativo ordinario. Así, la creación de nuevos tributos o su modificación «ha de enmarcarse en el ámbito del principio de reserva de Ley tributaria del artículo 31.3, que forma parte del ejercicio normal de la función legislativa de las Cámaras (60).

Como afirma F. Sainz de Bujanda (61), excluida la costumbre como fuente de producción de normas jurídicas para el establecimiento de

(58) A. MARTÍNEZ LAFUENTE: *Ley de Presupuestos...*, cit., p. 85.

(59) «Il divieto di introdurre tributi con la legge di bilancio risponde alla elementare esigenza di impedire che il Parlamento possa approvare nuovi oneri per i cittadini senza una adeguata ponderazione» (G. IANNITTO: «Limite costituzionali alla legge di Bilancio», *Archivio Finanziario*, IX, 1960, p. 159); «Piénsese si no se produciría un cierto fraude aprovechando una Ley que tiene unos objetivos muy precisos y que está sujeta a un procedimiento especial con plazos mucho más breves que los normales, para regular a través de ella materias que deberían debatirse por el procedimiento ordinario» (E. RECODER DE CASSO, *loc. cit.*, p. 628).

(60) F. ESCRIBANO LÓPEZ: *Presupuesto del Estado y Constitución*, cit., p. 274, quien, sin embargo, afirma que «no se justifica la prevención, pacíficamente admitida por todos, de creación de tributos. De prevención hay que calificarla cuando no se aducen las razones de fondo que, apoyadas en planteamientos funcionales o de otra índole, justificaran esa limitación. (*Ibidem*, p. 275).

(61) «Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español», en *Hacienda y Derecho*, III, IEP, Madrid, 1963, en especial pp. 169 y 253 y ss.; Cfr. F. PÉREZ ROYO: *Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria*, cit., páginas 218 y ss., quien examina los caracteres que configuran a la Ley como el instrumento normativo más apto para garantizar la representatividad, el tratamiento uniforme a los diversos grupos de ciudadanos, la igualdad, la certeza o seguridad jurídica, etc.

El propio Tribunal Constitucional, en la sentencia de 16 de noviembre de 1981.

tributos, no ofrece duda que la Ley es el cauce a través del cual puede la comunidad expresar con mayor amplitud y eficacia sus convicciones y anhelos de justicia impositiva. La inclusión del principio de legalidad (art. 31.3), en el mismo artículo en que se recoge la idea de justicia tributaria (art. 31.1) pone de relieve la función que a dicho principio se atribuye de garantizar el justo reparto de la carga fiscal. Se trata de una garantía de carácter colectivo referida al reparto de funciones entre los órganos del Estado, pues «en la actualidad, habiendo cambiado en la teoría y en la práctica legislativa la concepción del deber de tributar, debe reconocerse en el requisito de la intervención del Parlamento más que una garantía de carácter individual (62), una regla encaminada a garantizar el derecho de la colectividad a la discusión y debate de la política fiscal en el Parlamento, es decir, en el órgano que asegura de manera más correcta la publicidad de los debates y la posibilidad de composición de los intereses respectivos entre los diferentes grupos sociales allí representados» (63).

Pero, para que la reserva de Ley pueda cumplir ese papel social y político que tiene atribuido, es necesario que por Ley se entienda, no cualquier texto con fuerza o valor de tal, sino única y exclusivamente aquel tipo de normas en que se asegura la intervención de las Cortes y la plenitud del debate (64). Ciertamente el artículo 31.3, quizá pensando en las Comunidades Autónomas, no recoge el requisito de que se trate de una Ley votada en Cortes, pero una interpretación sistemática de este precepto, en relación con el artículo 66,2 puede obviar tal deficiencia.

se refiere a la reserva de Ley como garantía del mantenimiento de los límites que definen los derechos y libertades consagrados en el capítulo segundo del título primero de la Constitución (S. T. C. de 16 de noviembre de 1981, cit., BOE, suplemento al núm. 285, p. 5).

(62) Para ANDREA AMATUCCI «le imposte incidono sulla sfera patrimoniale dei cittadini... la norma, cosciente della delicatezza dell'atto di delibera, per evitare che le Cortes generali pongano in essere senza la necessaria partecipazione, vieta che tribut... siano deliberati in sede di approvazione del bilancio, cioè nel momento in cui l'attenzione è diretta all'individuazione dell'indirizzo politico unitario, che lo strumento esprime nel suo complesso...» («La finanza pubblica nella Costituzione Spagnola del 1978», *Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin.*, 1980, p. 547).

(63) F. PÉREZ ROYO: «Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento constitucional», en *Hacienda y Constitución*, IEF, 1979, p. 32.

(64) En este sentido, la S. T. C. de 16 de noviembre de 1981 (BOE, suplemento cit., p. 7), que afirma que el artículo 31.3 «exige que el establecimiento de tributos se haga precisamente con arreglo a la Ley, lo que implica la *necesidad de que sea el propio Parlamento...* el que determine los elementos esenciales del tributo...», rechazándose, en consecuencia, cualquier otro procedimiento de fijación de dichos elementos, aunque asegure la justicia del tributo como se aducía en el caso planteado.

Precisamente este último precepto, como ya dijimos, recoge separadamente la función peculiar de la aprobación de los Presupuestos como una potestad específica desdoblada de la genérica potestad legislativa del Estado. Esta especificidad de la función parlamentaria de aprobación del Presupuesto conecta con la peculiaridad de dicha Ley en relación a cualquier otra.

En efecto, el actual liderazgo del Gobierno en la adopción de las decisiones políticas fundamentales ha transformado radicalmente los procesos legislativos tradicionales y, de modo particular, el proceso de adopción de las decisiones presupuestarias. A partir del precepto constitucional que atribuye al Gobierno la dirección de la política de la nación (art. 97) ya no es posible otorgar al Parlamento la supremacía total del poder financiero, ya que ello equivaldría a convertirlo en titular de la política nacional. Por ello, el principio de legalidad presupuestaria se recoge, en la mayoría de las constituciones, en la parte orgánica, como un elemento de la relación existente entre los diferentes poderes del Estado (65), utilizando una fórmula que es prácticamente la misma en todos nuestros textos constitucionales: «La descripción del procedimiento a seguir por los órganos implicados en la decisión financiera, las Cortes y el Gobierno» (66).

La naturaleza misma de las funciones del Estado moderno ha trasladado a la esfera del Ejecutivo la mayoría de las preocupaciones que tienen sus raíces en las partidas presupuestarias. Se ha visto así notablemente reducido el poder del Parlamento, que sigue siendo «plenamente competente para establecer tributos, pero no ya para organizar las intervenciones económicas y sociales del Gobierno» (67), de cuyo programa es elemento esencial la Ley de Presupuestos. Por ello, «sea cual sea, el procedimiento presupuestario actual, responde a dos imperativos: consolidar el predominio del Gobierno... y acelerar el voto de dicha Ley» (68).

Esta peculiaridad de la Ley de Presupuesto explica que, en principio, se prohíba crear o modificar tributos a través de la misma, pues

(65) Vid. D. SIERRA SÁNCHEZ: «Las Cortes Generales y el Presupuesto en la Constitución», en *Presupuesto y Gasto Público* núm. 6, 1980, p. 144.

(66) A. CAYÓN GALIARDO: *Lealtad...* cit., p. 91.

(67) P. AMSELEK: *Le budget de l'État sous la Vème République*, LGDJ, París, 1967, p. 181.

(68) A. MABILEU: «La compétence financière du Parlement de la Vème République», en *Rev. Sc. Fin.* núm. 1, 1961, p. 62; A. MARTÍNEZ LAFUENTE llega a afirmar que «la Ley de Presupuestos es un acto materialmente imutable al poder ejecutivo («Ley de Presupuestos e inconstitucionalidad», en *Civitas REDF* núm. 25, enero-marzo 1980, p. 58).

no satisface las necesidades a que sirve el principio de legalidad. Obviamente es una Ley, y una Ley de Cortes, pero se aprueba bajo una presión financiera y de urgencia, que impide un detenido examen de los posibles preceptos tributarios incrustados en la misma. Por otra parte, como afirma el Tribunal Constitucional, «las notas singulares de la Ley presupuestaria, ha de reconocerse que también vienen impuestas por el hecho de que su debate está, de alguna manera, restringido por las disposiciones reglamentarias de las Cámaras que regulan su procedimiento. Ciertamente que quizá pueda decirse que tales limitaciones no derivan de la Constitución, pero también lo es que el requisito de conformidad del Gobierno para toda proposición o enmienda que suponga aumento de gastos o disminución de ingresos, que afecta a cualquier Ley, envuelve en este caso una restricción constitucional del debate» (69).

Esta última afirmación, que compartimos, no está, sin embargo, claramente reflejada en el texto constitucional, ya que hay una cierta contradicción entre el número 1 del artículo 134, que atribuye a las Cortes la facultad de enmienda de los Presupuestos Generales del Estado, sin consignar limitación alguna, y el número 6 del mismo artículo, que exige la conformidad del Gobierno para la tramitación de toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios (70). Para salvar esta aparente contradicción, un sector importante de la doctrina entiende que el párrafo primero del artículo que examinamos contempla la Ley de Presupuestos antes de su aprobación, y no contiene limitación alguna al derecho de enmienda de las Cortes; en cambio, el párrafo sexto, donde se habla de créditos o ingresos «presupuestarios», se refiere a la Ley del Presupuesto una vez aprobada, estableciéndose al efecto la limitación que nos es conocida respecto a las enmiendas que supongan aumento de créditos autorizados o disminución de los derechos a liquidar (71).

(69) S. T. C. de 20 de julio de 1981, cit., *BOE* supl. cit., p. 15, fundamento jurídico 2.

(70) E. RECODER DE CASSO: «Los Presupuestos del Estado en el Anteproyecto de Constitución española», en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Madrid, 1978, p. 383.

Sobre el ámbito material del artículo 134.6. *vid.* P. J. PÉREZ JIMÉNEZ: «Las limitaciones a la iniciativa legislativa financiera en la Constitución española», en *Rev. Der. Pol.*, UNED, núm. 9, 1981, pp. 135 y ss.

(71) «La facultad de enmienda prevista en el apartado primero del artículo 134 de la Constitución ha de ser interpretada en el sentido más amplio posible, teniendo presente que ninguna cuestión teórica, o incluso de adecuación a la finalidad del instituto financiero impide esa interpretación» (F. ESCRIBANO LÓPEZ: *Pre-*

Hay que reconocer que semejante opinión tiene cierta base en el tenor literal del precepto constitucional aludido, pero parece preferible entender que la limitación al ejercicio del derecho de enmienda es aplicable tanto en la fase de deliberación y aprobación por las Cortes Generales del correspondiente proyecto de Ley anual de Presupuestos, como en tiempos futuros (72). Esta interpretación resulta del examen de los debates constitucionales, fundamentalmente del hecho de haberse desdoblado el apartado 5 del artículo 128 del texto aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados, y está avalada por el criterio sostenido por el Tribunal Constitucional.

Son precisamente estas limitaciones del debate las que explican que a la Ley de Presupuestos se le prohíba crear o modificar tributos. Pero el mantenimiento de este principio ha de conciliarse con una cierta flexibilidad, en lo que se refiere a la modificación, por razones de política económica. El sistema tributario ha de responder, por imperativo constitucional, a ciertas exigencias de justicia expresadas en el artículo 31.1, pero ello no es incompatible con su utilización como instrumento de política económica, al servicio de una serie de objetivos como el progreso social y económico, una distribución de la renta regional y personal más equitativa, la estabilidad económica y el pleno empleo, consagrados en el artículo 40.1 de la Constitución (73).

En este contexto se explica la excepción, según la cual cabe modificar tributos cuando una Ley sustantiva así lo prevea, con lo que se garantiza que las Cámaras examinen previamente y a través del procedimiento legislativo ordinario los supuestos y los límites con que tales modificaciones podrán producirse en el futuro, sin quiebra de las exigencias de justicia tributaria, y se facilita al mismo tiempo el uso de la herramienta tributaria al servicio de los principios rectores de la política económica y social. Se trata, como afirma el Tribu-

---

*supuesto del Estado y Constitución*, IEF, Madrid, 1981, p. 300); en el mismo sentido, aun admitiendo que «de la evolución legislativa más reciente sobre la materia no puede deducirse una línea interpretativa segura», E. GONZÁLEZ GARCÍA: *La Ley del Presupuesto...*, cit., p. 138; E. RECODER DE CASSO: *El debate parlamentario de los Presupuestos...*, cit., p. 624, quien afirma textualmente que el artículo 134.8 de la Constitución «no es aplicable al debate de los Presupuestos Generales del Estado, sino a épocas posteriores».

(72) En este sentido, C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: «La Constitución española y el Presupuesto del Estado», *Rev. Internacional de Ciencias Administrativas* número 1, 1980, p. 25; A. RODRÍGUEZ BERELJO: *La Ley de Presupuestos en la Constitución...*, cit., pp. 287 y ss., etc.

(73) *Vid.*, sobre el tema, F. SÁINZ DE BUJANDA: «El Derecho, instrumento de política económica», en *Hacienda y Derecho*, II, IEP, Madrid, 1982, cap. IV.

nal (74), de «posibilitar el uso ponderado del sistema tributario, mediante la adecuación de lo que sea preciso para, sin modificación sustancial (esto es, creación de tributos) realizar la política económica que reclame cada momento, en cooperación del Ejecutivo y las Cortes Generales».

Explicado así el espíritu y finalidad del artículo 134.7, que la sentencia que analizamos reconoce con toda claridad, hay que extraer las consecuencias interpretativas pertinentes en torno al concepto de Ley tributaria sustantiva. Si la Ley de Presupuestos no puede crear tributos, ni modificarlos salvo que esté habilitada para ello, y si esta restricción se basa en las especialidades procedimentales que envuelven el debate de dicha Ley, parece lógico entender por Ley tributaria sustantiva toda aquella que puede crear o modificar tributos, por emanar de las Cortes en el ejercicio ordinario de la potestad legislativa, sin limitaciones a su debate. En definitiva, la Ley que puede modificar la regulación de un tributo, puede también autorizar su modificación a través de la Ley de Presupuestos.

El Tribunal no saca las consecuencias oportunas, en cuanto a la determinación del concepto de Ley sustantiva, del fundamento del artículo 134.7. El concepto que propone se fija excesivamente en el contenido de la Ley que prevea modificaciones tributarias, exigiendo que, además de la norma habilitante, se incluyan normas relativas a los elementos materiales del tributo. No da razón alguna para que esto deba ser así, pareciendo que busca una postura intermedia entre las dos tesis sostenidas por las partes, que califica de «extremas», y que, como vimos, rechaza. Del espíritu y finalidad que el Tribunal reconoce al precepto citado se deduce, por el contrario, que el concepto de Ley sustantiva no hace referencia al contenido de dicha Ley, como sostiene el Tribunal, sino al *mecanismo procedimental* a través del cual se elabora, y especialmente al papel que las Cortes tengan reservado en dicho procedimiento. La sentencia, dejándose llevar del tenor literal del precepto, no llega a ver que la mención de una determinada materia (la materia tributaria sustantiva) supone en realidad la determinación de un tipo de fuente formal, dentro de la pluralidad de instrumentos normativos con rango de Ley: la Ley que sea apta para regular la materia tributaria sustantiva.

---

(74) S. T. C. de 20 de julio de 1981, BOE, supl. cit., p. 16, fundamento jurídico 4.

#### 4. Examen particular de los diversos tipos de leyes

La problemática del concepto de Ley tributaria sustantiva se conduce, en consecuencia, a determinar, de entre los diferentes mecanismos de producción de normas con valor de Ley, cuáles pueden establecer tributos. La Constitución reconoce diferentes tipos de leyes, pero no todos ellos cumplen de forma igualmente satisfactoria las exigencias del principio de legalidad, entendido en términos sustanciales (75). Es necesario, por tanto, examinar separadamente cada una de estas clases de leyes: leyes orgánicas, leyes ordinarias, Decretos-leyes y Decretos legislativos. Si pueden establecer tributos serán Leyes tributarias sustantivas en el sentido del artículo 134.7, es decir, podrán habilitar a la Ley de Presupuestos para modificar tributos, independientemente del contenido que, además, puedan tener:

a) La Constitución de 1978 ha introducido en nuestro ordenamiento jurídico una nueva figura o tipo de Ley (76), la llamada *Ley orgánica* (77). Podría pensarse que «las Leyes tributarias, dado su carácter y la tradicional protección de su legalidad, quedan encuadradas en esta nueva categoría... con lo cual recibirán el doble amparo de quedar excluidas de la aprobación por una Comisión y de exigir la mayoría absoluta del Congreso» (78): Esta posibilidad ha de rechazarse pues «cuando en la Constitución se contiene una reserva de Ley ha de entenderse que tal reserva lo es en favor de Ley orgánica—y no una reserva de Ley ordinaria— sólo en los supuestos que de modo expreso

(75) J. LASARTE: «El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978», en *Hacienda y Constitución*, cit., p. 128.

(76) J. LASARTE, *loc. cit.*, p. 131, señala la preocupación por lo político (libertades públicas, instituciones del Estado, estatutos de autonomía, régimen electoral) que ha inducido a introducir este tipo de leyes en nuestro sistema de fuentes, frente al papel de defensa del ordenamiento jurídico que podría cumplir esta categoría normativa «al fortalecer la estructura de la pirámide kelseniana y jugar como factor de estabilidad normativa y de respeto a las líneas maestras del Derecho positivo, muy castigado en su coherencia interna y en su economía legislativa por la abrumadora y dispersa producción normativa de nuestro tiempo».

(77) En cuanto a la relación entre Ley orgánica y Ley ordinaria, lo que la Constitución introduce es «una reserva de Ley orgánica por razón de la materia, pero no un principio de subordinación jerárquica de unas leyes a otras que, en sus campos respectivos, tienen el mismo rango». Cfr. E. GARCÍA DE ENTERRÍA: «Curso», *Civitas*, 1980, I, pp. 134 y ss.; F. SAINZ DE BUJANDA: *Lecciones*, Madrid, 1979, pp. 17 y ss.)

(78) *Vid.* J. LASARTE: *El principio de legalidad tributaria...*, cit., p. 131, quien concluye *de iure condito* que la Constitución no reserva a Ley orgánica la materia tributaria.

se contienen en la norma fundamental (arts. 81.1 y conexos)» (79), entre los que no se incluye la materia tributaria.

En consecuencia, la expresión Ley tributaria sustantiva no hace referencia a una Ley orgánica, sino al contrario, la Ley orgánica que contuviera un precepto habilitante sería disconforme con la Constitución, pues, en principio, este tipo de instrumentos normativos no es apto para el establecimiento de tributos (y, por tanto, según el concepto expuesto, tampoco para prever modificaciones tributarias) ya que «si es cierto que existen materias reservadas a Leyes orgánicas, también lo es que las Leyes orgánicas están reservadas a estas materias y que, por tanto, sería disconforme con la Constitución la Ley orgánica que invadiera materias reservadas a la Ley ordinaria» (80).

Si una Ley orgánica contuviera un precepto habilitante no por ello sería necesaria una mayoría cualificada para su ulterior modificación, esto es, para suprimir la habilitación, «pues tal efecto puede y aun debe ser excluido por la misma Ley orgánica o por sentencia del Tribunal Constitucional que declaren cuáles de los preceptos de aquélla participan de tal naturaleza» (81).

b) La *Ley ordinaria* (elaborada a través del procedimiento legislativo ordinario) reúne claramente los requisitos que hemos expuesto como determinantes del concepto de Ley tributaria sustantiva, ya que es a este tipo de normas al que ha de entenderse referida toda reserva de Ley que no se establezca de modo expreso en favor de Ley orgánica, como es el caso del establecimiento de tributos.

Conviene tener en cuenta que, como dispone el artículo 75 de la Constitución, las Cámaras funcionan en Pleno y por Comisiones, estando autorizado el primero a delegar en éstas «la aprobación de proyectos o proposiciones de Ley», sin perjuicio de «recabar en cualquier momento nuevamente el debate y votación de cualquier proyecto o proposición de Ley que haya sido objeto de esta delegación».

Como la materia tributaria no se encuentra excluida de esta facultad que se reconoce al Pleno, también las Leyes de Comisión pueden habilitar a la de Presupuestos para modificar tributos. El sistema de voto ponderado que se aplica en éstas, permite la composición de los intereses respectivos entre los diferentes grupos allí representados.

(79) S. T. C. de 13 de febrero de 1981, en el recurso de inconstitucionalidad número 189/80, contra la Ley orgánica 5/1980, de 19 de junio (Estatuto de Centros Escolares), *BCE* de 24 de febrero de 1981, fundamento jurídico 21.

(80) S. T. C. de 13 de febrero de 1981, *loc. cit.*

(81) S. T. C. de 13 de febrero de 1981, *loc. cit.*

c) Se ha arbitrado un extraño y sorprendente procedimiento para autorizar modificaciones tributarias por la vía presupuestaria, que, a nuestro entender, vulnera la Constitución: el uso del *Decreto-ley* como título habilitante de la Ley presupuestaria para reformar tributos (82).

No creemos que este tipo de normas sean adecuadas para regular la materia que nos ocupa. No todo lo que puede hacerse mediante Ley, puede hacerse apelando a este instrumento excepcional (*Decreto-ley*), máxime cuando la apelación a la Ley se fundamenta, como vimos, en la exigencia de una intervención directa del órgano legislativo a través de un determinado procedimiento que asegure la plenitud del debate.

El Tribunal Constitucional, aunque todavía no ha tenido ocasión de pronunciarse directamente, parece excluir la vía del *Decreto-ley* cuando afirma que la ausencia de habilitación hubiera podido obviarse «si ésta hubiera sido la *intención de los legisladores*, mediante un texto con fuerza o valor de Ley...» (83), o cuando entiende que el principio de reserva de Ley en materia tributaria «implica la necesidad de que sea el propio Parlamento... el que determine los elementos esenciales del tributo» (84).

En el fondo, la idoneidad del *Decreto-ley* para establecer tributos, y en consecuencia la posibilidad o no de usar esta vía para autorizar modificaciones tributarias, depende de la postura que se mantenga en torno a la configuración jurídica dada a esta fuente en la Constitución. Una interpretación literal del artículo 86.1 en relación con el artículo 31 nos llevaría a la conclusión de que la materia tributaria, ubicada en el título I entre los derechos y deberes de los ciudadanos, no puede verse afectada por este tipo de manifestaciones normativas. En el extremo opuesto, se postula la admisibilidad genérica del *Decreto-ley* como fuente del ordenamiento tributario, basándose en que «el ámbito de exclusión del *Decreto-ley*, por lo que afecta al título primero, debe quedar reducido a lo que podríamos llamar el estatuto personal del ciudadano, pero no a materias, como la tributaria, que

(82) Real Decreto-ley 15/1979, de 21 de septiembre, sobre medidas urgentes de apoyo a la vivienda, artículo 2.1 (reproducido en la Ley 41/1980, d 5 de julio, art. 2; Real Decreto-ley 15/1981, de 18 de septiembre, que modifica el texto refundido del Impuesto sobre el Lujo, artículo 2.º; etc.

(83) S. T. C. de 20 de julio de 1981 cit., *BOE*, supl. cit., p. 18, fundamento jurídico 3.

(84) S. T. C. de 16 de noviembre de 1981, cit., *BOE*, supl. al núm. 285, p. 7, fundamento jurídico 4.º

desde luego no pueden integrarse en dicho estatuto» (85). No faltan argumentos en apoyo de esta tesis, pero no se ve respaldada por el texto constitucional, cuya literalidad (art. 86.1) no cabe forzar hasta tales extremos (86).

Entendemos que la interpretación más acorde con el espíritu de la Constitución es la que relaciona el tema con el contenido del principio de legalidad tributaria (87), interpretando el mandato de los artículos 31 y 86, según los cuales el Decreto-ley no podrá afectar al deber de levantar las cargas públicas, en el sentido restrictivo de que esta fuente normativa no es apta para establecer tributos, esto es, para regular la materia tributaria sustantiva, pero en cambio es admisible en la regulación de los aspectos tributarios no cubiertos por el principio de reserva de Ley (88).

Si se acepta este criterio, resulta obvio que el Decreto-ley no puede servir de título habilitante de la Ley de Presupuestos, en cuanto que, no siendo una norma apta para regular la materia tributaria sustantiva, no encaja en el concepto constitucional de «Ley tributaria sustantiva» tal como lo hemos interpretado.

A esto se une el carácter coyuntural y las motivaciones de urgencia con que el Decreto-ley es dictado, ya que si una modificación tributaria pudiera ser de «extraordinaria y urgente necesidad» en algún caso, desde luego no lo es la habilitación, que por definición ha de proyectarse año tras año, cada vez que se discuta un nuevo proyecto de Ley de Presupuestos. Además, si por Decreto-ley se pudieran modificar e incluso crear tributos, ¿por qué no introducir la modificación tributaria directamente por esta vía, sin necesidad de acudir a la Ley de Presupuestos? El Gobierno podría realizar así su política eco-

(85) Conclusión a la que llega F. PÉREZ ROYO, «aún advirtiendo el riesgo que supone proponer una interpretación correctiva de un precepto constitucional» («Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento constitucional», en *Hacienda y Constitución*, IEF, 1979, p. 33).

(86) «Todo jugaba a favor de esa conclusión. De una parte, la plena recepción del deber de contribuir como un deber no exorbitante, sino incluso de ordinario ejercicio en nuestros días... De otra parte, la misma configuración jurídica dada a esta fuente... posibilita que, en último término, sea el Congreso el que pueda aplicar los mecanismos correctores precisos a fin de obstaculizar cualquier posible veleidad del ejecutivo en esta materia y repriminar así la legalidad constitucional conculcada por el Decreto-ley... Sin embargo, esta conclusión, que parecía obvia, no se ha visto respaldada... por el texto constitucional...» (J. MARTÍN QUERALT: «La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria», en *Civitas, REDF*, núm. 24, p. 561).

(87) Vid. J. LASARTE: *El principio de legalidad tributaria...*, cit., pp. 134 y ss.

(88) En este sentido, J. MARTÍN QUERALT, *loc. cit.*, en especial pp. 562-3.

nómica, adaptando la normativa tributaria a las cambiantes exigencias de cada momento, con mayor rapidez y eficacia que si tales reforms se introdujeran por la vía presupuestaria.

Pudiera argumentarse que la convalidación del Decreto-ley, a que se refiere el artículo 86.2 de la Constitución, equivale a la norma emanada del órgano legislativo en el ejercicio de su función ordinaria, pero «si las limitaciones de la Ley de Presupuestos se fundamentan en que sobre ella no se proyecta el debate parlamentario con la misma intensidad que en las demás Leyes, por lo que no le es dado innovar las Leyes tributarias sin cortapisa alguna, piénsese lo que ocurriría si la autorización para introducir modificaciones en las leyes fiscales arrancara de una norma cuya ratificación, si se produce, nada añade a lo aprobado por el Gobierno» (89). La intervención de las Cámaras se produce en estos casos a través de un procedimiento que no es adecuado para una discusión serena y un examen completo de la conveniencia o no de conceder la habilitación, por lo que en ningún caso puede equipararse al pronunciamiento de las Cortes en el ejercicio de la potestad legislativa del Estado» (90).

d) A diferencia del Decreto-ley, el *Decreto legislativo* (91) puede tener, en ciertos requisitos, fuerza habilitante para que la Ley anual de Presupuestos pueda innovar el régimen jurídico de los tributos, ya que «el principio constitucional de legalidad tributaria consiente, en principio, las prácticas de delegación de facultades normativas por parte del Parlamento» (92).

En todo caso la delegación habrá de otorgarse al Gobierno, sin permitir la subdelegación a autoridades distintas, de forma expresa, para materia concreta y con fijación del plazo para su ejercicio, sin que pueda entenderse concedida de modo implícito o por tiempo indeterminado. Deberá otorgarse mediante una Ley de bases cuando

(89) A. MARTÍNEZ LAFUENTE: *Ley de Presupuestos e inconstitucionalidad*, cit., página 80.

(90) «Debe dejarse constancia de la esterilidad que pueden tener ciertos debates parlamentarios cuando el uso sistemático del Decreto-ley incide directamente en las conclusiones a que se ha llegado tras de tales debates. Que después el Decreto-ley se convalide o no es otra cuestión, pero la posibilidad de enervar el contenido de las leyes, al menos de forma inmediata, por parte de un instrumento que debiera dictarse en caso de extraordinaria y urgente necesidad, es evidente.» (J. MARTÍN QUERALT: *La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria*, cit., p 558.)

(91) Sobre este tipo de leyes, cfr. E. RECODER DE CASSO: «La legislación delegada», en la *Constitución española y las fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, vol. II, páginas 1671 y ss.

(92) F. PÉREZ ROYO: *Las fuentes del Derecho Tributario...*, cit., p. 36.

su objeto sea la formación de textos articulados, o por una Ley ordinaria cuando se trata de refundir varios textos legales en uno sólo. Esta intervención del órgano legislativo, tal como viene configurada en el artículo 82 de la Constitución, garantiza la posibilidad de un examen detenido y completo de las eventuales autorizaciones para modificar tributos sin menoscabo alguno de la plena competencia de las Cortes en esta materia, ya que el contenido de las normas dictadas por el Ejecutivo al amparo de la delegación viene predeterminado por la Ley delegante.

En efecto, si se trata de un *texto articulado*, las Leyes de bases determinarán con precisión el objeto y alcance de la delegación legislativa y los principios y criterios que han de seguirse en su ejercicio, incluyendo en estos últimos la posibilidad o no de autorizar modificaciones tributarias a través de la Ley de Presupuestos y el ámbito de las mismas (art. 82.4). Y si se trata de un *texto refundido*, la Ley ha de precisar el alcance de la delegación (art. 82.5): Si se circunscribe a la mera formulación de un texto único éste podrá contener habilitaciones para modificar tributos cuando estuvieran ya establecidos en las normas que se recopilan; si se permite la actualización y armonización de los textos que han de ser refundidos, la Ley ha de establecer los criterios a seguir.

En cualquiera de estos tipos de normas es preciso que la voluntad del órgano legislativo quede suficientemente explicitada en la Ley delegante, en términos que permitan afirmar que el precepto habilitante dictado por el Gobierno tiene su base en ésta. Si el ejecutivo se extralimita, podrá acudir a las fórmulas adicionales de control que en dicha Ley se establezcan, sin perjuicio de la competencia propia de los Tribunales (art. 82.6). Como es sabido, el artículo 11.3 de la Ley General Tributaria dispone a este respecto que los preceptos dictados al amparo de las delegaciones o autorizaciones legislativas que se refieran a las materias contenidas en el apartado a) del artículo 10, tendrán la fuerza y eficacia de meras disposiciones administrativas en cuanto excedan los límites de la autorización o delegación, o ésta hubiera caducado por transcurso del plazo o hubiera sido revocada.

En rigor, hay que entender que si tales preceptos afectan a los elementos materiales del tributo (incluida la habilitación de la Ley de Presupuestos para modificar tributos) son nulos de pleno derecho. Lo que el citado artículo de la Ley General Tributaria trata de significar es que la actividad normativa de la Administración, en el caso de la legislación delegada, sólo tiene fuerza de Ley *en cuanto se ciña*

al ámbito de la delegación y, por tanto, el monopolio del Tribunal Constitucional para declarar la inconstitucionalidad de las Leyes no alcanza a los preceptos contenidos en un Decreto legislativo que no cuenten con base suficiente en la Ley delegante.

Así lo viene entendiendo el Tribunal Supremo, tanto para los textos articulados (93), como para los textos refundidos (94), recordando que «entra dentro de la función revisora atribuida por la Ley a los Tribunales de la Jurisdicción examinar si la Administración, al elaborar un texto refundido, procedió con arreglo a Derecho... y si la refundición se halla ajustada al mandato legislativo, ya que con ello no se fiscaliza la potestad legislativa, sino la actividad de la Administración... o lo que es lo mismo, si efectivamente se ha hecho uso correcto de la delegación legislativa sin salirse de las bases marcadas en la delegación, siendo de destacar cómo el artículo 11 de la Ley General Tributaria confiere carácter de meras disposiciones administrativas a esos textos en cuanto excedan de los límites de la autorización o delegación, con lo cual es visto que no se produce incompetencia de jurisdicción en relación con el rango del texto refundido, que, por la razón aludida, es sin duda impugnabile ante esta jurisdicción en lo que pudiera contradecir a la legalidad...; doctrina que, en adelante... contará en todo caso con el respaldo de la Constitución española... cuyos artículos 82 y 85 regulan con el mismo criterio la delegación por las Cortes en el Gobierno de la potestad de dictar normas con rango de Ley, denominados Decretos legislativos, y sin perjuicio de que las leyes de delegación puedan establecer en cada caso fórmulas adicionales de control, orientan la competencia propia de los Tribunales como sistema básico de tal control» (95).

Hay que tener en cuenta que una vez que la Ley tributaria sustantiva haya desplegado su efecto habilitante, y se hayan aprobado modificaciones tributarias en una Ley de Presupuestos, al amparo de aquella, sólo el Tribunal Constitucional podrá declarar la inconstitucionalidad de tales modificaciones, pues la Ley de Presupuestos emana del órgano legislativo, aun en los casos en que su contenido tributario venga autorizado por un texto del Ejecutivo. Resulta así que, en lo que se refiere a modificaciones introducidas al amparo de una Ley

(93) Desde la S. T. S. de 6 de julio de 1977.

(94) Sentencias de 23 de mayo de 1969, 16 de febrero y 9 de marzo de 1970, reiteradas por la de 27 de enero de 1979, que invoca en su razonamiento el argumento, *a posteriori*, de lo determinado por la Constitución.

(95) S. T. S. de 27 de enero de 1979, Sala 3.ª, ponente: M. SÁINZ ARENAS, Ar. 45.

tributaria sustantiva contenida en un Decreto legislativo, el control *ultra vires*, esto es, del ejercicio excesivo de la delegación, no podrá ser efectuado por los Tribunales contencioso-administrativos. Pero ello no es obstáculo para entender que el precepto habilitante incrustado en una norma de este tipo, sin base suficiente en la Ley delegante, es nulo de pleno Derecho.

Recapitulando lo dicho hasta ahora, entendemos que el concepto de Ley tributaria sustantiva no alude a las leyes que regulan directamente los elementos esenciales de un tributo, como afirma el Tribunal, sino que abarca toda Ley apta para regular la materia tributaria sustantiva. Quedan excluidas, además de la propia Ley de Presupuestos como es obvio, los Reglamentos, dado su valor subordinado a la Ley, y los Decretos-leyes, por lo que los ya aprobados y convalidados no tienen virtualidad alguna en este punto. Tampoco el correspondiente precepto habilitante puede incluirse en una Ley orgánica, y si esto ocurriera, podría ser suprimido o modificado en el futuro por una Ley ordinaria. En cambio, será Ley tributaria sustantiva toda Ley ordinaria (de Pleno o de Comisión), siendo indiferente el contenido concreto de la misma, ya que la voluntad del órgano legislativo queda suficientemente explicitada en cualquier norma emanada a través del ejercicio ordinario de la función legislativa, aunque verse principalmente sobre materia no tributaria o sobre materia tributaria no sustantiva. Por lo mismo, será también admisible la previsión contenida en un Decreto legislativo, siempre que la voluntad del órgano legislativo haya quedado suficientemente explicitada en la Ley delegante.

### III. LEYES TRIBUTARIAS SUSTANTIVAS PRECONSTITUCIONALES

Dado su carácter de norma sobre la producción de normas se ha pretendido (98) que el artículo 134.7 sólo tenga eficacia *pro futuro*, es decir, que sólo pueda ser aplicado cuando se trate de Leyes de Presupuestos y de Leyes tributarias sustantivas posconstitucionales, porque no cabe exigir a las Leyes preconstitucionales que tuvieran en cuenta una función que sólo atribuye la Constitución. El silencio de éstas, en virtud del principio *tempus regit actum* valdría como autorización general para modificar tributos.

---

(98) S. T. C. de 20 de julio de 1981, BOE supl. cit., p. 14, antecedentes, 3, 3.º

Esto es cierto respecto a las Leyes *presupuestarias* preconstitucionales, pues el artículo 134.7 no se aplica retroactivamente, y como reconoce el Tribunal Constitucional (97), «no puede anularse una Ley anterior sólo por la ausencia de requisitos ahora exigidos por la Constitución para su aprobación y que, entonces, no podían cumplirse por inexistentes». En el marco jurídico en que fueron aprobadas las Leyes de Presupuestos anteriores a la Constitución no se requería la previa habilitación para modificar tributos y, por tanto, conservan plena validez las cláusulas tributarias insertas en las mismas.

Pero por lo que se refiere a las Leyes *tributarias sustantivas* preconstitucionales, su silencio no puede interpretarse como una autorización tácita (98). La Ley depende no tanto del legislador que la dictó como del que la mantiene, y la necesidad de prever futuras modificaciones tributarias a través de la Ley de Presupuestos es un requisito que podría «hallarse cumplido intencionalmente en un precepto habilitante que fuera posterior a la Constitución, o, casualmente, en un precepto habilitante anterior a ella» (99).

#### IV. AMBITO EN QUE SE REQUIERE HABILITACIÓN MEDIANTE LEY SUSTANTIVA

##### 1. *Postura del Tribunal Constitucional: su imprecisión*

Precisado el concepto de Ley tributaria sustantiva, se plantea el problema de determinar el campo en que se despliega, o puede desplegar, su efecto habilitante de la Ley de Presupuestos.

La Constitución distingue expresamente entre *creación* de tributos, vedada en todo caso a la Ley de Presupuestos, y *modificación* de los mismos. Sólo en este último ámbito, en el de las modificaciones, es posible enervar mediante Ley tributaria sustantiva la prohibición que, en principio, pesa sobre la Ley de Presupuestos. Por tanto, no sólo no

(97) S. T. C. cit., BOE, supl. cit., p. 16, fundamento jurídico 3.

(98) «Esta tesis —afirma el Tribunal— parece olvidar que, como reconoce quien la defiende, no puede identificarse Ley tributaria sustantiva con Ley propia de cada tributo, noción que no debe reducirse a la de un texto o documento legal único, lo que equivale a decir que aquel silencio ha podido obviarse, después de la Constitución, si esta hubiera sido la intención de los legisladores, mediante un texto con fuerza o valor de Ley que incidiera en la materia tributaria de que se trata, de forma concreta.» (*Ibidem*, p. 18, fundamento jurídico 3.)

(99) *Ibidem*. Como ejemplo de Ley preconstitucional que «casualmente» contiene una habilitación, se menciona la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su disposición adicional 2.ª

se requiere Ley tributaria sustantiva, sino que es constitucionalmente inadmisib'le la «creación» de tributos por vía presupuestaria, con habilitación o sin ella.

Aun cuando no se alega la creación de impuestos a través de los artículos recurridos, el Tribunal Constitucional (100) no elude el examen del significado del término «modificación», y su distinción de la creación. Respecto del primero «cabén diversas interpretaciones, que van desde la muy estricta que quisiera asimilarlo a cualquier variación en no importa cuál de los elementos integrantes del tributo o, al menos, a cualquier variación que redunde en la deuda tributaria, hasta una interpretación muy lata, que concluyese en que la Constitución se refiere tan sólo a aquellas modificaciones que supongan un cambio total en la naturaleza del impuesto. No debemos conformarnos con esta última interpretación que significaría reconducir la modificación a la creación de tributos, cuando la Constitución se refiere a ambos como supuestos independientes».

Por otra parte, el Tribunal afirma que las restricciones del papel de la Ley de Presupuestos como vehículo de reformas tributarias no obstan «a un tratamiento de la Ley presupuestaria de mera adaptación del tributo a la realidad» o «adecuación circunstancial», entendiéndolo por tal todo aquello que «no afecta a la naturaleza del impuesto, pero tampoco desvirtúa ninguno de sus caracteres esenciales» (101). El Tribunal intuye que hay aspectos, los menos importantes, del tributo, que pueden modificarse sin necesidad de que exista una Ley tributaria sustantiva que lo autorice. Para argumentar jurídicamente esta posibilidad, no duda en inventar la categoría de la *mera adaptación*, como algo distinto de la creación y de la modificación. A nuestro entender, esta categoría, tal como está formulada, carece de base positiva en la Constitución. Tampoco se delimita de forma rigurosa, lo que explica el generoso y discutible uso que el Tribunal hace de ella, obviando así el requisito de la habilitación.

En síntesis, el Tribunal Constitucional limita el juego de la Ley tributaria sustantiva a la modificación de tributos a través de la Ley de Presupuestos, excluyendo:

---

(100) S. T. C. de 20 de julio de 1981, *BOE*, supl. cit., p. 15, fundamento jurídico 2.

(101) *Ibidem*, p. 16, fundamento jurídico 5; el Tribunal interpreta con generosidad esta categoría, obviando así el requisito de la previa habilitación por Ley sustantiva, admitiendo no *modificaciones*, sino *adaptaciones* al tributo (en terminología de la sentencia), *vid.* pp. 15 y ss.

— Por un lado, la creación de tributos, que el artículo 134.7 prohíbe en todo caso. A la creación han de equipararse «aquellas modificaciones que supongan un cambio total en la naturaleza del impuesto» (102).

— Por otro lado, la mera adaptación del tributo a la realidad, que puede llevarse a cabo en la Ley de Presupuestos sin necesidad de previa habilitación. Para distinguir estas adaptaciones de las modificaciones propiamente dichas, habrá que analizar si se desvirtúa alguno de los caracteres esenciales del tributo.

## 2. *Solución propuesta: necesidad de distinguir entre aspectos materiales y aspectos formales del tributo*

Parece conveniente reaccionar contra esta invención jurisprudencial, que podría, en gran medida, vaciar el artículo 134.7 de la Constitución, al calificar de «meras adaptaciones del tributo a la realidad» lo que en rigor son verdaderas modificaciones. Expresamente el Tribunal se refiere a «cualquier variación que redunde en la cuantía de la deuda tributaria» para excluir que se trate de una modificación. Se posibilita así el juego de la Ley presupuestaria como vehículo de reformas tributarias, aunque no exista habilitación por Ley tributaria sustantiva.

Esta solución hubiera sido quizá deseable *de iure condendo* pero no es la recogida en nuestra Constitución. Utilizando los criterios interpretativos, cuyo significado respecto al tema que nos ocupa ya hemos puesto de relieve, entendemos que el papel de la Ley tributaria sustantiva alcanza todo el Derecho tributario material, excepto la creación de tributos que expresamente se excluyen en el artículo 134.7, al prohibirla en todo caso.

Es decir, que el problema ha de ponerse, también aquí, en relación con la reserva de Ley en materia tributaria. Dado que la reserva de Ley tributaria abarca, según el tenor literal de los artículos 31.3 y 133.1 el establecimiento de tributos, todo lo que no sea establecimiento puede ser objeto de tratamiento en la Ley presupuestaria, sin necesidad de previsión alguna en la Ley tributaria sustantiva. En cambio, por lo que se refiere al establecimiento de tributos hay que distinguir entre su creación, que en ningún caso puede realizarse por la vía presu-

---

(102) El T. C. no precisa qué debe entenderse por naturaleza de un impuesto y en base a qué criterios apreciar cuándo se produce un cambio total de la misma.

puestaria, y su modificación, que sólo puede llevarse a cabo a través de la Ley de Presupuestos si existe un precepto habilitante adecuado.

Por tanto, para precisar el ámbito material en que se exige habilitación, hay que deslindar claramente la modificación de tributos de la creación de los mismos, por un lado, y de la materia no reservada a la Ley, por otro. Aquélla por estar vedada en todo caso al Presupuesto; ésta por no requerir habilitación.

a) El establecimiento de tributos, esto es, la materia reservada a la Ley, comprende la determinación del hecho imponible, de los sujetos pasivos, de los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria y, en general, de todos los aspectos materiales o sustantivos de la relación jurídica tributaria. El artículo 134.7 abarca, con los términos «creación» y «modificación», todo el establecimiento de tributos, o sea toda la materia tributaria sustantiva. Así se deduce del empleo conjunto de los diversos elementos interpretativos (literal, sistemático, histórico, sociológico y teleológico) ya desarrollados anteriormente. Se trata ahora de deslindar, dentro de la materia tributaria sustantiva, reservada a Ley, qué debe entenderse por creación y qué por modificación, ya que el efecto habilitante de la Ley sustantiva sólo puede operar respecto de esta última.

Hay que reconocer que de la redacción definitiva del artículo 134.7 de la Constitución no cabe deducir una línea interpretativa segura. La fisonomía de un tributo viene dada fundamentalmente por la definición de su hecho imponible y la determinación de los elementos subjetivos, temporales y cuantificadores de la deuda: ¿puede asimilarse el término modificación a cualquier variación en no importa cuál de los elementos integrantes del tributo, o sólo en alguno o algunos de ellos? Desde luego, no es admisible una interpretación tan lata que vacíe de contenido el término *creación*, al que la Constitución se refiere como un supuesto distinto de la *modificación* de tributos (103). Si la modificación fuese tan amplia que, de hecho, equivaliese a una creación estaríamos violando el mandato constitucional.

Desde un punto de vista *de lege ferenda*, hubiera sido preferible permitir únicamente la variación de los elementos determinantes de

---

(103) A. MANTERO SÁENZ apunta este temor, pues, «se tiene la impresión de que sólo el hecho imponible no puede ser objeto de modificación... y en consideración a los efectos económicos de los tributos, es lo mismo la creación de un nuevo impuesto con una alícuota del 2 por 100, que la elevación del tipo 2 al 4 por 100 de un impuesto ya existente» («Las Leyes de Presupuestos en su proyección tributaria», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 5, p. 108).

la cuantía de la deuda tributaria, pues «dentro del Derecho tributario material es posible hacer una política fiscal que se apoye fundamentalmente en el manejo de las tarifas, dejando inalterados los restantes elementos de la relación jurídico-tributaria. Las elevaciones o reducciones de los tipos de gravamen, en unos u otros impuestos, permiten que la política financiera se acomode a las fluctuaciones económicas y a las cambiantes exigencias que esos cambios traen aparejadas, sin necesidad de destruir un sistema jurídico tributario elaborado penosamente a la largo de años o de siglos» (104). Quizá sea posible interpretar el precepto constitucional en este sentido, pues una variación del hecho imponible puede suponer que la obligación tributaria nazca en razón de nuevos presupuestos de hecho, y un cambio de los sujetos pasivos puede suponer que la obligación nazca a cargo de nuevas categorías de ciudadanos, para los que en ese caso se *crea* un tributo.

b) Nos hemos referido ya a la creación y a la modificación de tributos, términos que, a nuestro entender, en el sentido en que se usan en el artículo 134.7, agotan toda la materia tributaria sustantiva, reservada a Ley.

Como es sabido, en materia tributaria no existe una reserva absoluta, sino relativa, en el sentido de que sólo se requiere Ley para regular los elementos fundamentales de la prestación establecida, pudiendo confiarse al Ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos. No se estima, por tanto, cubierta por el principio de legalidad la reglamentación de los aspectos *formales* de la relación jurídica tributaria. En este ámbito, no reservado a la Ley, entendemos que no es preciso habilitación para que opere la Ley de Presupuestos ya que si es posible la regulación por vía reglamentaria, *a fortiori* lo será por vía presupuestaria (105). No es necesario así, aparte de su

---

(104) E. SAINZ DE BUJANDA: «El Derecho, instrumento de política económica», en *Hacienda y Derecho*, II, 1962, p. 175. El uso que se ha hecho hasta ahora del artículo 134.7 se centra fundamentalmente en modificaciones de los elementos determinantes de la cuantía de la prestación.

(105) Este distinto tratamiento de los aspectos formales y materiales ya fue apuntado, antes de la redacción de la Constitución, por el profesor SAINZ DE BUJANDA, afirmando que «los ingresos... pueden manejarse eficazmente como instrumento de política económica mediante un dispositivo jurídico que separe las normas fundamentales del Derecho tributario material—delimitación de objetos impositivos, fijación de bases, determinación del devengo, prescripción de créditos y obligaciones—de las normas que integran el Derecho tributario formal o administrativo... sin necesidad de destruir el sistema jurídico tributario, elaborado penosamente a lo largo de años o de siglos...» (F. SAINZ DE BUJANDA: *El Derecho, instrumento de política económica*, cit., p. 175.)

dudosa base positiva, recurrir al concepto de «mera adaptación del tributo a la realidad» para fundamentar modificaciones introducidas a través de los Presupuestos en el régimen jurídico de los tributos. Son conformes a la Constitución algunas modificaciones realizadas sin habilitación, no porque sean adaptaciones y no modificaciones como afirma el Tribunal, sino por ser modificaciones de aspectos no sustantivos. El ámbito en que se requiere habilitación se reduce a las modificaciones de elementos materiales, quedando excluida la modificación de los aspectos formales o adjetivos del tributo.

Esta interpretación es congruente con el concepto de Ley tributaria sustantiva que hemos adoptado. Decíamos que con este término la Constitución se refería al tipo de norma a que está reservada la materia tributaria sustantiva. No puede extrañar ahora que fuera de este ámbito, en la materia no reservada a Ley, no sea necesaria la habilitación por Ley sustantiva.

Se plantean, sin embargo, algunos problemas. Por ejemplo, si una Ley ha regulado aspectos formales o administrativos del tributo resulta que, en el futuro, no podrán modificarse por reglamento, pero en virtud no ya del principio de reserva de Ley, sino del principio de jerarquía. ¿Tendrá que estar, en estos casos, habilitada la Ley Presupuestaria para modificar tales extremos? Creemos que la respuesta debe ser negativa, ya que la Ley de Presupuestos tiene la misma virtualidad jurídica que cualquier otra, es decir, que no ocupa una posición jerárquica inferior a las demás Leyes. Es cierto que cuando la Ley ha regulado una materia queda congelado el rango y, por tanto, no puede ser reglamentada por normas que carezcan de fuerza de Ley, pero éste no es el caso de la Ley Presupuestaria. El problema también puede plantearse a la inversa: si la Ley anual de Presupuestos entra a regular materias formales o adjetivas, ¿podrá ser derogada en esos aspectos por un futuro reglamento? Nos inclinamos, por las mismas razones que antes, por la respuesta negativa: la Ley de Presupuestos produce el mismo efecto de *congelación de rango* que cualquier otra Ley. En definitiva, la Constitución no da base para limitar los efectos o el contenido de la Ley presupuestaria acudiendo a criterios de jerarquía.

### 3. Otras cuestiones

Dentro de la temática del ámbito de las restricciones al contenido de la Ley de Presupuestos, se plantean otras cuestiones secundarias,

sobre las que el Tribunal no se pronuncia, por no ser objeto del litigio concreto que se le somete. Tales cuestiones son: a) modificaciones que supongan disminución de los ingresos tributarios; b) supresión de tributos a través de la Ley de Presupuestos; c) posibles restricciones en materia no tributaria.

a) Teniendo en cuenta el fundamento de la norma del artículo 134.7 de la Constitución, ¿qué ocurre si en la Ley de Presupuestos se reducen los tipos de gravamen, se amplían las exenciones, etc., sin autorización de la Ley tributaria sustantiva (incluso si tales modificaciones proceden de una enmienda para cuya tramitación ha dado su conformidad el Gobierno)? Tan modificación es la que supone disminución como la que supone aumento de los ingresos, pero las restricciones al derecho de enmienda sólo juegan respecto a esta última (106), ya que los parlamentarios se verán inermes frente a ella. Sin embargo, ambos tipos de modificaciones, en caso de incrustarse en la Ley presupuestaria, habrían de examinarse bajo una presión financiera y de urgencia, con riesgo de pasar inadvertidas frente a la gran mole de los Presupuestos, por lo que, de acuerdo con el tenor literal del precepto constitucional, parece adecuado exigir habilitación para llevar a cabo tanto unas como otras.

b) La Ley de Presupuestos no puede crear tributos, pero, ¿puede suprimirlos? Este supuesto no se menciona expresamente en la Constitución (107). Es preciso indagar, por tanto, si la supresión de tributos debe asimilarse a la creación o a la modificación, o, lo que es lo mismo, si puede llevarse a cabo cuando la Ley de Presupuestos esté habilitada para hacerlo, o no puede realizarse en ningún caso a través de dicha Ley.

---

(106) Si en el proyecto de Ley de Presupuestos se contiene algún precepto que suponga disminución de los ingresos, en virtud del artículo 134.6 de la Constitución, los parlamentarios no podrán presentar enmiendas que tiendan a aumentar esa disminución, pero sí que tiendan a suprimirla o mitigarla. En cambio, si en el articulado se prevé alguna modificación que implique aumento de los ingresos los parlamentarios no pueden presentar enmiendas tendentes a atenuar o suprimir ese aumento.

(107) No se puede sostener que, dado el silencio de la Constitución, la Ley de Presupuestos puede suprimir tributos sin necesidad de habilitación, pues si para una modificación tal como ampliar las exenciones, etc., ésta es necesaria, *a fortiori* lo será para la supresión total del tributo.

Ver A. MANTERO SÁENZ: *Las Leyes de Presupuestos en su proyección tributaria*, cit., p. 105, quien no cree que «este tipo de modificación vaya a ser objeto de autorización en las llamadas Leyes sustantivas».

Hay que tener en cuenta el distinto alcance, ya mencionado, de las limitaciones al derecho de enmienda respecto a la creación y respecto a la supresión, ya sea ésta total o parcial (introducción de exenciones subjetivas y objetivas, etc.). Además, el tenor literal del artículo 134.7 permite entender que sólo se prohíbe indiscriminadamente la creación. Por tanto, dentro de la materia tributaria sustantiva, la Ley de Presupuestos puede modificar tributos si está habilitada para ello, y esta modificación puede ser tan profunda que suponga incluso la supresión del tributo. Lo único que, en nuestra opinión, se veda en todo caso es la creación o modificaciones tan intensas que puedan equipararse a ésta (extensión del hecho imponible a nuevos supuestos, ampliación del ámbito de los sujetos pasivos, etc.).

c) La restricción del alcance material de la Ley de Presupuestos viene referida, en el texto constitucional, únicamente a la materia tributaria por razones históricas, ya que ha sido frecuente operar por vía presupuestaria reformas tributarias sustanciales, y por la afinidad de dicha materia con el contenido propio del Presupuesto.

Cabe preguntarse si el artículo 134.7 es una excepción a la regla según la cual la Ley presupuestaria puede regular, como las demás leyes, cualquier materia, o bien es expresión de un principio más general en virtud del cual el procedimiento presupuestario sólo es apto para la materia presupuestaria. ¿Es posible, por ejemplo, dictar a través de esta Ley una autorización para emitir deuda pública? ¿No sería eso aprovechar las características específicas del presupuesto, procedimentales, de urgencia, para regular materias de otra índole? En base a una interpretación teleológica, podría sostenerse que, dado que existe el mismo fundamento, la restricción, prevista en la Constitución únicamente para la materia tributaria, es extensible a todas las materias reservadas a Ley. Pero eso supondría forzar excesivamente la letra del artículo 134.7 e iría en contra de nuestros antecedentes legislativos, por lo que parece preferible entender que la limitación prevista en el precepto citado se refiere «a la materia tributaria, pero no a ninguna otra» (108).

La cuestión se ha planteado especialmente respecto al gasto, ya que la Constitución italiana, que ha influido en la nuestra, prohíbe a la Ley de Presupuestos establecer no sólo nuevos tributos, sino también

---

(108) C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *La Constitución española y el Presupuesto del Estado*, cit., p. 28.

nuevos gastos (109). En nuestra doctrina se ha manejado el artículo 133.4 (110) del texto constitucional en este sentido. Entendemos, por las razones antes expuestas, que no hay base para limitar el contenido posible de la Ley presupuestaria en materias distintas de la tributaria. Nótese, además, que si el Gobierno intenta aprovechar la circunstancia del voto anual de los Presupuestos para introducir nuevos gastos, cosa frecuente, los parlamentarios conservan intacto su derecho de enmienda para intentar disminuir o suprimir (111) los créditos presupuestarios correspondientes.

#### V. REQUISITOS DE LA LEY TRIBUTARIA SUSTANTIVA Y DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A SU AMPARO

El posible atentado a la buena ordenación de la Hacienda Pública que puede suponer la utilización de los Presupuestos para introducir innovaciones en el régimen jurídico de los tributos, a través de un procedimiento en que los poderes de las Cámaras se ven notablemente mermados, hace conveniente precisar los requisitos y los límites con que puede acudir a esta vía:

a) Es necesario, en primer lugar, que exista *habilitación*, en un precepto adecuado (esto es, en una norma que reúna los requisitos determinantes del concepto de Ley tributaria sustantiva), de modo que quede suficientemente explicitada la voluntad del órgano legislativo. El Tribunal Constitucional reconoce este requisito, pero dando, como vimos, un significado distinto del que hemos propuesto a la expresión Ley tributaria sustantiva.

(109) Quizá influido por la Constitución de su país, Andrea Amatucci considera aplicable el artículo 134.7, por analogía, también a los gastos («La finanza publica nella Costituzione spagnola del 1978», en *Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin.*, diciembre, 1980, pp. 546-7). Sobre el distinto alcance de la restricción prevista en la Constitución italiana, respecto a los ingresos y respecto a los gastos, *vid.* GIUSEPPE IANNITTO: *Limiti costituzionali...*, cit., pp. 181 y ss., quien llega a afirmar que la prohibición de nuevos gastos «puede parecer excesiva» (*ibidem*, p. 169); en nuestra doctrina, F. ESCRIBANO LÓPEZ, dentro de su «enfoque funcional», considerando la función de aprobación de los presupuestos como distinta de la función legislativa, entiende que «el acto del Presupuesto no podrá crear gasto. O mejor, en sede de aprobación de Presupuestos no se podrá modificar la legislación que servía de fuente a la creación del gasto. El tema se plantea en el conocimiento del margen de decisión que estas fuentes permitan» (*Presupuesto del Estado y Constitución*, cit., p. 278).

(110) Dicho artículo dispone que «las Administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes».

(111) El artículo 134.6 de la Constitución sólo exige la conformidad del Gobierno para tramitar enmiendas que supongan «aumento de créditos...», pero no para las que supongan disminución de los mismos.

b) En segundo lugar, es necesario que, tanto la habilitación como el precepto dictado a su amparo, se circunscriban al ámbito de las modificaciones tributarias, sin que puedan afectar a la creación de tributos, con las salvedades ya expuestas respecto a los elementos adjetivos del tributo. También aparece recogido este requisito en la sentencia que comentamos, aunque distinguiendo la «modificación» de la «mera adaptación del tributo a la realidad», lo que carece de base positiva, como ya hemos puesto de relieve.

c) Además, la habilitación ha de establecerse *para aspectos concretos de un tributo determinado*. Quedan prohibidas las autorizaciones para modificar indiscriminadamente los tributos, ya que una norma de este tipo supondría vaciar de contenido la disposición del artículo 134.7, que es de rango superior (112). Es cierto que esta no es la manera más adecuada para conseguir la uniformidad de los distintos preceptos habilitantes (113), pero permitir genéricamente la modificación de cualquier tributo en la Ley de Presupuestos supondría, de hecho, derogar la Constitución.

El Tribunal se refiere expresamente a este requisito de contenido de la Ley tributaria sustantiva, al entender por tal la que «regula los elementos concretos de la relación tributaria, *eludiendo cualquier generalización*». Y más adelante afirma que «una Ley que autorizara a la de Presupuestos la modificación indiscriminada de los impuestos... enervaría la disposición constitucional a cuyo estudio procedemos» (114). Es posible, incluso, pensar que al emplear la expresión

(112) Como hemos afirmado, el artículo 134.7 viene a reservar a la Ley las posibles autorizaciones para modificar tributos por la vía presupuestaria. No cabe deslegalizar esta materia, pues se trata de una facultad que la Constitución atribuye directamente al Parlamento, lo que implica la necesidad de que sea éste quien autorice, en cada tributo concreto, las posibles modificaciones, determinando además al ámbito en que éstas podrán producirse. *Vid.* la S. T. C. de 16 de noviembre de 1981, cit., BOE, supl. cit., p. 7, fundamento jurídico 4.º, que, aunque se pronuncia respecto a un tema distinto, mantiene estos mismos criterios.

(113) F. ESCRIBANO LÓPEZ entiende «que nos encontramos con una posibilidad abierta en la Constitución de que la legislación ordinaria cree las propias condiciones de modificabilidad. Al menos se ha de admitir que la técnica de creación de normas sobre la normación en el ejercicio de la función legislativa ordinaria no es el mejor sistema para la defensa de un principio de coherencia, similitud de régimen de garantía y uniformidad de los procedimientos de creación y modificación normativos» (*Presupuesto del Estado y Constitución*, cit., pp. 275-6); A. MANTERO SÁENZ considera conveniente que, con carácter general, la Ley General Tributaria acogiera la cláusula de autorización de modificación en las Leyes Presupuestarias, que ya puede estimarse de estilo, y que merecería una redacción, en el aspecto formal, que fuera uniforme (*Las Leyes de Presupuestos en su proyección tributaria*, cit., p. 101).

(114) S. T. C. de 20 de julio de 1981, BOE, supl. cit., p. 15, fundamento jurídico 3.

Ley tributaria *sustantiva* lo que la Constitución trata de prohibir son las autorizaciones genéricas, inconcretas o apurando el término «no sustantivas» (115).

d) Como afirma el Tribunal Constitucional, no cabe omitir, en el caso de modificaciones tributarias introducidas en los Presupuestos al amparo de una Ley tributaria *sustantiva* «los imperativos del artículo 31.1 de la Constitución, que, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad» (116).

En consecuencia, el Tribunal examina la naturaleza y alcance de las modificaciones introducidas a través de la Ley de Presupuestos impugnada, con objeto de inferir si son de tal intensidad que afecten al conjunto del sistema desde la perspectiva de los principios a que nos hemos referido. Pero aunque esas reformas fueran indiferentes a la luz de aquellos principios, su inconstitucionalidad «podría derivarse de la circunstancia de haberse producido una modificación imprevista en los términos del artículo 134 7» (117).

e) Dado que el fundamento de la posibilidad de modificar tributos a través de la Ley de Presupuestos es facilitar el uso ponderado del sistema tributario, mediante la adecuación de los que sea preciso para realizar la política económica que reclame cada momento, en cooperación del Ejecutivo y las Cortes Generales, las modificaciones introducidas por esta vía al amparo de una Ley tributaria *sustantiva* tienen carácter fundado (118), es decir, que atendidas las razones socioeconómicas concurrentes no pueden exceder «de la finalidad de realización concreta de la política económica» (119). Este requisito se menciona a veces expresamente en el precepto habilitante, pero,

(115) A. MARTÍNEZ LAFUENTE: *Ley de Presupuestos e inconstitucionalidad*, cit., página 82.

(116) S. T. C. cit., p. 16, fundamento jurídico 4.

(117) S. T. C. cit., p. 16, fundamento jurídico 5.

(118) Ello no supone que hayan de expresarse en la Ley de Presupuestos las concretas razones de política económica en que se basa cada modificación. Dentro de la documentación anexa que enumera la regla 3.ª del artículo 54 de la L. G. P. se incluye un informe económico, que es el lugar adecuado para desarrollar los motivos que justifican las modificaciones tributarias que se proponen, y facilitar el examen de las mismas por las Cortes. Una vez aprobados los Presupuestos, es el Tribunal Constitucional el órgano que tiene encomendada la declaración de inconstitucionalidad de las modificaciones que no responden a razones de política económica.

(119) S. T. C. cit., BOE, supl. cit., p. 17, fundamento jurídico 8, *in fine*.

aunque no sea así, ha de cumplirse en todo caso, pues deriva directamente del espíritu y la finalidad del artículo 134.7 de la Constitución (120).

f) Por último, se plantea el problema del ámbito temporal de las modificaciones introducidas en los tributos, al amparo de una Ley sustantiva, a través de la Ley anual de Presupuestos. De la Constitución no deriva limitación alguna en este sentido, pues el principio de anualidad (121) que el artículo 134.2 consagra, ha de entenderse referido únicamente a los ingresos previstos y a los gastos autorizados en la Ley de Presupuestos. Por tanto, las modificaciones tributarias pueden tener carácter permanente (122), salvo que la ley habilitante sólo autorice modificaciones con efectos durante el período de vigencia de los Presupuestos (123). Cosa distinta es que sea o no deseable la inclusión de preceptos permanentes en una Ley anual, que se aprueba con premura y a través de un procedimiento especial. Es particularmente incorrecto, aunque frecuente, la repetición de un mismo precepto, año tras año, para hacer permanentes modificaciones que sólo están autorizadas durante el período anual de vigencia del Presupuesto.

## VI. CONCLUSIONES

La doctrina que el Tribunal Constitucional establece, en su sentencia de 20 de julio de 1981, en torno a la noción de Ley tributaria sustantiva, aunque sumamente clarificadora en su conjunto, no es,

(120) Un examen del generoso uso hecho por el Gobierno de la posibilidad de modificar tributos, a través de la Ley de Presupuestos para 1981, con referencia a las finalidades, confesadas o no, que el Gobierno ha perseguido al introducir estos cambios, en J. J. FERREIRO LAPATZA: «Modificaciones fiscales de la Ley de Presupuestos para 1981: un supuesto de política legislativa», en *Homenaje al profesor Alfonso Otero*, Santiago de Compostela, 1981, pp. 431 y ss.

(121) *Vid.*, por todos, sobre este principio, A. RODRÍGUEZ BEREJO: *La Ley de Presupuestos en la Constitución española de 1978*, cit., pp. 210 y ss.

(122) A. MANTERO SÁENZ considera «una tradición la de que los preceptos contenidos en el articulado de la Ley de Presupuestos se refieran solamente al ejercicio mismo de aplicación del Presupuesto y... este principio es aplicable también a las modificaciones que dentro de cada articulado se realicen en los tributos...», aunque este principio «ha sido incumplido normalmente y la Ley de Presupuestos parece que va a convertirse, en cuanto a las modificaciones tributarias, en una Ley tributaria más, cuyo debate y control escapan a la Comisión de Hacienda». (*Las Leyes de Presupuestos en su proyección tributaria*, cit., p. 105.)

(123) En el caso de prórroga automática de los Presupuestos del ejercicio anterior, a que se refiere el artículo 134.4 de la Constitución, entendemos que también se amplía la vigencia de las cláusulas tributarias contenidas en los Presupuestos hasta la aprobación de los nuevos.

en nuestra opinión, enteramente correcta. Esto es consecuencia de la deficiente e imprecisa redacción del artículo 134.7 y de no haber tenido suficientemente en cuenta la relación existente entre este precepto y los demás de la Constitución, especialmente los que consagran la reserva de Ley en materia tributaria. En concreto, resulta criticable el concepto que el Tribunal mantiene de este tipo de normas, por un lado, y la afirmación de una tercera categoría (la adaptación de los tributos a la realidad), al lado de las que la Constitución consagra (creación y modificación), por otro.

En el fondo, el concepto de Ley tributaria sustantiva que el Tribunal ofrece no está tan lejos, como puede parecer, del que aquí se mantiene. Admitido que los adjetivos «tributario sustantivo» se emplean en su significado técnico preciso, esto es, haciendo alusión a los aspectos esenciales del tributo, el Tribunal los predica del contenido concreto de cada Ley, mientras que nosotros entendemos preferible referirlos al contenido posible de cierto tipo de Leyes.

Leyes tributarias sustantivas serán, pues, las Leyes aptas para regular la materia tributaria sustantiva, es decir, las Leyes ordinarias (de Pleno o de Comisión), y los Decretos legislativos, si hay base suficiente en la Ley delegante para que contengan un precepto habilitante de este tipo. Quedan excluidos, aparte de la propia Ley de Presupuestos, como es obvio, las Leyes orgánicas, los Decretos-leyes y los Reglamentos.

Por lo que se refiere al ámbito material en que se requiere habilitación por Ley sustantiva, rechazamos la posibilidad de excluir lo que el Tribunal denomina «adaptaciones» del tributo a la realidad. La admisión de esta categoría puede servir de base para encubrir modificaciones de aspectos sustanciales del tributo, sobre todo si se interpreta con la generosidad con que lo hace el Tribunal en esta sentencia. Del espíritu de la Constitución se deduce que toda norma que afecte al aspecto sustantivo de los tributos, o es creación, o es modificación, entendidos estos términos en el sentido del artículo 134.7. Sólo es admisible incidir en la materia tributaria a través de la Ley de Presupuestos cuando se trate de una modificación (y haya habilitación en la norma adecuada) o cuando se trate de los aspectos adjetivos del tributo, sin necesidad, en este último caso, de autorización previa.

