



REVISTA DE DIREITO PÚBLICO

Edição da EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

MANESCO,
RAMIRES,
PEREZ,
AZEVEDO
MARQUES
SOCIEDADE DE ADVOGADOS

ÇÃO DISTR. LIVROS
R. Tabatinguera, 140-15. and.-conj. 1518
Fone: 35-0392
São Paulo - CEP 01020

ANO VI

Julho-Setembro de 1973

Nº 25

Fundador: Ataliba Nogueira

Diretores: Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello

Diretores responsáveis: Nelson Palma Travassos e Álvaro Malheiros

Diretor da Redação: Arnaldo Malheiros

Conselho de Orientação: Ataliba Nogueira, Cândido Motta Filho, Fábio Monteiro de Barros, Hely Lopes Meirelles, Joaquim Canuto Mendes de Almeida, Josaphat Marinho, José Cretella Júnior, Lauro Malheiros, Lourival Vilanova, Luiz Pinto Ferreira, M. Seabra Fagundes, Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Miguel Reale, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, Pontes de Miranda, Raul Machado Horta, Ruy Cirne Lima, Vicente Marotta Rangel, Victor Nunes Leal.

Comissão Editorial: Alcides Jorge Costa, Antônio de Pádua Nunes, Celso Seixas Ribeiro Bastos, Dalmo de Abreu Dallari, Edison Josué Campos de Oliveira, Eduardo Domingos Botallo, Elizabeth Nazar, Fernando Antônio Albino de Oliveira, Francisco Octávio de Almeida Prado, José Afonso da Silva, José Camps, José Manuel de Arruda Alvim Netto, José Nabantino Ramos, Luiz Carlos Bettiol, Marco Aurélio Greco, Paulo de Barros Carvalho, Pedro Luciano Marrey Júnior, Pérsio Oliveira Lima, Roberto Campos Andrade, Roberto Rosas, Sônia Corrêa da Silva, Walter Barbosa Corrêa.

Redação e administração: Rua Conde do Pinhal, 78
Tels. 37-8689 e 37-9772.

Registrada no Departamento de Polícia Federal sob n. 256. P. 209/73

Os colaboradores da RDP gozam de inteira liberdade de opinião, respondendo pelos conceitos emitidos em trabalhos assinados.

ASSINATURAS

Rua Conde do Pinhal, 78 (Livraria Revista dos Tribunais) —
Tel. 37-8689.

Valores e correspondência devem ser enviados à

EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS



EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY TRIBUTARIA Y LAS NUEVAS TÉCNICAS PRESUPUESTARIAS

JOSÉ LUIZ PÉREZ DE AYALA

Profesor de la Facultad de Derecho de la
Universidad Autónoma de Madrid

INTRODUCCIÓN

En el año 1970 se celebraron, en la Escuela Nacional de Administración Pública de España, unas Jornadas dedicadas a examinar los problemas que plantearía la aplicación a nuestro país de las nuevas técnicas presupuestarias.

El debate se centró fundamentalmente en el presupuesto por programas y los problemas conexos con el mismo. Siendo de señalar que las ponencias y comunicaciones presentadas trataron tanto de los aspectos económicos, como de los jurídicos.

En una perspectiva jurídica, aproveché, entonces, para estudiar las repercusiones que la implantación del presupuesto por programas podría tener sobre los principios de reserva de Ley Tributaria y legalidad presupuestaria, tal como están hoy regulados en el Derecho Constitucional y constituido de varios países, entre ellos, España.

Partiendo de aquel trabajo inédito, una reflexión posterior sobre el tema me ha hecho ratificarme y actualizar las conclusiones a que en él llegaba. Y quiero aprovechar la oportunidad que se me brinda de colaborar en esta colección en homenaje al gran profesor y amigo desaparecido Gomes de Sousa, para dar a la luz

las páginas que siguen sobre un tema que me parece necesitado de elaboración, en la esperanza de que resulte de interés para los lectores brasileños, al tiempo que agradezco, con esta modesta aportación, el amable ofrecimiento de los editores de esta revista.

I — Planteamiento general del tema

El propósito de estas páginas es reflexionar, desde una nueva perspectiva, sobre un viejo tema: si las técnicas presupuestarias basadas en la necesidad de concebir el Presupuesto más como un instrumento de programación económica, que como puro estado contable de ingresos y gastos a disposición del ejecutivo para la cobertura de las necesidades públicas, exigen revisar el principio de reserva de ley en materia tributaria, o, al menos, su eficacia y operatividad.

A los fines de esta exposición, haremos de recorrer un camino que se resume en los siguientes puntos:

— Primeramente, habremos de aludir a la pretendida colisión existente entre el principio de legalidad presupuestaria, y las concepciones modernas del Presupuesto como instrumento de programación y de política económica.

— En segundo lugar, y una vez resuelta la anterior cuestión, se precisa exami-

nar las relaciones existentes entre el principio de legalidad presupuestaria y el principio de reserva de ley en materia tributaria.

— Como conclusión y corolario a las dos consideraciones anteriores, necesitaremos abordar el tema de la relación existente entre la concepción del Presupuesto como instrumento de programación económica y el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Esta programación, en tres tiempos, de nuestro estudio, se justifica así: Antes de abordar lo que constituye núcleo específico del trabajo, es decir el tercer punto (relaciones entre la concepción del presupuesto como instrumento de programación económica y el principio de reserva de ley en materia tributaria) es preciso clarificar los conceptos y las relaciones previstas en los dos primeros apartados de la investigación, de acuerdo con el enunciado que acabamos de formular.

II — Legalidad presupuestaria y concepción del Presupuesto como instrumento de programación económica

Es un lugar común, en la doctrina moderna, señalar que existe una colisión entre los principios clásicos del derecho presupuestario, construidos al servicio del Presupuesto como instrumento de control del poder legislativo sobre el ejecutivo, de una parte; y de otra, las exigencias de actividad y eficacia que plantea la concepción del Presupuesto como instrumento de política económica.

Suele afirmarse que preceptos como los contenidos en los artículos 40 y 41 de la Ley española de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911, son incompatibles con la agilidad que la ejecución de los planes de desarrollo económico requieren, y la dinámica de la coyuntura demanda.

En general creo que este problema no ha sido adecuadamente abordado, en la medida en que se suele tratar, con un criterio homogéneo, tanto para el presupuesto de ingresos como para el presu-

puesto de gastos. En mi opinión, y esta será, la línea maestra del argumento que sigue, la pretendida colisión no se presenta, en modo alguno, bajo términos comparables, en relación con uno y otro presupuesto. Y si bien es posible afirmar que existe colisión entre el principio de legalidad presupuestaria, en materia de gastos públicos, con una libertad de acción del ejecutivo al servicio de los programas y planes económicos, creo poder adelantar, desde ahora, que tal colisión no existe cuando del presupuesto de ingresos públicos, y concretamente del de ingresos tributarios, se trata.

Para aclarar el por qué de esta distinción fundamental, es preciso recordar la distinción entre el principio de legalidad presupuestaria y el principio de reserva de ley en materia tributaria, labor que acometemos seguidamente.

III — Principio de legalidad presupuestaria y principio de reserva de ley en materia tributaria

Como es sabido las relaciones entre estos dos principios se abordan de diversa manera en la doctrina, porque la postura a adoptar depende de la que previamente se haya tomado con referencia a dos cuestiones conexas. a) El carácter "temporal" o "permanente" de los tributos y de las leyes que los crean y regulan. b) La naturaleza jurídica del Presupuesto.

a) En efecto, es conocido que en aquellos periodos históricos en los que se mantenía el principio de la "temporalidad" del tributo, se reconocía a la ley que aprobaba el Presupuesto un efecto jurídico tal, que el derecho del Estado a exigir y recaudar el Impuesto tenía su fuente en el Presupuesto, y no en leyes tributarias "permanentes", independientes y anteriores a él. Hoy, cuando ya hace mucho tiempo que se reconoce que las leyes que crean regulan los tributos son independientes de la Ley del Presupuesto y su vigencia está desconectada de la duración de este último, la doctrina está de acuerdo que el derecho al tributo tiene su fuente

en aquellas leyes tributarias y no en la Ley del Presupuesto.¹ La obligación de pagar el tributo nacerá a consecuencia de la realización de un hecho que coincide con el tipificado en las Leyes tributarias como hipótesis de incidencia de aquel. Y los elementos esenciales del tributo estarán definidos en la correspondiente Ley Tributaria y no en la Ley del Presupuesto.^{1-bis}

Ya se comprende que, desde esta perspectiva, se va a producir, lógicamente, una bifurcación del principio de legalidad financiera, en dos principios netamente distinguidos: El de reserva de Ley en materia tributaria, de una parte, y, de otra, el de legalidad presupuestaria. El primero afectará a la creación y regulación de los tributos por una Ley, que en virtud del planteamiento apuntado no se identifica con la del Presupuesto, sino que es independiente de ella. Por el contrario, el segundo principio solamente se refiere a la aprobación y ejecución del Presupuesto como tal, que no contiene ya la creación y regulación de los tributos que figuran en su estado de ingresos.²

b) Por otro lado, y es preciso señalarlo así, la bifurcación aludida se opera en

1. En contra, y de una forma casi unánime, la doctrina francesa, donde el principio de anualidad presupuestaria en materia de autorización de ingresos conserva plena vigencia. No es que en la ley presupuestaria se encuentre la fuente de las obligaciones tributarias correspondientes, pero sin dicha ley no puede hacerse efectiva la legislación tributaria preexistente.

1-bis. En la práctica suele ocurrir que la ley por la cual se aprueba el Presupuesto, integra, además, una parte articulada en la que se introducen modificaciones tributarias. Pero esta parte articulada, per sé, no es la Ley del Presupuesto, aún cuando pueda aprobarse conjuntamente con el Presupuesto y encuadrada formalmente dentro de aquella.

En el texto no entramos, por otro lado, a determinar, si basta la realización del hecho imponible para que nazca la obligación tributaria o, además, sea precisa la existencia del acto de liquidación.

2. Esta bifurcación ha sido puesta de manifiesto, recientemente, con especial claridad por Rodríguez Beveijo: "El Presupuesto del Estado", Madrid, Tecnos 1970, páginas 167 y siguientes. A esta obra y lugar nos remitimos también para un más amplio desarrollo del argumento que sigue a continuación.

virtud de unas determinadas tesis sobre la naturaleza jurídica del Presupuesto del Estado. Una poderosa corriente doctrinal viene sosteniendo, a nuestro juicio con acierto, que el Presupuesto del Estado no tiene el carácter de Ley (material)^{2-bis} en relación con el presupuesto de ingresos, sino tan solo en lo que al presupuesto de gastos se refiere. En íntima conexión con el anterior problema, se afirma que mientras el estado de gastos constituye una verdadera autorización al poder ejecutivo para la realización de los mismos por los conceptos y cuantías especificados presupuestariamente, el presupuesto de ingresos en un mero cálculo o previsión numérica de los ingresos a recaudar, mediante la aplicación de unas leyes que ya existían en el momento de aprobarse el Presupuesto.

En el Derecho español — por ejemplo — esta tesis se apoya, sustancialmente, en una interpretación sistemática del artículo 20 de la Ley General Tributaria, en relación con el artículo 33 de la Ley de Administración y Contabilidad de 1.º de julio de 1911. Y en el hecho de que no existe, en nuestra normativa constitucional, ningún precepto que (a diferencia de lo que ocurría, por ejemplo, con las constituciones decimonónicas hasta 1869, y la de 1931) condicione el derecho a la exigencia y recaudación de los tributos, creados y regulados por las leyes correspondientes, a la aprobación del Presupuesto. Ciertamente, el único precepto que, en nuestro ordenamiento positivo vigente podría contradecir esta interpretación es el contenido en el artículo 3.º, párrafo 1 del Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968, que por tener su antecedente en el artículo 2.º del Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948, constituye un claro (y no infrecuente) caso de mimetismo normativo de un precepto que no puede contradecir la interpretación anteriormente manifestada, máxime después de la aprobación del referido artículo 20 de la Ley General

2-bis. Sería preferible prescindir de esta terminología, pues la distinción entre leyes en sentido material y formal esta en crisis.

Tributaria, que no puede derogarse con un precepto de rango reglamentario. 3

A esta interpretación no es obstáculo el artículo 10 de la Ley de Las Cortes Españolas cuando (en su apartado a) reserva al pleno de las mismas la aprobación de los Presupuestos. Por el contrario, avala la interpretación mantenida, ya que separa netamente, de una parte, esta competencia específica de las Cortes, de la relativa a la aprobación del Régimen Tributario (que se contiene en el apartado c). Y si bien es cierto que, como se ha afirmado, de acuerdo con dicho artículo 10 la Ley de Presupuestos es ley, tanto para los gastos como para los ingresos, sería tan solo en cuanto a su forma de aprobación, aspecto este (que el Presupuesto es una ley formal) que no se pone en duda ni se niega en la tesis que venimos siguiendo. 4-bis

3. El artículo 20 de la Ley General Tributaria dice que: "Las normas tributarias entrarán en vigor con arreglo a lo dispuesto en el artículo 19 del Código Civil, y serán aplicadas durante el plazo determinado, o indefinido, previsto en la respectiva ley, sin que precisen de ser revalidadas por ley presupuestaria o por cualquiera otra".

Frente a la tesis que se deriva de este artículo, y sostenida en el texto, se alzan, sin embargo, voces autorizadas. Así, por ejemplo, la de González García (E.): "Naturaleza jurídica de la legge del bilancio nel diritto spagnolo", in "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle finanze", 1968, I, págs. 110 y sexta. De acuerdo con la tesis de este último, la legislación tributaria tendría una condición de eficacia en la aprobación del estado de ingresos del Presupuesto. En parecido sentido se han pronunciado en la doctrina española, Gutiérrez del Alamo, Carretero, etc.

4. Cabe repetir aquí la observación de la nota (2-bis). La distinción en sentido material y formal carece de sentido, y lo que es más, de efectos jurídicos. El artículo 5º C.C. es ilustrativo a este respecto. El mismo Bereijo se ha visto obligado a negar toda eficacia a esa distinción.

4-bis. Esta tesis ha sido seguida, entre nosotros por Sainz de Bujanda (E.): "La réforme du budget espagnol", en "Revue de science et législation financière", 1951. Asimismo, han sostenido tesis semejantes otros autores; véase por todos el trabajo citado de Rodríguez Bereijo.

En general, para un resumen de esta cuestión en la literatura internacional puede consultarse el capítulo III de la excelente obra de Amatucci: "Funzione e disciplina del bilancio dello stato", Nápoles, 1970.

El corolario de esta postura, respecto del tema que aquí nos interesa, es claro: Desde el momento en que se niegue al Presupuesto, en su estado de ingresos, el carácter de ley, en sentido material, y no se admita que afecta a la eficacia de las leyes tributarias, es evidente que el principio de legalidad presupuestaria, en materia de ingresos, queda separado del principio de reserva de ley en materia tributaria, e, incluso, difuminado; hasta el punto de que la doctrina más moderna llegue a hablar de que, en un sentido material, el Derecho presupuestario es un Derecho de los gastos públicos, y que el principio de legalidad presupuestaria solo tendría, probablemente, existencia en relación con estos últimos, mientras que, para los ingresos de carácter tributario, regiría el principio de reserva de ley recogido en el artículo 9 del Fuero de los Españoles, según el cual solo podrá exigir-se tributos con arreglo a una ley votada en Cortes.

En la medida en que se adopte esta conclusión, es evidente que los problemas relativos a la legalidad presupuestaria, y las infracciones de la misma, no afectarán al principio de reserva de ley en materia tributaria, que queda así configurado como independiente. Y que, en consecuencia, las infracciones de preceptos tales como los artículos 40 y 41 de la Ley española de Administración y Contabilidad, u otras que afecten a la legalidad presupuestaria, deben considerarse limitadas al Derecho del gasto público y no inciden en el campo del Derecho Tributario ni sobre la observancia de su principio de reserva de ley.

Esta afirmación permite introducirnos en un desarrollo ulterior del problema.

IV — Concepción del Presupuesto como instrumento de programación económica y principio de reserva de ley tributaria

El ejemplo del Derecho español, o de otro Derecho nacional inspirado en criterios similares, si se le interpreta en la forma que hemos venido haciéndolo, con-

duce, pues, a la conclusión de que no hay una conexión directa e inmediata entre las infracciones a la legalidad presupuestaria y el principio de reserva de ley tributaria, dada la bifurcación trazada entre ambos principios.

Podemos, ahora, presentar el problema con mayor profundidad, al formular algunas interrogantes de interés.

1. La primera, ha de ser la de formular un juicio valorativo, de lege ferenda, sobre la situación jurídica que hemos venido analizado en las páginas precedentes. ¿Es conveniente esa bifurcación del principio de reserva de ley tributaria y el de la legalidad presupuestaria? ¿No sería más conveniente volver a fórmulas que vinculasen ambos principios y los integrasen dentro de un criterio amplio de legalidad presupuestaria, que afectara también a la eficacia de las leyes tributarias "permanentes" y anteriores, y de duración temporal más amplia que la del Presupuesto?

Para responder a esta pregunta hemos de plantearnos, siquiera sea brevemente, los fundamentos del principio de reserva de ley en materia tributaria.

Estos fundamentos son de diversa naturaleza.

a) En primer lugar, puede establecerse una fundamentación histórico-política, en la medida en que en un determinado momento histórico el soberano, en el que reside el poder de establecer impuestos, suele ejercitarlo para los impuestos indirectos, pero en lo que a los impuestos directos se refiere, en principio, por razones de conveniencia política, solicita el consentimiento de los súbditos, encontrándose, aquí, el origen histórico-según opinión extendida — del Parlamento.⁵

5. Es imposible citar en este lugar la literatura que sobre estos problemas se ha escrito. Entre la específicamente tributaria, y dentro de la doctrina española, puede encontrarse una interesante síntesis en: Sainz de Bujanda: "Hacienda y Derecho", I, y Villar Palasí: "Fisco Versus Administración": La teoría nominalista del Impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas. "Revista de Administración Pública", n. 24, págs. 11 y sigts.

b) Puede encontrarse, además, una base jurídico-política, ligada a los conceptos de soberanía y supremacía tributaria. En este sentido, ya no es una pura situación de hecho política, sino toda una doctrina jurídica, la que ha asignado al Parlamento el poder de establecer impuestos, considerándole, en consecuencia, el órgano con supremacía tributaria, titular, por tanto, del ejercicio de la soberanía fiscal.⁶

Esta concepción se empieza a elaborar doctrinalmente a partir del siglo XIV en Inglaterra y, más tarde, se consagrará plenamente con el llamado "Estado de derecho" y el constitucionalismo, en el Estado parlamentario. Orlando, en magistral estudio, hizo ya notar que a consecuencia de la doctrina de división de poderes de Montesquieu, existe una injustificada corriente doctrinal (en la que se refiere a otros escritores ingleses y franceses) que llega, incluso, a potenciar a las cámaras de representantes de los ciudadanos, es decir al poder legislativo, como el verdadero y auténtico poder soberano.

Con lo cual considerándose la creación de tributos una manifestación de la soberanía política, a este órgano se atribuyó dicho poder.⁷

Debe señalarse que en esta justificación jurídico-política se pueden observar diversas matizaciones. Así, por ejemplo, se puede concebir la misma como un principio de auto-imposición, que parece ser la predominante antes del moderno constitucionalismo, o se puede ensamblar esta fundamentación dentro de la teoría de división de poderes aludida, como una consecuencia de la atribución a las cámaras del poder legislativo, que llevaría a atribuirles también el poder tributario, en la medida en que los tributos han

6. Para un planteamiento más amplio sobre este tema vease, por ejemplo, Sainz de Bujanda, "Hacienda y Derecho", I, lugar citado.

7. Es de hacer notar que en otras épocas históricas y dentro de otras concepciones histórico-políticas (por ejemplo, la que corresponde al Estado absoluto, la supremacía tributaria, el poder de establecer tributos, corresponde al soberano). (Cf. Sainz de Bujanda, op. cit.).

de establecerse por ley, y por cuanto constituyen limitaciones a derechos fundamentales de los individuos.⁸

c) Existe, de otro lado, una fundamentación económica para el principio de reserva de ley en materia tributaria. Esta fundamentación económica está ligada a la teoría de Wickscil y Lindahl y, más modernamente de Bowen, basando el impuesto en el "principio del beneficio".⁹

Recordemos otra corriente doctrinal, más reciente, que también constituye una explicación económica del principio de reserva de ley en materia tributaria. Nos referimos a la moderna teoría sobre las decisiones colectivas, elaborada por Buchanan y Tullock.^{9-bis}

d) Hay, también, otra apoyatura del principio de reserva de ley en materia tributaria, de carácter sociológico, en la medida en que se estima que resulta un factor de estabilidad político-social la aprobación del tributo por los representantes de los subditos.

e) En fin, y sin pretender ser exhaustivo, se puede justificar el principio de reserva de ley tributaria en un orden técnico-histórico apelando a las exigencias de la seguridad jurídica, que solo pueden satisfacerse plenamente mediante el respeto al principio en cuestión.

Pues bien; cualquiera que sea la fundamentación del principio de reserva de ley en materia tributaria, no parece que de ninguno de dichos fundamentos se derive la necesidad imperiosa de conectar

8. Un excelente estudio, por ejemplo, sobre estas distintas maneras de concebirse una fundamentación histórico-política del principio de reserva de ley tributaria puede verse en Berliri: "Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione", "Studi in honore di A. G. Giannini".

9. Excelentes exposiciones y la bibliografía original pueden encontrarse en la mayor parte de los manuales modernos de Hacienda Pública, cuya seriedad, innecesaria, por sobradamente conocida y divulgada.

9-bis. Una visión de conjunto sobre estas apostaciones, puede encontrarse en Pérez de Ayala: "Las instituciones políticas y jurídicas ante la moderna teoría económica. Un análisis conceptual". En "Anuario de Ciencia Económica del CEU", n. 1.

dicho principio con el de legalidad presupuestaria, salvo si se exceptúa la concepción económica contenida bajo la letra c) anterior. La razón es obvia: De todas las citadas explicaciones (y superada ya la histórico-política, de la que prescindimos, resumida bajo el apartado a), no se desprende la necesidad de un conocimiento conjunto y cuantitativo ni de una aprobación correlativa, de los tributos y de sus empleos (gastos públicos), por parte del poder legislativo, pudiéndose hacer el establecimiento de cada uno de los tributos separadamente de la aprobación de los destinos de sus rendimientos, dentro de la Ley del Presupuesto. Únicamente, repetimos, esto no es cierto en la medida en que se parla de la fundamentación del impuesto en el principio del beneficio, o de una teoría del equilibrio de los bienes públicos tal y como la que está latiendo en las doctrinas mencionadas en el apartado c).¹⁰

Ahora bien; en la medida en que estas teorías económicas sobre la decisión colectiva y el fundamento del impuesto se consideran hoy inaplicables, y de muy difícil operatividad, por un amplio sector doctrinal, las mismas no parecen justificar suficientemente la necesidad de integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria con el principio de legalidad presupuestaria referido a los gastos públicos.

2. Sin embargo, esta necesidad va a surgir, a poco que se medite sobre ella, paradójicamente, cuando se concibe el Presupuesto como un instrumento de programación económica, y se pretenda configurar el mismo con arreglo a las técnicas modernas del Presupuesto por programas, etc.

La razón es, a nuestro juicio, obvia: Según está unánimemente aceptado por la doctrina, una de las finalidades específicas de estas técnicas presupuestarias

10. Nos llevaría muy lejos discutir, en relación con el problema del texto, si la integración de los dos principios podría justificarse, también en otra vía a través de la vinculación del impuesto al principio de la capacidad contributiva.

es permitir una valoración económica, de la actividad financiera pública, no ya en terminos subjetivos, como pretendía la fundamentación del impuesto en el principio del beneficio, sino en los del análisis coste-beneficio.

Tanto si se parte de esta nueva visión del Presupuesto, como si se concibe al presupuesto como un instrumento de programación económica, en general, al servicio de una planificación indicativa del desarrollo económico a nivel nacional, parece evidente que no pueden mantenerse, por más tiempo, desvinculados, el principio de reserva de ley en materia tributaria y el principio de legalidad presupuestaria, limitado a los gastos públicos.

En efecto, trataremos de demostrar a continuación que, desde tal perspectiva, habría que volver a conectar ambos principios tal como aparecía en las constituciones del siglo XIX y en la Constitución republicana española de 1931. Y dar entrada, en consecuencia, en el Derecho Positivo (de un modo claro e indubitado), a la tesis de que la Ley del Presupuesto ha de considerarse como una ley "material" también en relación con el Presupuesto de ingresos, cuya aprobación sería un elemento preciso para la aplicación, en el periodo presupuestario correspondiente, de las leyes creadoras y reguladoras de los diversos tributos.

Ciertamente, la situación actual de desvinculación no es recomendable desde el momento en que se quiera, en todo momento, mantener perfectamente relacionadas, las cuantías de los gastos públicos y de los tributos que han de recaudarse para financiarlos (relación que parece esencial dentro de las modernas concepciones citadas sobre el Presupuesto). Dentro de la óptica que podríamos llamar tradicional, lo único que preocupa al principio de reserva de ley en materia tributaria es garantizar el control por los ciudadanos de las normas en las que se definen todos los elementos esenciales de cada tributo en cuanto a determinantes de las ulteriores cuotas individuales que, por aplicación de dichas nor-

mas a cada uno de los casos concretos, habrán de soportar todos y cada uno de los ciudadanos. Es decir: son sobre todo la presión tributaria y las libertades individuales las que se defienden a través del principio de reserva de ley en materia tributaria. Por el contrario, lo que podríamos llamar presión tributaria global, referida ya al conjunto de la nación, ya a cada uno de los grandes sectores económicos, ya a cada una de las regiones socio-económicas, etc. está fuera de las preocupaciones e inquietudes que, en última instancia, inspiran las fundamentaciones tradicionales del principio de reserva de ley en materia tributaria.

Más si esta presión tributaria global se trae a primer plano, no considerada, simplemente, como una suma de presiones tributarias individuales, sino como un elemento más dentro de la participación del sector público en la vida económica nacional, elemento que ha de considerarse conjuntamente con los gastos de dicho sector para que tenga sentido dentro de una programación económica coherente, es evidente que ya el principio de reserva de ley en materia tributaria no basta para controlar dicha presión tributaria global, y mucho menos, para calificarla en relación con la política de los gastos públicos. Una función valorativa de tal naturaleza y el control por el poder legislativo de la coherencia de la programación económica, exige que la Ley del Presupuesto vincule a la Administración no solo en cuanto al estado de gastos, sino también en relación con el estado de ingresos de modo y manera que las cuantificaciones de las partidas que en una y en otra se relacionan sean no solo variables ligadas dentro del plan o programa económico, sino también variables ligadas jurídicamente, vinculando a la Administración frente al poder legislativo.

Naturalmente, una construcción de tal naturaleza cae por su base en la medida en que se estime que las líneas maestras de la programación y de la planificación económica nacionales no tienen por qué

ser sometidas al poder legislativo. Esta tesis creo que es difícil de defender.¹¹

Ha de tenerse en cuenta que en el "Estado de bienestar" y más aún en el de la actual sociedad de consumo, hay un verdadero "derecho del ciudadano al Presupuesto", es decir, derecho a exigir del ejecutivo que el Presupuesto esté al servicio de los intereses económicos fundamentales de la nación, derecho, sustancialmente, de naturaleza política y que ha sido objeto de interesantes estudios jurídicos por la doctrina más reciente.¹² Y derecho que se mueve en otro plano que el derecho subjetivo a no ser individualmente gravado más que en la medida en que lo establezca la ley, que es el que principalmente protege el principio de reserva de ley en materia tributaria.

El otro derecho, el derecho de cada ciudadano "al Presupuesto" (es decir, a controlar y orientar dicho Presupuesto a través de sus representantes políticos) exige, evidentemente, una reformulación del principio de legalidad presupuestaria refiriéndole no solo al estado de gastos, sino también al estado de ingresos. El relacionar el principio de legalidad pre-

supuestaria solo con el estado de gastos (afirmando el carácter de ley material del Presupuesto tan solo para dicho estado) es fruto de una ideología propia de la Hacienda neutral, de desconfianza hacia la función del Estado en la vida económica y de limitación de los servicios fundamentales del ente público a la cobertura de unas finalidades sustancialmente no económicas. Pero en la medida en que esta concepción es removida y superada, no tiene sentido ya la vinculación cualitativa y cuantitativa de la Administración por la Ley del Presupuesto en lo que a los gastos públicos se refiere, sin una vinculación paralela respecto de los ingresos. Y nótese que si la vinculación cualitativa, en este plan, viene suficientemente salvaguardada por el principio de reserva de ley tributaria, no sucede así para la vinculación cuantitativa, que solamente puede ser adecuadamente servida a través de la extensión del principio de legalidad presupuestaria de forma que comprenda también el estado de ingresos configurando a la Ley del Presupuesto, en este último, como una Ley "en sentido material", y relacionándola con las leyes tributarias en la forma que establecen las primeras constituciones decimonónicas y la constitución republicana de 1931, y que se recoge en el art. 3.º del vigente Reglamento de Recaudación español.

11. Veanse sobre este aspecto los recientes estudios de Martín Retortillo (S.). En la "Revista de Administración Pública".

12. Cf. Buscema, "La Giurisdizione Contabile", Milán, 1969, págs. 12 y 13 y 45 a 60.