

Doctrina Científica

La aparente desaparición de la ley de acompañamiento y el nuevo papel de la Ley de Presupuestos*

9

ANTONIO M. CUBERO TRUYO

FLORIÁN GARCÍA BERRO

Profesores Titulares de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla

SUMARIO: 1. EL ABANDONO DE LAS LEYES DE MEDIDAS, ONCE AÑOS DESPUÉS DE SU NACIMIENTO. 2. ¿HAN DESAPARECIDO REALMENTE LAS LEYES DE ACOMPAÑAMIENTO? 2.1. La Ley 4/2004 (RCL 2004, 2679 y RCL 2005, 979), de modificación de tasas y de beneficios fiscales de acontecimientos de excepcional interés público, como residuo de las leyes de medidas. 2.2. Las leyes de acompañamiento subsisten en la mayoría de las Comunidades Autónomas. 3. LA LEY DE PRESUPUESTOS RESURGE COMO VEHÍCULO IRREGULAR DE INTRODUCCIÓN DE REFORMAS. 3.1. El carácter limitado o excepcional de las autorizaciones a la Ley de Presupuestos para modificar tributos. 3.2. La Constitución prevé la autorización para «modificar» normas preexistentes, lo cual no debe confundirse con una delegación legislativa. 3.3. La confusión sobre la eficacia temporal de las normas incluidas en la Ley de Presupuestos. Inflación de las disposicio-

nes adicionales. 3.4. Titubeos del Tribunal Constitucional en su doctrina sobre el contenido eventual de la Ley de Presupuestos. La oportunidad de insistir en la prohibición de modificar el derecho codificado. 3.5. Sin pudor ante la inconstitucionalidad flagrante: creación de tributos por Ley de Presupuestos. 4. EL DECRETO-LEY SE SUBROGA EN EL PAPEL DE LA LEY DE ACOMPAÑAMIENTO EN EL JUEGO DE RELACIONES ENTRE EL EJECUTIVO Y EL LEGISLATIVO DURANTE EL DEBATE PRESUPUESTARIO ¿INSTITUCIONALIZACIÓN DEL DECRETO-LEY DE ACOMPAÑAMIENTO?

1. EL ABANDONO DE LAS LEYES DE MEDIDAS, ONCE AÑOS DESPUÉS DE SU NACIMIENTO

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005 (RCL 2004, 2651 y RCL 2005, 376)¹ no ha

* El presente trabajo forma parte del Proyecto de Investigación «Evolución de la presión fiscal ante las reformas tributarias». Referencia SEJ2004-07182

1. Ley 2/2004, de 27 de diciembre (RCL 2004, 2651 y RCL 2005, 376), de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 28 de diciembre de 2004 (corrección de errores en BOE de 28 de febrero de 2005).



llegado acompañada, como venía sucediendo desde 1993, por una ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social². Lo cual nos parece un acontecimiento extraordinario y saludable, puesto que las leyes de acompañamiento venían representando una doble agresión³:

– Por una parte, una agresión a las reglas de juego de nuestro sistema constitucional, alterando las relaciones entre el Gobierno y las Cortes, impidiendo el ejercicio en plenitud de las facultades parlamentarias, merced a un predominio ilícito del impulso del poder ejecutivo a expensas del poder legislativo. En la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos, al justificar la eliminación de la ley de acompañamiento, se utiliza este argumento: «Su técnica de elaboración –compasada a la Ley de Presupuestos aunque separada de ella– su volumen, brevedad en los plazos y acumulación al trabajo de elaborar la propia Ley de Presupuestos ha conducido a que el protagonismo de las Cortes, como representantes de la soberanía popular, no haya alcanzado el nivel deseado»; así pues, «con esta decisión se refuerza el control democrático que el parlamento debe ejercer sobre la iniciativa legislativa del Gobierno».

– Por otra parte, una agresión al principio de seguridad jurídica. También se reconoce así en la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos, afirmando que la supresión de la ley de acompañamiento pretende «mejorar la calidad de nuestra legislación, facilitando así su conocimiento por los ciudadanos y potenciando el principio de seguridad jurídica»; y haciéndose especial eco de las críticas reiteradas y contundentes del Consejo de Estado, desde parámetros de técnica legislativa: «El Consejo de Estado percibe las graves distorsiones que, con creciente intensidad, se siguen de la periódica incorporación al ordenamiento jurídico –incorporación, a veces, asistemática y por aluvión– de innovaciones normativas heterogéneas y dispares en cuanto a su relevancia e, incluso, en cuanto al fundamento –correcto o no– de su inserción en tan singulares instrumentos legales, como son las llamadas leyes de acompañamiento a las de Presupuestos Generales del Estado o leyes de medidas usualmente identificadas como *fiscales, administrativas y del orden social*. (...) Por lo demás, el empleo de esta técnica legislativa no hace sino aumentar la dispersión normativa exis-

tente; dispersión que dificulta el conocimiento de la aplicación de unas normas jurídicas que tienen como destinatarios principales, no sólo a autoridades, funcionarios y profesionales del Derecho, sino también a los particulares. Como ya ha reiterado este Consejo en otros dictámenes, «razones de seguridad jurídica y de buena técnica legislativa aconsejan que todas las normas, y muy en especial aquellas que tienen rango de Ley, nazcan en el seno propio de la materia que es objeto de regulación, y vivan dentro de ella hasta que sean sustituidas por otras. Resulta perturbador para los destinatarios del derecho objetivo –nunca excusados del cumplimiento de las Leyes– que la producción normativa quede reducida a una tarea formal, a la mera utilización de un procedimiento en el que no se tenga en cuenta la necesaria homogeneidad de unos preceptos con otros, dentro del Ordenamiento»⁴.

En este trabajo, sin embargo, quedará acreditado que la ausencia de las leyes de acompañamiento no basta por sí misma para zanjar las deficiencias. Ni el principio de seguridad jurídica ni el protagonismo del poder legislativo están a salvo.

2. ¿HAN DESAPARECIDO REALMENTE LAS LEYES DE ACOMPAÑAMIENTO?

La intención proclamada de acabar con los desajustes e irregularidades derivados de la ley de acompañamiento debe ser puesta en cuarentena. No está claro que las atinadas valoraciones que aparecen en la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos vengan acompañadas de pruebas concluyentes de distanciamiento de los usos viciados. Somos escépticos y a nadie puede sorprender el escepticismo ante la decisión de suprimir una fórmula a la que se habían aferrado todos estos años los gobiernos de todo signo. ¿Ha vivido el Parlamento esta vez un debate estrictamente presupuestario sin más pretensiones reguladoras que las legítimas, las permitidas por la Constitución y la doctrina del Tribunal Constitucional; o, por el contrario, ha confluído la Ley de Presupuestos con otros instrumentos normativos adicionales o complementarios, como ocurría con las leyes de acompañamiento?

- La primera ley de acompañamiento fue la Ley 22/1993, de 29 de diciembre (RCL 1993, 3600), de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo. Ya en 1994 apareció la referencia a las medidas fiscales, administrativas y del orden social, que se ha venido repitiendo (con la única excepción de los Presupuestos para el año 1996) hasta la Ley 61/2003, de 30 de diciembre (RCL 2003, 3092 y RCL 2004, 783).
- Los dos estudios más completos sobre este fenómeno son: CAZORLA PRIETO, Luis María: «Las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad». Marcial Pons, Madrid, 1998. MORENO GONZÁLEZ, Saturnina: «Constitución y Leyes de "Acompañamiento" Presupuestario». Aranzadi, Pamplona, 2004.
- Las leyes de acompañamiento pueden considerarse las principales responsables del estado de dispersión legislativa que ha dado lugar recientemente a la aprobación de una serie de textos refundidos: Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 599), por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario; Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602), por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales; Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 622), por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 640), por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; y Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 651), por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

- La Ley 4/2004 (RCL 2004, 2679 y RCL 2005, 979), de modificación de tasas y de beneficios fiscales de acontecimientos de excepcional interés público, como residuo de las leyes de medidas

La Ley 4/2004, de 29 de diciembre, de modificación de tasas y de beneficios fiscales de acontecimientos de excepcional interés público⁵ es, a nuestro juicio, una ley de acompañamiento disimulada. Sin utilizar la nomenclatura tradicional, participa de las principales características que definen a las leyes de medidas:

– La presentación del proyecto de ley, la tramitación en las Cortes, la aprobación, la publicación en el BOE, se producen de manera casi simultánea a los pasos seguidos por la Ley de Presupuestos. Y es obvio que la cronología, el *iter* parlamentario, constituyen los datos esencialmente identificativos de las leyes de medidas, que justamente por ello se conocen como leyes de acompañamiento. Se trata, pues, de un primer indicio, más que significativo, de que la ley de acompañamiento ha continuado vigente, a través de este «sucedáneo».

– Lo mismo que sucede con las leyes de acompañamiento, la Ley 4/2004 no es una ley específica para una materia determinada, como corresponde a una adecuada técnica normativa, sino una acumulación de reformas, un acopio de medidas dispares. Es cierto que el alcance difiere en uno y otro caso: la ley que comentamos no llega a ser, ni de lejos, el conglomerado ingente que significaba la ley de acompañamiento (entre otros factores, porque hemos vivido un período de cierta inactividad legislativa, debido al cambio de gobierno y a la ausencia de mayoría absoluta: en 2004 se han aprobado tan sólo 4 leyes, mientras que los años anteriores se aprobaron 62, 53, 25, 14 ó 55). Pero la distancia es sólo cuantitativa. Cualitativamente, subsiste la ausencia de definición e individualidad del texto normativo. Porque no existe relación lógica alguna entre las tasas y los acontecimientos de interés público. En la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos, se pregonaba que «el Gobierno ha optado este año por remitir a las Cortes únicamente la Ley de Presupuestos, reservando a otros proyectos legislativos, con coherencia sistemática interna y tramitados por los procedimientos legislativos habituales, las

reformas que sean precisas», pero nosotros echamos de menos esa coherencia interna y la «necesaria homogeneidad» que el Consejo de Estado reclama. La propia Ley 4/2004, en honor a la verdad, no tiene más remedio que admitir que «el contenido de esta Ley abarca dos tipos de cuestiones de diferente naturaleza». Y ello sin contar con las disposiciones adicionales, donde se insertan otras reformas sin vinculación alguna, como las que afectan a la Ley 16/1985, de 25 de junio (RCL 1985, 1547, 2916), del Patrimonio Histórico Español, o a la Ley 44/2002, de 22 de noviembre (RCL 2002, 2722 y RCL 2003, 368), de Medidas de Reforma del Sistema Financiero. Es una ley de medidas plurales, mucho más que una intervención con destino exclusivo y autónomo.

– La causa de la existencia de la Ley 4/2004 es idéntica a la que motivaba la aprobación de las sucesivas leyes de acompañamiento: contener aquellas medidas que se considera imposible incluir en la Ley de Presupuestos, por existir una prohibición constitucional. De ahí que se recurra al ardid formalista de tramitar una ley separada de la Ley de Presupuestos pero en paralelo a ella. Tienen en común su razón de ser: sortear las limitaciones al contenido de la Ley de Presupuestos⁶. A mayor abundamiento, el hecho de que esta ley es consciente de estar haciendo lo que está prohibido a la Ley de Presupuestos, queda demostrado al constatar que se toman las medidas necesarias para que tales impedimentos desaparezcan. Así, en la Ley 4/2004 se suceden una serie de autorizaciones a la Ley de Presupuestos, para que pueda hacer lo que esta vez no ha podido⁷. Estas nuevas autorizaciones pretenden contrarrestar el recorte de medios que implica la autoexclusión de la ley de acompañamiento, llegando a resultados equivalentes. Y por si fuera poco el juicio de desvalor, tampoco nos parece correcto que sea una norma tal la que autoriza. El Tribunal Constitucional, en la sentencia 27/1981, de 20 de julio (RTC 1981, 27), declaró que la ley tributaria sustantiva que autoriza a la Ley de Presupuestos para modificar tributos puede ser cualquier ley que regule elementos concretos de la relación tributaria, exceptuando desde luego la Ley de Presupuestos⁸. Ahora nos encontramos con que la norma que establece las nuevas habilitaciones no es la Ley de Presupuestos, pero sí una ley aprobada junto a ella y desgajada artificial e inte-

- Boletín Oficial del Estado de 30 de diciembre de 2004 (corrección de errores en BOE de 14 de mayo de 2005).
- Que el origen de las leyes de acompañamiento está vinculado a los límites materiales de la Ley de Presupuestos (una ley con una función constitucional específica, desdoblada de la genérica potestad legislativa) resulta evidente, y así se reconoce en la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos que liquida el fenómeno: «La delimitación constitucional del contenido de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, unida a la necesidad o conveniencia de introducir modificaciones en el ordenamiento jurídico que no eran materia de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, dio lugar a partir del año 1993, a la tramitación simultánea a la Ley de Presupuestos Generales del Estado, de una Ley ordinaria denominada Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social».
- Así, la Ley 4/2004 (RCL 2004, 2679 y RCL 2005, 979) incorpora un nuevo apartado 5 al artículo 19 de la Ley 8/1989, de 13 de abril (RCL 1989, 835), de Tasas y Precios Públicos, en virtud del cual «las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán modificar la cuantía de las tasas»; y modifica la disposición final primera de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (RCL 2002, 3014), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, ampliando la capacidad de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, que ya podrá determinar qué acontecimientos se considerarán de excepcional interés público y regular en qué consistirán los programas de apoyo a los mismos.
- La jurisprudencia constitucional empleada en este trabajo puede seguirse en CUBERO TRUYO, Antonio y GARCÍA BERRO, Florián: «Recopilación sistematizada de la doctrina constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario». 2ª edición. Mergablum. Sevilla, 2005.

resadamente, por lo que pueden considerarse en última instancia autohabilitaciones inconstitucionales (las premisas del silogismo serían las siguientes: las restricciones que afectan a las leyes de presupuestos deben aplicarse igualmente a las leyes de acompañamiento; la Ley 4/2004 es una suerte de ley de acompañamiento).

– También se pone de manifiesto el parentesco entre la Ley 4/2004 y las leyes de acompañamiento si nos fijamos en el objeto normativo y el alcance de la regulación: se regula una materia de manera parcial y en colaboración con la Ley de Presupuestos. O sea, no es un método de legislar directo y autosuficiente sino subsidiario y en comandita. Este factor de identidad está vinculado al anteriormente expuesto (*regular aquello que no puede regular la Ley de Presupuestos*), pero poniendo el acento ahora en la técnica legislativa (*regular a medias con la Ley de Presupuestos*). La Ley 4/2004 no concentra todo el contenido al que dice referirse sino que deja que la Ley de Presupuestos comparta su responsabilidad (en la medida en que le esté permitido). Se corrobora con ello su diferencia con las leyes ordinarias. Sería inimaginable que una auténtica ley tributaria ordinaria, desconectada del debate presupuestario (aunque su aprobación terminara coincidiendo en el tiempo), abandonara una parte de su contenido en manos de la Ley de Presupuestos. La Ley 4/2004 hereda así uno de los aspectos más criticables del reparto de funciones entre Ley de Presupuestos y ley de acompañamiento, cual es la dispersión o la bifurcación de las reformas simultáneas. La misma materia es objeto de tratamiento en dos textos a la vez. ¿Qué sentido tiene, una vez que se aprueba una ley de modificación de tasas, mantener ciertas modificaciones de tasas en la Ley de Presupuestos, por mucho que sea posible? La autorización a la Ley de Presupuestos no genera a favor de ésta una reserva de las facultades reformadoras, y si se aprueba una ley *ad hoc* dedicada a las tasas, beneficiaría al principio de seguridad jurídica la inclusión en ella de todo lo relativo a tasas que coincida en el tiempo. En la misma línea, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (RCL 2002, 3014), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, se ve retocada por la Ley de Presupuestos, que determina las actividades prioritarias de mecenazgo, y por la Ley 4/2004, que determina los acontecimientos de excepcional interés público (estando algunos supuestos presentes en ambas sedes, como el cuarto centenario del Quijote). Y la misma división normativa afecta a la Ley del Catastro, reformada por obra de la Ley 2/2004 (RCL 2004, 602), de Presupuestos,

y también por la Ley 4/2004. ¿De qué sirve la pretensión codificadora del texto refundido aprobado sólo unos meses antes si se enfrenta a semejantes fuerzas anticodificadoras?

No nos atrevemos a aventurar si el próximo ejercicio se aprobará de nuevo una ley que participe de las características esenciales de las tradicionales leyes de acompañamiento. Podría pensarse que, gracias a las nuevas autorizaciones a la Ley de Presupuestos, su necesidad va reduciéndose considerablemente hasta hacer que las leyes venideras pierdan el sello de amplitud y heterogeneidad. Pero tampoco nos extrañaría que necesidades reguladoras sobrevenidas condujeran a la reproducción de este tipo de pequeñas leyes de medidas. Y las nuevas medidas llegarán acompañadas de sus correspondientes autorizaciones a la Ley de Presupuestos. Intentando poner puertas al campo, cualquier norma que haya que incluir en las hipotéticas sucesoras de las leyes de acompañamiento, planificará el permiso futuro de la Ley de Presupuestos, para eliminar su causa de existencia separada.

2.2. Las leyes de acompañamiento subsisten en la mayoría de las Comunidades Autónomas

Hay otro dato mucho más flagrante que nos permite hablar de pervivencia de las leyes de medidas en nuestro ordenamiento. Las leyes de acompañamiento siguen presentes en el ámbito de las Comunidades Autónomas, que no han seguido el ejemplo estatal⁹, con contadas excepciones (Castilla-La Mancha, Extremadura, Islas Canarias¹⁰).

La nomenclatura que adoptan es muy diversa, llamando especialmente la atención el caso de Asturias, donde se ha formalizado esa expresión usual de ley de «acompañamiento»: Ley 6/2004, de 28 de diciembre (LPAS 2004, 308), de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para el 2005¹¹.

En los demás supuestos, se prefiere la referencia a las «medidas». En Andalucía, la Ley 3/2004, de 28 de diciembre (LAN 2004, 599), de medidas tributarias, administrativas y financieras¹². En Aragón, la Ley 12/2004, de 29 de diciembre (LARG 2004, 357), de medidas tributarias y administrativas¹³. En las Islas Baleares, la Ley 8/2004, de 23 de diciembre (LIB 2004, 306 y LIB 2005, 127), de medidas tributarias y administrativas¹⁴. En Cantabria, la Ley 7/2004, de 27 de diciembre (LCTB 2004, 295 y LCTB 2005, 100), de medidas administrativas y fiscales¹⁵. En Castilla y León, la Ley 9/2004, de 28 de diciembre (LCyL 2004, 495), de medidas económicas, fiscales y administrativas¹⁶. En Cataluña, la Ley 12/2004,

de 27 de diciembre (LCAT 2004, 711), de medidas financieras¹⁷. En Galicia, la Ley 14/2004, de 29 de diciembre (LG 2004, 387), de medidas tributarias y de régimen administrativo¹⁸. En la Comunidad de Madrid, la Ley 5/2004, de 28 de diciembre (LCM 2004, 444 y LCM 2005, 47), de medidas fiscales y administrativas¹⁹. En la Región de Murcia, la Ley 8/2004, de 28 de diciembre, de medidas administrativas, tributarias, de tasas y de función pública²⁰. En la Comunidad Foral de Navarra, la Ley Foral 19/2004, de 29 de diciembre (LNA 2004, 386), de modificaciones de diversos impuestos y otras medidas tributarias²¹. En La Rioja, la Ley 9/2004, de 22 de diciembre (LLR 2004, 260), de medidas fiscales y administrativas para el año 2005²². En la Comunidad Valenciana, la Ley 12/2004, de 27 de diciembre (LCV 2004, 450), de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat Valenciana²³.

Curiosamente, puede pensarse que las Comunidades Autónomas son los entes que menos necesidad tienen del recurso a las leyes de medidas, dado que el Tribunal Constitucional, en la sentencia 116/1994, de 18 de abril (RTC 1994, 116), sostuvo que las limitaciones a la Ley de Presupuestos establecidas en el artículo 134.7 de la Constitución (RCL 1978, 2836) sólo rigen para el Estado²⁴: «El segundo inciso del art. 134.7 CE no es de aplicación a las leyes de presupuestos de Navarra. Un análisis sistemático de los distintos apartados del mencionado precepto constitucional revela claramente que lo que en él se consagran son diversos requisitos procesales y materiales relativos a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Concretamente, se especifican los órganos generales del Estado titulares de su elaboración, examen, enmienda y aprobación; su carácter anual; el contenido necesario de las mismas; su prórroga forzosa; la prohibición de crear tributos; la exigencia de una previa ley tributaria sustantiva habilitante para poder modificarlos; etc. Alguno de estos requisitos

se refiere a cuestiones de tanto detalle como el plazo dentro del que el Gobierno de la Nación debe presentar el proyecto de ley de presupuestos ante el Congreso de los Diputados. De su dicción literal se desprende, pues, con toda claridad que las reglas contenidas en el art. 134 CE tienen como objeto directo la regulación de una institución estatal, en concreto, de una fuente normativa del Estado, entendido este último término en sentido estricto, es decir, como sinónimo de organización central o general del Estado. A esta primera constatación debe añadirse una precisión, reiterada por este Tribunal, según la cual de los preceptos constitucionales que regulan instituciones del Estado no pueden inferirse, sin más, reglas y principios de aplicación, por vía analógica, a las instituciones autonómicas homólogas»²⁵.

Pero hay varios factores que conducen a una relativización del valor de esa sentencia:

– Buena parte de las normas incluidas en las leyes de acompañamiento autonómicas suponen el uso por las Comunidades de sus competencias normativas en materia de impuestos cedidos, y en tal caso, tratándose de impuestos estatales, debe defenderse la plena aplicabilidad del criterio constitucional y la imposibilidad de las Leyes de Presupuestos autonómicas de regular tributos cedidos, si no es en los términos condicionados del artículo 134.7. «El criterio sentado por la sentencia 116/1994, en el sentido de que el 134.7 afecta a la institución estatal, pero no a la autonómica, creemos que no resulta aplicable cuando se trata de competencias normativas de titularidad estatal y ejercidas en virtud de una mera cesión. En relación con los tributos cedidos –tributos del Estado–, no puede mantenerse la desconexión de ámbitos que se predica en esa sentencia, que busca las reglas limitativas del poder legislativo de las Comunidades Autónomas sólo en el derecho directamente dirigido a ellas, negándose a extender parámetros válidos para lo estatal»²⁶.

9. Lamentan el hecho reseñado CALERO, J.; ESCRIBANO, F.; NAVAS, R.: «Legislación básica del sistema tributario español». 19ª ed. Thomson-Civitas (2005), pg. 17.
 10. Dejamos al margen el caso del País Vasco (entre otros factores, porque la potestad tributaria se ejerce esencialmente a través de los territorios históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa).
 11. BOE de 7 de febrero de 2005 (corrección de errores en BOE de 25 de marzo).
 12. BOE de 21 de enero de 2005.
 13. BOE de 18 de febrero de 2005.
 14. BOE de 19 de enero de 2005 (corrección de errores en BOE de 17 de mayo).
 15. BOE de 20 de enero de 2005 (corrección de errores en BOE de 7 de abril).
 16. BOE de 25 de enero de 2005.

17. BOE de 17 de febrero de 2005.
 18. BOE de 3 de febrero de 2005.
 19. BOE de 18 de febrero de 2005.
 20. No publicada en el BOE.
 21. BOE de 1 de febrero de 2005.
 22. BOE de 12 de enero de 2005.
 23. BOE de 14 de febrero de 2005 (corrección de errores en BOE de 7 de marzo).
 24. «La decisión de no acudir a esta vía [la Ley de Presupuestos] debe alabarse desde el prisma de la técnica legislativa, pero resulta en cierto modo paradójica, dado que la utilización de las leyes de presupuestos por las CC AA como soporte formal de modificaciones tributarias es una opción que cuenta con el beneplácito de la jurisprudencia constitucional referente a la extensión subjetiva del art. 134.7 de la CE». RAMOS PRIETO, Jesús: «La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas. Concepto, régimen jurídico y articulación constitucional». Comares. Granada, 2001, pg. 601.
 25. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: «La exclusión de las leyes de presupuestos autonómicas del ámbito de aplicación del art. 134.7 de la Constitución. Doctrina constitucional». Crónica Tributaria, núm. 76 (1995), pg. 107. CUBERO TRUYO, Antonio M.: «La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)». Marcial Pons. Madrid, 1997, pgs. 102 y 103. GARCÍA FRÍAS, Ángeles: «Sobre la aplicabilidad del artículo 134.7 CE a las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas». Quincena Fiscal, núm. 3 (1995), pg. 15. JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael: «Sobre el contenido eventual de las leyes regionales de Presupuestos». Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 237 (1995), pg. 681. ORÓN MORATAL, Germán: «La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas». Palau 14, núm. 28 (1997), pg. 33. DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar: «La prohibición de crear tributos por las leyes de presupuestos de las comunidades autónomas», en Organización Territorial del Estado, vol. IV. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1984.
 26. CUBERO TRUYO, Antonio M.: «Los límites a la creación y modificación de tributos por leyes de presupuestos (o leyes de acompañamiento) de las Comunidades Autónomas», en El debate sobre el sistema de financiación autonómica. Comares-Parlamento de Andalucía. Granada, 2003, páginas 239 a 270.

– Las Comunidades Autónomas suelen actuar como si el artículo 134.7 sí les afectara, y ello representa un síntoma claro de la debilidad fáctica del pronunciamiento del Tribunal Constitucional. No sólo la existencia mimética de las leyes de acompañamiento acredita que se sienten igual de vinculadas que el Estado por las limitaciones al contenido de la Ley de Presupuestos, sino que con frecuencia las leyes autonómicas autorizan a la Ley de Presupuestos de la correspondiente Comunidad para modificar tributos, situándose así decididamente bajo la influencia del artículo 134.7. Por poner un ejemplo, en la sentencia 168/2004, de 6 de octubre, relativa al tributo catalán que grava los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivarse la activación de planes de protección civil, se observan varias habilitaciones a la Ley de Presupuestos: «Se dispone, para las empresas sometidas al gravamen y que estén afectadas por un Plan especial de protección civil expresamente destinado a los riesgos que puedan generar, que la cantidad del gravamen se fije en la Ley de presupuestos»; «se contempla la posibilidad de que las Leyes de presupuestos modifiquen la definición de sustancias peligrosas a efectos del gravamen, así como las normas que determinan su exigencia o cuantía».

– El Tribunal Constitucional fue modulando su postura inicial (sin necesidad de rectificar la doctrina, por no tratarse los casos enjuiciados de normas tributarias en la órbita del 134.7), advirtiendo de la aplicabilidad a las Comunidades Autónomas de la doctrina general sobre el contenido eventual de las Leyes de Presupuestos. Así se manifestó en la sentencia 174/1998, de 23 de julio: «Existe, pues, una identidad sustancial entre las normas que integran el bloque de la constitucionalidad aplicable a la institución presupuestaria de la Comunidad Autónoma y cuanto dispone, respecto del Estado, el art. 134.2 CE; norma de la cual la reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha deducido la existencia de límites materiales al contenido normativo de las Leyes de Presupuestos y a su utilización como instrumento de la legislación. Contenido normativo definido por el que corresponde a su función constitucional [STC 76/1992 (RTC 1992, 76), fundamento jurídico 4.a)]. De ahí que, a diferencia de lo que acontecía en la cuestión resuelta en la STC 116/1994, sí cabe inferir, en este caso, de la LOFCA (art. 21), a la que se remite el art. 157 CE, y del propio Estatuto de Autonomía (art. 55.1 del EA de Aragón [RCL 1982, 2168 y LARG 1982, 703]) un principio general de que el contenido de la Ley de Presupuestos autonómica se adecue a la función constitucional que le es propia». Argumentación confirmada en las sentencias 130/1999, de 1 de julio (RTC 1999, 130), 180/2000, de 29 de junio (RTC 2000, 180), 274/2000, de 15 de noviembre (RTC 2000, 274)...

– A mayor abundamiento, la sentencia 3/2003, de 16 de enero (RTC 2003, 3), aunque no dirigida a la materia tributaria, es un buen exponente de la actual concepción del Tribunal Constitucional en la que se impone la defensa de una interpretación global de los principios presupuestarios, vinculante para to-

dos los regímenes parlamentarios. «En definitiva, de la exposición que acaba de hacerse se deduce la existencia de una sustancial identidad entre las normas que son aplicables a los presupuestos generales de la Comunidad Autónoma del País Vasco y lo dispuesto respecto de los del Estado en el art. 134 CE, como no podía ser de otro modo, dado que la norma constitucional y la estatutaria (así como las normas que las desarrollan) no hacen otra cosa que recoger una serie de principios que, como hemos dicho, son consustanciales a la institución presupuestaria y al sistema parlamentario (arts. 66 y 152.1, ambos de la Constitución), coincidentes por lo demás con los de las democracias con las que ha entroncado nuestro país».

Por tanto, también las Comunidades Autónomas se ven impelidas a legislar extramuros del Presupuesto, para librarse –de manera fraudulenta– de los límites constitucionales al contenido de la Ley de Presupuestos. Y en esta tesitura coincidente, habrá que esperar a que vayan tomando la misma decisión política tomada en el orden estatal.

3. LA LEY DE PRESUPUESTOS RESURGE COMO VEHÍCULO IRREGULAR DE INTRODUCCIÓN DE REFORMAS

Una vez eliminada la ley de acompañamiento, esto es, una vez descartada la fórmula de intervención en el ordenamiento tributario que se venía utilizando en torno al debate presupuestario, se procurará intervenir a través de propia Ley de Presupuestos. Resucita, pues, la Ley de Presupuestos como instrumento –discutible, desde luego– de introducción de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Es una vuelta a las andadas.

Todo lo cual supone una necesaria reorientación del debate jurídico y, por ende, del debate científico. Si en estos años el desafío desde el punto de vista constitucional consistía en desvelar el auténtico carácter material de la ley de acompañamiento (asimilable al de la ley a la que acompaña), y la consiguiente sujeción a los mismos límites de la Ley de Presupuestos; ahora el problema se desplaza a la capacidad reguladora de la Ley de Presupuestos, como en el origen.

El control queda así, sin duda, despejado, lo cual resulta de agradecer. La duda anterior de si los límites son o no aplicables a una ley en apariencia ordinaria, deja de acuciarnos y ahora es evidente que los límites sí son directamente aplicables. La evolución del formato facilita el juicio de constitucionalidad, ya que existe toda una doctrina jurisprudencial preconstituida sobre el contenido de la Ley de Presupuestos en la que apoyar el examen crítico, doctrina todavía ausente en el caso de las leyes de acompañamiento, que se beneficiaban además de su apariencia de leyes ordinarias, exentas de límites materiales. Aunque ello no resuelve la cuestión, por supuesto.

Resta todavía mucha doctrina por construir en torno al contenido de la Ley de Presupuestos²⁷.

3.1. El carácter limitado o excepcional de las autorizaciones a la Ley de Presupuestos para modificar tributos

Una de las principales cuestiones en las que habría que insistir (planteando incluso la conveniencia de revisar cierta jurisprudencia anterior) sería la interpretación del artículo 134.7 de la Carta Magna (RCL 1978, 2836), y en concreto, la posibilidad prevista en dicho precepto de autorizar a la Ley de Presupuestos para modificar tributos.

¿Qué alcance pueden tener las autorizaciones a la Ley de Presupuestos? Nosotros contemplamos tales autorizaciones en el sobreentendido de que no son incondicionales sino que deben ser coonestadas con la concepción limitativa del contenido de la Ley de Presupuestos que se desprende del texto constitucional²⁸.

Ocurre, sin embargo, que el Tribunal Constitucional, muy tempranamente, en la sentencia 27/1981, de 20 de julio (RTC 1981, 27), formuló una interpretación bastante laxa según la cual, el artículo 134.7 «parece significar una cierta solución de compromiso que, en tanto prohíbe indiscriminadamente la creación de tributos en la Ley de Presupuestos, permite su modificación, aunque se trate de alteraciones sustanciales y profundas del impuesto, siempre que exista una norma adecuada que lo prevé y, en todo caso, no obsta a un tratamiento en la Ley presupuestaria de mera adaptación del tributo a la realidad»²⁹.

Tolerar las actualizaciones aunque no tengan el permiso previo de la ley tributaria conlleva la facultad de la Ley de Presupuestos de introducir reformas del máximo alcance desde el momento en que sí existe la habilitación, o dicho de otra manera, conlleva la facultad de las leyes tributarias de autorizar con enorme amplitud.

Aunque con un límite. En la misma sentencia, se descartó «la constitucionalidad de una Ley que auto-

rizara a la de Presupuestos la modificación indiscriminada de los impuestos, lo que enervaría la disposición constitucional» controvertida.

En esa línea, creemos que si se hace un uso combinado, un uso exhaustivo de las autorizaciones vigentes, se llegaría a un exceso anticonstitucional. Pensemos en la próxima reforma del IRPF. Si se tratara de modificar la escala y los tipos del impuesto y las deducciones en la cuota y los demás límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos, todo lo cual está oportunamente autorizado, ¿podría hacerse por Ley de Presupuestos? La respuesta debe ser negativa, a nuestro juicio. O veamos, en el Impuesto sobre Sociedades, la amplísima lista de autorizaciones: La disposición final tercera del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades autoriza a la Ley de Presupuestos para modificar –entre otros extremos– los tipos de gravamen, los límites cuantitativos y porcentajes fijos. Tal vez no podamos rebatir la legitimidad de las autorizaciones en el momento en que se formulan y mientras se empleen de forma medida, sin apurar al extremo sus posibilidades. Pero sí descalificaríamos por contrarios al espíritu del 134.7 ciertos usos de las autorizaciones que conduzcan a resultados abusivos. Por tanto, la validez depende de su ejercicio.

En cualquier caso, observamos con preocupación el nuevo ímpetu habilitador del que hemos dejado constancia en los comentarios a la Ley 4/2004 (RCL 2004, 2679 y RCL 2005, 979). Al quedar ahora la Ley de Presupuestos como principal depositaria de la responsabilidad reguladora que venía arrogándose la ley de acompañamiento, se enfrenta al obstáculo de sus limitaciones materiales, y para allanar el terreno del legislador presupuestario, se produce una nueva remesa de autorizaciones a la Ley de Presupuestos. Y además, las autorizaciones procuran emitirse de la manera más universal posible cubriendo los huecos que pudieran haber dejado las autorizaciones que ya existían con anterioridad. Es lo que ocurre con la autorización incluida en la Ley de Tasas y Precios Públicos (RCL 1989, 835) («las Leyes de

27. ESCRIBANO LÓPEZ, FRANCISCO: «Los Presupuestos Generales del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional». Civitas. Revista española de Derecho Financiero, núm. 109/110 (2001).

28. En cualquier materia, es fundamental que haya un ámbito posible de actuación de la Ley de Presupuestos y un ámbito exento. Delimitación que aparecía claramente recogida en la exposición de motivos de la Ley 4/2004 (RCL 2004, 2679 y RCL 2005, 376) en relación con las tasas: «La Ley de Presupuestos Generales del Estado establece para cada ejercicio la actualización general para las tasas de cuantía fija en función del importe del Índice de Precios de Consumo esperado para el año siguiente. Esta previsión general es suficiente para adecuar los importes de la mayoría de las tasas, pero en algunos casos en que se produce la prestación de nuevos servicios o actividades o la modificación de las condiciones en que se prestan, se constata la necesidad de incluir en el coste nuevos gastos o, en definitiva, no se trata simplemente de actualizar su importe, sino de modificar otros aspectos o las propias cuantías como consecuencia de otros parámetros distintos del simple transcurso del tiempo. Ello hace imprescindible su creación, modificación o extinción fuera de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, dados los reducidos márgenes de modificación tributaria que para dicha Ley reconoce el artículo 134.7 de la Constitución (RCL 1978, 2836). Como consecuencia de lo anterior, esta Ley contiene las variaciones en el marco normativo de tasas que no pueden incluirse en la Ley de Presupuestos Generales del Estado» (el subrayado es nuestro).

29. En la Ley de Presupuestos para el año 2005 (RCL 2004, 2651 y RCL 2005, 376) tendríamos ejemplos de ambas actuaciones: meras adecuaciones del tributo a la realidad, como la deflatación de la tarifa del IRPF o la aplicación a los valores catastrales del coeficiente multiplicador en función de la inflación; y reformas de mayor entidad, como la del régimen especial de las empresas de reducida dimensión, donde los cambios habidos no pueden interpretarse como una mera actualización (el porcentaje de elevación de las cifras ha sido del 33,33 por 100 y, de hecho, una de las magnitudes incrementadas –el coeficiente multiplicador para la amortización– no es una cifra monetaria que sea preciso adaptar). Sólo para esta clase de actuaciones sería imprescindible la autorización previa, según la doctrina del Tribunal Constitucional.



Presupuestos Generales del Estado podrán modificar la cuantía de las tasas»), que se superpone en pro de la exhaustividad a las autorizaciones preexistentes. Se prefiere una autorización global, como reconoce la exposición de motivos de la Ley 4/2004: «Aunque existe una previsión en ese sentido en la disposición final segunda de la Ley 25/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1737, 2423), de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público, para las tasas recogidas en la propia Ley y se contempla de forma puntual para otras establecidas con posterioridad, resulta conveniente hacer una previsión genérica».

Si sólo fuera un ejemplo aislado, no habría problemas, pero nos tememos que pueda convertirse en toda una tendencia. Semejante concepción extensiva de las habilitaciones a la Ley de Presupuestos no nos parecería la más respetuosa con el rasgo de excepcionalidad que es inherente a las modificaciones tributarias previstas en el artículo 134.7 de la Constitución. En palabras de ESCRIBANO, «la modificación tributaria, Presupuestos mediante, lejos de ser una limitación, constituye una ampliación excepcional de competencias en el ejercicio de esa función específica de aprobación presupuestaria»³⁰. Al menos el legislador parece sabedor de que no toda autorización sería admisible cuando intenta justificar la razonabilidad de la intervención de la Ley de Presupuestos, tanto en el caso de las tasas («la oportunidad de adaptar las cuantías de tales tributos a las oscilaciones del coste de los servicios y actividades y de los valores de mercado o utilidades derivadas de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, con objeto de materializar los principios de equivalencia y beneficio, regulados en la normativa de las tasas, mediante la actualización anual de su importe»), como en otras autorizaciones incorporadas (en el caso de los acontecimientos de excepcional interés público, «la evidente vinculación con la previsión de ingresos y beneficios fiscales que anualmente contiene la Ley de Presupuestos Generales del Estado justifica la incorporación a ésta del reconocimiento de estos acontecimientos y la fijación de los aspectos relativos a su duración y a los órganos de control de la ejecución de los programas en los que se concreten aquéllos»). Pero la actitud de revisar al alza lo que las leyes tributarias sustantivas

habían venido autorizando nos parece alarmante. El uso del artículo 134.7 parece no tener límite, o su límite se convierte en algo contingente en manos del legislador, que no tiene pudor en subvertir. En definitiva, se ha abierto un proceso delicado de transformación del *statu quo*, con ánimo amplificador de la capacidad de la Ley de Presupuestos inicialmente configurada.

3.2. *La Constitución prevé la autorización para «modificar» normas preexistentes, lo cual no debe confundirse con una delegación legislativa*

Algunas de las reglas tributarias que suelen aparecer en las leyes de presupuestos no constituyen reformas de preceptos de las leyes propias de los tributos sino, más bien, complemento necesario de los mismos. No «modifican» en sentido estricto normas tributarias preexistentes, sino que participan de la actividad inicial de creación legislativa regulando elementos no cubiertos por las leyes tributarias sustantivas. Es cierto que en este comportamiento se cuenta con la autorización de las propias leyes tributarias sustantivas, pero nos parece una autorización distorsionada o desviada de los designios constitucionales. Porque lo que el artículo 134.7 de la Carta Magna establece es la posibilidad de habilitar a la Ley de Presupuestos para «modificar» tributos, pero no para desarrollar la regulación de dicho tributo. Ese reparto de funciones en virtud del cual se remite a otra norma la regulación de ciertos aspectos que la ley no llega a completar, es lo propio de la delegación legislativa, bien mediante un decreto legislativo (texto articulado), bien mediante un simple reglamento. Pero resulta impropio endosar semejantes tareas de complementariedad a la Ley de Presupuestos.

Es posible que la cuestión que se deja al albur de la Ley de Presupuestos no necesite el rango legal, dado el alcance relativo del principio de legalidad³¹, de manera que el Gobierno está perfectamente capacitado para rellenar el texto de la ley, pero no empleando su iniciativa presupuestaria, rodeada de limitaciones, sino a través de su natural potestad ejecutiva reglamentaria³². Pero si se trata de una cuestión reservada a la ley, la ley tiene la obligación de regularla (la ley ordinaria), al menos por primera vez, y a partir de ahí, si así lo considera, autorizar a

la Ley de Presupuestos para su reforma, que sí sería entonces una auténtica modificación en el sentido del artículo 134.7.

Las leyes de presupuestos ofrecen múltiples ejemplos de esta técnica irregular:

– Los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades. En el artículo del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se dispone que «la cuantía del pago fraccionado será el resultado de aplicar a las bases previstas en los dos apartados anteriores el porcentaje que se establezca en la Ley de Presupuestos Generales del Estado». Ése no es el proceder correcto. La regulación sustantiva del Impuesto sobre Sociedades ha de establecer de manera directa el porcentaje aplicable y autorizar desde esa premisa a la Ley de Presupuestos para su eventual modificación, pero nunca desplazar la función reguladora original hacia un instrumento sólo capacitado constitucionalmente para reformar lo ya regulado. La sinrazón se hace si cabe más patente cuando constatamos que el porcentaje de pago fraccionado fijado viene siendo todos los años el mismo, revelándose superflua la intervención continua de la Ley de Presupuestos. Si dichos porcentajes se hubieran hecho constar en la ley sustantiva, podría haberse librado a los Presupuestos de cada año de un cometido meramente ratificador.

– Las compensaciones por deducciones en adquisición y arrendamiento de vivienda. Cuando la Ley 40/1998 (RCL 1998, 2866) transformó el régimen de incentivos fiscales a la vivienda habitual, decidió preservar las ventajas anteriores en caso de que fueran superiores a las nuevas. Pero, en vez de regular enteramente el régimen transitorio, confió la responsabilidad de cierre a la Ley de Presupuestos: «La Ley de Presupuestos Generales del Estado determinará el procedimiento y las condiciones para la percepción de compensaciones económicas en los siguientes supuestos [...]»³³. Eso no es una habilitación para la modificación en los términos del artículo 134.7 sino una delegación a normas secundarias en toda regla. La Ley de Presupuestos no puede asumir una función reglamentaria. Es cierto que en nuestro sistema jurídico no existe un ámbito de reserva reglamentaria, mas no lo hay respecto de la ley, pero

cuando se trata de una ley singular como la que nos ocupa hay que ser especialmente escrupulosos. ¿Corresponde a la función constitucional específica de la Ley de Presupuestos detallar el procedimiento y las condiciones de la compensación? Obviamente, no. El contenido del precepto presupuestario es absolutamente impropio del vehículo utilizado; no modifica nada sino que se limita a desarrollar siguiendo las pautas de la ley habilitadora; consiste en una simple exposición de las operaciones técnicas que se derivan de manera lógica e inexorable de las instrucciones genéricas de la disposición transitoria de la Ley. No tiene sentido que llevemos seis años repitiendo en las sucesivas Leyes de Presupuestos la misma norma (y es la misma porque difícilmente puede ser de otra forma, dadas las indicaciones de la norma legal habilitadora), en lugar de tener su sede natural en el ordenamiento sustantivo. Decimos que no tiene sentido, salvo que pensemos que la invocación a la Ley de Presupuestos encierra otro significado más profundo: dejar en manos de esta ley anual la decisión política sobre si la compensación va a seguir o no concediéndose cada año. Lo cual supondría admitir que la norma tributaria necesita la ratificación o la convalidación periódica en el debate presupuestario, resucitando la vigencia del principio de legalidad financiera aplicado no sólo a los gastos públicos sino también a los tributos.

En definitiva, llamadas improcedentes a la intervención de la Ley de Presupuestos. La Constitución exige sin lugar a dudas que las leyes tributarias primero regulen *per se* y después autoricen para modificar lo regulado; nunca dejar un vacío de legalidad sustantiva autorizando para rellenarlo. En esta ocasión creemos que la interpretación literal del verbo «modificar» empleado por el artículo 134.7 resulta absolutamente elocuente. Utilicemos el ejemplo extremo de la escala del IRPF. La Ley del IRPF establece la tarifa, como es lógico, sin perjuicio de autorizar a la Ley de Presupuestos para la modificación de la misma (este año, por fin, se ha procedido a su oportuna deflacción). No resultaría admisible que la Ley del IRPF, en el artículo dedicado a la tarifa, se abstuviera de regularla encargándolo a la Ley de Presupuestos³⁴, porque esa fijación de la escala y los tipos participa en buena medida del acto de creación

30. ESCRIBANO, Francisco: «La eficacia en el tiempo de las normas tributarias», en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pg. 319.
 31. CUBERO TRUYO, Antonio M.: «La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional». Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 109/110 (2001), pgs. 217 a 263.
 32. Por ello, tienen menos sentido aún las «delegaciones» a la Ley de Presupuestos cuando se trata de tasas, al comportarse de manera más flexible el principio de reserva de ley en esta clase de tributos (debido a su carácter sinalagmático) y especialmente a la hora de la cuantificación. Verbigracia, la Ley General de Telecomunicaciones, creó la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico, y cuando ya había dado una serie de detalladas instrucciones sobre la metodología que hay que seguir para calcular el importe de la tasa (en el artículo 49 y en el apartado 3 del anexo I), añade que «la cuantificación de los parámetros anteriores se determinará por Ley de Presupuestos Generales del Estado». Ese último paso, por su componente técnico especializado y por lo prolijo de la exposición (12 páginas del BOE en el que se publicó la Ley 61/2003 [RCL 2003, 3092 y RCL 2004, 783], de Presupuestos para el año 2004, dedicadas a fórmulas polinómicas, anchos de banda, frecuencias, sistemas TFTS, número de URR, servicios punto a multipunto...), podía haberse remitido a la normativa reglamentaria (o a un texto articulado –como se hace con las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas– si se quiere extremar el celo en el cumplimiento del principio de legalidad), en vez de encomendar a la Ley de Presupuestos una función absolutamente impropia.

33. Disposición transitoria decimotercera del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RCL 2004, 622).
 34. Podría pensarse que la dejación de funciones por parte de las leyes tributarias mediante la delegación directa a la Ley de Presupuestos sí está fundada en aquellos supuestos en los que recae una necesidad objetiva de actualización anual. Incluso así, nos resistimos a justificar la ausencia de normación sustantiva. Esa línea argumental supondría admitir que cualquier referencia a cuantías (a unidades monetarias que, por definición, van quedando anticuadas) puede ser evitada por la ley del tributo remitiendo su fijación a las Leyes anuales de Presupuestos. Nos parece evidente, por el contrario, que las leyes de los impuestos deben empezar estableciendo tales datos, a sabiendas de que están condenados a la revisión. La conveniente adaptación por parte de la Ley de Presupuestos presupone la existencia de una regla preexistente que ha debido tener su origen natural extrapresupuestario. Si acaso, la única excepción lógica que apuntamos sería la de aquellas prescripciones que incorporan una referencia temporal o cronológica completa, cuya mención en la ley tributaria supondría una confesión de alcance temporal limitado, en concreto, las tablas de actualización de los valores de adquisición para el cálculo de las ganancias patrimoniales en función del año de adquisición. Estas normas quedarían sistemáticamente desfasadas o incompletas porque en el momento de la elaboración de la ley no tiene sentido la actualización de lo presente y mucho menos de lo futuro (la ley no puede incluir cautelarmente los coeficientes de actualización para las adquisiciones de los años venideros, para que después puedan ser modificados). Entonces sí sería posible autorizar (como se hace en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades) a la Ley de Presupuestos para establecer los coeficientes de actualización sin necesidad de que aparezca en la ley sustantiva la primera tabla. Pero en otros casos y con carácter general, el concepto de modificación demanda de la presencia inicial de la norma susceptible de ser modificada.



o configuración *ex novo* del tributo, que justamente está prohibido por la Constitución a la Ley de Presupuestos. Además, la ausencia de normación en la ley propia del tributo perjudicaría su aprehensión por los ciudadanos; el mensaje legislativo, al menos en sus aspectos básicos reservados a la ley, debe ser completo.

3.3. *La confusión sobre la eficacia temporal de las normas incluidas en la Ley de Presupuestos. Inflación de las disposiciones adicionales*

La Ley 2/2004 (RCL 2004, 602), de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005, incluye una serie importante de normas fiscales. Mas, ¿dónde aparecen dichas normas? En el Título VI de la Ley, bajo la denominación de «Normas Tributarias», habría sido la respuesta lógica, a nuestro juicio. Sin embargo, las cosas no son exactamente así. El legislador presupuestario, además de ese Título VI, ha recurrido ampliamente a las disposiciones adicionales, compatibilizando ambas ubicaciones.

El criterio delimitador seguido no es de naturaleza material, no se basa en los respectivos contenidos materiales. Obsérvese, si no, cómo en la exposición de motivos de la Ley, no hay problemas en mezclar medidas de ambos bloques. Cuando se van presentando los contenidos del Título VI, se incluyen referencias a medidas que después no se sitúan en dicho Título sino en las disposiciones adicionales; de manera que, más adelante, al referirse a las disposiciones adicionales, hay que advertir que algunas ya han sido expuestas: «El contenido de la Ley de Presupuestos se completa con diversas Disposiciones Adicionales y Transitorias en las que se recogen preceptos de índole muy variada, algunas ya comentadas en los puntos anteriores». Lo cual pone de manifiesto que tales disposiciones tendrían perfecto encaje sistemático en el susodicho Título VI.

¿Por qué entonces se toma la decisión de desterrar ciertas normas extramuros del articulado? La justificación del legislador se apoya esencialmente en el dato de la aplicación temporal. «El Título VI incluye, únicamente, las disposiciones de vigencia anual a las que se remiten las Leyes sustantivas de los diferentes tributos»³⁵. Sólo se considera admisible formar parte del articulado de una Ley como la que aprueba el Presupuesto anual, si se participa de esa vigencia anual, mientras que se prefiere concentrar las medidas de vigencia indefinida en las disposiciones adicionales.

No es ésta la enseñanza que cabe extraer de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en numerosos pronunciamientos: «Ciertamente, y desde una perspectiva puramente temporal, este Tribunal, ya desde la STC 65/1990 (RTC 1990, 65), ha admitido la inclusión en una Ley de Presupuestos de disposiciones con vocación de permanencia (por

todas, SSTC 65/1990, de 5 de abril, FJ 3; 32/2000, de 3 de febrero [RTC 2000, 32], FJ 6; 274/2000, de 15 de noviembre [RTC 2000, 274], FJ 4; y 109/2001, de 26 de abril [RTC 2001, 109], FJ 6), aun cuando determinadas regulaciones llevadas a cabo en esta Ley encuentren su sede normativa natural y técnicamente más correcta en las disposiciones generales que disciplinan los regímenes jurídicos a los que se refieren (STC 32/2000, de 3 de febrero [RTC 2000, 32], FJ 6). En consecuencia puede afirmarse que toda norma incluida en el contenido eventual o disponible del instrumento presupuestario tiene, en principio, una vigencia indefinida, salvo disposición expresa de la Ley en sentido contrario» (STC 34/2005, de 17 de febrero [RTC 2005, 34], FJ 5).

Y cuando el Tribunal Constitucional hace estas reflexiones dirigidas al contenido eventual, no está prejuzgando ni mucho menos que ese contenido eventual haya de estar en las disposiciones adicionales. Téngase en cuenta que el verdadero contenido esencial e indisponible de la Ley de Presupuestos se corresponde con una parte muy reducida de la Ley, según afirma la propia Ley («El contenido esencial de la Ley de Presupuestos se recoge en el Título I “De la aprobación de los Presupuestos y sus modificaciones”, por cuanto que en su Capítulo I, bajo la rúbrica “Créditos iniciales y financiación de los mismos” se aprueban la totalidad de los estados de ingresos y gastos del sector público estatal y se conigna el importe de los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado»). El contenido eventual no está condenado a las disposiciones adicionales (de ser así, se produciría un vaciamiento mayoritario del articulado), pudiendo aparecer perfectamente en el interior de la ley, como de hecho aparece en buena medida.

El caso es que la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos sí se fija en la jurisprudencia constitucional, pero se hace a los efectos de apoyar la legitimidad de la aprobación de normas de vigencia indefinida («el Tribunal Constitucional señala que el criterio de temporalidad no resulta determinante de la constitucionalidad o no de una norma desde la perspectiva de su inclusión en una Ley de Presupuestos»), y no llegando, al parecer, al pleno convencimiento, se opta por *esconder* esa clase de normas en la *trastienda*. En realidad, el Tribunal establece una presunción de vigencia indefinida del contenido eventual salvo diferente previsión expresa, sin hacer distinciones entre el articulado y las disposiciones adicionales, de donde hay que concluir que la presunción alcanza a la totalidad de la ley. Porque limitar esta presunción a las disposiciones adicionales implicaría, *a sensu contrario*, la existencia de una presunción inversa de anualidad que afectaría al articulado, lo cual resulta obviamente descartable³⁶. Así, es evidente que aquellas normas

tributarias de vigencia anual que formen parte del Título VI de la Ley de Presupuestos han de avisar todas y cada una de ellas de dicha vigencia anual (mediante la ritual fórmula «con vigencia exclusiva para el ejercicio 2005»), porque de no hacerlo, tendrían vigencia indefinida. Los intentos por diferenciar las vigencias de manera apriorística según la ubicación en el articulado o en las disposiciones adicionales ya estuvieron en boga y fueron oportunamente desterrados (aquella desenfocada teoría tenía reminiscencias de las tesis que llegaban antaño a negar la naturaleza de verdadera ley a la Ley de Presupuestos).

Son, por tanto, exclusivamente razones de técnica o sistemática normativa las que deben guiar la ubicación de los distintos contenidos. Y es ahí donde no compartimos la lógica ensayada. En aras de una mayor claridad estructural de la regulación, ¿no sería sensato que, existiendo un Título de la Ley dedicado a las normas tributarias, se concentraran en él todas las medidas tributarias? Ya tengan vigencia anual, ya tengan vigencia indefinida. Estén autorizadas mediante ley tributaria sustantiva, o no lo estén pero reúnan los requisitos para formar parte de la Ley de Presupuestos.

El factor cuantitativo nos parece crucial. Las disposiciones adicionales, por definición, no deben alcanzar un número elevado, al tratarse de una acumulación de individualidades no sistematizadas, cuya presentación sólo resulta válida o soportable en un reducido número. Y, por desgracia, como consecuencia de la eliminación *ad pompam vel ostentationem* de la ley de acompañamiento (sin ánimo de abandonar las pretensiones reguladoras que la caracterizaban), las disposiciones adicionales han proliferado en esta última ley (sesenta y una, frente a las veintinueve de la Ley de Presupuestos para el año 2004).

Estaríamos de acuerdo con la presencia de normas de vigencia indefinida en la Ley de Presupuestos si verdaderamente tuviera –ojalá– el sentido excepcional al que se alude en la jurisprudencia del Constitucional (y que se recoge en la exposición de motivos de la Ley 2/2004: «Si bien la Ley de Presupuestos puede calificarse como una norma esencialmente temporal, nada impide que *ocasionalmente* puedan formar parte de la Ley preceptos de carácter plurianual o indefinido»). En tal caso, sí estaría avalada la reconducción de esas contadas normas a las disposiciones adicionales. Hemos sostenido que el Tribunal Constitucional no condiciona su aparición en un lugar determinado, sino que es una cuestión puramente técnica o sistemática, y si fueran pocas, parecería razonable.

Pero en cuanto su número aumenta –como está ocurriendo– y se convierten en un conglomerado caótico de estructura, resulta preferible su ubicación

en el interior del articulado; resulta obligado el esfuerzo del legislador en encontrar títulos identificativos que clasifiquen y clarifiquen la normativa que se aprueba, facilitando su localización por los destinatarios. No está de más recordar que el principio de seguridad jurídica (clave en la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el contenido de la Ley de Presupuestos) es la principal víctima de las prácticas legislativas seguidas hasta la fecha.

Y en nuestras críticas al resultado alcanzado con la Ley de Presupuestos para el año 2005, nos sirven, *mutatis mutandis*, las mismas palabras empleadas en la exposición de motivos de la propia Ley de Presupuestos precisamente para defenestrar a las leyes de acompañamiento: «Con el transcurso de los años, las Leyes de Medidas han ido alcanzando una gran extensión y junto a ella una notable heterogeneidad. Así, las mismas han incluido materias tan dispares como las tributarias, las ligadas directamente a la gestión de los ingresos o los gastos, la contratación pública, la organización administrativa, la regulación de los mercados o incluso las hipotecarias, por sólo citar algunos ejemplos. La promulgación de una ley de estas características dificulta, sin duda, su conocimiento real por los ciudadanos, lo cual no contribuye a fortalecer el principio de seguridad jurídica».

3.4. *Titubeos del Tribunal Constitucional en su doctrina sobre el contenido eventual de la Ley de Presupuestos. La oportunidad de insistir en la prohibición de modificar el derecho codificado*

En virtud del artículo 66.2 de la Constitución (RCL 1978, 2836), «las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos, controlan la acción del Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuya la Constitución». De esa enumeración se desprende con claridad que la aprobación de los Presupuestos se lleva a cabo por las Cortes en el ejercicio de una potestad legislativa específica, desdoblada de la genérica potestad legislativa. Además, el artículo 134.2 define de manera vinculante el contenido de la Ley de Presupuestos. A partir de ahí, el Tribunal Constitucional ha ido forjando toda una teoría jurisprudencial sobre las posibilidades reguladoras de la Ley anual de Presupuestos, sentando los requisitos que con carácter general ha de cumplir cualquier norma para que su presencia en la Ley de Presupuestos resulte admisible.

A tales efectos, especial significado tuvo la sentencia 76/1992, de 14 de mayo (RTC 1992, 76): «Para que la regulación, por una Ley de Presupuestos, de una materia distinta a su núcleo mínimo, necesario e indisponible (previsión de ingresos y habilitación de gastos) sea constitucionalmente legítima es necesario que esa materia tenga relación directa con los

35. Éste es el criterio o la directriz, pero no se sigue rectamente. Hay alguna norma de vigencia indefinida introducida en el Título VI, añadiendo incongruencia y confusión al panorama. Una muestra de ello es la reforma del régimen especial de las empresas de reducida dimensión: tres de las modificaciones se incluyen en el Título VI (a pesar de no tener vigencia anual) y la cuarta se incluye en las disposiciones adicionales.

36. Como botón de muestra de la confusión acerca de la vigencia temporal de la Ley de Presupuestos, véase lo señalado en la exposición de motivos de la Ley 5/2004, de 29 de diciembre (LCAN 2004, 358), de Presupuestos Generales de la Comunidad

Autónoma de Canarias para 2005: «El principio de anualidad predicable respecto al presupuesto, y contemplado en el artículo 30 de la Ley de Hacienda Pública, hace del texto articulado una norma de vigencia temporal definida y ceñida al año natural respecto a la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio, así como de las normas de contenido eventual limitado a las materias o cuestiones que guarden directa relación con las previsiones de ingresos, las habilitaciones de gasto o los criterios de política económica general, de manera que este posible contenido eventual sea un complemento del contenido necesario de la norma, siendo imprescindible para su mejor interpretación y ejecución».



gastos e ingresos que integran el Presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese Presupuesto es el instrumento y que, además, su inclusión en dicha ley esté justificada, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno. El cumplimiento de estas dos condiciones resulta, pues, necesario para justificar la restricción de las competencias del poder legislativo, propia de las Leyes de Presupuestos, y para salvaguardar la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 CE, esto es, la certeza del Derecho que exige que una ley de contenido constitucionalmente definido, como es la Ley de Presupuestos Generales, no contenga más disposiciones que las que corresponde a su función constitucional (arts. 66.2 y 134.2 CE).

A nadie se le escapa que la aplicación práctica de esta doctrina resulta harto complicada y de ello ha quedado constancia en una trayectoria llena de controversia. No obstante, parece que el guardián de la Constitución está últimamente optando por decantar sus fallos en favor de la aptitud reguladora de la Ley de Presupuestos, hasta tal punto que resulta perceptible un amago de transformación de las claves jurisprudenciales. En efecto, varias sentencias recientes no sólo han admitido la constitucionalidad de los preceptos impugnados, sino que en su argumentación han esgrimido que basta el cumplimiento de uno de los dos requisitos, formulados hasta ahora de manera necesariamente acumulativa, para legitimar la actuación de la Ley de Presupuestos. Según la sentencia 202/2003, de 17 de noviembre (RTC 2003, 202), «para que la regulación por Ley de Presupuestos de una materia que no forma parte de su contenido necesario sea constitucionalmente legítima es preciso observar uno de los dos requisitos siguientes: de un lado, que la materia guarde relación directa con los ingresos y gastos que integran el presupuesto y que su inclusión esté justificada por ser un complemento de los criterios de política económica de la que ese presupuesto es el instrumento; o de otro, que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor ejecución del presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno». En el mismo sentido, la sentencia 34/2005, de 17 de febrero (RTC 2005, 34) (seguida después por la sentencia 82/2005, de 6 de abril [RTC 2005, 82]), estima que «la Ley de Presupuestos puede acoger, en consecuencia, otras normas que, aun cuando no constituyan una previsión de ingresos o habilitación de gastos, sí guarden una relación directa con los ingresos o gastos del Estado, respondan a los criterios de política económica del Gobierno o sirvan a una mayor inteligencia o mejor eje-

cución del presupuesto» (el subrayado es nuestro). Ahora parece que el Tribunal Constitucional se limita a analizar de una manera más amplia si la norma incorporada a la Ley de Presupuestos, «aun no siendo estrictamente presupuestaria, se dirige a ordenar la acción y objetivos de la política económica y financiera del sector público estatal, incidiendo en la política de ingresos y gastos del sector público».

Pues bien, en la construcción jurisprudencial de la sentencia 76/1992 (RTC 1992, 76), que nos resistimos a dar por perdida, había un punto en particular que merece ser subrayado, y es aquél referido a las normas que forman parte de los códigos generales. El contenido propio de la Ley de Presupuestos y su función constitucional resulta desvirtuado por la incorporación de «normas típicas del Derecho codificado», excluyéndolas «en todo caso» por la inseguridad jurídica que implica su modificación a través de esta vía. Por definición, la incidencia de esa clase de normas de régimen general en la ordenación del programa anual de ingresos y gastos es sólo accidental y secundaria y por ende insuficiente para legitimar su inclusión en la Ley de Presupuestos³⁷.

Ahora que acabamos de vivir un acontecimiento codificador con la renovación de la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490), resultaría pertinente reforzar el valor de esa doctrina constitucional, como freno a cualquier veleidad de reforma de tan fundamental código a través de la Ley de Presupuestos. Y no parece ociosa esta preocupación, después de examinar lo acontecido con la última Ley de Presupuestos. Esta Ley, como es lógico, presume del recto cumplimiento de las reglas constitucionales: «Consecuentemente, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2005 regula únicamente, junto a su contenido necesario aquellas disposiciones que respetan la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el contenido eventual». Muy al contrario, la Ley 2/2004 reforma, sin empacho alguno, códigos generales, como la Ley General de la Seguridad Social o los códigos del Derecho Financiero.

Por lo que respecta al Derecho Tributario, la Ley de Presupuestos no ha actuado en relación con la Ley General Tributaria, que acababa de entrar en vigor, pero sí ha modificado el Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, estableciendo –entre otros extremos– determinadas obligaciones de colaboración e información, tanto por parte de los sujetos titulares de bienes o derechos de naturaleza inmobiliaria, como por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que deberá remitir al Catastro toda aquella información con trascendencia catastral obtenida a través de los procedimientos de aplicación de los tributos³⁸. Y el Tribunal Constitu-

cional ha sido muy claro limitando la capacidad de la Ley de Presupuestos en lo que concierne a los deberes de colaboración y las obligaciones informativas. Acudimos a la sentencia 195/1994, de 28 de junio (RTC 1994, 195): «Los incisos cuestionados se limitan a establecer sendas potestades de requerimiento de información con trascendencia tributaria y la consiguiente obligación de facilitarla por parte de determinadas personas jurídicas y físicas. [...] En ellas tan sólo se predisponen medios o instrumentos para lograr la aplicación efectiva de las normas que sí regulan los ingresos del Estado –su cuantía, sus fuentes, etc.–. [...] Tampoco puede considerarse que los incisos cuestionados tengan relación directa con los criterios que definen la política económica del Gobierno. Salvo que se adopte un concepto desmesurado y por tanto inoperante de los instrumentos directamente relacionados con los criterios que definen la política económica del Gobierno, la predisposición de un mecanismo para lograr información sobre los movimientos de las cuentas, cheques y órdenes de pago a los meros fines fiscales, no puede calificarse como un complemento necesario de la misma, ni tiene una incidencia relevante sobre ella». Las modificaciones susodichas introducidas por la Ley 2/2004 están indudablemente conectadas a aquellas otras que ya fueron declaradas inconstitucionales³⁹.

Por lo que respecta al Derecho Presupuestario, la Ley de Presupuestos no ha tenido reparos en modificar tanto la Ley General Presupuestaria (RCL 2003, 2753) como la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (RCL 2001, 3020)⁴⁰. *Verbigracia*, se da nueva redacción al artículo 148.2 de la Ley General Presupuestaria, variando el criterio por el que se dispensa del proceso de fiscalización previa e intervención a los supuestos de devolución de ingresos indebidos. «Esta medida tiene una incidencia inmediata en la mejora de la ejecución del presupuesto», se explica, y nadie va a negar la incidencia o la conexión entre el presupuesto y las normas sobre el control en la ejecución del presupuesto. Del mismo modo que toda norma tributaria influye en los ingresos públicos, toda norma presupuestaria afecta al gasto público, y por tanto, tiene una vinculación incontestable con el presupuesto. Pero tal vinculación no basta

para cumplir los requisitos de la relación «directa» ni para entender justificada su aprobación al margen de los cauces ordinarios. Sería importante no confundir los ámbitos respectivos de actuación de la ley que aprueba el presupuesto y la ley que disciplina el Derecho Presupuestario. A nuestros ojos, la intrusión de la Ley de Presupuestos en las funciones directoras de la Ley General Presupuestaria resulta patente. Así, las reglas de modificación de los créditos presupuestarios autorizados se inician en la Ley 2/2004 con una proclamación de prioridad de la propia Ley anual sobre la Ley General: «Las modificaciones de los créditos presupuestarios se ajustarán a lo dispuesto en esta Ley, y a lo que al efecto se dispone en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre (RCL 2003, 2753), General Presupuestaria, en los extremos que no resulten modificados por aquélla»⁴¹. Y a partir de ahí constatamos diversas *derogaciones temporales* de la Ley General («Con vigencia exclusiva durante el año 2005, no será preceptivo el informe del Ministerio de Economía y Hacienda previo a la autorización, por el Ministro de Trabajo y Asuntos Sociales, de suplementos y créditos extraordinarios en los presupuestos de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales»⁴²; «La limitación para realizar transferencias de crédito desde operaciones de capital a corrientes, a que se refiere el artículo 52 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria no será de aplicación para las siguientes transferencias»⁴³), que ponen en crisis el valor de la estabilidad y la supremacía lógica del Derecho codificado.

El problema es que el Tribunal Constitucional (como ya hemos apuntado unos párrafos atrás) está ofreciendo muestras inequívocas de flexibilidad, desactivando la fuerza inicial con que afrontó los excesos de la Ley de Presupuestos en materia codificada. Ya la sentencia 32/2000, de 3 de febrero (RTC 2000, 32), reflejaba perfectamente la tensión interna acerca del contenido de la Ley de Presupuestos, pues hasta seis Magistrados suscribieron votos particulares⁴⁴. Tras una serie de vaivenes, la actitud permisiva parece ser la preponderante en la actualidad. Así, la sentencia 34/2005, de 17 de febrero (RTC 2005, 34), legitima la modificación por Ley de Presupuestos de

37. Véase también la sentencia 195/1994, de 28 de junio (RTC 1994, 195).

38. Así se presentaba la reforma en la exposición de motivos de la Ley 2/2004 (RCL 2004, 2651 y RCL 2005, 376): «Con el fin de facilitar, en el marco de la política económica del Gobierno, una mejor gestión de los ingresos y gastos del Estado, la Ley introduce diversas modificaciones en el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales y en el Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. [...] Se amplía la información de que dispone el Catastro en relación con la titularidad de determinados derechos sobre los citados bienes en aquello que resulta imprescindible para que los servicios de asistencia al contribuyente puedan desempeñar su labor, en el marco de la gestión de los ingresos del Estado, de manera adecuada».

39. Éste es uno de los puntos que constituye el objeto del recurso de inconstitucionalidad número 1955-2005, promovido por más de 50 Diputados del Grupo Popular en el Congreso (BOE de 27 de abril de 2005).

40. También estas reformas han sido impugnadas en el recurso de inconstitucionalidad aludido en la nota anterior.

41. Artículo 8.1 de la Ley 2/2004 (RCL 2004, 2651 y RCL 2005, 376).

42. Artículo 10.8 de la Ley 2/2004 (RCL 2004, 2651 y RCL 2005, 376).

43. Artículo 11.1 de la Ley 2/2004 (RCL 2004, 2651 y RCL 2005, 376).

44. Hubo un Voto particular concurrente formulado por el entonces Presidente, don Pedro Cruz Villalón, en el que se insistía en la descalificación y necesaria revisión de la doctrina establecida en la sentencia 76/1992 (RTC 1992, 76), postura que parece haber encontrado eco, según estamos exponiendo: «Sigo, por tanto, considerando, tal como se decía ya en el Voto particular que acompaña a la citada STC 76/1992 (RTC 1992, 76), que la doctrina en ella recogida “representa una restricción injustificada y sin base constitucional suficiente de la potestad legislativa que a las Cortes Generales reconoce el art. 66.2 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836)”. Por fin, y sin necesidad de reproducir dicha opinión más ampliamente, entiendo que, “[d]ado el reconocimiento expreso de esa potestad, que se establece con carácter general, y sin que se establezcan ámbitos exentos de la misma, toda restricción a su ejercicio, o toda cualificación a la forma de ejercerla deberá derivar de una definida previsión constitucional (bien explícita, bien directa e inequívocamente derivada del Texto constitucional) en cuanto excepción a una atribución en principio universal e ilimitada. A falta de esa previsión, no cabrá considerar que una norma legislativa resulta viciada de inconstitucionalidad en virtud del tipo de materias sobre las que verse, por más que pueda sujetarse a críticas desde la perspectiva de su adecuación técnica, o de su acomodación a las categorías doctrinales predominantes”».



la Ley Orgánica reguladora del contrabando (Ley Orgánica 7/1982, de 13 de julio [RCL 1982, 2029], que modifica la legislación vigente en materia de contrabando y regula los delitos e infracciones administrativas en la materia, anterior a la vigente Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre [RCL 1995, 3328], de represión del contrabando), en relación con la organización de juegos de azar prohibidos: «No cabe duda de la estrecha relación de la norma cuestionada con la previsión de ingresos para un ejercicio económico al tratarse, como hemos señalado, de una norma que integra un tipo penal que protege, entre otros fines, el interés del Estado a asegurarse la recaudación derivada de una clase concreta de tributos: los que gravan la realización de los juegos de suerte, envite o azar; y no debe olvidarse que, conforme al art. 31.1 CE (RCL 1978, 2836), los tributos son la principal fuente de financiación de los gastos públicos del Estado. Asimismo la disposición cuestionada puede identificarse como una medida concreta de la política económico-social del Gobierno al estar dirigida a evitar la práctica del juego sin la correspondiente autorización administrativa, no sólo para la defensa y fomento de los intereses fiscales, sino también (como señala la exposición de motivos del Real Decreto-ley 16/1977 [RCL 1977, 476]) en aras del cumplimiento de otros objetivos de tutela y protección social. Por todo lo que antecede debemos concluir que el apartado uno de la disposición adicional decimotercera de la Ley 46/1985 (RCL 1985, 3041 y RCL 1986, 1272), al ser una norma protectora de los derechos económicos de la hacienda pública, no sólo está al servicio de una mayor efectividad en el cobro de los créditos de ésta, lo que comporta un efecto evidente e inmediato, real y no meramente circunstancial, en los ingresos del Estado, sino que, además, representa una medida de política económico-social del Gobierno tendente a la regulación del juego, por lo que se justifica sobradamente su inclusión en el contenido eventual de la Ley de Presupuestos». Discrepamos abiertamente de esta justificación. Al menos el fallo no fue pacífico⁴⁵, lo que nos anima a esperar una futura recuperación en sus justos términos de la doctrina representada por la sentencia 76/1992 (RTC 1992, 76).

3.5. Sin pudor ante la inconstitucionalidad flagrante: creación de tributos por Ley de Presupuestos

El móvil que ha llevado a prescindir de la ley de acompañamiento queda en entredicho si se analizan en bloque las incidencias del caso, que no parecen conllevar una auténtica regeneración de la política normativa. Buena prueba de ello es el escaso celo de la Ley de Presupuestos en el cumplimiento de las limitaciones a su contenido. El sentido constitucional del debate presupuestario, ajeno –salvo excepciones tasadas– al reformismo normativo, no ha sido respetado. Ya lo hemos observado con la proliferación de disposiciones adicionales y con la introducción de normas de régimen general o de derecho codificado.

Pero la Ley de Presupuestos ha llegado más lejos al enfrentarse al impedimento radical del artículo 134.7 de la Constitución (RCL 1978, 2836), en virtud del cual «la Ley de Presupuestos no puede crear tributos».

En un primer acercamiento, ciertamente, pareciera que el legislador presupuestario ha intentado ajustarse como es debido a la más explícita restricción que impone la Carta Magna, puesto que ha dejado para otros textos legales el establecimiento de nuevos tributos (otra cosa es que tampoco nos satisfaga el truco formal de sacar el contenido prohibido a un texto coetáneo a la Ley de Presupuestos; pero al menos revela la preocupación por no incurrir en desviaciones flagrantes). En concreto, la Ley 4/2004 (RCL 2004, 2651 y RCL 2005, 376), a la que ya nos hemos referido tildándola de ley de acompañamiento, es la que se encarga de introducir varias figuras tributarias: la Tasa por la expedición de las tarjetas del aparato de control (tacógrafo digital) en el sector del transporte por carretera; la Tasa exigible por la expedición, refrendo y renovación del Certificado Internacional de Protección del Buque; o la Tasa por replanteo de líneas límite jurisdiccionales.

Sin embargo, un examen más detenido desvela que la Ley de Presupuestos ni siquiera ha obedecido el designio constitucional más directo, por el que se veta la creación de tributos. La disposición adicional cuadragésima octava, modifica la Ley 25/1990, de 20 de diciembre (RCL 1990, 2643), del Medicamento, imponiendo a los empresarios, grupos empresariales, fabricantes e importadores de medicamentos y sustancias medicinales, la obligación de satisfacer unas cantidades en función de sus cifras de ventas, de acuerdo con una escala progresiva. Tales «aportaciones» o «ingresos por volumen de ventas al Sistema Nacional de Salud» (curiosa denominación la elegida, porque serán «ingresos» públicos determinados a partir de los «ingresos» de las empresas farmacéuticas) tendrán un destino específico («El 50 por 100 de estas cantidades se ingresará en la Caja del Instituto de Salud Carlos III, destinándose a la investigación en el ámbito de la biomedicina que desarrolla este Organismo. El resto de los fondos se ingresará en el Tesoro Público, destinándose al desarrollo de política de cohesión sanitaria, al desarrollo de programas de formación para facultativos médicos así como a programas de educación sanitaria de la población para favorecer el uso racional o responsable de medicamentos, según la distribución que determine el Ministerio de Sanidad y Consumo previo informe del Consejo Interterritorial del Sistema Nacional de Salud»), en un rasgo típico de lo que tradicionalmente se conoce como exacciones parafiscales. Exacciones parafiscales que, según se corrobora en la disposición adicional primera de la Ley General Tributaria, «participan de la naturaleza de los tributos». Aun siendo conscientes de las dificultades de catalogación precisa de esta prestación patrimonial

45. Contó con el Voto particular del Magistrado don Vicente Conde Martín de Hijas, que también se había enfrentado a otros fallos con la misma orientación, como los de las sentencias 32/2000, de 3 de febrero (RTC 2000, 32) o 109/2001, de 26 de abril (RTC 2001, 109). Esperemos que no sea señal de rendición el hecho de no haber manifestado oposición a la sentencia 82/2005, de 6 de abril (RTC 2005, 82), con un contenido idéntico a la sentencia 34/2005 (RTC 2005, 34).

coactiva, parece bastante evidente que su naturaleza tributaria es la de un impuesto, exigido por la manifestación de una capacidad económica⁴⁶. Y en todo caso, su establecimiento es inconstitucional⁴⁷. Bajo ningún concepto resulta admisible la creación de una figura tal por parte de la Ley de Presupuestos.

Esta actuación, que no puede decirse inconsciente (fue advertida por diversos grupos parlamentarios a lo largo de la tramitación), abona los peores augurios y nos obliga a avisar sobre el delicado porvenir del contenido de la Ley de Presupuestos, una ley dispuesta a apurar al máximo sus márgenes de capacidad normativa, aunque sea moviéndose en las fronteras de lo ilícito. Nos tememos que en los próximos años el Gobierno va a tener que asumir en la presentación del proyecto de Ley de Presupuestos iniciativas de constitucionalidad dudosa (siendo generosos), al carecer del colchón tranquilizador de la ley de acompañamiento. Vamos a asistir a un avance en la conflictividad constitucional de la Ley de Presupuestos.

4. EL DECRETO-LEY SE SUBROGA EN EL PAPEL DE LA LEY DE ACOMPAÑAMIENTO EN EL JUEGO DE RELACIONES ENTRE EL EJECUTIVO Y EL LEGISLATIVO DURANTE EL DEBATE PRESUPUESTARIO ¿INSTITUCIONALIZACIÓN DEL DECRETO-LEY DE ACOMPAÑAMIENTO?

Una de las características habituales de las leyes de acompañamiento era la introducción súbita de reformas a través de enmiendas presentadas en el Senado (disminuyendo el proceso de discusión parlamentaria e impidiendo la actuación dictaminadora de los órganos consultivos).

En la actualidad, como es sabido, el Gobierno no cuenta con mayoría en la Cámara Alta, por lo que decae semejante posibilidad (la verdad es que ante esta coyuntura la ley de acompañamiento perdía uno de sus principales «alicientes»). ¿Qué margen de reacción le queda entonces al Gobierno para introducir cambios a esas alturas de la tramitación del Presupuesto? Si el Gobierno no se resigna a esa forzada inacción, la única vía a su alcance es el decreto-ley; su último recurso para legislar *ipso facto* sorteando las vicisitudes parlamentarias.

Consecuentemente, se aprueba el 23 de diciembre de 2004 un Real Decreto-ley que modifica la Ley de Presupuestos de 27 de diciembre de 2004. ¿Cómo puede aprobarse una norma con la finalidad de modificar otra norma que todavía no está aprobada?⁴⁸ La explicación es simple: en ese momento no se ha-

bía aprobado la Ley de Presupuestos, pero sí había pasado el Proyecto de Ley de Presupuestos por el Senado, siendo rechazado. Tal revés parlamentario se constituye en el desencadenante, en el presupuesto habilitante del decreto-ley, generando una extraordinaria y urgente necesidad de desautorizar al Senado, tal y como se reconoce en la exposición de motivos. «La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005 establece las previsiones de revalorización para dicho ejercicio en función del IPC previsto y la paga única por desviación de la inflación real de 2004 sobre la inicialmente considerada. No obstante, como consecuencia del veto aprobado por el Senado en sesión plenaria el pasado 13 diciembre, la Ley de Presupuestos Generales del Estado no ha podido recoger la evolución del IPC entre noviembre de 2003 y noviembre de 2004, conocida el 15 de diciembre, y que en ejercicios anteriores se incorporó al proyecto de ley en su trámite parlamentario de discusión de enmiendas parciales por el Pleno del Senado. [...] Se hace pues imprescindible que, con carácter urgente, se adopten las medidas necesarias para garantizar a los pensionistas de clases pasivas y de la Seguridad Social, tanto en sus modalidades contributivas como no contributivas, y a los perceptores de otras pensiones y demás prestaciones públicas el mantenimiento íntegro del poder adquisitivo de sus pensiones o demás prestaciones, de modo que los porcentajes de revalorización previstos para 2005 se apliquen sobre las cuantías de 2004, una vez actualizadas conforme a la desviación del IPC producida entre noviembre de 2003 y noviembre de 2004 respecto del inicialmente previsto para este último ejercicio».

El Real Decreto-ley 11/2004, de 23 de diciembre (RCL 2004, 2653), por el que se modifica, en materia de pensiones públicas, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005 (RCL 2004, 2651 y RCL 2005, 376), además de sustituir íntegramente el Título IV de la Ley de Presupuestos («De las pensiones públicas»), modifica diversas disposiciones adicionales, algunas no relacionadas con la justificación argüida (por ejemplo, se hace una «corrección de errores» en la regulación del nuevo IPREM, indicador público de renta de efectos múltiples), ratificando así su irregular cometido.

No es ésta la única reacción (sí la más llamativa) ante la situación de minoría en el Senado. La Ley de Presupuestos modifica significativamente la Ley General de Estabilidad Presupuestaria eliminando la capacidad decisoria del Senado para la aprobación del objetivo de estabilidad referido a los tres ejercicios siguientes, en una indisimulable⁴⁹ adaptación a

46. En su tramitación parlamentaria, numerosas enmiendas de supresión compartían la calificación de impuesto, sin conceder valor al hecho de que se pudiera presentar como un «descuento» (un descuento aplicado a *posteriori*, de tal modo que conduciría a la devolución de una parte de los ingresos inicialmente percibidos).

47. El Tribunal Constitucional tendrá que pronunciarse al respecto, al ser otro de los aspectos impugnados en el recurso de inconstitucionalidad presentado y del que ya hemos dado cuenta.

48. Véase FALCÓN Y TELLA, Ramón: «La Ley de Presupuestos para 2005 y su discutible modificación por Decreto-ley anterior a su aprobación». Quincena Fiscal, núm. 1 (2005), pgs. 1 a 8. Al menos la publicación oficial del Decreto-ley no se adelantó a la publicación de la Ley de Presupuestos sino que coincidieron en el BOE de 28 de diciembre.

49. Aunque la reforma procura justificarse argumentando la existencia de un vacío legal: «Se completa una laguna legal al regular la aprobación del objetivo en caso de conflicto entre el Congreso de los Diputados y el Senado». La redacción



la actual aritmética parlamentaria. «Si aprobado el objetivo de estabilidad por el Congreso de los Diputados, el mismo fuese rechazado por el Senado, el objetivo se someterá a nueva votación del Congreso, aprobándose si éste lo ratifica por mayoría simple». Repárese en que se trata de otra intervención de la Ley de Presupuestos en el derecho codificado, lo cual está especialmente cercenado por la doctrina del Tribunal Constitucional (como antes constatamos, aun exponiendo algunas suspicacias sobre la evolución de dicha doctrina). Por mucho que se argumente, de manera ritual y mecánica, el cumplimiento de las condiciones requeridas al contenido eventual de la Ley de Presupuestos («todo tendrá una directa incidencia, por su mayor aproximación, en el proceso de elaboración de los presupuestos, en las previsiones macroeconómicas, y en la política económica del Gobierno del que son reflejo»), nuestro dictamen de inconstitucionalidad es rotundo.

Pero volviendo al decreto-ley, y dado que nos restan varios años de minoría en el Senado, nos tememos que pueda institucionalizarse la aprobación de este tipo de norma, que podría tildarse de «decreto-ley de acompañamiento» (por no decir de «adelantamiento» a la Ley de Presupuestos)⁵⁰.

Y por si queda alguna duda de la inclinación hacia

esta fuente del derecho, en este año 2005 ya hemos tenido otra reforma más de la Ley de Presupuestos por el mismo método⁵¹. Nos referimos al Real Decreto-ley 7/2005, de 22 de abril (RCL 2005, 832), por el que se modifica la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005, en materia de financiación de la formación continua⁵².

Nosotros veníamos advirtiendo de la conexión sustancial entre las leyes de acompañamiento y diversos Decretos-leyes aprobados con la misma concepción viciada de la actividad legiferante⁵³. Pero hasta ahora no era preciso recurrir al decreto-ley en la fase final del año porque ya se contaba en ese periodo con la ley de medidas, que podía actuar con la urgencia propia del decreto-ley (mediante las reñadas enmiendas en el Senado)⁵⁴. Pero a falta de ley de medidas, insistimos, el decreto-ley tiene que dejarse ver también en diciembre.

En suma, ha quedado de manifiesto que la preterición de la ley de acompañamiento no implica, como parecería coherente, un uso contenido de otros instrumentos legislativos excepcionales. Sigue siendo patente el protagonismo excesivo del Gobierno (y de sus principales modos de expresión normativa: la Ley de Presupuestos y el decreto-ley) en detrimento de las Cortes.

anterior era la siguiente: «En forma sucesiva, y tras el correspondiente debate en Pleno, el Congreso de los Diputados y el Senado se pronunciarán aprobando o rechazando el objetivo de estabilidad propuesto por el Gobierno. En el supuesto de que el objetivo de estabilidad fuese aprobado por el Congreso de los Diputados y por el Senado, la elaboración del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado habrá de acomodarse a ese objetivo. Si, por el contrario, fuese rechazado [es aquí donde se situaría la supuesta laguna, que conducía como única interpretación posible a exigir la aprobación de ambas cámaras, bastando el rechazo de cualquiera de ellas para impedir su aprobación], el Gobierno, en el plazo máximo de un mes, remitirá un nuevo acuerdo que se someterá al mismo procedimiento».

50. Tuvo algo de premonitorio el comentario introducido hace ocho años avisando de «la imposibilidad de recurrir al Decreto-ley como fórmula sustitutiva de la Ley de acompañamiento, si ésta llegara a declararse inconstitucional (como quien evita la tentación, evita el pecado, no está de más recalcar que la necesidad que justifica el Decreto-ley no sólo tiene que ser urgente sino *extraordinaria*, lo cual impide que se convierta en un rito anual)». CUBERO TRUYO, ANTONIO M.: «Las Leyes de acompañamiento». Quincena Fiscal, núm. 9 (1997), pg. 12.
51. Amén de otros Decretos-leyes con un importante contenido material, como el Real Decreto-ley 5/2005, de 11 de marzo (RCL 2005, 503), de reformas urgentes para el impulso a la productividad y para la mejora de la contratación pública (BOE de 14 de marzo) o el Real Decreto-ley 9/2005, de 6 de junio (RCL 2005, 1146), por el que se proroga el plazo previsto en la disposición transitoria quinta de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre (RCL 2001, 3178), de Universidades, para la renovación de los contratos de los profesores asociados contratados conforme a la legislación anterior (BOE de 7 de junio).
52. BOE de 25 de abril.
53. «El Decreto-ley 2/2003 es un exponente paradigmático de una determinada manera de legislar *radicalmente* (omitiendo dictámenes previos, prescindiendo de debates parlamentarios serenos, bordeando la licitud constitucional...), que guarda un notable parentesco con la costumbre de las leyes de acompañamiento. No por casualidad también se llama Decreto-ley “de medidas”. Los Gobiernos se han acostumbrado a la incorporación continua y sin el debido detenimiento de retoques en todas las parcelas del ordenamiento, mediante textos exentos de sistematicidad, y sin más elemento identificador que su carácter variopinto. Lo vienen haciendo desde hace años aprovechando la vorágine del debate presupuestario, y ahora advertimos que cuando no tienen a mano el expediente presupuestario, recurren a otra fórmula legislativa *ipso facto* como es el decreto-ley. Ambas son instituciones limitadas constitucionalmente; pero los límites se sortean en un caso a través del subterfugio de las leyes de acompañamiento, y en el otro, transformando el decreto-ley irregular en ley y irreprochable. Para nosotros, es una desviación flagrante en el funcionamiento ordenado del sistema de fuentes del Derecho». CUBERO TRUYO, ANTONIO M. y GARCÍA BERRO, FLORIÁN: «El nuevo código tributario y el valor de la estabilidad de las fuentes del Derecho». Crónica Jurídica Hispalense, núm. 2 (2004).
54. «Parece como si se hubiera descubierto que el deleznable método regulador que representan las leyes de acompañamiento, caracterizado por la celeridad del debate y la imposibilidad de calibrar el alcance de un conglomerado de reformas, pudiera verse aún más perfeccionado en su preterición del parlamento. El decreto-ley (a disposición del Gobierno en cualquier época del año, no hay que esperar la llegada del ritual presupuestario) se amoldaría bien a ese estadio superior en la evolución inquietante de nuestro sistema de fuentes». CUBERO TRUYO, ANTONIO y VENTURA ESCACENA, JAIME: «Vicios en la utilización del decreto-ley en materia tributaria». Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 123 (2004), pgs. 517 a 557.