

5. LA LEY DE PRESUPUESTOS Y EL SISTEMA DE FUENTES DEL DERECHO: EN TORNO A LA STC 76/1992, DE 14 DE MAYO

Juan J. Zornoza Pérez

1. Introducción

La profusa utilización de la Ley de Presupuestos Generales del Estado como instrumento de la política legislativa en las más variadas materias, directa o indirectamente relacionadas con las consignaciones de los estados de autorización de gastos y de previsión de ingresos e incluso, en ocasiones, con muy remota conexión con la gestión presupuestaria, ha provocado que la determinación de la naturaleza y función de la Ley de Presupuestos, y de su lugar en el sistema de las fuentes del derecho, resulte particularmente polémica.¹

Esa polémica se ha visto reavivada periódicamente por los pronunciamientos en la materia del Tribunal Constitucional, en cuya jurisprudencia² es visible una clara evolución que, probablemente, no es sino el reflejo de la preocupación por el desbordamiento normativo³ de la Ley de Presupuestos. Una evolución que, por el momento, ha venido a cerrar la STC 76/1992, de 14 de mayo, al declarar inconstitucional la redacción dada al art. 130 de la Ley General Tributaria (LGT) por el art. 110 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, por no ser necesaria su inclusión en la Ley de Presupuestos y tratarse, además «de una materia que no tiene un grado de vinculación suficiente, esto es, directa, con el ámbito del contenido posible de este tipo de Leyes», tal y como ha sido definido por el propio Tribunal Constitucional (FJ. 4º b, in fine).

Parece oportuno, por ello, reflexionar con el auxilio de la jurisprudencia constitucional acerca del ámbito o contenido normativo propio y

1. Como muestra de ello puede verse MARTIN RETORTILLO, L.; RODRIGUEZ BEREIJO, A. y otros *La Ley de Presupuestos Generales del Estado. Eficacia temporal y carácter normativo*, Centro de Estudios Constitucionales, Cuadernos y debates nº 16, Madrid, 1989.

2. Entre los numerosos fallos relativos a la materia presupuestaria, a partir de la STC 27/1981, de 10 de julio, deben mencionarse por su particular interés la STC 84/1982, de 23 de diciembre, la STC 65/1987, de 21 de mayo y la STC 126/1987, de 16 de julio.

3. En la afortunada expresión que emplean SAINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero*, T. I, vol 2, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid 1985, p. 416; y RODRIGUEZ BEREIJO, A. *Op. ult. cit.*, pp. 30 y ss.

característico de la Ley de Presupuestos; porque, como señalara RODRIGUEZ BEREJO,⁴ todo intento que se proponga fijar la posición de la Ley de Presupuestos dentro de nuestro sistema de producción de normas exige una reflexión acerca de su ámbito y contenido propios, planteando en particular si es posible encontrar en nuestro derecho positivo alguna delimitación constitucional al respecto.

Y conviene advertir que la reflexión que nos proponemos realizar no tiene porque limitarse a la Ley de Presupuestos Generales del Estado, pues los problemas y disfunciones derivados de su empleo como vehículo de legislación ordinaria pueden perfectamente plantearse respecto de las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas,⁵ cuya regulación en los distintos Estatutos de Autonomía es, en cierto modo, paralela a la realizada en la Constitución (CE); aunque, por ejemplo, salvo en el caso de la Comunidad de La Rioja,⁶ en ninguno de ellos se contiene prohibición ni limitación alguna respecto de la creación o modificación de tributos.⁷

Para cumplir nuestro propósito examinaremos, en primer lugar, los límites constitucionales al contenido posible de la Ley de Presupuestos, tal y como han sido formulados en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, para analizar a continuación el significado que cabe atribuir a ese respecto a la reciente STC 76/1992 y estudiar, en último lugar, la posibilidad de aplicar dichos límites a las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas.

2. El ámbito material de la Ley de Presupuestos y los límites a su contenido normativo

2.1. Con cierta frecuencia, el debate relativo al contenido de las Leyes de Presupuestos se ha visto enturbiado por el planteamiento del problema de la naturaleza, legislativa o no, de la función de aprobación del Presupuesto.⁸

4. Cfr. RODRIGUEZ BEREJO, A. *Sobre técnica jurídica y Leyes de Presupuestos*, en AAVV. «Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana», vol. I, I.E.F., Madrid 1987, p. 666.

5. Así lo indicaba MARTIN RETORTILLO, L., en su intervención en *La Ley de Presupuestos ...* cit., p. 18.

6. Cfr. el art. 39.5 de su Estatuto de Autonomía, aprobado por Ley Orgánica 3/1982, de 9 de junio; recoge las disposiciones al respecto FERREIRO LAPATZA, J.J. *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona 1985.

7. Cfr. el análisis de los Estatutos realizado por DE LA PEÑA VELASCO, G. *La prohibición de crear tributos por las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas*, en AAVV. «Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)», vol. IV, I.E.F., Madrid 1984, pp. 2596 ss.

8. Ello es particularmente visible en la construcción de ESCRIBANO LOPEZ, F. *Presupuesto del Estado y Constitución*, I.E.F., Madrid 1981; IBIDEM *Reforma tributaria y aprobación de Presupuestos. Análisis de una experiencia (1978-1981)*, en AAVV. «Funciones financieras de las

De ahí que convenga comenzar señalando que esta cuestión, que no debe llevarnos a replantear la vieja polémica sobre la concepción dualista de la Ley en sentido material y en sentido formal,⁹ ha de entenderse resuelta en nuestro derecho positivo.

Porque, a pesar de algún pronunciamiento equívoco de nuestro Tribunal Constitucional, que al calificar la competencia de aprobación del Presupuesto, desde la perspectiva del art. 66.2 CE, como «una competencia específica desdoblada de la genérica potestad legislativa del Estado» (STC 27/1981, FJ. 2º), ha dado pie a que se mantenga la existencia de una función presupuestaria, singular y separada de la potestad legislativa ordinaria,¹⁰ ello no resulta posible en nuestro ordenamiento jurídico. En efecto, desde la perspectiva del derecho positivo español vigente, parece claro que la función parlamentaria de aprobación del Presupuesto es función legislativa y que, en consecuencia, la Ley de Presupuestos no es ni Ley formal, ni acto de la Administración con forma de Ley, ni Ley material, sino sencillamente Ley; entre otras razones, porque si la función de aprobación de los Presupuestos a que se refiere el art. 66.2 CE es una competencia desdoblada de la genérica función legislativa, ello significa que dicha competencia sigue siendo legislativa, aunque sea peculiar, pero no una nueva función, distinta y separada de aquella, según puede deducirse, además, si se examinan sus antecedentes, de la propia STC 27/1981.¹¹

El Tribunal Constitucional reconoce, en efecto, la singularidad o especialidad de la Ley de Presupuestos, pero no porque derive del ejercicio de una función parlamentaria separada y distinta de la función legislativa, sino porque —aún tratándose de una verdadera Ley o, lo que es lo mismo, de una verdadera función legislativa— en ella concurren dos notas singulares:

— Su función como «vehículo de dirección y orientación de la política económica».

— La existencia de especialidades en el procedimiento parlamentario para

Cortes Generales», Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid 1985, pp. 153 ss.

9. Que el propio Tribunal Constitucional ha considerado una cuestión superada, desde su STC 27/1981, de 20 de julio (FJ. 2º), según señala con rotundidad la propia STC 76/1992, de 14 de mayo (FJ. 4º).

10. Como hacen ESCRIBANO LOPEZ, F. y FERNANDEZ CARNICERO, C.J., en sus intervenciones en el debate sobre *La Ley de Presupuestos ...* cit., pp. 63 ss. y 77 ss.

11. Porque tanto en los fundamentos de la demanda de inconstitucionalidad, como en las alegaciones de la Abogacía del Estado, se realizaron interesantes consideraciones respecto de la naturaleza de la Ley de Presupuestos y de la función parlamentaria de aprobación del Presupuesto; y la argumentación de la STC 27/1981 se dirige, precisamente, a rechazar la tesis sustentada por la parte recurrente, que apoyándose en la concepción del Presupuesto como Ley meramente formal y en una interpretación textual de la Constitución (Art. 66.2), pretendía diferenciar la aprobación de los Presupuestos del ejercicio de la función legislativa. Así lo ha puesto de relieve RODRIGUEZ BEREIJO, A. *El lugar de la Ley de Presupuestos en el sistema de fuentes del derecho español. Un estudio de la jurisprudencia constitucional*, Madrid 1989, trabajo inédito que manejo gracias a la amabilidad del autor, pp. 45 ss. y 63-64.

su debate y aprobación, que limitan la iniciativa legislativa parlamentaria y el derecho de enmienda y restringen, por consiguiente los derechos del Parlamento.

Con independencia de que esta última nota resulta discutible, pues como afirmó la propia STC 27/1981 (FJ. 2º), «quizá pueda decirse que tales limitaciones (las establecidas en los respectivos Reglamentos del Congreso y del Senado) no deriven de la Constitución» y «que el requisito de la conformidad del Gobierno para toda proposición o enmienda que suponga aumento de gastos o disminución de ingresos afecta a cualquier Ley» y no sólo a la Ley de Presupuestos, lo que nos interesa destacar es que la singularidad o especialidad de la Ley de Presupuestos no constituye obstáculo para la caracterización de la función de aprobación del Presupuesto como verdadera función legislativa, ni para la consideración de la Ley de Presupuestos como tal Ley, según se había mantenido desde hace tiempo en la doctrina.¹²

2.2. A partir de ello, al reconocerse a la Ley de Presupuestos el rango, la fuerza y el valor de Ley ordinaria, en principio no hay razones formales, de jerarquía normativa (Art. 9.3 CE), que puedan invocarse para impedir que por esa vía se modifique la legislación preexistente y se regulen, con mayor o menor profundidad diversos sectores del ordenamiento jurídico. Al contrario, en palabras de la STC 63/1986, de 21 de mayo, (FJ. 12º), «nada impide que, junto a la configuración de las correspondientes partidas, la Ley que aprueba dichos Presupuestos establezca otras disposiciones de carácter general en materias propias de la Ley ordinaria (con excepción de lo dispuesto en el apartado 7 del mismo art. 134 CE) que guarden directa relación con las previsiones de ingresos y habilitaciones de gastos de los Presupuestos o con los criterios de política económica general en que se sustenten».

Ahora bien, de forma inmediata conviene advertir que ello no significa que no exista otro tipo de límites, sino sólo que será preciso apoyarse en razones materiales o de contenido para construir en base a ellas algunos criterios que puedan operar como límites jurídicos a la libre determinación por el legislador ordinario del contenido de las Leyes de Presupuestos; criterios que naturalmente han de derivarse de la configuración constitucional de la Ley de Presupuestos como un instrumento legislativo con un contenido material específico y ciertos límites, explícitos e implícitos en el pro-

12. Cfr. por todos RODRIGUEZ BEREIJO, A. *La limitación de la iniciativa parlamentaria en materia presupuestaria en el Derecho positivo español*, Revista de la Facultad de Derecho de la Facultad de Madrid, nº 33/1968, pp. 437 ss.; IBIDEM *La Ley de Presupuestos en la Constitución española de 1978*, en AAVV. «Hacienda y Constitución», I.E.F., Madrid 1979, en especial pp. 178-179; CAYON GALIARDO, A. *El principio de equilibrio presupuestario como límite al poder financiero de las Cortes Generales*, en AAVV. «El poder financiero ...» cit., pp. 126 ss.; y MENENDEZ MORENO, A. *La configuración constitucional de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado*, Lex Nova, Valladolid 1988, pp. 30 ss.

pio art. 134 CE,¹³ del que necesariamente ha de partir cualquier análisis.

Pues bien, operando de ese modo, el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse explícitamente sobre qué se entiende por Ley de Presupuestos en el sentido constitucional del término, indicando —ex art. 134 CE— que «es aquélla que, como núcleo fundamental, contiene la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado, es decir las previsiones de ingresos y las autorizaciones de gastos para un ejercicio económico determinado. Y si bien dentro de la misma es posible incluir materias que no siendo estrictamente presupuestarias inciden en la política de ingresos y gastos del sector público o la condicionan, ello sólo puede efectuarse dentro de ciertos límites —derivados de la propia Constitución en el caso de los tributos—, y ni tal inclusión puede desvirtuar el contenido primordial que caracteriza a dicha Ley, ni de ella se sigue que dichas materias hayan de formar necesariamente parte de su contenido y no puedan ser reguladas por una Ley ordinaria» (STC 126/1987, de 16 de julio, FJ. 5º).

Se pone así de manifiesto la existencia de un contenido constitucionalmente delimitado de las Leyes de Presupuestos, en las que pueden diferenciarse dos ámbitos: por un lado, un núcleo fundamental, que constituye el contenido primordial, necesario, inderogable e indisponible de toda Ley de Presupuestos; y, por otro, el que podríamos llamar contenido eventual o no necesario, de naturaleza no estrictamente presupuestaria pero que puede incluirse en la Ley de Presupuestos por su incidencia o relación directa con el manejo o dirección de la política económica de la que el Presupuesto es expresión numérica e instrumento de indirizzo.¹⁴

La determinación de ese núcleo fundamental o contenido primordial de la Ley de Presupuestos resulta relativamente sencilla pues, como indicaba la Exposición de Motivos de la Ley General Presupuestaria de 1977, se trata aquí de aquellas «disposiciones de naturaleza financiera que sea necesario o conveniente promulgar para la ejecución congruente o simétrica de los estados de gastos e ingresos en el respectivo período anual», así como de aquellas que de modo directo estén enderezadas a ordenar o dirigir la acción y los objetivos de la política económica y financiera del sector público, cuya expresión cifrada, conjunta y sistemática son, sustancialmente, los Presupuestos Generales del Estado.¹⁵

Por su parte, mayores dificultades suscita la determinación de ese contenido eventual de las Leyes de Presupuestos, en el que cabe incluir una variada gama de materias que, no siendo de naturaleza estrictamente

13. Cfr. al respecto RODRIGUEZ BEREIJO, A. en *La Ley de Presupuestos ... cit.*, p. 35; IBIDEM *El lugar de la Ley ... cit.*, pp. 78 ss.

14. Cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A. en *La Ley de Presupuestos ... cit.*, p. 41.

15. En este sentido vid. la delimitación del contenido de la Ley de Presupuestos que realiza MENENDEZ MORENO, A. *La configuración constitucional ... cit.*, p. 85; y RODRIGUEZ BEREIJO, A. *El lugar de la Ley ... cit.*, pp. 80-81.

presupuestaria, pueden tener cabida en tales Leyes por su carácter de legislación de coyuntura en materia económico-financiera; esto es, por encontrarse conectadas con la función de la Ley de Presupuestos como «vehículo de dirección y orientación de la política económica» (STC 27/1981, FJ. 2º y STC 65/1987, FJ. 4º). En efecto, no es sencillo determinar cuáles sean esas materias,¹⁶ ni fijar con precisión los límites dentro de los que resulta admisible su regulación en las Leyes de Presupuestos, pero nos interesa destacar que en modo alguno nos encontramos ante un ámbito libre para el legislador, que ha de respetar en todo caso los límites que explícita o implícitamente derivan de la Constitución, al menos en un doble sentido:

— Por la existencia de una prohibición constitucional directa y explícita, como la relativa a la creación o modificación de tributos a que se refiere el art. 134.7 CE.

— Por la existencia de límites constitucionales implícitos, derivados de la delimitación del ámbito material del Presupuesto en el art. 134.2 CE, que convierte a la Ley que aprueba los Presupuestos Generales del Estado en una Ley definida por su materia o contenido.

2.3. Con independencia de las críticas que haya podido merecer su interpretación en la jurisprudencia constitucional, la prohibición constitucional relativa al establecimiento y modificación de tributos tiene un alcance relativamente preciso.¹⁷

Por contra, resulta ciertamente complicado establecer el alcance de esos límites constitucionales implícitos que, en definitiva, remiten a un criterio hermenéutico —el de la congruencia material que razonablemente debe existir entre las normas incluidas en el articulado de las Leyes de Presupuestos y la finalidad de ésta— de difícil concreción.

El problema radica, en definitiva, en determinar cuál es el grado de conexión que debe existir entre una determinada materia y el contenido propio y específico de la Ley de Presupuestos, para que su regulación a través de ese instrumento legislativo resulte constitucionalmente legítima; cuestión a la que, seguramente, no cabe dar más respuesta que la derivada del análisis de la jurisprudencia constitucional en la materia.¹⁸

16. No obstante, en el ordenamiento autonómico, el Decreto Legislativo 1/1988, de 17 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes sobre Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, siguiendo los criterios sentados en la Ley 12/1983, de 22 de junio, contiene en su art. 6.2, una delimitación concreta de tales materias, articulada sobre la distinción entre Presupuestos Generales y Leyes de Presupuestos Generales.

17. Según resulta de las STC 27/1981, de 20 de julio; STC 126/1987, de 16 de julio y STC 134/1987, de 21 de julio; en la doctrina, por todos vid. MARTÍN QUERALT, J. *Ley de Presupuestos y reformas tributarias*, en Presupuesto y Gasto Público nº 11/1981, pp. 91 ss.; FALCON Y TELLA, R. *La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos*, REDF, Civitas nº 33/1982, pp. 25 ss.; y MENENDEZ MORENO, A. *La configuración ... cit.*, pp. 49 ss.

18. Fundamentalmente de las STC 63/1986, de 21 de mayo; STC 65/1987, de 21 de mayo; STC 188/1988, de 17 de octubre; stc 65/1990, de 5 de abril; y 96/1990, de 24 de mayo que menciona

Desde este punto de vista, si bien es cierto que el Tribunal Constitucional ha venido rechazando los reproches de inconstitucionalidad dirigidos a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado por haber excedido los límites materiales derivados del art. 134.2 CE, ello no significa que, a juicio del propio Tribunal, tales límites constitucionales no existan. Es más, aunque de manera tímida y cautelosa si se quiere, en algunos de sus fallos, incluso tras afirmar la constitucionalidad de los concretos preceptos enjuiciados, se había comenzado a apuntar la doctrina de que la Ley de Presupuestos no es un vehículo legislativo libre en el que tenga cabida cualquier tipo de regulación jurídica, sino que la materia que constituye el contenido de su articulado ha de guardar una conexión, una coherencia material y lógica, aunque sea indirecta, con el programa anual de ingresos y gastos públicos y con los criterios de política económica en que aquellas provisiones se sustentan.¹⁹

Así, frente a la postura más laxa y permisiva que parece mantenerse en la STC 84/1982, de 23 de diciembre (FJ. 3º), respecto del contenido constitucionalmente posible de la Ley de Presupuestos, el Tribunal Constitucional no ha dudado en afirmar que «no puede, por tanto, descartarse la posibilidad de que la inclusión injustificada de materias no relacionadas con la disciplina presupuestaria suponga una restricción ilegítima de las competencias del poder Legislativo, al disminuir sus facultades de examen y enmienda sin base constitucional» (STC 65/1987, FJ. 5º), o por «afectar al principio de seguridad jurídica, debido a la incertidumbre que una regulación de ese tipo origina» (STC 65/1990, FJ. 3º).

De este modo, aunque sea con toda prudencia, el Tribunal Constitucional ha venido a reconocer la existencia, junto a los límites expresos al contenido posible de la Ley de Presupuestos (art. 134.7 CE), de unos límites implícitos, derivados del carácter y función que la Ley de Presupuestos tiene constitucionalmente asignados, de su consideración constitucional como una Ley ordinaria, en sentido material y formal, que presenta sin embargo algunas singularidades o peculiaridades.

3. La STC 76/1992 como concreción de los límites constitucionales al contenido posible de las Leyes de Presupuestos

Precisamente por ello, la STC 76/1992, de 14 de mayo, lejos de suponer ningún tipo de vaivén o quiebra de la doctrina previamente establecida, supone un intento de precisión de esos límites constitucionales implícitos al contenido posible de las Leyes de Presupuestos, aunque

RAMALLO MASSANET, J. *Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos generales del Estado (STC 76/1992, de 14 de mayo)*, en *Crónica Tributaria*, nº 64/1992, p. 135, nota 3.

19. Cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A. *El lugar de la Ley ... cit.*, p. 91 ss.

sea respecto de un ámbito material concreto: el Derecho codificado.²⁰

3.1. A tal efecto, el Tribunal Constitucional recuerda su doctrina sobre los límites materiales de las Leyes de Presupuestos (STC 76/1992, FJ. 4º a), señalando que para delimitar el ámbito dentro del cual debe moverse necesariamente la inclusión, en dichas Leyes, de las materias que no constituyen su «contenido necesario, mínimo e indisponible», han de verificarse dos condiciones:

— la conexión de la materia con el contenido propio de este tipo de Leyes, entendida como «una relación directa con los gastos e ingresos que constituyen estrictamente el Presupuesto o con los criterios de política económica general del que dicho Presupuesto es el instrumento (SSTC 63/86, FJ. 4º y 65/90, FJ. 3º)».

— la justificación de la inclusión de esa materia conexas en la Ley anual de Presupuestos, «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», habida cuenta de que su inclusión injustificada puede suponer una restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo (STC 65/87, FJ. 5º) y afectar al principio de seguridad jurídica (STC 65/90, FJ. 3º).

Condiciones cuyo cumplimiento es necesario no sólo para justificar la restricción de las competencias del poder legislativo propia de las Leyes de Presupuestos, sino también «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 corresponden a su función constitucional» (STC 76/1992, FJ. 4º a, in fine).

A partir de tales premisas, entrando en el análisis de la disposición controvertida —el art. 110 de la Ley 33/1987, de Presupuestos Generales del Estado, que dio nueva redacción al art. 130 de la LGT—,²¹ el Tribunal reconoce que «afecta de algún modo a la materia presupuestaria», aunque no en términos tales que permitan afirmar su necesaria conexión directa con el Presupuesto, en sentido estricto, o con los criterios de la política económica del Gobierno. Porque, en efecto, si se atiende al contenido del art. 130 de la LGT, «resulta claro su carácter de norma general del régimen jurídico aplicable a todos los tributos, cuya incidencia en la ordenación del programa anual de ingresos y gastos es sólo accidental y secundaria y por ende

20. Cfr. en este sentido, el clarificador trabajo de RAMALLO MASSANET, J. *Modificación ... cit.*, pp. 134 y 136.

21. Redacción conforme a la cual «Previa exhibición del documento, individual o colectivo, acreditativo de la deuda tributaria, los Jueces de Instrucción autorizarán, dentro de las veinticuatro horas siguientes a la solicitud, la entrada en el domicilio del deudor, siempre que se manifieste por los órganos de recaudación haber perseguido cuantos bienes sea posible trabar sin necesidad de aquella entrada».

insuficiente para legitimar su inclusión en la Ley de Presupuestos, cuyo contenido propio y su función constitucional (arts. 66.2 y 134.2 CE) resulta desvirtuado por la incorporación de normas típicas del Derecho codificado» (STC 76/1992, FJ. 4º b).

En resumen, para el Tribunal Constitucional no concurre en el precepto examinado ninguna de las condiciones que podrían justificar su inclusión en la Ley de Presupuestos, por lo que al no formar parte de su contenido necesario, ni tener por razón de la materia un grado de vinculación suficiente, esto es, directa, con el ámbito del contenido posible de este tipo de Leyes, declara —incurriendo a nuestro entender en una cierta incongruencia²²— la inconstitucionalidad del art. 130 de la LGT en la redacción dada al mismo por el art. 110 de la Ley 33/1987.

3.2. La doctrina establecida en la STC 76/1992 constituye pues, a nuestro entender, un paso más en la línea jurisprudencial a través de la cual el Tribunal Constitucional ha intentado delimitar el ámbito o contenido normativo propio y característico de la Ley de Presupuestos, contribuyendo a fijar su posición en el sistema de las fuentes del derecho.

Precisamente por ello, merece la pena comentar el voto particular formulado por el Magistrado LOPEZ GUERRA, por entender que se ha producido «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». En primer término, como ha señalado RAMALLO MASSANET,²³ conviene indicar que su planteamiento resulta un tanto contradictorio, al admitir como característica de la Ley de Presupuestos su condición de «instrumento de dirección de la política económica», que sólo implícitamente se puede deducir, por vía de interpretación, del texto constitucional, y negar la posibilidad de deducir, por esa misma vía, los límites a su contenido material, que sólo podrían ser el fruto «de una definida previsión constitucional (bien explícita, bien directa e inequívocamente derivada del texto constitucional)». Y es que difícilmente puede discutirse que, en todos los sistemas con jurisdicción constitucional, el intérprete judicial crea y formula normas derivadas de la Constitución, bien expresa, bien implícitamente;²⁴ normas «subconstitucionales» que aclaran y concretan el sentido de las normas primarias y, en el caso que nos ocupa, del art. 134 CE en cuanto norma delimitadora del contenido posible de las Leyes de Presupuestos.

En segundo lugar, si bien es cierto que —como advierte el voto particular— las peculiaridades del debate parlamentario que pudieran

22. Porque el objeto del juicio de constitucionalidad era el art. 110 de la Ley de Presupuestos, en cuanto dió nueva redacción al art. 130 de la LGT, y no ese último precepto.

23. Cfr. RAMALLO MASSANET, J. *Modificación de la Ley ...* cit., p. 137.

24. Cfr. ALONSO GARCIA, E. *La interpretación de la Constitución*, CEC, Madrid 1984, pp. 4 ss., del que tomamos los términos «normas subconstitucionales».

suponer un recorte de las competencias comunes del poder legislativo (art. 134.6 CE), no resultaban de aplicación respecto del precepto declarado inconstitucional, hay que reconocer, cuando menos, «que el procedimiento abreviado y urgente de discusión de los Presupuestos hace que se tengan que discutir preceptos técnicamente muy concretos y precisos entremezclados, lo cual dificulta sensiblemente analizar su alcance». ²⁵ Y es que las peculiaridades del procedimiento legislativo de discusión y aprobación de los Presupuestos, que tienen su fundamento en el carácter y función que cumplen como vehículo de orientación y dirección de la política económica, pierden su razón de ser cuando la Ley de Presupuestos es utilizada de manera impropia, desbordando su natural contenido normativo, como vehículo de legislación ordinaria.

Por fin, en tercer lugar, resulta un tanto sorprendente la argumentación que el Magistrado discrepante realiza en lo que se refiere al principio de seguridad jurídica, que a su entender no se vería afectado, habida cuenta de que «los términos en que viene a expresarse la norma cuestionada excluyen cualquier incertidumbre respecto a su contenido, a su fuerza vinculante y a la extensión de su pretensión de validez». Porque argumentando de ese modo, parece mantenerse en el voto particular una concepción puramente formal de la seguridad jurídica, que reduce la certeza del derecho a la claridad de las normas y no se compadece con el entendimiento de dicho principio en la propia jurisprudencia constitucional.

No sólo porque el Tribunal Constitucional hubiera resaltado «la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos» (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ. 8º); sino, sobre todo, porque en relación a las modificaciones de normas tributarias realizadas a través de las Leyes de Presupuestos, había alertado respecto de la posibilidad de que el progresivo desbordamiento normativo de las Leyes de Presupuestos pudiera, «por la incertidumbre que origina, afectar al principio de seguridad jurídica (STC 65/1990, FJ. 3º).

3.3. La STC 76/1992, de 14 de mayo, ha de entenderse pues, a nuestro juicio, como un paso más en la normal evolución de la jurisprudencia constitucional relativa al ámbito o contenido normativo propio de las Leyes de Presupuestos y, por tanto, al lugar que les corresponde en el sistema de las fuentes del derecho. En este sentido, la citada Sentencia se limita a

25. Cfr. RAMALLO MASSANET, J. *Op. ult. cit.*, p. 138, que expone el desarrollo de los debates que dieron lugar a la aprobación del art. 110 de la Ley 33/1987.

desarrollar los criterios que, en orden a precisar dicho contenido normativo, habían enunciado otros fallos anteriores del Tribunal Constitucional, concretando a partir de ellos, en lo que resulta posible, las condiciones que han de cumplirse para la inclusión en las Leyes de Presupuestos de materias distintas de las que corresponden a su función constitucional propia y específica.

Posiblemente, el único aspecto relativamente nuevo de la argumentación desarrollada lo constituya el papel que se asigna al principio de seguridad jurídica, entendido como 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 corresponden a su función constitucional» (STC 76/1992, Fj. 4º a, in fine). Pero esa referencia a uno de los principios estructurales del estado de derecho, el de seguridad jurídica, que ya había sido avanzada en la STC 65/1990, no puede extrañarnos en el contexto en que se realiza, marcado por el enjuiciamiento de una norma típica del Derecho codificado.²⁶

En efecto, conviene tener presente que el fallo de inconstitucionalidad contenido en la STC 76/1992 se refiere precisamente a la incorporación a las Leyes de Presupuestos de «normas típicas del Derecho codificado», porque uno de los efectos derivados de la constante utilización de las Leyes de Presupuestos como instrumento de la legislación ordinaria ha sido la destrucción de la codificación, valor indispensable para la concepción del derecho como un ordenamiento dentro del cual adquieren sentido las normas jurídicas. Efecto al que inevitablemente se asocia la inseguridad jurídica, que se deriva de la falta de certeza o la incertidumbre sobre un derecho vigente sometido a un proceso de constante variación y cambio, que se proyecta sobre sectores del ordenamiento jurídico especialmente sensibles para la protección de los derechos de los ciudadanos como es el Derecho Tributario.²⁷

4. Los límites al contenido normativo de las Leyes Generales de Presupuestos de las Comunidades Autónomas

4.1. Como hemos indicado, los problemas y disfunciones derivados del empleo de las Leyes de Presupuestos como vehículo de legislación ordinaria pueden perfectamente plantearse respecto de las Comunidades Autónomas. En efecto, el análisis de los Presupuestos para el ejercicio de 1992 de algunas de las Comunidades Autónomas demuestra que resulta normal la inclusión en las Leyes de Presupuestos del régimen de retribuciones del personal,

26. Sobre ello insiste con razón RAMALLO MASSANET, J. *Modificación de la Ley ... cit.*, pp. 135-136.

27. Cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A. *Sobre técnica jurídica ... cit.*, pp. 648-649.

régimen de haberes pasivos, condiciones del endeudamiento y otras materias propias de su Hacienda o relacionadas con ella.²⁸ Junto a ello, resulta igualmente frecuente la inclusión de un Título o Capítulo de normas tributarias, a través de las cuales no sólo se procede a modificar los elementos de cuantificación de sus tributos propios, generalmente tasas,²⁹ sino en ocasiones, en las Comunidades y Territorios forales, cuyas competencias tributarias son sustancialmente diversas, a la modificación de aspectos esenciales de la estructura de los tributos³⁰ e incluso de su régimen general.³¹

Parece conveniente, por ello, plantearse la posibilidad de aplicar, a las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas, el sistema de límites a su contenido posible que se deriva de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado; tanto de los límites que expresamente consagra el texto constitucional en su art. 134.7 respecto de la materia tributaria, como de los límites implícitos deducidos por la jurisprudencia en razón de la configuración de las Leyes de Presupuestos como Leyes de contenido limitado, de acuerdo con su función constitucional propia y específica, y del principio de seguridad jurídica.

4.2. A ese respecto, conviene indicar que si bien los distintos Estatutos de Autonomía contienen una regulación de sus Presupuestos que resulta, en cierto modo, paralela a la realizada en la Constitución respecto de los Presupuestos Generales del Estado, en ninguno de ellos, salvo el de la Comunidad de la Rioja, se contiene prohibición ni limitación alguna respecto de la creación o modificación de tributos.³²

28. Así sucede en la totalidad de las Leyes examinadas: Ley 3/1991, de 28 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el ejercicio de 1992; Ley 32/1991, de 24 de diciembre, de Presupuestos de la Generalidad de Cataluña para el ejercicio de 1992; Ley 15/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Galicia para el ejercicio de 1992; Ley Foral 9/1992, de 23 de junio, de Presupuestos de Navarra para el ejercicio de 1992; Ley 1/1992, de 28 de enero, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma del País Vasco para el ejercicio de 1992; y Ley 7/1991, de 28 de diciembre, de Presupuestos de la Generalidad Valenciana para el ejercicio de 1992.

29. Como sucede en el art. 25 de la Ley 3/1991 de la Comunidad de Andalucía; en los arts. 41 y 42 de la Ley 32/1991 de la Comunidad de Cataluña, en relación a la tarifa y canon de saneamiento y el canon de infraestructura hidráulica; en el art. 12 de la Ley 15/1991, de la Comunidad de Galicia; en el art. 27 de la Ley 1/1992, de la Comunidad del País Vasco; o en el art. 15 de la Ley 7/1991, de la Comunidad Valenciana.

30. Como ocurre, en relación al Impuesto General sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o los tributos locales, en los arts. 48 y siguientes de la Ley Foral 9/1992, de Navarra; o en los arts. 36 y 37 de la Norma Foral 30/1991, de 19 de diciembre, del Territorio Histórico de Alava, respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

31. Así sucede respecto de la gestión de tributos locales en el art. 53 de la Ley Foral 9/1992, de la Comunidad Navarra; o, todavía con mayor alcance, en la Norma Foral 30/1991, del Territorio Histórico de Alava, cuyos arts. 32 a 35 modifican la Norma Foral General Tributaria de Alava.

32. Cfr. el análisis de los Estatutos realizado por DE LA PEÑA VELASCO, G. *La prohibición ... cit.*, pp. 2596 ss.; y FERREIRO LAPATZA, J.J. *La Hacienda de las Comunidades Autónomas ... cit.*, pp. 240 ss.

Pero, con independencia de que algunas Comunidades Autónomas hayan aceptado implícitamente la aplicación a sus Leyes de Presupuestos del límite que establece, respecto de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, el art. 134.7 de la CE,³³ lo que nos interesa destacar es que su establecimiento en la Constitución es expresión de un principio general, coherente con la configuración de la Ley de Presupuestos como una Ley ordinaria que, sin embargo, en razón de sus singularidades y de la función propia y específica que constitucionalmente le corresponde, tiene un contenido limitado.

En efecto, la prohibición a que se refiere el art. 134.7 de la CE es sólo una de las limitaciones al contenido eventual o no necesario de las Leyes de Presupuestos, uno de los límites dentro de los que resulta admisible su regulación en tales Leyes, y constituye por ello expresión de un principio general, coherente con el significado político y jurídico que corresponde a la institución presupuestaria en nuestro ordenamiento constitucional. Por ello, habida cuenta del paralelismo existente en cuanto al significado jurídico-político, en sus ámbitos respectivos, del Presupuesto del Estado y de los Presupuestos de las Comunidades Autónomas, se ha podido justificar la aplicación a estos últimos de las reglas que la CE contiene respecto del primero³⁴ y, entre ellas, de la contenida en su art. 134.7.³⁵

4.3. Es más, a la vista de las consideraciones realizadas respecto del significado de los límites constitucionales implícitos al contenido de las Leyes de Presupuestos, deducidos por la jurisprudencia constitucional de la delimitación del ámbito material del Presupuesto en al art. 134.2 CE, que convierte a la Ley que aprueba los Presupuestos Generales del Estado en una Ley definida por su materia o contenido, y del principio de seguridad jurídica, parece lógica su aplicación también respecto de las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas.

33. Así sucede en la Comunidad de Baleares, cuya Ley 12/1991, de 20 de diciembre, del Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente, contiene en su Disposición Adicional Primera una habilitación a la Ley de Presupuestos para modificar los tipos de capitalización y de gravamen a que se refieren sus arts. 8 y 9. Parecido es el caso de la Comunidad de Cataluña, según se deduce de la Disposición Final Tercera de la Ley 21/1984, de 24 de octubre, del Impuesto sobre el Juego del Bingo; y el de la Comunidad Canaria, según resulta de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del Petróleo. También es el caso de la Comunidad de Castilla-La Mancha, según se desprende de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 4/1989, de 14 de diciembre, de Tributación sobre los Juegos de suerte, envite o azar; y el de la Comunidad de Galicia, conforme a lo previsto en la Disposición Adicional Segunda de la Ley 7/1991, de 19 de julio, de Tributación sobre el Juego.

34. Cfr. RECODER DE CASSO, E. *Principios legales para la elaboración, aprobación y ejecución de los Presupuestos de las Comunidades Autónomas*, Presupuesto y Gasto Público nº 9/1980, p. 144; en parecido sentido, afirmando el carácter supletorio del art. 134 CE respecto de los Presupuestos de las Comunidades Autónomas, FERREIRO LAPATZA, J.J. *La hacienda de las Comunidades ...* cit., pp. 244 ss.

35. Aunque no se pronuncia con rotundidad, esta parece ser la postura de DE LA PEÑA VELASCO, G. *La prohibición ...* cit., pp. 2607 y 2610.

En efecto, la cuestión planteada no puede resolverse desde el puro análisis normativo, examinando si los diversos Estatutos de Autonomía regulan y atribuyen separadamente a sus Asambleas o Parlamentos el ejercicio de la potestad legislativa y la aprobación de sus Presupuestos, en paralelo con lo dispuesto en el art. 66.2 de la CE, o si en ellos se describe el contenido de los Presupuestos en términos semejantes a los del art. 134.2 CE, o se establecen limitaciones al derecho de iniciativa o enmienda, en términos similares a los previstos en el art. 134. 5 y 6 del texto constitucional; ni tampoco mediante análisis, más o menos depurados, de la LOFCA³⁶ o de la legislación propia de la Hacienda o Finanzas Públicas de las distintas Comunidades Autónomas, por mucho que en ella puedan encontrarse normas que resulten de un cierto interés.³⁷

Antes bien, lo que se trata de dilucidar es si los límites explícitos o implícitos al contenido posible de las Leyes de Presupuestos se encuentran, o no, directamente relacionados con la naturaleza misma de la institución presupuestaria; esto es, si su fundamento, más allá de las concretas normas constitucionales que los consagran o de las que se deducen, radica en el carácter y función del Presupuesto como institución basilar del mismo régimen parlamentario.³⁸ Porque si, como se deduce de la jurisprudencia constitucional que hemos analizado, nos encontramos ante auténticos principios generales, cuyo fundamento radica en la propia noción y función constitucional del Presupuesto,³⁹ entonces habrá de afirmarse su aplicación a todos los ordenamientos jurídico-presupuestarios, con independencia de que exista, o no, previsión expresa para cada una de las organizaciones territoriales dotadas de autonomía presupuestaria y con competencia para la aprobación de sus propias Leyes de Presupuestos.⁴⁰

36. Como el que realiza, en relación al art. 134.7 de la CE DE LA PEÑA VELASCO, G. *La prohibición ... cit.*, pp. 2594 ss.

37. Como, según veíamos, ocurre en el caso del Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes sobre Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, aprobado por Decreto Legislativo 1/1988, de 17 de mayo, cuyo art. 6 define las materias que pueden ser objeto de regulación en las Leyes de Presupuestos.

38. En expresión de RODRIGUEZ BEREIJO, A. *La Ley de Presupuestos en la Constitución ... cit.*, p. 163.

39. Que tanto en el ámbito estatal como en el de las Comunidades Autónomas, cumple una función análoga, como uno de los instrumentos más importantes del equilibrio constitucional de las relaciones entre poderes, lo que explica la semejanza de su regulación en la CE y en los Estatutos de Autonomía; cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J. *La Hacienda de las Comunidades ... cit.*, p. 244.

40. En este sentido, aplicando la solución a la que llegaron la doctrina y jurisprudencia constitucional italianas, se manifiesta respecto del art. 134.7 RECODER DE CASSO, E. *Principios legales ... cit.*, p. 144.