

## Prólogo

### AL SERVICIO DE LA HACIENDA PÚBLICA

I. La Hacienda, en sus dos brazos del ingreso y del gasto público, es el núcleo central, el corazón mismo del Estado y de su Derecho. Las normas y principios constitucionales que la ordenan, la *Constitución financiera o fiscal*, es la pieza central que hace posible el funcionamiento de toda la organización estatal y dota de efectividad a los derechos de los ciudadanos que la Constitución y las leyes reconocen y garantizan. Es la médula del Derecho constitucional, tanto en lo que se refiere al sistema de derechos fundamentales y libertades públicas como a la organización del poder del Estado, aunque a menudo los constitucionalistas no le presten la atención debida.

El Estado configurado en nuestra Constitución es un *Estado fiscal*, en el doble sentido jurídico-político y económico, pues las potestades tributarias y de gasto público son el presupuesto irrenunciable de la realización de los fines del Estado que la Constitución propugna —especialmente en el programa de objetivos económicos y derechos sociales del Capítulo III del Título I— para un orden social más justo. De otra parte, la actividad financiera del Estado, de ingreso y de gasto, tiene hoy un peso muy relevante en la marcha de la economía y en torno al gobierno de la Hacienda pública giran la política económica y las demás políticas públicas.

En este contexto la cláusula de “*Estado social y democrático de Derecho*” que se enuncia en el art. 1.1.º de la Constitución no es un calificativo retórico, meramente proclamatorio, sino, al contrario, un auténtico principio constitucional *normativo* de directa e inmediata aplicación que vincula a los poderes públicos en el sentido finalista del orden social y político que se deduce de la Constitución, concretado en los valores superiores del ordenamiento: la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político (*vid.*, por ejemplo, la STC 18/1984, FJ. 3.º).

Es verdad, sin embargo, que la aplicación material de esta cláusula que la Constitución enuncia —abierta a la pluralidad de las diversas opciones políticas, como no puede ser de otro modo en un sistema democrático— por su propia fuerza expansiva, conlleva inevitablemente límites derivados de la capacidad financiera del Estado ante las demandas, legítimas por otra parte, de prestaciones sociales y económicas, que se ven constreñidas, así, a *lo financieramente posible*. En la medida en que todos los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución —absolutamente todos, incluso los derechos clásicos de libertad, civiles y políticos, del Título I, Capítulo II, y no sólo los derechos económicos y sociales del Capítulo III, Título I— tienen un coste, pues

todos ellos requieren inexcusablemente para su realización y efectividad de la disposición de medios financieros por parte del Estado y demás poderes públicos, las disponibilidades financieras constituyen un elemento indispensable tanto en el análisis como en la ejecución de las políticas públicas del Estado social de Derecho que comprometen el gasto de fondos públicos. No hay derechos absolutos o sin coste, no hay bienes o servicios públicos gratuitos o sin coste, porque nos movemos con recursos escasos susceptibles de empleos alternativos (el coste de oportunidad). Y la decisión política de *qué derechos* se prestarán, *en qué medida* y *para quienes* depende inexcusablemente de la capacidad financiera, de las disponibilidades del Estado en cada momento. Es decir, depende del buen gobierno de su Hacienda (*vid.*, por ejemplo, las SSTC 77/1985, FJ 11.º; 134/1987, FJ 5.º y 126/1994, FJ 5.º en materia de Seguridad Social, entre otras muchas).

El riesgo que se corre a menudo en los discursos de propuestas de “universalización” *tout court* de las prestaciones que se derivan de los derechos sociales y económicos enunciados en la Constitución en el Capítulo III del Título I (que son “derechos de configuración legal” que exigen la intermediación del legislador para su exigibilidad, esto es para ser fuente de pretensiones jurídicas concretas) es confundir el plano de la Política con el del Derecho, pasando de un discurso jurídico riguroso, centrado en categorías como “derechos subjetivos” o “deberes jurídicos”, a un discurso político-constitucional basado en “principios rectores” y “directivas jurídico-políticas”. En definitiva, en la confusión entre “derechos” sociales y “políticas públicas” de derechos sociales, lo que ciertamente es un planteamiento legítimo, pero que no significa exactamente lo mismo.

La conexión, no sólo política sino también jurídica, entre los ingresos y los gastos públicos es una premisa hermenéutica imprescindible en el estudio de la Hacienda pública que responde a su esencia inescindible: la *unidad de la actividad financiera*, de ingreso y de gasto. Es preciso superar la visión tradicional, en cierto modo esquizofrénica, presente a menudo en los análisis del funcionamiento de la Hacienda pública, que escinde la realidad financiera del Estado en compartimentos estancos de ingresos o de gastos públicos. Olvidando la unidad esencial de la Hacienda pública y la interconexión ingreso-gasto público como un proceso de interdependencia. Esa visión asimétrica de la realidad de la Hacienda pública, tan presente en muchas decisiones políticas, puede llevar a que “la Hacienda destruya con la mano del gasto público lo que ha construido trabajosamente con la mano de los ingresos”, como dijo el Prof. Enrique Fuentes Quintana en las Cortes constituyentes al fundamentar su propuesta de enmienda al texto constitucional que se plasmaría en el art. 31 párrafo 2.º de la Constitución. Porque en la Hacienda pública, sea en el lado de los ingresos como en el lado de los gastos públicos, son juegos de suma cero: el beneficio de uno otro lo paga y la malversación o el despilfarro de los recursos públicos, al igual que el fraude fiscal, se traduce siempre para los ciudadanos en nuevos o mayores impuestos o en un mayor endeudamiento público que transfiere a las generaciones futuras las alegrías presupuestarias del presente. Ello supone no sólo la *juridificación* de las decisiones relativas al concreto destino del gasto público (consideradas, tradicionalmente, como

atinentes al ámbito propio de *lo político*), sino también cambiar la perspectiva de la Constitución financiera o fiscal en la que las personas son y han de ser contempladas no sólo como contribuyentes, cuyos derechos (la libertad y la propiedad) han de ser protegidos frente al ejercicio abusivo del poder tributario del Estado, sino también, sobre todo, como *ciudadanos* de una comunidad política destinatarios y perceptores de los bienes y servicios públicos que se garantizan y prestan a través del gasto público. Es, en definitiva, la función redistributiva de la Hacienda pública para lograr una distribución más igualitaria y más justa de la renta y de la riqueza. Pues en las sociedades de nuestro tiempo el privilegio ya no es el resultado de derechos legales desiguales de ciertos estamentos sociales, sino la consecuencia de poderes económicos desiguales resultantes del ejercicio de iguales derechos. Como decía Francis Bacon, “la riqueza es como el estiércol, sólo es buena si está esparcida”.

II. La peculiaridad y complejidad de la organización territorial del Estado, con el reconocimiento en la Constitución de la autonomía política a las Comunidades Autónomas, defiriéndola por virtud del llamado “*principio dispositivo*” a la voluntad política expresada en cada territorio (arts. 143 y 147 CE); la dinámica política posterior resultante de la aprobación o de la reforma de los Estatutos de Autonomía; así como el carácter peligrosamente abierto del orden constitucional de distribución de competencias entre Estado y CC.AA. (arts. 148 y 149 CE) ha incidido profundamente en la organización y el funcionamiento de nuestra Hacienda pública, tanto en la vertiente del ingreso como en la del gasto público.

La *asimetría* de la descentralización financiera de nuestro Estado compuesto (material y funcionalmente federal, aunque no en el nombre), mayor por el lado del gasto que por el de los ingresos públicos, ha generado problemas, y no pequeños, en la organización y en el funcionamiento de nuestra Hacienda pública. Desde sus comienzos, en el proceso constituyente de 1978, nuestras Haciendas territoriales se concibieron como *Haciendas de gasto*, con nula o muy escasa corresponsabilidad fiscal, reconociendo al Estado la preeminencia y el dominio de las principales fuentes de la tributación. El Estado ostenta el poder tributario originario (art. 133.1 CE) y la competencia sobre la Hacienda General (art. 149.1.14.<sup>a</sup> CE) reservando para sí los grandes impuestos generales y limitando el espacio fiscal dejado al desarrollo del poder tributario propio de las CC.AA. (arts. 138, 139, 156.1 y 157.2 CE) y preceptos correspondientes de la LOFCA (arts. 6, 9 y 12). Los Presupuestos Generales del Estado han sido la gran caja de distribución o reparto de los recursos financieros destinados a la cobertura de las Haciendas territoriales. El proceso paulatino de asunción de competencias por las CC.AA. en los procesos de reforma de sus Estatutos de Autonomía según el principio de que *todos hacen de todo*, sin que haya en el Título VIII de la Constitución un deslinde claro de *quién hace qué* ha determinado que las necesidades de financiación de las Administraciones territoriales hayan sido crecientes y su participación en el volumen total del gasto público, también. Sin que, por otra parte, dicha evolución haya ido acompañada de la asunción por parte de las CC.AA. de una corresponsabilidad fiscal realmente significativa correspondiente a su nivel de gasto.

La Hacienda General del Estado debe afrontar algunos problemas que merecen ser destacados:

Desde una perspectiva económico-financiera, el desajuste o desequilibrio entre las competencias transferidas o asumidas por las CC.AA. en sus Estatutos (educación, sanidad, servicios sociales y ayudas al sistema nacional de la dependencia, que absorben cerca del 90 por ciento de su gasto presupuestario total) y los medios de financiación disponibles para su cobertura; con la consecuencia de que el gasto público de las CC.AA. haya crecido más y a mayor velocidad que el gasto público del Estado y con muy poca correspondencia con las oscilaciones de ciclo económico. Por así decir, un gasto de carácter estructural. Lo que ha estimulado que la demanda/necesidad de financiación de las CC.AA. haya sido incesante, siendo uno de los factores determinantes del incremento del déficit público y de la dificultad para su contención según los objetivos impuestos por el Pacto de Estabilidad y Crecimiento y demás normas de la Unión Europea.

En un plano estrictamente jurídico, uno de los problemas que ha de afrontar nuestra Hacienda pública es la creciente desigualdad fiscal de los ciudadanos, por razón del territorio en que residen, ante el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica que impone el art. 31.1 de la Constitución. Desigualdad que se produce, no ya en los tributos “causales” directamente vinculados a la provocación del gasto o solicitud del servicio por el sujeto pasivo como son las tasas, contribuciones especiales, cánones etc., sino en los grandes impuestos generales que tienen una posición central dentro del sistema tributario y mediante los cuales se persigue la personalización del gravamen y el justo reparto de la carga tributaria y se cumple la función la redistributiva del sistema tributario, como son los impuestos sobre el patrimonio, sobre sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales e incluso en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Lo que afecta no sólo al principio de igualdad tributaria y a la posición o condición básica de los ciudadanos en el cumplimiento de uno de los deberes constitucionales básicos del ciudadano como es el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 y 149.1.1.<sup>a</sup> CE), sino también a la *unidad y homogeneidad básica* que permite configurar la ordenación de los tributos, no como un conjunto abigarrado y asistemático de normas (una especie de “legislación fiscal”) sino como un verdadero *sistema tributario* (la coherencia interna del sistema tributario como vinculación específica del legislador en su actividad legislativa o reformadora), asegurando la unidad del mismo “*como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles*” para decirlo con las palabras del Tribunal Constitucional en la STC 19/1987, FJ 4.º.

Es cierto que en un Estado compuesto, basado en la descentralización política y financiera, como es el Estado de las Autonomías son inevitables ciertas diferencias fiscales, sea en sus tributos propios o en los impuestos estatales cedidos, entre los distintos territorios consecuencia del ejercicio de la autonomía tributaria; pero ello no debe ocultar los riesgos de la fragmentación o atomización del sistema tributario y la quiebra de la unidad fiscal, sea en el sentido de un exceso de imposición, que pudiera

afectar a la interdicción del alcance confiscatorio del sistema tributario (art. 31.1 CE), sea —lo que es hoy más frecuente— de competitividad *a la baja* entre CC.AA. que no es entendible ni justificable en términos de corresponsabilidad fiscal. Riesgos propiciados en buena medida por la dejación por parte del Estado del ejercicio de sus propias competencias constitucionales de ordenación básica o de coordinación *ex art.* 149.1.13.<sup>a</sup> y 14.<sup>a</sup> y art. 156 CE que garantizan una *Hacienda de coordinación*, que no de separación, a fin de evitar que el sistema financiero y tributario de las CC.AA. pueda convertirse en un medio de crear privilegios económicos o sociales en favor de determinados territorios o establecer barreras u obstáculos fiscales que menoscaben la unidad del orden económico y financiero que la Constitución garantiza.

Pero la existencia de regímenes jurídicos diferenciados derivados de la pluralidad de ordenamientos concurrentes dentro del sistema tributario y, en consecuencia, las diferencias jurídicas entre ciudadanos residentes y no residentes en una CC.AA. no es sin embargo absoluta y no equivale en modo alguno a la inexistencia de límites constitucionales a esa desigualdad fiscal, siempre posible. En nuestra Constitución la “autonomía no es soberanía” y consiguientemente, el *principio de autonomía* debe cohesionarse con el *principio de unidad*, dentro del cual aquél cobra plenitud de sentido, como ha declarado reiteradamente el Tribunal Constitucional desde sus primeras sentencias (*vid.* la STC 4/1981, FJ 4.<sup>o</sup>). De la conjunción de ambos principios resultan los límites constitucionales a las desigualdades o diferencias de trato fiscal por razón del territorio; como se ha declarado en la STC 247/2007, FJ. 14.<sup>o</sup>: “de una parte, la necesaria igualdad en todo el territorio nacional de los principios jurídicos fundamentales de todos los españoles respecto de los derechos y deberes constitucionales; de otra, la igualdad material prevista para las áreas de competencia estatal en el art. 149.1.1.<sup>a</sup> CE, de modo que los ciudadanos del Estado, según los distintos lugares del territorio español, no se encuentran en una situación *sustancialmente* diferente entre sí”.

En aras del interés general, sería conveniente reflexionar acerca de la urgencia de una adecuada ordenación de los *espacios fiscales* de la imposición estatal y la autonómica —bien en la LOFCA (art. 157.3 CE) o en una específica ley de armonización *ex art.* 150.3 CE— tanto para evitar una abigarrada y asistemática proliferación de impuestos de finalidad extrafiscal (real o supuesta), que puede distorsionar la racionalidad y coherencia del sistema tributario en su conjunto, como para encauzar la creciente conflictividad constitucional entre el Estado y las CC.AA. (*vid.*, por ejemplo, la suscitada recientemente en la STC 210/2012 y la STC 26/2015 sobre el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito).

En este punto, uno de los problemas más delicados es la coexistencia con el régimen común del sistema de Concierto o Convenio económico de las Comunidades forales que, no obstante su amparo y garantía expresa en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, es una singularidad que distorsiona todo debate sobre la equidad y la solidaridad interterritorial en la Hacienda General del Estado. Es preciso advertir que no es el Concierto o Convenio en sí, como secreción del derecho histórico a la foralidad amparado y respetado en la Constitución, lo que crea la percepción

de un irritante *privilegio*, sino el *resultado* de la aplicación concreta del régimen de Concierto o Convenio económico, tanto en lo que se refiere a la fijación del “*cupó*” y su *metodología* de cálculo (tendencia a la *petrificación* de las cantidades que las Comunidades forales aportan al sostenimiento de las cargas generales del Estado y a la solidaridad interregional; opacidad, falta de transparencia y complejidad de los elementos técnicos [los “índices de imputación”] utilizados para ello), como al modo en que en ocasiones se ha utilizado su muy amplia potestad normativa en algunos impuestos (*v. gr.*, el Impuesto sobre Sociedades) para establecer ventajas fiscales o efectos frontera que pugnan con la libre competencia, con la libertad de empresa, con la igualdad... (*vid.*, por ejemplo, la STC 96/2002).

Es el *resultado* (privilegiado) de la financiación de las Comunidades forales, lo que genera diferencias muy importantes en los recursos disponibles por habitante respecto de las demás Comunidades Autónomas de régimen común para la cobertura de los mismos servicios públicos. Diferencias que no se justifican ni por una mayor necesidad de gasto ni por un mayor esfuerzo fiscal. Eso constituye un factor de *agravio comparativo* que contradice el mandato del art. 138.2 CE de que “*las diferencias entre los Estatutos de Autonomía no pueden implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales*”; y envenena el debate sobre la financiación autonómica, generando pretensiones de igualación financiera por parte de las demás Autonomías. Como se revela, en cierto modo, en el falso debate que ha planeado durante el proceso de elaboración y aprobación del Estatuto de Autonomía de Cataluña en torno a *las balanzas fiscales territoriales*, que tratan de medir los flujos fiscales (de ingresos y gastos) entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Debate que continúa presente hoy día con la pretensión desde Cataluña de un llamado “*Pacto fiscal*” con el Estado en virtud del cual la Generalidad gestionaría y recaudaría todos los impuestos generados en su territorio y entregaría al Estado una cantidad como contribución a la solidaridad.

Lo hasta aquí expuesto se refleja, en buena medida, en las dificultades para resolver satisfactoriamente el “*sudoken*” del sistema general de financiación de las CC.AA., en gráfica expresión del que fuera Ministro de Hacienda, Pedro Solbes. Uno de los grandes “vacíos” de los constituyentes en el Título VIII de la Constitución, que no define ni un *sistema*, ni un *modelo* de financiación sino apenas el *marco* en que ha de desenvolverse, dejándolo a un proceso político y legislativo posterior. Con la consecuencia de la *apertura*, *indeterminación*, *inestabilidad* e *insuficiencia* —acaso excesivas— que ha venido caracterizando desde entonces a los desequilibrios de nuestro sistema de financiación de las Haciendas territoriales. Pues una Administración a la que se encomienda la decisión de gastar los recursos públicos, pero no de recaudarlos, propende más fácilmente a la expansión incontentida del gasto público, a su mala asignación o al despilfarro, tomando a su cargo, por razones políticas o electorales, compromisos o demandas sociales de prestación de bienes y servicios públicos que luego resulta incapaz de financiar y cumplir. Tendiendo, por consiguiente, a desplazar su cobertura sobre aquel nivel de gobierno (el Estado) en donde residen las fuentes principales de la financiación.

Cuanto más se separe la decisión del gasto público de la decisión sobre su financiación, más se fortalece la creación por parte de los gobernantes de *ilusiones financieras* e incluso *políticas* en los ciudadanos, al hacerlos menos conscientes del coste de los bienes y servicios públicos que reciben, como desarrolló A. Puviani en su obra clásica *Teoría de la ilusión financiera*. Tras este efecto de *ilusión financiera*, que oscurece el cálculo racional coste-beneficio (supervalorando la cantidad o la calidad de los bienes y servicios públicos que se prestan a los ciudadanos o infravalorando sus costes), es más fácil para los políticos o gobernantes de las CC.AA. ocultar los defectos de una mala administración y gestión de los servicios públicos y del aumento del gasto público que ello provoca, al ser financiados en su mayor parte con recursos (las *transferencias del Estado*) que sus contribuyentes (y también electores) ni ven, ni pagan *directamente* a su Comunidad Autónoma. De este modo, la función de control y de limitación del poder fiscal y de gasto público que dentro de una Hacienda democrática se asigna tradicionalmente al sistema político representativo —toda Administración, cualquiera que sea su nivel de gobierno, responde políticamente de sus decisiones financieras de gasto y de ingreso ante sus contribuyentes electores— también falla. Y ello distorsionará el proceso de revelación de preferencias de los consumidores de bienes públicos que tiene lugar a través del proceso político democrático (mercado político / voto), que es el que determina el tamaño y la composición de la oferta de bienes públicos que se “compran” con los impuestos en una Hacienda Pública democrática.

III. Los efectos de la crisis económica y financiera de 2007 y el círculo vicioso de la tendencia de los gastos públicos a crecer más rápidamente que los medios necesarios para financiarlos (la crisis fiscal), no sólo erosionan la base fiscal del Estado, socavando su sostenibilidad financiera, sino también tensionan el propio modelo de Estado social en sus supuestos ideológicos (principio democrático, solidaridad social y redistribución de la renta, garantía del mínimo vital, principio de igualdad de oportunidades...) poniendo en cuestión sus aspiraciones normativas, su actividad prestacional y las capacidades reales del Estado para hacerlas efectivas. La cultura ciudadana, a través del “mercado político” y sus actores, tiende a convertir las apetencias en necesidades, las necesidades en derechos y los derechos en créditos con cargo a los Presupuestos públicos; en consecuencia, se demanda al Estado, simultáneamente, menos impuestos y cada vez mayores servicios y prestaciones. El reproche de mala gestión o mal aprovechamiento de los recursos financieros escasos, que mercedamente podría dirigirse a muchos de nuestros gobernantes o dirigentes políticos, tiene escaso relieve en el debate político partidario o en el cívico, ahogado como está por el discurso dominante (menos antipático) de los benéficos frutos que siempre se atribuyen al gasto público del Estado social. Ello explica que el Estado haya de buscar la salida en el endeudamiento público que financie las tareas del presente mediante el crédito, que las próximas generaciones habrán de devolver con intereses, más los intereses de los intereses.

Los límites al déficit público estructural y al endeudamiento del Estado y del conjunto de las Administraciones públicas establecidos por la reforma constitucional del art. 135 CE y por el Derecho de la Unión Europea (con su primacía, efecto directo

y efecto útil que le es propio) no serán fácilmente conciliables con los objetivos máximos del Estado Social y Democrático de Derecho configurado por la Constitución. De ahí que sólo el *equilibrio*, la *estabilidad* y el *buen funcionamiento* de la Hacienda pública, en sus dos brazos del ingreso y del gasto, proporcionará los necesarios presupuestos para el cumplimiento de las tareas sociales que competen al Estado. Como escribió Felipe González a propósito de esta reforma constitucional, “a los ciudadanos que se inquietan por los límites a las políticas sociales, hay que explicarles claramente que el mayor límite está en el endeudamiento excesivo, que nos obliga a destinar al servicio de la Deuda el dinero que necesitamos para educación y salud para todos [...] no es, no debe ser, un problema ideológico, sino de sentido común y de responsabilidad de los gobernantes”. Es preciso valorar esta circunstancia al enjuiciar las decisiones del legislador en materia de prestaciones o derechos sociales dentro del mandato constitucional de equilibrio de las cuentas públicas y estabilidad presupuestaria (*vid.*, por ejemplo, las STC 77/1985 sobre ayudas a centros docentes; STC 65/1987 y 127/1987 sobre modificación por Ley de Presupuestos de prestaciones complementarias de Mutualidades de Previsión del Sistema de la Seguridad Social; STC 126/1994, sobre los límites financieros a las prestaciones de la Seguridad Social; o la más reciente STC 49/2015 sobre el Decreto-Ley que deja sin efecto la actualización de las pensiones a la variación anual del IPC).

Es pues la hora del sistema tributario y de su necesaria reforma, de acuerdo con los principios de justicia en el reparto de la carga tributaria, eficacia y eficiencia recaudatoria, simplificación administrativa y solidaridad interterritorial. Como solían repetir Enrique Fuentes Quintana y César Albiñana García-Quintana desde el Instituto de Estudios Fiscales que dirigieron con maestría tantos años, “*el sistema fiscal vale tanto como la Administración encargada de aplicarlo*”.

No quiero concluir estas líneas sin añadir que, para mí, ha sido un placer y un privilegio sumarme al merecido homenaje que distinguidos colegas del Ministerio de Hacienda y de la Universidad han dedicado a Juan Antonio Garde Roca, Inspector de Hacienda del Estado e Inspector de los Servicios del Ministerio, con motivo de su jubilación. Nos conocemos y somos viejos amigos desde los años de la Transición y hemos compartido entusiasmos y preocupaciones por el presente y el futuro de nuestra Hacienda pública y de nuestro Estado democrático. Ahora son otros tiempos y han de ser otros quienes prosigan la tarea de ayudar a construir un futuro mejor para nuestras instituciones democráticas que tanto esfuerzo costó ponerlas en pie. Los maestros del Derecho Público suelen decir que “*las personas pasan, pero la Administración permanece*”; es muy cierto... pero las instituciones las hacen las personas.

ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO

Presidente Emérito del Tribunal Constitucional  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario