

EVA ANDRÉS AUCEJO

**RELACIONES ENTRE
«REGLAMENTO» Y «LEY»
EN MATERIA TRIBUTARIA**

Prólogo de
Clemente Checa González

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2013

ÍNDICE

	Pág.
PRÓLOGO.....	9

CAPÍTULO I TEORÍA GENERAL DE DERECHO PÚBLICO

1. EL ORIGEN DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA DEL GOBIERNO EN DERECHO COMPARADO: INGLATERRA, FRANCIA, ALEMANIA Y ESPAÑA.....	29
2. NOTAS SOBRE LA POTESTAD REGLAMENTARIA DEL GOBIERNO EN EL MARCO DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978.	41
3. SOBRE LOS DISTINTOS TIPOS DE REGLAMENTOS QUE EXISTEN DICTADOS POR LA ADMINISTRACIÓN	47
4. TEORÍA GENERAL DEL DERECHO SOBRE DELEGACIONES LEGISLATIVAS FORMALES O REMISIONES LEGALES	53
4.1. Delegaciones recepticias y delegaciones formales o remisiones....	53
4.2. «Remisión normativa» <i>versus</i> «Deslegalización»	56
4.3. Los llamados «reglamentos delegados»	60
4.4. Límites de la teoría de la remisión legal de la ley al reglamento: remisión legal y reserva de ley constitucional. Remisión legal y reserva formal de ley	63
4.4.1. Remisión legal y reserva de ley constitucional	63
4.4.2. Remisión legal y reserva formal de ley	68
4.5. Antecedentes legales de la remisión normativa en materia tributaria.....	69

	Pág.
5. RELACIÓN EXISTENTE ENTRE RESERVA DE LEY Y REGLAMENTO. EL REPARTO HORIZONTAL Y VERTICAL DE MATERIAS RESERVADAS A LEY	73
5.1. Debate doctrinal.....	73
5.1.1. Sobre la teoría de la habilitación legal como condición necesaria para dictar reglamentos ejecutivos	74
5.1.2. Contenido del llamado reglamento independiente.....	78
5.2. Doctrina jurisprudencial (contencioso-administrativa y constitucional).....	81
5.2.1. Sobre el concepto de reglamento ejecutivo y su alcance ...	81
5.2.2. Sobre el reglamento independiente y cuestiones conexas...	83
6. IMPLICACIONES DE LA TEORÍA DE LA REMISIÓN LEGAL. SU APLICACIÓN EN LA ACTUALIDAD. SEGUIMIENTO DE LA MISMA POR LA JURISPRUDENCIA VIGENTE ESPAÑOLA, EN ESPECIAL POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y POR EL TRIBUNAL SUPREMO.....	85

CAPÍTULO II
**«REGLAMENTO» VERSUS «LEY»
 EN MATERIA TRIBUTARIA**

1. EL EVIDENTE PROTAGONISMO DEL REGLAMENTO EN MATERIA TRIBUTARIA. DISOCIACIÓN ENTRE «TEORÍA Y PRAXIS». TESIS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LAS «COMPLEJIDADES TÉCNICAS»	89
1.1. La crisis de los sistemas parlamentarios.....	92
2. LÍMITES DEL REGLAMENTO EN MATERIA FINANCIERA Y TRIBUTARIA. CONFRONTACIÓN ENTRE REGLAMENTO <i>VERSUS</i> LEY EN MATERIA TRIBUTARIA	100
2.1. El principio de legalidad como límite a la potestad reglamentaria del Gobierno	100
2.1.1. Consideraciones generales sobre el principio de legalidad.	102
2.1.2. Breve esbozo sobre la legalidad administrativa	105
2.1.3. El principio de legalidad tributaria.....	108
A) El principio de «legalidad tributaria» como sinónimo del principio de «reserva de ley tributaria».....	108
B) El principio de «legalidad tributaria» como principio que informa tanto la «esfera normativa» como la «esfera administrativa» de la institución	112

	Pág.
2.1.4. El principio de legalidad tributaria en sentido amplio	113
2.1.5. Preceptos constitucionales en materia financiera reservados a ley.....	114
2.2. El principio de preferencia de ley en materia tributaria	116
2.3. El principio de jerarquía normativa en materia tributaria.....	118
2.4. La reserva de ley en materia tributaria.....	119
2.4.1. Naturaleza de la reserva de ley en materia tributaria	122
2.4.2. El reparto «horizontal» de materias entre normas primarias y secundarias en el ámbito tributario: materias de corte tributario reservadas constitucional y formalmente a ley	125
A) Reserva de ley tributaria material	126
B) Reserva de ley formal en materia tributaria	134
2.4.3. El reparto «vertical» de materias entre normas primarias y secundarias en el ámbito tributario	139
2.4.4. Doctrina constitucional sobre la reserva de ley en materia tributaria: relaciones entre ley-reglamento.....	143
3. NATURALEZA DE LOS REGLAMENTOS DICTADOS EN MATERIA FINANCIERA Y TRIBUTARIA. LA TESIS DEL «COMPLEMENTO INDISPENSABLE».....	163
4. EL REGLAMENTO INDEPENDIENTE EN MATERIA TRIBUTARIA.....	165

CAPÍTULO III
EL EJERCICIO DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA
EN MATERIA TRIBUTARIA. CARÁCTER ORIGINARIO
O DERIVADO DE SU TITULARIDAD

1. EL EJERCICIO DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA EN MATERIA TRIBUTARIA	169
1.1. El Consejo de Ministros	171
1.1.1. La inexistencia de reserva de reglamento en el ámbito tributario	172
1.2. El presidente del Gobierno	175
1.3. El jefe del Estado.....	175
1.4. El ministro de Hacienda	176
2. UN ASUNTO POLÉMICO: LA POTESTAD REGLAMENTARIA DE LOS MINISTROS.....	177
2.1. Marco jurídico legal.....	178

	Pág.
2.2. Rango jerárquico de las órdenes ministeriales dentro de las disposiciones reglamentarias.....	179
2.3. Doctrina científica y Derecho positivo	180
2.3.1. Potestad reglamentaria originaria <i>versus</i> potestad reglamentaria derivada. ¿Puede entenderse que según el marco jurídico vigente los ministros tienen potestad reglamentaria «genérica» pese a que la Constitución española nada diga al respecto?.....	181
A) Doctrina científica.....	181
B) Derecho tributario positivo.....	182
2.3.2. Tipos de disposiciones reglamentarias que pueden dictar los ministros	186
A) Disposiciones <i>praeter legem</i>	186
B) Disposiciones <i>secundum legem</i>	188
2.4. Tribunales de Justicia	190
2.4.1. Periodo preconstitucional.....	191
2.4.2. Periodo postconstitucional	192
3. LA FACULTAD INTERPRETATIVA DEL MINISTRO DE HACIENDA: FACULTAD INTERPRETATIVA <i>VERSUS</i> POTESTAD REGLAMENTARIA DEL MINISTRO DE HACIENDA	203
4. LOS ÓRGANOS JERÁRQUICAMENTE INFERIORES AL GOBIERNO: AUSENCIA DE CARÁCTER NORMATIVO DE LAS DISPOSICIONES E INTERPRETACIONES DE AUTORIDADES Y ÓRGANOS JERÁRQUICAMENTE INFERIORES AL MINISTRO.....	210

PRÓLOGO

Existen unas acertadas observaciones de la profesora ANDRÉS AUCEJO al comienzo del capítulo II de su excelente obra que merecen un detenido comentario porque, a mi juicio, constituyen la clave esencial de las actuales relaciones entre Reglamento y Ley en materia tributaria, tan magníficamente tratadas, por lo demás, en este completo y extraordinario libro, cuya lectura recomiendo vivamente.

Me refiero en concreto a sus afirmaciones de que la potestad reglamentaria en materia financiera ha cobrado una importancia inusitada, tras tocándose con ello el modesto papel que la Constitución otorga al Reglamento y su efectivo uso en la realidad, en la que la norma reglamentaria funciona como un producto normativo tan importante o más que la propia Ley, acentuándose aún más este problema por el acusado protagonismo de otras disposiciones administrativas que ni siquiera tienen rango reglamentario, como las resoluciones del ICAC, y que, sin embargo, juegan un importante y decisivo papel en la esfera tributaria, soslayándose, ignorándose o degradándose con este proceder el alcance y contenido del principio de reserva de ley tributaria.

Ello, en mi opinión, es injustificable, representando esta actuación un ataque frontal a la correcta doctrina que de forma prácticamente unánime ha venido entendiendo que este principio de reserva de ley es un principio básico del Estado de Derecho (RODRÍGUEZ BEREJO); que el mismo vertebra toda su organización política (FALCÓN Y TELLA); que es el complemento insustituible para asegurar el funcionamiento del Estado, y de todos los poderes públicos, para tasar y encuadrar sus competencias, y para imponer el respeto de las libertades y derechos de los ciudadanos (GARCÍA DE ENTE-

RRÍA); y que el mismo constituye la mejor vacuna contra las veleidades de los gobernantes y el instrumento más eficaz para la defensa del Estado de Derecho (MARTÍN QUERALT).

Sin embargo, pese a su indudable importancia, nunca ha alcanzado este principio una plasmación que permitiese afirmar que, desde un punto de vista material o sustantivo, se cumpliera de forma satisfactoria, siendo ello debido, en esencia, a una serie de circunstancias que se han ido concatenando y superponiendo para irle haciendo perder de forma constante su necesario e imprescindible protagonismo y predominio.

Los Parlamentos, concebidos en abstracto como las instituciones que suministran legalidad y legitimidad a las instituciones que ejercen la acción gubernamental (E. DÍAZ), han ido perdiendo de manera lenta pero inexorable, su posición como eje central del sistema político, por el desplazamiento de éste hacia otras esferas de poder.

La más citada en este sentido es la de los partidos políticos. Así se ha puesto de relieve desde muy diversas posturas ideológicas (NIETO GARCÍA, CÁMARA VILLAR), cuando han señalado que vivimos en una sociedad en la que el protagonismo político ha sido asumido por aquéllos como grandes maquinarias electorales que, en buena medida, han apartado al ciudadano de su directa implicación en el sistema democrático.

Esta crítica es ya usual, y no se suele realizar en exclusiva en el ámbito de los foros académicos, sino que, por el contrario, es frecuente encontrar en los medios de comunicación afirmaciones similares, lo que constituye un buen ejemplo de que la misma constituye una opinión bastante común.

Y ello sin olvidar, como han recordado ZAGREBELSKY y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, la presión que los intereses corporativos (grupos de presión, sindicatos, etc.) ejercen en el proceso de creación de las normas. La misma se disfraza de manera hábil bajo el ropaje de «concertación» social, política y económica, y ha transformado de forma muy profunda el alcance de la democracia parlamentaria, como han puesto de relieve, entre otros muchos autores, LEIBHOLZ y ARAGÓN REYES.

La práctica de «consensuar» las grandes decisiones (incluidas las que han de revestir la forma de ley) con los llamados «protagonistas sociales» supone, en no pocas ocasiones, utilizar a los Parlamentos como órganos de mera ratificación de lo ya acordado fuera de ellos.

De dichos partidos es de donde emanan las decisiones luego defendidas en las cámaras legislativas por los grupos parlamentarios, que son, como han escrito diversos autores (CAZORLA PRIETO, MÉNDEZ DE VIGO, LESTON BANDEIRA y FREIRE), los que dominan la actividad parlamentaria, en detrimento de los parlamentarios considerados a título individual.

En esta situación éstos quedan apenas sin capacidad de actuación si no cuentan con el apoyo del grupo en el que estén incardinados, como bien han señalado RUBIO LLORENTE —quien manifestó que los miembros del Parlamento comparecen en los debates de éste cerrados a toda posibilidad de persuasión y resueltos a votar en el sentido ya decidido con anterioridad por el propio grupo—, ARAGÓN REYES, OÑATE RUBALCABA y CABALLERO MIGUEZ. Tan es así que incluso se ha afirmado, por NAVAS CASTILLO, que en las cámaras parlamentarias más que producirse enfrentamientos entre parlamentarios, a título individual, lo que se producen son contiendas entre grupos parlamentarios.

En todo caso, por encima de ambos: partidos y grupos parlamentarios, se encuentra siempre la cabeza dirigente del partido político que haya obtenido la mayoría parlamentaria.

En la gran mayoría de los casos éste suele ser quien gobierna —aunque existen algunos supuestos, pocos, en los que el presidente del Gobierno está subordinado al líder del partido—, muchas veces con carácter carismático, con lo que sus decisiones personales terminan imponiéndose y prevaleciendo sobre el partido político que él dirige y, por ende, sobre el grupo parlamentario encargado de defenderlas en el Parlamento.

Y es que, como también ha señalado a este respecto ARAGÓN REYES, como consecuencia de una diversidad de factores se ha ido generando una forma de Gobierno que, sin transformación sustancial de las estructuras de la forma parlamentaria de gobierno, ha dejado en muy segundo plano a las cámaras y otorgado la primacía indiscutible no ya al Gobierno, sino a la persona que lo dirige (canciller, primer ministro, presidente del consejo, presidente del Gobierno, en sus distintas denominaciones).

De forma muy cruda se ha referido también a esta situación ARIÑO ORTIZ al escribir, refiriéndose a la situación de España, que hasta ahora los partidos políticos han sido caudillistas, aunque algunos les llamen de manera púdica presidencialistas, configurándose como organizaciones piramidales, jerárquicas y disciplinadas, en las que todo depende de lo que denomina el «Secretariado», integrado por el muy reducido grupo de personas que son, en cada momento, la prolongación del líder y que actúan en su nombre, siendo ellos los que, con subordinación al «Jefe» controlan todo.

De este modo, como ha escrito MANZELLA, «la llegada de mayorías preconstituidas electoralmente con un líder automáticamente destinado a convertirse en jefe de Gobierno, determina una revolución conceptual en las relaciones Gobierno-Parlamento». En esta circunstancia ha insistido MOLAS I BATLLORI, cuando indicó que, si se quiere jugar limpio, debe admitirse que hoy la división de poderes no se produce entre Parlamento y Gobierno, ni

entre poder legislativo y poder ejecutivo, porque en el parlamentarismo mayoritario la mayoría parlamentaria es al mismo tiempo Gobierno, gracias al partido político que unifica las decisiones de ambas instituciones.

Ante ello, por desgracia, no nos hallamos muy lejos de la afirmación de SCHMITT de que «toda ley necesita para su validez en último término una decisión política previa, adoptada por un poder o autoridad políticamente existente», evidenciándose así, según ha indicado FOUNDETHAKIS, la reducción gradual del poder político del Parlamento en la misma medida en que se fortalece el ejecutivo, fenómeno éste muy generalizado, ya que, como ha escrito SCHETTINO, el siglo XX ha sido testigo de cómo en todo el mundo el poder ejecutivo extendió su predominio en la vida constitucional de los países, fenómeno que sigue desarrollándose, y aún si cabe con más intensidad, en el siglo presente.

En suma, y en palabras de NIETO GARCÍA: «El Estado es un ente de ficción con el que se denomina una realidad muy concreta, a saber, una organización, un aparato que está en manos de un puñado reducido de individuos que de él se valen para dominar a los demás. Lo que llamamos Estado es una muñeca rusa que lleva dentro un grupo de personas en cuyo beneficio actúa. Son los socialmente dominantes (...) que para fortalecer su poder se sirven del formidable aparato estatal tanto más ventajoso cuanto que no les obliga a dar la cara. Los dominantes políticos pueden adoptar la figura de príncipes, de nobles, de eclesiásticos, de guerreros invasores; actualmente son los cabecillas de un partido político».

Todo ello ocasiona, de manera indudable, una notoria y considerable difuminación legislativo-ejecutivo, hasta el punto que se ha llegado a afirmar por CANO BUESO que la separación radical entre ambos es un principio inaplicable e inexistente en la organización política de nuestros días. En esta situación, como han señalado ANTONINI y CALVO VÉRGEZ desde la óptica tributaria, aunque con consideraciones aplicables de pleno a cualquier otro ámbito jurídico, el poder ejecutivo es el que de forma muy clara prevalece, limitándose el legislativo, a modo de coro griego, a servir sólo de contrapunto, como denunció en su momento GONZÁLEZ GARCÍA, fenómeno que ha propiciado, en palabras de MORENO FERNÁNDEZ, que las leyes hayan dejado de ser «el vehículo a través del que se articula la voz de los ciudadanos para convertirse, unas veces, en la mera voluntad de sus gobernantes, otras, en su obcecado capricho».

Ello ha venido propiciado por la exigencia generalizada de que el Gobierno cuente con una legitimación democrática, mediada por el Parlamento, fundiéndose con ello en una sola y misma voluntad al ejecutivo y a la mayoría parlamentaria que lo apoya. A partir de ello, como ha señalado GARRORENA MORALES, ya no es tan exacto decir que el Parlamento es el ór-

gano que controla al Gobierno, por la simple y clara razón de que éste es ahora el mismo sujeto que la mayoría parlamentaria que lo sustenta, y nadie se controla a sí mismo.

Así lo resaltó también CAZORLA PRIETO cuando, refiriéndose de forma expresa al caso español, afirmó: «En el Congreso de los Diputados se controla o se debe controlar cuanto más mejor al Gobierno; sin embargo, esta vital función parlamentaria no la lleva a cabo el Congreso de los Diputados como institución, porque ésta, por mor del juego de las mayorías detrás de la cual se halla el sistema de partidos, expresa la voz de la mayoría política, que es a su vez la que tiene que ser controlada. Ahora bien, esta situación no es la más recomendable, puesto que nos topamos con la aberración de identificar juez y parte del proceso controlador».

Esta circunstancia tampoco es, por otra parte, exclusiva de los tiempos presentes, sino que hunde sus raíces en el pasado. Como han escrito LÓPEZ GUERRA y LÓPEZ AGUILAR, carece de justificación referirnos a la existencia de un pasado parlamentario que se configuraría como un paraíso perdido, y que aparecería como un paradigma o punto de referencia a la hora de pretender recuperar la esencia y la naturaleza de la institución, frente a pretendidas desvirtuaciones producidas a lo largo del último siglo.

La situación expuesta es incontrovertible en el supuesto de que se esté gobernando con mayoría absoluta, puesto que estas etapas constituyen claros periodos de subordinación parlamentaria, ya que en estas situaciones la triada primer ministro-partido político-grupo parlamentario aboca a que el Parlamento vea disminuidas sus funciones hasta el punto de limitarse, en la gran mayoría de las ocasiones, a tan sólo ratificar las decisiones ya adoptadas en sede gubernamental.

Como bien ha escrito CABALLERO MIGUEZ, cuando en un sistema parlamentario el poder se concentra en torno a un presidente del Gobierno que controla al ejecutivo y al legislativo como líder del partido mayoritario, se establecen las bases para unos mercados legislativos en los que los diputados individuales pueden carecer de derechos de propiedad en la agenda política. Y añade que, en concreto, los sistemas electorales con listas completas, cerradas y bloqueadas constituyen un sistema de incentivos que favorecen la jerarquía política. Quienes buscan la posibilidad de reelección están incentivados a seguir las directrices de la dirección de su partido político, ya que es ésta la encargada de decidir quién formará parte de las listas electorales del partido en las elecciones siguientes.

Asimismo, en la medida en que el Parlamento no consigue emanciparse del control de un partido mayoritario cuyo líder preside el ejecutivo, el Congreso aparece como un actor con escasas funciones de contrapoder.

Aunque en menor medida, el fenómeno apuntado también puede observarse en épocas de legislaturas en minoría. En ellas el Gobierno siempre suele encontrar apoyos, al menos así ha sucedido en España en todas las épocas democráticas, en algunos partidos minoritarios y localistas, que a cambio de obtener sustanciosas prebendas de toda índole, por completo inadecuadas y desproporcionadas, vista su exigua representación, han contribuido a que aquél no vea mermada su posición de preeminencia y predominio.

A ello se añade, también, el desenvolvimiento del fenómeno del Cartel Party, al que se refiere ASENSI SABATER, cuyo objetivo fundamental es sobrevivir a toda costa dentro del sistema, para lo cual es capaz de suscribir cualquier pacto de colaboración que le permita mantenerse en el escenario.

Aparte de ello, es fácil observar también que cuando el Gobierno se halla en minoría sigue contando con mecanismos para obstruir la intervención parlamentaria. Por ejemplo, legislando a través de Decretos-leyes, técnica ésta muy atractiva para los Gobiernos, alentado para ello, además, en el específico ámbito de la materia tributaria, y para el supuesto español, por la conducta de nuestro Tribunal Constitucional, muy complaciente con la utilización del Decreto-ley en este campo, como han criticado con todo acierto HERRERA MOLINA y GOROSPE OVIEDO.

A todo esto se refirió ya la Memoria del Consejo de Estado para el año 1997, al señalarse en ella:

«Aunque el marco constitucional es claro en la atribución al Parlamento de la facultad legislativa, circunscribiendo muy limitadamente las condiciones en las que el Gobierno pueda dictar disposiciones jurídicas con fuerza de ley, con carácter delegado o por razones de urgencia, le ha reconocido la iniciativa legislativa (arts. 87.1 y 88 CE). La interconexión de Gobierno y mayoría parlamentaria ha acentuado el papel fundamental del Gobierno no sólo en la iniciativa legislativa, sino incluso en el desarrollo del procedimiento legislativo, fenómeno que, en otros sistemas, se ha llamado mediatización gubernamental del trabajo del Parlamento en el ejercicio por éste de su potestad legislativa. También en nuestro sistema parlamentario, la existencia de mayorías relativas estables en las que se apoya el Gobierno supone que en el iter parlamentario los anteproyectos de ley no sean alterados sustancialmente desde las propuestas de la minoría, o incluso por la propia mayoría sin contar con el beneplácito del Gobierno».

Consecuencia de todo ello ha sido que en esta época en la que gobernar es legislar, la teoría de la división de poderes, prefigurada por LOCKE en Essay on Civil Government, y desarrollada por MONTESQUIEU en L'Esprit des Lois, es, al menos interpretada de forma literal, un puro mito (González Navarro), que no ofrece ninguna base científica (XIFRA HERAS).

Y ello por mucho que el Tribunal Constitucional haya puesto especial énfasis en declarar: que la ley es expresión de la voluntad soberana del pueblo representado por las Cortes, sólo sometida a la supremacía de la Constitución; que la reserva de ley tributaria se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma, en la medida en que los ciudadanos participan en el establecimiento del sistema tributario mediante el que se da cumplimiento al deber de solidaridad a través de la obligación de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo que, en última instancia, es una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano; y que las Cámaras, en su doble condición de representantes del pueblo español en quien reside la soberanía, y titulares de la potestad legislativa, hacen realidad el principio de toda democracia representativa, a saber, que los sujetos a las normas son, por vía de la representación parlamentaria, los autores de la normas, o, dicho de otro modo, que los ciudadanos son actores y autores del ordenamiento jurídico (SSTC 29/1982, de 31 de mayo; 19/1987, de 17 de febrero, y 24/1990, de 15 de febrero, entre otras).

Estas afirmaciones recuerdan lo ya indicado por GARCÍA DE ENTERRÍA de que: «La Ley es tal porque ha sido querida por el pueblo, a través de su representación parlamentaria, y eso tiene un valor básico por sí solo». O de que: «El Derecho de nuestras sociedades es ya, definitivamente, en lo que podemos avizorar, un Derecho de base legislativa, para el cual las grandes decisiones normativas y de organización del sistema son una función indeclinable del legislador, en el que se expresa la voluntad popular, decisiones que no se conciben sin la decisión de esa voluntad».

Sin embargo, como bien ha escrito MORENO FERNÁNDEZ, este principio de autoimposición carece de operatividad práctica en sistemas parlamentarios como el nuestro, donde la separación entre los poderes legislativo y ejecutivo es de manera habitual formal, siendo aquél un simple instrumento al servicio de las políticas de éste, por lo que referido principio se torna inservible al dirigirse la actuación de los representantes elegidos de forma democrática no tanto al servicio de la voz del pueblo como al designio de la voluntad de sus gobernantes.

Además, como ya resaltó NIETO GARCÍA, hay que ser muy ciego, o muy consentidor, para aceptar la imputación de paternidades tan inverosímiles como la «voluntad popular» —a la que en otra obra llegó a calificar de engaño político—, palabras que en verdad, por mucho que pese, no parece que quede más remedio que asumir ante la generalizada situación de letargo, o de práctica parlamentaria anestesiada, por emplear los términos utilizados por Oñate Rubalcaba, en la que se hallan los Parlamentos.

Así lo han manifestado también CAZORLA PRIETO y GARCÍA DE ENTERRÍA.

El primero al señalar que el principio de la separación de los poderes en lo que atañe a la relación del Congreso de los Diputados con el Gobierno, aunque reflejado desde una perspectiva jurídico-formal de distintos modos en nuestro ordenamiento jurídico, queda en la realidad empañado y puede quedar hecho añicos por la superposición de las consecuencias del sistema de partidos y el brazo largo de la mayoría gobernante instalada tanto en el Gobierno como en la Cámara.

Y el segundo cuando afirmó que el papel destacado que en las democracias de masas actuales han pasado a desempeñar los partidos políticos, como agentes y beneficiarios de los procesos electorales, ha llevado a que los mismos estén pretendiendo atribuirse el viejo principio representativo popular de que la elección sería el instrumento, tendiendo a presentarse los partidos en el poder como los legítimos representantes de la voluntad popular y a intentar beneficiarse de la posición soberana que a ésta corresponde en el sistema, ocupando así los partidos la posición, in loco et in ius, del pueblo mismo.

Ello ha conducido, es evidente, a minusvalorar las funciones de los Parlamentos y de las misiones que competen a los poderes legislativos.

*Se ha intentado, con buena voluntad, mitigar tan nefasto estado de una institución que como la parlamentaria debería tener, en buena lógica, un papel mucho más relevante por su importancia y trascendencia —no en vano la misma fue denominada por sir W. BAGEHOT en su *The English Constitution*, como «grande y abierto consejo de hombres respetables ubicados en el centro de la sociedad y que causa alteraciones en la misma»—, con el argumento, tendente a potenciar la vieja y querida «soberanía parlamentaria», en palabras de BRADLEY, de que los Parlamentos siguen siendo órganos decisivos para la práctica democrática.*

Y ello desde el momento que a su través se posibilita que las normas se adopten por los representantes directos de los ciudadanos mediante un procedimiento legislativo asentado sobre la publicidad, la contradicción y el debate.

En esto último han insistido aquellos autores que sostienen que las garantías que ofrece el procedimiento legislativo son las que en la actualidad fundamentan la institución de la reserva de ley; abundando también en esta idea, desde la específica perspectiva tributaria, BERLIRI, cuando indicó que la justificación más vital y que más ha jugado a favor de la inclusión de la reserva de ley en los textos constitucionales ha sido la de dar preferencia, para la adopción de un determinado acto, a la forma del procedimiento legislativo.

No puedo estar de acuerdo, sin embargo, con estas afirmaciones, y ello no sólo porque, como bien ha indicado ARAGÓN REYES, esta caracterización

«procedimental» no basta por sí sola para dotar a la ley de sentido, ya que si bien la dimensión «procedimental» es capaz de singularizar una determinada actividad (la elaboración de leyes), no ofrece, sin embargo, todos los apoyos para valorarla y criticarla, ya que tan sólo nos da cuenta de «cómo» se legisla, pero no de «qué» se legisla, dejando al margen aquello que en última instancia le presta sentido: su resultado, o si se quiere, su producto.

Además de esto, mis principales motivos de disconformidad con semejante tesis están constituidos, por una parte, porque la misma no sirve para explicar de forma suficiente las diferencias existentes entre normas legales y reglamentarias; y, por otra, porque en la práctica tal teoría presenta innumerables lagunas y palmarios defectos.

Es evidente, en primer lugar, que publicidad, contradicción y debate también existen en el procedimiento reglamentario.

Es indudable, por ello, que los reglamentos también poseen legitimación democrática, aunque sea derivada o indirecta, como bien ha señalado GALÁN GALÁN, y no pueden, pues, concebirse, como en otra época se pudo sostener, como mera expresión de la voluntad de la Administración.

Esto, por cierto, tiene su reflejo en la propia noción de la reserva de ley como «relativa» —también como «flexible», según MANTERO SÁENZ, o como «flexible y elástica», en palabras de ALGUACIL MARÍ— que de manera usual se mantiene en la órbita tributaria desde que así se preconizase, hace ya tiempo, por PÉREZ ROYO.

Ningún sentido tendría elaborar teoría alguna para justificar desde el pluralismo o la democracia la reserva de ley y, al propio tiempo, se permita, como así ocurre, una amplia colaboración para el desarrollo de la ley por parte de la Administración en materias tales como la regulación de la base imponible —SSTC 221/1992, de 11 de diciembre; 185/1995, de 14 de diciembre, y 233/1999, de 16 de diciembre— y el tipo de gravamen —SSTC 179/1985, de 19 de diciembre, y 19/1987, de 17 de febrero—, si ésta no actuase también a través de procedimientos similares a los legislativos, ya que de no ser así se originaría una manifiesta disfunción que tendría muy difícil defensa desde la lógica y la razón.

Esta tesis, por lo demás, cada vez está recibiendo más críticas —véanse, entre otros autores, VILLACORTA MANCEBO y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ—, puesto que, como ya apuntó en su día GARRORENA MORALES, aunque la intención inicial de la formulación de la reserva de ley fuese defender el ámbito de competencias del Parlamento frente a las intromisiones del poder ejecutivo, su dinámica natural trabaja de forma inevitable en el sentido de acotar tales competencias, con la correlativa ventaja residual para los Gobiernos.

Y, en segundo término, donde de manera clara falla, a mi juicio, la tesis que anuda la reserva de ley al procedimiento legislativo es en la práctica, puesto que, como ya se ha dicho, en los Estados contemporáneos los Gobiernos —sean del signo político que sean, poco importa a estos efectos la respectiva ideología, ya que todos terminan comportándose casi de igual manera— no sólo monopolizan el poder de iniciativa legislativa, sino que predeterminan, en un grado muy considerable, el contenido material de las leyes que luego se aprueban en el Parlamento.

Debido a esta circunstancia, el denominado procedimiento parlamentario de aprobación de las leyes ha terminado siendo un trámite de escasa relevancia sustantiva. El mismo incide de manera muy limitada en el contenido de las normas propuestas por el Gobierno de turno, al servir el mismo sólo para introducir, y no siempre, leves modificaciones, irrelevantes en gran parte de casos.

Por ello, dicho procedimiento —que está, por lo demás, diseñado y estructurado de forma muy precaria, como han resaltado, entre otros autores, VIANDIER y BIGLINO CAMPOS— ha terminado por convertirse, en la mayoría de las ocasiones, en una solemne escenificación del proceso de ratificación de los proyectos del gobierno, como, entre otros autores, han resaltado GÓMEZ CORONA y CANO BUESO.

Su utilidad se reduce a servir de marco a un proceso informal de negociación limitada con grupos afines al Gobierno en orden a la introducción, a veces, de una serie de enmiendas, casi nunca sustanciales ni trascendentes. Y ello con la idea de aparentar de esta forma un cierto grado de consenso, y alcanzar con ello una mayor legitimación jurídica posterior de lo que ya viene decidido desde el ejecutivo.

Proceso éste que, además, como ya se indicó antes, suele estar muy influido, en la mayoría de las ocasiones, por organizaciones y asociaciones con fuerte peso político o económico, que suelen intervenir de forma previa en las negociaciones «secretas» que preceden a la confección de los proyectos normativos, haciendo en ellas valer sus opiniones y sus intereses, y compitiendo para obtener del sistema político regulaciones que les favorezcan, como ha señalado BECKER.

Esto no deja de ser otra fuerte anomalía más del correcto proceder que en materia tan delicada como ésta debiera seguirse, ya que ello propicia, como con acierto señaló E. DÍAZ, que la participación en el concierto legislativo sea restringida y desigual, ocasionándose el riesgo de subordinación de los intereses generales «bajo presión no fácilmente soportable» a los de «las más fuertes corporaciones, con residuos de democracia casi orgánica», idea en la que también insisten VALADÉS y XIOL RÍOS cuando se refiere a

la frecuente connivencia del poder, en muchas ocasiones por razones electorales, con los grupos de presión.

Todo ello propicia que la fuerza obligatoria de la ley ya no derive del Estado, sino, como ha escrito IRTI, del consenso de las partes interesadas; y, por ende, según bien indicó MARCILLA CÓRDOBA, el surgimiento de una legislación concertada o pactada con las instituciones estatales, sin suficientes garantías de participación e igualdad de armas para todos los grupos sociales, peligro también apuntado, de forma concluyente, por MENÉNDEZ MENÉNDEZ cuando escribió:

«(...) en nuestro tiempo el acto de creación de Derecho legislativo es la conclusión de un proceso político en el que participan numerosos sujetos sociales particulares (grupos de presión, sindicatos, partidos (...)). La consecuencia que se produce es que la ley es, cada vez más, transacción o compromiso, tanto más cuanto que la negociación se extiende a fuerzas numerosas y con intereses heterogéneos; cada uno de los actores sociales cuando cree haber alcanzado fuerza suficiente para orientar en su propio favor los términos del acuerdo, busca la aprobación de nuevas leyes que sancionen la nueva relación de fuerzas; se produce así la “cada vez más marcada ‘contractualización’ de los contenidos de la ley”».

Y cuando ello ocurre las leyes se nos presentan no como lo que debieran ser, esto es, de acuerdo con BARCELONA, como basadas en las convicciones comunes de los ciudadanos y en la común aceptación de una serie de valores o prioridades, sino como reflejo de la coyuntura de fuerzas políticas, económicas, sociales, etc., que sólo buscan su propio interés.

Por otro lado, tampoco el hecho de que los proyectos de leyes así adoptados se discutan con posterioridad en el Parlamento dice mucho a favor de la bondad de este procedimiento legislativo.

Es cierto que con esta obligación de debatir se obliga al grupo mayoritario, que apoya al Gobierno, del Parlamento a explicitar ante la opinión pública las razones que han motivado a adoptar la medida de que se trate, y que los partidos minoritarios pueden expresar su disenso, en su caso, con ella, en el marco dibujado por PÉREZ ROYO cuando escribió que: «(...) en la actualidad, habiendo cambiado en la teoría y en la práctica legislativa la concepción del deber de tributar, debe reconocerse en el requisito de la intervención del Parlamento, más que una garantía de carácter individual, una regla encaminada a garantizar el derecho de la colectividad a la discusión y debate de la política fiscal en el Parlamento, es decir, en el órgano que asegura de manera más correcta la publicidad de los debates y la posibilidad de composición de los intereses respectivos entre los diferentes grupos sociales allí representados».

Así debiera ser, y me parecería magnífico que así fuese.

Sin embargo, por desgracia, esto tampoco tiene, en la inmensa mayoría de casos, verdadera trascendencia, ya que en este cruce de opiniones casi nunca suele existir verdadero diálogo y fructífero contraste de ideas —rara vez se desiste de la propia razón para aceptar, ni siquiera parcialmente, la del contrario—, sino una mera reiteración, de cara a la galería, de las posiciones predeterminadas fuera de dichos órganos y por parte de otros sujetos.

Ello, además, se agrava en progresión geométrica, cuando un proyecto de ley se tramita por procedimientos especiales o de urgencia, que, debido a la simplificación de los trámites parlamentarios que conllevan, suponen, es evidente, una fuerte minoración y restricción de conocimiento y debate de referidos proyectos.

La conclusión de cuanto hasta aquí se ha expuesto es desalentadora: ni el procedimiento administrativo de elaboración de las normas, ni el procedimiento legislativo subsiguiente, garantizan, a mi juicio, ni que a través de la Ley se adopte de forma inequívoca la mejor solución para los intereses públicos; ni que se consigan el bienestar general o bien común, el afianzamiento de la seguridad jurídica y el perfeccionamiento del Derecho. Ni que se alcance, en fin, de conformidad con lo declarado por la STC 166/1986, de 19 de diciembre, «la producción de normas dirigidas a la ordenación justa y racional de la comunidad».

En todas estas afirmaciones se atisban ecos de las clásicas afirmaciones de LOCKE (Two Treatises of Civil Government) y de ROUSSEAU (Discours sur l'Économie politique), cuando, respectivamente, escribieron que: «La libertad del hombre en sociedad está en no situarse sino bajo un poder legislativo establecido por el consentimiento de la comunidad»; y que: «¿Por qué arte inconcebible ha podido encontrarse el medio de sujetar a los hombres para hacerles libres? ¿... de encadenar su voluntad por su propio deseo? ¿Cómo puede hacerse que los hombres obedezcan y que nadie mande, que sirvan y no tengan dueño, tanto más libres, en efecto, cuanto que, bajo una aparente sujeción, nadie pierde su libertad más que en lo que pueda perjudicar a la de los otros? Estos prodigios son obra de la Ley. Es sólo a la Ley a quien los hombres deben la justicia y la libertad. Es este órgano salvífico de la voluntad de todos el que restablece en el derecho la igualdad natural entre los hombres».

Frente a esto, que, sin duda, sería lo deseable, se alza, sin embargo, la opinión de quienes, desde una óptica mucho más real y menos idílica, entienden que el principio de legalidad consiste en dar rango preeminente a la voluntad del Poder expresada en Cortes sobre la voluntad del Poder

expresada en Consejo de Ministros, siendo así que ninguna diferencia política media entre el Parlamento y el Gobierno (NIETO GARCÍA). O que la ley es sólo la expresión de la voluntad de la mayoría gobernante, lo que equivale a decir de unas pocas, muy pocas, personas con nombres y apellidos, que sólo se encuentran con el pueblo una vez cada cuatro años (FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ).

Todo ello ha conducido a que, en definitiva, tampoco sea posible acoger, descendiendo al concreto ámbito tributario, las mejores alternativas fiscales para el conjunto de los ciudadanos. Como ha señalado DI PIETRO, asistimos a un progresivo debilitamiento del rigor con el que se había querido afirmar la importancia del papel parlamentario en materia tributaria, desembocando esta situación en que cada vez los ciudadanos se sienten menos representados por sus Parlamentos.

Pese a todo lo expuesto, aunque sólo fuese de modo formal, bajo este sistema, y aún siendo el mismo muy mejorable debido a la existencia de los múltiples defectos expuestos, se podía seguir sosteniendo, no sin cierta imaginación, la pervivencia de este principio de reserva de ley y, con ello, la construcción del mismo elaborada con mucho trabajo a lo largo del tiempo.

En la actualidad, sin embargo, la situación ha cambiado de forma considerable, puesto que son ya muchas las normas, o pseudo-normas, que se producen por completo al margen, y sin ninguna intervención, aunque sea en exclusiva formal, de los Parlamentos, abocando esta situación a tenerse que replantear de raíz el contenido y alcance de referido principio de reserva de ley.

Esta situación se constata a poco que se repare, como bien se puso de relieve en la Memoria del Consejo de Estado del año 2002 —y nos recuerda la profesora ANDRÉS AUCEJO en esta obra— en el conjunto de instrucciones, circulares, directrices y criterios técnicos de homologación procedentes de organismos muy variados, desde el Banco de España (circulares monetarias o no monetarias, declaración de malas prácticas) hasta las que emergen de muy numerosas Comisiones reguladoras independientes (como la Comisión Nacional del Mercado de Valores, la Comisión Nacional de Energía, la Comisión de Telecomunicaciones, la Agencia de Protección de Datos, etc.) o vinculadas a la Administración (como la Dirección General de Seguros).

Donde mejor, sin embargo, se ha apreciado esta circunstancia ha sido a partir del proceso de integración europea, que está influyendo de manera decisiva en las políticas fiscales de los Estados miembros, y para cuya consecución se ha utilizado la técnica de desplazar al ámbito europeo las decisiones más relevantes y problemáticas, evitando y orillando así el debate democrático interno.

La consecuencia de dicho proceso de integración comunitaria es la pérdida de calidad democrática a favor de la eficacia en la actuación reguladora de los Estados en el plano económico, como ha señalado BALAGUER CALLEJÓN, que añade que los mismos, gracias a los mecanismos de concertación supranacional —basados por lo general en la regla de la unanimidad o del consenso, que ha sustraído esas decisiones a su espacio constitucional y al debate público nacional—, han conseguido adoptar en Europa las medidas que no podían, o no querían, tomar a nivel interno, porque habrían generado una polémica muy intensa en el espacio público estatal, como bien han apuntado MARTÍN JIMÉNEZ y ALEGRE MARTÍNEZ, situación ésta que, por cierto, se ha extendido de forma muy considerable bajo el interesado manto de que es el único cauce para afrontar la crisis económica que venimos padeciendo.

En estos casos, como ha expresado BUSTOS GISBERT, presumir que la intervención legislativa en la ejecución normativa del Derecho comunitario constituye una forma de garantía de las competencias legislativas parlamentarias es, como mucho, un wishful thinking bastante alejado de la realidad. Si el margen de maniobra es mínimo, la intervención parlamentaria no es más que una participación formal sin contenido político real.

Parecidas afirmaciones se contienen también en el Informe sobre modificaciones de la Constitución española del Consejo de Estado, de 16 de febrero de 2006, en el que se puede leer que: «Los Parlamentos nacionales no suelen tener intervención alguna en la creación de esas normas (se refiere a los Reglamentos y Directivas comunitarias), teniendo que aceptar que sus propias leyes se vean desplazadas por los Reglamentos y viéndose forzados a trasponer unas Directivas que cada vez les dejan menor margen de libertad como legislador estatal, hasta el extremo de que la trasposición se reduce muchas veces a una cuestión de legalidad más que de decisión soberana».

Todo ello supone, es evidente, un atentado a las exigencias derivadas del principio de reserva de ley. Como ha afirmado FERRAJOLI, «el proceso de integración mundial, y específicamente europea, ha desplazado fuera de los confines de los Estados nacionales los centros de decisión tradicionalmente reservados a su soberanía», aspecto en el que insiste también FRANZONI, poniendo así en crisis «la tradicional jerarquía de las fuentes».

Esto, no obstante, se palia, en alguna medida, por el hecho de que los Parlamentos nacionales, aún abdicando de sus funciones, lo hacen atendiendo al cumplimiento de verdaderas normas jurídicas cuales son tanto los Reglamentos como las Directivas comunitarias.

Más grave es la cuestión, desde la óptica de la prevalencia del principio de reserva de ley, en relación con las nuevas medidas normativas que

los anglosajones denominan soft-law o «legislación blanda» —fenómeno que, como ha indicado TAMMES, presenta las características del Derecho en cuanto a su pretendido efecto de influenciar en el deseo y de restringir la libertad de aquellos a quien se dirige, pero al que algo falta en la naturaleza jurídica o vinculante del Derecho tal y como lo conocemos en la vida cotidiana—, integradas por declaraciones, acuerdos interinstitucionales, recomendaciones, dictámenes, comunicaciones, modus vivendi, códigos de conducta, etc., utilizadas con frecuencia por las instituciones internacionales.

Como ha señalado la doctrina (y criticó, por cierto, el Parlamento Europeo en sus Resoluciones sobre la adaptación de la legislación existente al principio de subsidiariedad, A3-OJ87/94, y sobre los informes de la Comisión al Consejo Europeo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, A4-OJ 55/97), esta forma de actuar constituye una fórmula que permite a la Comisión Europea «sortear» el procedimiento legislativo establecido en los Tratados para armonizar las normas tributarias, en particular las relativas a la fiscalidad empresarial.

Y para ello se acoge, ante el casi seguro convencimiento de que siguiendo el cauce normal establecido para la creación de auténticas normas jurídicas, hard-law, el Consejo se hubiese opuesto, la técnica de las denominadas backdoor rules, producidas, como ha escrito CALDERÓN CARRERO, fuera, o al margen, de los Parlamentos nacionales.

Éstas son utilizadas de manera muy amplia en nuestros días en materia tributaria (simples muestras de ello son, por citar tan sólo algunas de las más relevantes: las Recomendaciones de la Comisión relativas al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas, y sobre el régimen tributario de las rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto del de residencia, o el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas) con diversos objetivos, entre otros, para ir difundiendo a través de esta vía cauce una serie de pautas y criterios hermenéuticos a tener en cuenta por sus destinatarios, para que vaya calando en los operadores económicos cuál es el único parecer o criterio que se estima correcto y al que, por tanto, se tendrán que ajustar en su interpretación de las normas si no quieren verse expuestos a sufrir las consecuencias que su no acomodo a tales criterios les puede llegar a deparar.

En el fondo de este último proceder late el gran objetivo final de que dichos criterios interpretativos impregnen la conducta de los Tribunales y que éstos, por tanto, sólo apliquen las normas guiándose en exclusiva por los mismos, lo cual, por cierto, ya ha sucedido en bastantes casos, siendo muy ilustrativo de ello lo que sucedió en el caso resuelto por la STJUE de 13 de diciembre de 1989, as. 322/88, Salvatore Grimaldi/Fonds des maladies

professionnelles, en la que se afirmó que: «Los tribunales nacionales están obligados a tener en cuenta las Recomendaciones a la hora de resolver los litigios de que conocen, sobre todo cuando aquéllas ilustran acerca de la interpretación de disposiciones nacionales adoptadas con el fin de darles aplicación, o también cuando tienen por objeto completar las disposiciones comunitarias dotadas de fuerza vinculante».

Esta tesis ha sido luego seguida en diversas ocasiones, siendo ilustrativas de ello las Conclusiones del abogado general Tizzano, de 30 de junio de 2005, en el as. Mangold (C-114/04), y de la abogada general Kokott, de 27 de octubre de 2005, en el as. Konstantinos Adeneler (C-212/04), al ponerse de relieve en ellas que la intensidad del vínculo de los tribunales nacionales al Derecho comunitario se evidencia, asimismo, en el hecho de que incluso están obligados a tener en cuenta las Recomendaciones.

Considero que esta doctrina es muy peligrosa, ya que con ella se corre el riesgo evidente, como ha apuntado la doctrina (véanse, entre otros autores, PIRES y BENTLEY) de que ciertos instrumentos de soft-law dictados en exclusiva, minusvalorando en bastantes supuestos los legítimos derechos e intereses de los obligados tributarios, para primar o favorecer los intereses de la Administración, terminen convirtiéndose, al ser asumidos de forma acrítica por los Tribunales, en verdaderas normas jurídicas, sin pasar por los filtros que, aun con todos los defectos antes apuntados, para la promulgación de éstas se exigen.

Y esta forma de obrar no es sólo propia de la Comisión de la Unión Europea, cuyas decisiones, por lo demás, se adoptan en no pocas ocasiones bajo la presión indisimulada de alguno de sus Estados miembros defendiendo sus propios interés en detrimento del de los restantes Estados, sino, asimismo, y con ello se magnifica el problema, de ciertas instituciones internacionales como el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional al negociar con los Gobiernos estatales el otorgamiento de créditos internacionales, y de determinadas organizaciones internacionales tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, con sus Modelos de Convenios para evitar la doble imposición, y la Organización Mundial del Comercio.

Estas instituciones y organizaciones también son proclives a formular reglas y directrices, con el objetivo de establecer una serie de criterios o pautas de actuación que deben seguirse en la esfera internacional por los países, sean o no miembros de ellos, y cuya finalidad última es también, al igual que ya se ha dicho sucede con las normas de este tenor de la Unión Europea, que los mismos terminen convirtiéndose, por cauces indirectos pero que a la postre se han revelado muy eficaces, en legislación interna de tales países.

Este hecho se encuadra en el marco del fenómeno de la globalización económica, al no poderse negar, como ha escrito TAJADURA TEJADA, que en la actualidad, junto al Derecho estatal, creado conforme a los principios democráticos del Estado Constitucional, existe un inmenso corpus normativo producido extra muros del Estado que está integrado por numerosas reglas de dudosa condición democrática, y que obedecen y responden a exigencias de la razón económica, siendo, además, las que operan e inciden de manera mucho más decisiva en el sentido y calidad de nuestras vidas.

Esto ha supuesto, como ha escrito MARCILLA CÓRDOBA, que la ley estatal a menudo desaparezca —sustituyéndose la actividad del Parlamento por «centros de producción normativa externos», como ha escrito CALDERÓN CARRERO— en medio de las presiones de agentes económicos transnacionales más compactos y, sobre todo, mucho más fuertes que las corporaciones empresariales y profesionales de ámbito nacional.

Por ello, como bien ha puesto de relieve BALAGUER CALLEJÓN, en el plano externo, el proceso de globalización ha situado a los Estados en una posición de debilidad (también para el desarrollo de sus propias políticas internas) frente a otros agentes, en especial frente a las grandes compañías multinacionales. Así lo resaltó también TAJADURA TEJADA, cuando afirmó que la sociedad de mercado desvaloriza la decisión política, e impone la sustitución del gobierno democrático de la economía por un gobierno técnico mundial del mercado también mundial, que no es otra cosa que la dictadura de las grandes corporaciones transnacionales.

Téngase en cuenta a este respecto la situación que se describe en el Informe del Consejo de Estado sobre la inserción del Derecho europeo en el ordenamiento español, de 14 de febrero de 2008, al señalarse en él que en torno a las sedes de las instituciones europeas en Bruselas ha proliferado la presencia de grupos de intereses, existiendo en la actualidad varios miles de ellos registrados, de distintos tipos y diversas procedencias, que incluyen empresas, grupos de empresas, multinacionales, asociaciones profesionales o sectoriales, organizaciones empresariales y sindicatos, organizaciones no gubernamentales, etc., así como «grupos intergubernamentales» (que defienden los intereses de unas entidades públicas ante otras —por ejemplo, municipios ante el Estado—), o interestatales (que alientan de manera extraoficial intereses de un país en otro distinto).

Y no deben tampoco dejarse de mencionar otros tipos de organizaciones que tendrían difícil cabida en aquellos conceptos, como pueden ser los llamados think tanks o los caucuses, figuras desarrolladas en Estados Unidos, pero cuyo papel en Europa ha crecido en importancia, alentados por la variedad nacional y política del Parlamento Europeo, que facilita una especial actividad de los grupos interparlamentarios, formados por miembros

de distintas nacionalidades e ideologías, para la defensa o promoción de intereses muy diversos y casi nunca claros.

A todas éstas, y a otras muchas cuestiones de sumo interés, se refiere la autora, consumada experta en la materia, fruto de sus múltiples publicaciones que han merecido elogios unánimes en libros y en revistas de la especialidad, de éste muy valioso trabajo.

Desde una perspectiva técnica estamos ante una magnífica obra, sazónada de brillantes comentarios doctrinales, y apoyada en un crítico estudio exhaustivo de todos los elementos normativos precisos para tener un cabal conocimiento de tan importante y crucial asunto como es éste de las relaciones entre la Ley y el Reglamento.

Con ello bastaría para destacar como se merece este nuevo trabajo de Eva ANDRÉS AUCEJO. Con todo, quiero resaltar un aspecto: el de la claridad positiva, que mi experiencia me dice que es muy difícil de conseguir en las obras científicas, y mucho menos aún en aquellas que como ésta están plagadas de conceptos muy técnicos.

Ese reto también ha sido superado a plena satisfacción en este libro, que se lee, pese a la naturaleza de los temas tratados, con gran facilidad, lo que es sintomático de los profundos conocimientos de su autora, ya que considero que sólo quienes tienen un real conocimiento de los temas de los que hablan son los que tienen el suficiente valor como para atreverse a exponer sus opiniones de forma clara y comprensible para el común de los lectores, sean éstos expertos en la materia, o, por el contrario, con un incipiente conocimiento de las cuestiones desenvueltas.

Ambas clases de lectores encontrarán muy valioso este libro.

Los primeros porque verán en él tratadas, analizadas y sistematizadas de forma rigurosa aquellas cuestiones más complejas, no eludiendo la autora aportar su propia opinión personal sobre los temas que mayores polémicas suscitan.

Y los segundos porque esta obra les servirá para adentrarse de manera pausada, y casi sin darse cuenta de ello, lo que representa indudablemente un gran mérito de la autora, en las cuestiones más polémicas y controvertidas, sobre las que al final de la lectura de este trabajo tendrán un conocimiento muy eficaz y práctico.

A la vista del amplio currículum investigador de Eva ANDRÉS AUCEJO, ya sobradamente conocido, apreciado y valorado por todos los cultivadores del Derecho financiero y tributario, parece claro que esta autora no precisa de presentación alguna por mi parte, ya que mis palabras no van a servir para nada más que para refrendar lo que ya es, sin duda, una opinión común en el sector: su innegable valía científica.

Por ello considero un honor que me haya permitido figurar, aun en calidad de modesto prologuista, en esta última publicación suya, de la que tanto he aprendido por sus atinadas sugerencias y observaciones, por lo que estimo que lo más acertado es prescindir sin más de estas breves páginas prologales y adentrarse, sin más, en la lectura del contenido de la obra, que recomiendo con gran interés por la objetiva consideración del valor científico intrínseco de esta monografía.

No me resta sino felicitar a la autora por el esfuerzo por ella desplegado, a la par que felicitarnos a todos porque existan personas como ella que generosamente dedican su tiempo y sus conocimientos a ponerlos a disposición de todos nosotros, y animar, como ya he apuntado, a la lectura gozosa de esta importante y magnífica obra, que viene a ser un hito más, aunque ciertamente muy significativo, en la prolífica carrera publicista de la profesora ANDRÉS AUCEJO, jalonada de éxitos editoriales.

Clemente CHECA GONZÁLEZ

Catedrático de Derecho financiero y tributario

CAPÍTULO I

TEORÍA GENERAL DE DERECHO PÚBLICO

1. EL ORIGEN DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA DEL GOBIERNO EN EL DERECHO COMPARADO: INGLATERRA, FRANCIA, ALEMANIA Y ESPAÑA

Dato constitucional es hoy que la potestad reglamentaria recae en el Gobierno de la nación. Ello no es sino el desenlace de una longeva y compleja evolución histórica, cuyo denominador común en el tiempo, común, asimismo, en los distintos espacios, ha sido una lucha fratricida entre dos estamentos sociales por la aglutinación del poder normativo. «De facto», la pugna entre la asamblea de notables y el rey para ejercer la potestad de dictar normas generales, trae causa de la Baja Edad Media¹, mas, la potestad

¹ Este fenómeno tiene especial relevancia en materia impositiva, pues «es lugar común en la doctrina fundar el contenido originario del principio de legalidad tributaria en la práctica medieval del consentimiento de los impuestos por los súbditos». E. GONZÁLEZ GARCÍA, «El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978», en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, IEF, 1979, vol. II, p. 991. En efecto, con la incorporación de los representantes de las ciudades en la Curia Regia a partir del siglo XIII (hasta ese momento compuesta por nobles y eclesiásticos) y su asentimiento para la aprobación de los tributos, la soberanía del monarca se ve limitada al ser compartida con las Cortes y el rey. Afirma F. SAINZ DE BUJANDA, en su documentado y exhaustivo estudio, cómo «todos los historiadores coinciden en afirmar que la entrada del Estado llano en la Curia transformó la naturaleza de esta asamblea, dando origen a una institución nueva —las Cortes—, encargada fundamentalmente del otorgamiento del servicio». *Hacienda y Derecho*, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, p. 231. Sobre los tipos de prestaciones de carácter público en nuestra Hacienda alto medieval, *vid.* este autor, pp. 216 y ss. *Vid.* también: W. ULLMAN, *Principios de Gobierno y Política en la Edad Media*, Madrid, 1971, pp. 155 y ss.; F. PÉREZ ROYO, «El principio de legalidad tributario en la Constitución», en *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pp. 395 y ss. En fechas más recientes resume R. FALCÓN

reglamentaria de la Administración prevista en los ordenamientos jurídicos de nuestros días halla su génesis en la confrontación producida entre dos instituciones capitales: el Parlamento y la Corona, durante el siglo XVI en Inglaterra y vencido el siglo XVIII en Francia².

Tras el medievo aparece una nueva etapa histórica que recorrerá desde el Renacimiento hasta el siglo XVIII. Elemento definitorio de ésta, denominada «Edad Moderna», fue la concentración del poder político en la institución de la Monarquía, fruto del vacío de poder a que había conducido la lucha de poderes entre los distintos estamentos del orden feudal, desencadenante de una crisis política de la iglesia, el imperio y la nobleza feudal³. Dos hechos contribuirían sobremanera a reforzar la posición hegemónica del monarca frente al resto de órdenes que hasta entonces incidían muy activamente en la vida política, social y económica. De un lado, se cimienta la figura del vasallaje —cada vez existe un número más acusado de nobles que se ponen al servicio del rey— y, de otro, aumenta el número de matrimonios entre monarcas. De todo ello emergería un Estado nacional cuyo poder político lo ejerce el monarca con una posición prominente sobre el resto de poderes medievales hasta tal punto que se le identifica con un poder unitario y «que por sus cualidades —independencia, indivisibilidad, incondicionalidad, etc.— se llamó *soberano*»⁴.

Empero, mientras que la mayor parte de los países de Europa consolidan, en mayor o menor grado, un modelo de estado autoritario bajo el imperio de la monarquía absoluta⁵, *Inglaterra* vivía los primeros conatos de rebelión por parte del Parlamento contra diferentes dinastías (Tudor, Estuardo), que se repetirían en el tiempo y que conduciría a la firma de la Carta de Derechos (*Bill of Rights*) de 1689 tras la «Revolución gloriosa»⁶.

Y TELLA, «pues las limitaciones al poder (que en eso consiste esencialmente el Estado de Derecho), cuando del poder tributario se trata, arrancan ya de la Baja Edad Media». «Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de ley», *REDF*, núm. 104, 1999, p. 707.

² Fenómeno que se repetirá durante el siglo XIX en otros países de Europa como Alemania, España, Austria, Prusia. Un análisis pormenorizado y exhaustivo sobre el particular puede verse en SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos de Derecho administrativo*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1988, pp. 690 y ss.

³ A. RODRÍGUEZ BEREJO, «La crisis política de la Iglesia, el Imperio y la nobleza feudal, como restos arcaicos de un mundo en transformación, produce un gran vacío de poder que tratarán de llenar las nacientes Monarquías Nacionales», *Introducción al estudio del Derecho financiero*, IEF, Madrid, 1976, p. 209.

⁴ SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, vol. I, ob. cit., p. 313. L. M.^a CAZORLA PRIETO, «Consideraciones sobre el poder tributario: su estructura en la Ley General de 28 de diciembre de 1963», en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, IEF, Madrid, 1979.

⁵ Vid. BERLIRI, «Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione», in *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, A. Giffrè editore, Milano, 1961, quien dedica el apartado segundo del estudio a la *Evoluzione storica del principio dell'auto-imposizione in regime monarchico*, o también S. BARTOLHINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Pavoda, Cedam, 1957.

⁶ «Los intentos de suplantación del poder legislativo del Parlamento son múltiples en esta época, tanto bajo los Tudor como bajo los Estuardo —dice SANTAMARÍA PASTOR—. En unos casos, los