

Relaciones entre «reglamento» y «ley» en materia tributaria

Eva ANDRÉS AUCEJO

Marcial Pons, Madrid, 2013, 220 págs.

Dado el título de la obra elegida para dar noticia, habrá quien piense que la misma se sitúa a espaldas de los numerosos problemas que suscita la legislación tributaria en nuestros días.

Sin embargo, basta echar un vistazo al extenso prólogo que la encabeza, escrito por Clemente CHECA, catedrático de Derecho Financiero de la Universidad de Extremadura, para desechar de inmediato esa ligera y errónea impresión, pues como él mismo asegura «la potestad reglamentaria en materia financiera ha cobrado una importancia inusitada, trastocándose 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».

Son muchas las ideas que suscita el prólogo y que van más allá de la pura relación entre normas primarias y secundarias, entre las que ahora solamente quiero destacar dos, una porque constituye una crítica bastante extendida del estado actual de los sistemas democráticos fundados en la actividad de los partidos políticos y otra que casa con los procesos de normación en el contexto integrado europeo en el que nos situamos.

La primera supone la constatación de la pérdida de centralidad de los Parlamentos en el sistema, consecuencia del monopolítico protagonismo ejercido por los partidos, actuantes según una lógica caudillista, como prolongación del «líder» al que sirven en todo. Ello provoca consecuencias inobjetables en las relaciones Gobierno-Parlamento y, por tanto, en la propia división de poderes, dado que en la mayoría de las ocasiones, las Cámaras ejercen un papel de registro de las decisiones adoptadas fuera (*backdoor rules*) y se limitan a escenificar la ratificación de los proyectos gubernamentales.

Por otra parte, y emparentado con lo anterior, se encuentra el hecho de que las principales decisiones parlamentarias nacionales adoptan un carácter subalterno y supeditado a las adoptadas previamente por las instituciones europeas, cuando no de las indicaciones recibidas de la «Troika». Esta corriente arriba (*upstream*) hacia la Unión Europea, limita severamente las posibilidades de debate interno y da lugar a una «pérdida de calidad democrática a favor de la eficacia en la actuación reguladora de los Estados en el plano económico», como señala el profesor CHECA GONZÁLEZ.

La autora del libro escogido es profesora titular de Derecho Financiero de la Universidad de Barcelona, quien arranca con el enunciado de conceptos sobradamente conocidos de la Teoría general del Derecho Público antes de proyectar sus observaciones sobre la materia tributaria, valiosamente sustentadas en la doctrina científica y jurisprudencial.

Al principio, se da cuenta del origen de la potestad reglamentaria gubernamental en Reino Unido, Francia, Alemania y España, enmarcando luego aquella en el sistema dibujado por la Constitución de 1978, cuyo artículo 97 la perfila como una competencia separada de las funciones de dirección política y de ejecución que corresponden al Gobierno. En este punto, la profesora ANDRÉS AUCEJO considera que la potestad reglamentaria tiene *naturaleza constitucional*, conformándose como una *potestad subordinada* a las prescripciones constitucionales y al imperio de la ley, que adopta *formalmente* el ropaje de Decreto acordado por el Consejo de Ministros, sin perjuicio de que la titularidad de aquella no sea exclusiva, lo que explica que dispongan también de la misma las comunidades autónomas y la Administración local, entre otros sujetos, y que se somete a control judicial.

Después se distinguen los diversos tipos de reglamentos: según la Administración territorial o institucional de la que emanen (estatales, autonómicos, locales, del Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores, etc.), por su relación con las normas primarias (reglamentos de ejecución, independientes y de necesidad) y en función de sus efectos (reglamentos jurídicos o normativos y administrativos o de organización).

El conjunto de cuestiones generales se completa con el estudio de la delegación legislativa –particularmente del reenvío material o recepticio y formal o no recepticio, distinguiendo diversas acepciones de la «deslegalización» y anotando la figura del «reglamento delegado», amén de señalar los límites de la teoría de la remisión legal de la ley al reglamento y dejar expuestos los antecedentes de la remisión normativa en materia tributaria (Ley Orgánica del Estado de 1967 y Ley General Tributaria de 1963)– y de la relación existente entre la reserva de ley y la potestad reglamentaria, donde la autora irá dando respuesta a diversos interrogantes: ¿en qué términos puede un reglamento dar desarrollo a una materia reservada constitucionalmente a ley?, ¿es necesaria remisión, habilitación u autorización legal para que el reglamento pueda desarrollar y complementar una ley?, ¿procede la regulación de materias no expresamente reservadas a ley mediante reglamento independiente?, ¿es factible su explicación a la luz de la teoría del reparto horizontal de materias entre ley-reglamento?

El primer capítulo se cierra dejando indicadas las implicaciones de la teoría de la remisión legal en la actualidad y su seguimiento por la jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo, posicionándose la autora a favor de la necesaria habilitación legal para que los reglamentos tributarios puedan regular materias reservadas a la ley.

El siguiente capítulo comienza resaltando el evidente protagonismo del reglamento en materia tributaria –que el Tribunal Constitucional ha avalado por razones de «complejidad técnica»–, pese al limitado papel que a la figura reserva la Constitución y a sobresalir en este ámbito jurídico, como sucede también en el orden penal, el principio de reserva de ley de una manera especialmente acentuada.

Precisamente, el estudio de dicho principio se acomete por la profesora ANDRÉS AUCEJO, nada más haber dejado referencia de la crisis de los sistemas parlamentarios y el papel hegemó-

nico que ostenta el Ejecutivo frente al Legislativo. La autora es consciente de la dificultad que conlleva el tratamiento del principio de legalidad, sometido, como es obvio, a innumerables formulaciones doctrinales. Con todo, pretende ordenar y delimitar «algunos conceptos de igual denominación y distinto contenido, de trascendencia sin par. Por ejemplo, la rabiosa equiparación entre el principio de reserva de ley y el principio de legalidad que impregna la mayoría de los escritos tributaristas sobre la materia, versus la marcada línea fronteriza que trazan ciertos autores distinguiendo ambos términos; o también, entre la doctrina científica administrativista, las dificultades para distinguir "legalidad" de "juridicidad"; cuando no de esa tendencia extendida a equiparar legalidad con legalidad administrativa».

Después de recorrer los preceptos constitucionales financieros en los que se plasman sendas reservas de regulación mediante ley, se especifica el valor del «principio de preferencia de ley», la jerarquía normativa y la naturaleza o carácter absoluto o relativo de la reserva de ley en materia tributaria. Como la autora es partidaria de las tesis que refutan la distinción entre reservas absolutas y reservas relativas de ley, prosigue identificando el reparto «horizontal» de materias tributarias que se encuentran reservadas, constitucional y formalmente, a ley, y analiza también el reparto «vertical» entre normas primarias y secundarias en el ámbito tributario, señalando el grado o intensidad con el que el reglamento puede, en su caso, desarrollar secundariamente dichas materias, recopilando los distintos pronunciamientos del Tribunal Constitucional.

Los últimos puntos de atención del estudio de Eva ANDRÉS, todavía en el capítulo segundo, se centran en la naturaleza de los reglamentos dictados en materia financiera y tributaria como «complemento indispensable» de las leyes que desarrollan y en el margen de actuación de que disponen aquellas normas reglamentarias («independientes») sobre cuestiones o aspectos no reservados ni material ni formalmente a la ley.

Finalmente, en el capítulo tercero, donde se discurre acerca del carácter originario o derivado de la titularidad de la potestad reglamentaria en materia tributaria, se considera también la controvertida atribución de la potestad reglamentaria a los ministros, la facultad interpretativa del ministro de Hacienda y la ausencia de carácter normativo de las disposiciones, así como de las interpretaciones, de autoridades y órganos jerárquicamente inferiores a los ministros.

Miguel Ángel Martínez Lago