

LLIÇÓ INAUGURAL DEL CURS 2010-2011

**LA HISENDA ESTATAL DAVANT
LA UNIÓ EUROPEA: SUPÒSITS
DE DEVALUACIÓ DEL DRET**

Germán Orón Moratal

Catedràtic de Dret Financer i Tributari
de la Universitat Jaume I

Castelló de la Plana, setembre de 2010

Edita: Servei de Comunicació i Publicacions
Universitat Jaume I
Edifici Rectorat i serveis centrals
Campus del Riu Sec
12071 Castelló de la Plana
www.uji.es · comunicacio@uji.es
Tel. 964 728 833
Depòsit legal: CS 300-2010
Imprimeix: Innovació Digital Castelló, s.l.u.



Preliminar

La impartició d'aquesta lliçó constitueix un honor, i també un privilegi per a mi, ja que em trobe, com la resta dels qui per ací han passat, davant una ocasió que, si escollo, un professor universitari només viu una vegada en la seua vida, i no pot comparar amb experiències pròpies anteriors que permeten aconsellar sobre què i com portar a terme la dissertació. De la posada en escena per altres membres del professorat, n'he estat testimoni en moltes ocasions a les universitats en què he estat membre del Claustre, cosa que indica que ja estic fent-me tan major com m'ho semblaven aquells als discursos inaugurals dels quals he assistit, sobretot a la Universitat de València. No tan majors, per regla general, m'han semblat els de les Universitats de La Rioja i d'aquesta Universitat Jaume I, potser perquè ja ens estem assemblant en l'edat.

Quan m'he assegut on vostès estan ara, m'he preguntat diverses vegades quin tema podria triar en el cas d'haver d'impartir jo la lliçó, perquè l'exposició presentara un cert interès per al públic assistent, sense incórrer en un excessiu dogmatisme i academicisme, però que tampoc no fóra un divertiment que restara rigor a la "càtedra" des de la qual em dirigisc. Aquesta pregunta, fins a dates molt recents, no havia hagut de rebre una resposta definitiva, i aquesta no ha coincidit amb les diferents respostes que aleshores em donava. Enguany, i per circumstàncies que ningú desitjaria que s'hagueren produït, s'ha precipitat l'esdeveniment, cosa que ha restat temps per a una millor reflexió sobre l'elecció del tema o per a desfullar la margarida. En qualsevol cas, des d'ací, els meus millors desitjos per al ràpid restabliment de la meua companya la doctora Purificación Escribano López.

Abans de passar a exposar el contingut del meu discurs, permeten-me que els faça participants d'algunes reflexions que vaig portar a cap per a l'elecció del tema i de la metodologia de transmissió d'aquest.

En el moment de crisi econòmica que estem travessant, i que a tots ens preocupa d'una manera o una altra, vaig pensar que seria oportú per la seua actualitat referir-me a algunes qüestions que s'hi relacionen; atès l'àmbit de la meua disciplina, el Dret Financer i Tributari. Havia d'analitzar aquestes qüestions des d'una perspectiva jurídica, evitant immiscir-me sempre que fóra possible "allà on no em demanen", amb perspectives polítiques o econòmiques. Com deia Ciceró, "convé que el discurs brote i vesse del coneixement de les coses, ja que si aquest

no tracta coses familiars i conegudes de l'orador, es redueix a una xerrameca buida i poc menys que infantil". Per això vaig decidir que podia resultar d'interès ocupar-me d'alguns supòsits d'indefinicions, inseguretats jurídiques, fins i tot d'impostures i casos d'abús del dret que se susciten com a conseqüència de l'entramat de relacions entre l'ordenació jurídica de la hisenda pública estatal i l'ordenament comunitari europeu, i que constitueixen també una mostra de la crisi del dret, la denúncia de la qual pot contribuir perquè els poders públics, principals destinataris del principi de la legalitat, siguin el bon exemple que la ciutadania prenga com a referència, i per a això cal que el dret siga clar, com clares i rigoroses han de ser les conseqüències de la seua vulneració. En el curt espai de temps de què dispose enunciaré uns certs supòsits referits tant als ingressos públics, especialment els tributaris i els procedents d'operacions de crèdit, com al pressuposat dels estats, amb l'objectiu de contribuir a reforçar el dret i la seua correcta aplicació.

Aquesta crisi del dret tampoc no és que constituïska una novetat, encara que en cada moment puga presentar perfils diferents. En el pròleg a la versió espanyola de *La lluita pel dret d'Ihering* (1881), amb el seu habitual encert, ja exposava L. Alas, *Clarín*:

“Véase en nuestro pueblo cuán fácilmente pasan, apenas sin protesta, los mayores atentados jurídicos en el orden económico; cómo un ministro de Hacienda, a pretexto de que se trata de un tecnicismo rentístico que no todos entienden, y a pretexto de que tiene un sistema, corta y raja en la Hacienda Pública, es decir, en la hacienda de todos, y causa molestias irritantes en la cobranza, y falta o deja que los subalternos falten a todos los derechos posibles, inclusive los derechos individuales, y emprende arbitrios ruinosos, y compromete el porvenir de la riqueza, y todo sin que aparentemente falte ni a la Constitución ni a las leyes orgánicas”.

Quant a la metodologia que seguiré en l'exposició, i essent que només se'm va encomanar que m'ocupara de la "llició inaugural" del present curs acadèmic (que enguany podem equiparar a una obra pública que s'inaugura després d'estar ja algun temps en funcionament, atès que els alumnes dels nous graus ja van començar les classes dilluns passat), podia optar, o bé per la clàssica llició magistral, o bé per una altra pràctica interactiva, o taller amb posades en comú, havent lliurat prèviament un supòsit per a la discussió i solució grupal, etc., ja que les metodologies actives i participatives centrades en l'estudiant són una exigència de l'espai europeu d'educació superior, en què l'estudiant passa a ser nucli central de l'acció educativa. Immers en aquestes reflexions em vaig adonar que també la llició inaugural, almenys de moment, manté un caràcter privilegiat, perquè està exempta de veure's acompanyada de la tirallonga de

destreses, competències i habilitats que han d'adquirir aquells qui hi assisteixen, i que ara s'exigeix que conste per a la docència en els nous graus. Com sol ser habitual, els privilegis al final desapareixen, per ser contraris al principi d'igualtat si no hi ha una justificació adequada per a mantindre'ls. Potser arribarà el dia -que a la velocitat que esdevenen les novetats en aquest segle XXI no tardarà molt a arribar-, que als assistents a aquest acte se'ls sotmetrà a un test o model d'avaluació equivalent per a comprovar l'aprenentatge assolit (avaluació que no podrà ser contínua per la condició única de la lliçó i de l'assistència) i el resultat de la qual tindrà rellevància, fins i tot econòmica, per al docent. Optant pel clàssic "discurs inaugural", ara per ara, jo em tindrè per satisfet si les meues paraules, a més de no avorrir-los massa, aconsegueixen provocar algun estímul per a l'estudi en general i alguna reflexió que puga servir per a entendre un poc, o potser millor, el paper que ocupa la Hisenda estatal davant la Unió Europea amb els condicionaments jurídics que existeixen i el grau de respecte que hi ha sobre aquests.

LA HISENDA ESTATAL DAVANT LA UNIÓ EUROPEA: SUPÒSITS DE DEVALUACIÓ DEL DRET¹

I. Introducció

Per als no iniciats és convenient apuntar que qualsevol Hisenda Pública duu a terme l'activitat financera de l'ens públic al qual pertany, i que aquesta activitat consisteix en l'obtenció de recursos per satisfer amb la despesa pública les necessitats que es consideren públiques o col·lectives en un determinat moment històric. La selecció dels recursos, de les despeses i els procediments pels quals s'establisquen i es facen efectius ha d'ajustar-se a dret, al qual per no entrar en un tema que constituiria una altra lliçó, i sense voler incórrer en cap heretgia, definirem com ho fa la Real Acadèmia Espanyola de la Llengua, en els termes següents: "Conjunto de principios y normas, expresivos de una idea de justicia y de orden, que regulan las relaciones humanas en toda sociedad y cuya observancia puede ser impuesta de manera coactiva".

Quan encara hi havia uns certs entusiasme i il·lusió en allò que podria oferir la Constitució de 1978, i en concret el seu preàmbul, quant la consolidació d'un "Estat de dret que asseure l'imperi de la llei com a expressió de la voluntat popular", i l'Estat encara feia els primers passos en el que encara avui sembla inacabat procés d'acoblament amb les hisendes de les comunitats autònomes,

¹ En diverses ocasions m'he ocupat de temes més o menys relacionats amb el que ací em propose desenvolupar, per la qual cosa serà inevitable la intertextualitat d'alguns paràgrafs, fonamentalment el de "Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario", *CREDF*, núm. 97, 1998 i "El presupuesto estatal ante el Derecho comunitario: en especial, de la bifurcación del principio de legalidad financiera al significado jurídico del estado de ingresos", *CREDF*, núm. 144, 2009.

aquest va haver de plantar cara a una nova situació quan en 1985 es va produir la incorporació a les comunitats europees. Al costat de les normes i principis jurídics d'origen intern que tenen per objecte la constitució i gestió de la Hisenda Pública, calia situar en un lloc preeminent altres normes i principis d'una altra procedència, sense perjudici que a partir d'aquell moment Espanya o els seus representants també pogueren influir en la conformació d'aquestes normes i principis, bé en les successives modificacions dels tractats o dret originari, o bé en l'aprovació de directives, reglaments o dret derivat. D'aquesta manera, l'activitat financera de l'Estat i les altres hisendes territorials, és a dir, l'obtenció d'ingressos i l'erogació de despeses per satisfer les necessitats públiques, passava a tindre uns nous condicionaments de dret comunitari, que com si estiguera dotat d'una *vis atractiva*, són cada vegada majors i no sempre fàcils d'identificar, com s'està posant de manifest en la gestió de la situació de crisi econòmica i financera quasi mundial que ens envolta.

Els canvis científics, tecnològics i de conformació de la riquesa a què hem assistit i continuem assistint, desborden les fronteres dels diferents estats i escapen amb facilitat als controls tradicionals propis de l'estat nacional, per aquest motiu hem de celebrar el fet de ser participants del procés d'integració europea, a pesar dels problemes i dels conflictes que això genera a mesura que s'hi avança. Entre aquests problemes n'hi ha un que és la identificació del dret aplicable a determinats supòsits, com tindrem ocasió d'exposar².

El Tractat de la Unió, però essencialment el del seu funcionament (TFUE)³, en els quals es fonamenta la Unió Europea, contenen una sèrie de normes i estableixen uns principis que afecten directament l'ordenació jurídica de les hisendes dels estats membres, tant pel que es refereix a la matèria tributària, com a les operacions de crèdit i a la despesa que poden realitzar, que en gran mesura giren sobre el principi de la no-discriminació i la realització de la llibertat de circulació de mercaderies, persones, serveis i capitals, millorant

2 Per posar un exemple, que evidencia dificultats en aquest àmbit, cal recordar que entre els països que integren la Unió Europea es troben els dos sistemes jurídics típics, d'una banda el continental, caracteritzat per un sistema de fonts basat en el Dret escrit, amb les seues relacions jeràrquiques, i que és l'adoptat per la Unió Europea (art. 288 del Tractat de Funcionament de la Unió Europea, des d'ara TFUE); i, d'altra banda, l'anglosaxó o del *common law*, basat en intervencions mínimes legals (Statutes o Acts del Parlament) i la interpretació jurisprudencial, que en gran mesura recolza el seu sistema de fonts en precedents o *cas law*. Només el fet de pensar en els problemes d'incardinació del Dret comunitari en el sistema anglosaxó constitueix una mostra de l'extensió i intensitat dels problemes que poden plantejar-se, per bé que una mica diferents, per als Estats del sistema continental, a la circumstància que la matèria que regularà el Dret comunitari estiga o haja d'estar regulada en el Dret intern per una norma de rang constitucional, legal o reglamentari.

3 Les versions consolidades del Tractat de la Unió Europea i del Tractat de Funcionament de la Unió Europea poden consultar-se en el *Diari Oficial* núm. C 83, de 30 de març de 2010.

fins i tot el tracte que sempre han tingut les paraules, les idees o les notícies, ja que mai no han hagut de satisfer drets de duana quan s'han estès per territoris diferents als d'origen, cosa que, no obstant això, no ha impedit en alguns casos la prohibició de l'ús d'algunes paraules, o de la difusió de determinades idees o d'unes certes notícies.

La transcendència d'aquests principis, tanmateix, no ha impedit que la mateixa Unió Europea execute el seu pressupost amb criteris que no serien admissibles en les polítiques dels estats. La política redistributiva portada a terme amb els fons estructurals (fons social europeu, de desenvolupament regional, d'orientació i garantia agrícola) i el de cohesió, és difícilment admissible que la realitzen els estats en relació amb subjectes privats i particularment si duen a cap activitats econòmiques, perquè això comportaria una vulneració de la neutralitat que en aquest àmbit els estats han de mantindre i que projecta els seus efectes tant en mesures tributàries, com d'ajudes públiques.

II. Problemes d'identificació del dret per a l'establiment i regulació de tributs

El marc jurídic de l'establiment de tributs en els països membres de la Unió Europea permet que es pugui apreciar que un tribut presente una adequació total a les previsions constitucionals pròpies de l'estat que es tracte, però que, no obstant això, no siga tan respectuós amb les exigències comunitàries, circumstàncies aquestes que ja han estat reiteradament posades de manifest per la doctrina⁴.

Atès el conjunt normatiu comunitari, els límits són formalment distints segons es tracte d'impostos directes o d'impostos indirectes. Al marge de les disposicions fiscals del vigent TFUE (articles 28-33 per a la unió duanera i 110-113 amb caràcter general), són les conseqüències de l'harmonització fiscal i les derivades dels principis de la no-discriminació i de les llibertats de circulació de mercaderies, persones, serveis i capitals en el territori de la Unió, les que en gran mesura han vingut a condicionar el poder tributari dels estats membres, sense perjudici de les projeccions més àmplies sobre el poder financer que deriven del règim de les ajudes d'estat i de les del Pacte d'estabilitat i creixement (PEC) sobre les polítiques de despesa.

Les disposicions harmonitzadores s'han centrat en la imposició indirecta, immediatament identificada com a element més fàcilment pertorbador en un mercat sense fronteres, i així es va reflectir des d'un principi en el Tractat constitutiu, i es disposa avui en l'article 113 del TFUE, l'adopció de disposicions "referents a l'harmonització de les legislacions relatives als impostos sobre el volum de negocis, els impostos sobre consums específics i altres impostos indirectes, en la mesura que aquesta harmonització siga necessària per garantir l'establiment i el funcionament del mercat interior i evitar les distorsions de la competència".

Al costat de l'IVA i els impostos de fabricació —d'obligada aplicació per als estats membres—, s'han dictat també disposicions harmonitzadores en matèria d'imposició indirecta sobre la concentració de capitals. En relació amb la

4 Destacables són en aquest punt les aportacions de GARCÍA PRATS, F. A. a *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, 1998 i a "Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero I, II y III", en *REDFHP*, núm. 259-261, 2001. Més recentment, i amb una anàlisi de supòsits d'abús del Dret a "The 'abuse of tax law': prospects and analysis", a *Essays in International and European Tax Law*, Edited by Gianluigi Bizzioli, Jovene editore, Napoli, 2010.

imposició directa, l'harmonització fiscal únicament s'ha centrat en el règim fiscal comú aplicable a les societats matrius i filials d'estats membres diferents, i en la fiscalitat dels rendiments de l'estalvi en forma de pagament d'interessos, i continua en projecte per a les empreses transnacionals la fixació de criteris per a una base tributària consolidada comuna de l'impost de societats (BTCC).

Però al costat d'aquest dret positiu, s'ha de tindre molt en compte el contingut de la jurisprudència del Tribunal de Justícia de Luxemburg (TJCE), la interpretació de la qual en aquest àmbit concret s'està erigint en una veritable font jurídica en vista de les seues conseqüències, i que s'assemblen al sistema jurídic anglosaxó del *common law*. La interpretació "principalista" de la no-discriminació i de les llibertats comunitàries, està reconduint moltes disposicions internes en matèria d'imposició directa, per l'apreciació de discriminacions en normes que no tenen en compte el caràcter transnacional de determinades operacions amb transcendència tributària com, per exemple, en el cas de pagament de dividendes en determinades circumstàncies a residents en un altre estat membre⁵, o de despeses de recerca i desenvolupament (R+D) en un altre estat⁶, de donatius a entitats sense ànim de lucre d'un altre estat⁷, exempcions sobre premis de jocs d'atzar no aplicables si són organitzats per altres estats⁸... Ara bé, com ha reconegut la Comissió,

*"a pesar de l'existència d'un cos substancial de jurisprudència del Tribunal de Justícia de la Comunitat Europea (TJCE), no sempre és fàcil comprendre com s'apliquen les llibertats del Tractat, formulades de manera àmplia, en el complex món de la legislació fiscal... No sempre és fàcil per als contribuents, les administracions fiscals i els tribunals nacionals comprendre totes les implicacions de les sentències o situar-les en un context més ampli"*⁹.

5 Un dels casos més recents, Sentència del Tribunal de Justícia (Sala Primera), de 3 de juny de 2010. Comissió Europea contra el Regne d'Espanya, assumpte C-487/08.

6 Per exemple en el TJCE (Sala Tercera), Sentència de 10 març de 2005, Cas Laboratoires Fournier SA contra Direction des vérifications nationales et internationales i TJCE (Sala Tercera), Sentència de 13 de març de 2008, Comissió de les Comunitats Europees contra Regne d'Espanya, assumpte C-248/06.

7 Sentència del Tribunal de Justícia (Gran Sala), de 27 de gener de 2009, assumpte C-318/07. Hein Persche contra Finanzamt Lüdenschheid. Petició de decisió prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanya.

8 Sentència del Tribunal de Justícia (Sala Primera), de 6 d'octubre de 2009, Comissió de les Comunitats Europees contra el Regne d'Espanya, assumpte C-153/08.

9 Comunicació al Consell, al Parlament Europeu i al Comitè Econòmic i Social Europeu sobre la coordinació dels sistemes d'imposició directa dels Estats membres en el mercat interior, Brussel·les, 19 de desembre de 2006 COM(2006) 823 final <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0823:FIN:ES:PDF>

Per això la Comissió entén que és necessari donar orientacions sobre els **principis que es deriven de la jurisprudència**, admetent així l'ampliació respecte del que es formula en els Tractats, i que esdevé per contra una reducció del possible àmbit i capacitat d'actuació dels estats membres.

Aquest paper desenvolupat pel TJCE té una rellevància especial en matèria d'imposició directa, i més concretament en la imposició sobre la renda, atès que s'oposa al dret comunitari una determinada regulació d'un aspecte concret de l'impost sobre la renda de societats o sobre la renda de persones físiques d'un determinat estat, rellevància que, sens dubte, s'adquireix pel gran nombre de subjectes passius que poden ser-ho dels esmentats impostos. No obstant això, i com també tindrem ocasió de constatar, ha considerat que s'oposen al dret comunitari tributs o impostos en la seua totalitat, tant de caràcter directe, com indirecte. La qual cosa, si afectara tributs amb un important pes específic en el conjunt dels ingressos de l'ens afectat, podria comprometre les previsions de la situació d'ingressos del corresponent estat o hisenda territorial afectats.

D'aquesta manera, encara que es continue afirmant en determinats àmbits que, segons la legislació comunitària vigent, els estats membres tenen total llibertat, en línies generals, per a establir els seus impostos directes segons les necessitats i els seus objectius de política nacional¹⁰, el TJCE ja menciona que els estats disposen d'"una certa autonomia"¹¹, cosa que és substancialment diferent. Fins i tot hi ha hagut casos en què el TJCE ha considerat el tribut contrari al dret comunitari, no per la seua estructura impositiva, sinó per la destinació donada als imports que s'hi recapten. Per citar un sol exemple dels efectes d'aquesta manera d'actuar, com assenyalava la representació espanyola i s'arreplega en la Sentència del 13 de març de 2008 (Assumpte c-248/06),

"analitzar les mesures adoptades pels estats membres en l'exercici de les seues competències reservades, únicament des del punt de vista de l'exercici de les llibertats fonamentals en el mercat interior, pot conduir a buidar de contingut aquestes competències, entre les quals, la facultat de regular la imposició directa".

El TJCE se centra en les seues decisions, fonamentalment, en l'apreciació no justificada, bé de l'existència d'una discriminació i no només per la nacionalitat (article 18 del TFUE), o bé d'una restricció a les llibertats comunitàries (articles

¹⁰ En la mateixa comunicació citada en la nota anterior.

¹¹ Sentència del Tribunal de Justícia (Sala Primera), de 6 de desembre de 2007 (Columbus Container Services); Sentència del Tribunal de Justícia (Sala Tercera), de 12 de febrer de 2009 (Margarete Block) i Sentència del Tribunal de Justícia (Sala Tercera), de 15 d'abril de 2010 (CIBA Speciality Chemicals Central).

26, 28, 24, 45 i següents del TFUE), i per tant les mesures que hi puguen incórrer es consideren contràries al dret comunitari. El procés lògic per a arribar a la conclusió corresponent ha estat detallat amb delectació per García Prats¹², i consisteix a determinar si hi ha una actuació transnacional que pugui ser objecte de protecció pel Tractat per apreciar, en cas afirmatiu, la possibilitat d'efecte discriminatori o restrictiu, i si respon a dret derivat harmonitzador, o si hi pot haver un interès general o una justificació que emparelli la discriminació o la restricció de la llibertat comunitària afectada. Si no n'hi ha, la mesura serà contrària, i si n'hi ha es valorarà la idoneïtat i la proporcionalitat en relació amb la seva finalitat.

La distinció entre no-discriminació i restricció no sempre queda prou clara en la jurisprudència, tot i que la seva apreciació partisca d'una perspectiva diferent. En la discriminació ha d'apreciar-se l'existència de normes diferents per a supòsits substancialment comparables, o l'existència d'una mateixa norma per a supòsits materialment diferents, per la qual cosa sempre hi ha un element comparatiu, normalment relacionat amb la coexistència de tributs de dos estats que incideixen sobre una mateixa realitat. En canvi, en l'apreciació de la restricció es valora si la norma o mesura jutjada dificulta, directament o indirecta, l'exercici de les llibertats fonamentals comunitàries, sense necessitat de cap comparativa, i sent les restriccions més rellevants les que afecten a l'eixida de l'estat d'origen i a l'ingrés en l'estat d'acollida. Ara bé, com assenyalava l'advocat general Geelhoed en les conclusions presentades el 23 de febrer de 2006 de l'assumpte C-374/04 (*Test Claimants in Class IV of the ACT Group*), *“Una anàlisi rigorosa duu a la conclusió que, en l'àmbit de la fiscalitat directa, no existeix cap diferència pràctica entre aquestes dues formulacions, és a dir, «restricció» i «discriminació». No obstant això, el que és essencial és distingir entre els dos sentits del terme «restricció» en abordar les normes de fiscalitat directa”*. Aquestes conclusions, recentment invocades per l'AG de l'assumpte C-96/08 (CIBA), constitueixen un exemple clar dels problemes que planteja la jurisprudència de TJCE, així com un intent d'aclarir les diferències entre la discriminació i la restricció¹³. En efecte, la coexistència

12 A *Imposición directa, no discriminación...* cit. pàg. 94 i seg.

13 Els dos sentits de restricció són: les que anomena “quasirestriccions”, originades per la coexistència de diversos règims fiscals nacionals; i les que anomena “restriccions veritables”, que són les que van més enllà de les que es deriven inevitablement de la coexistència dels règims fiscals nacionals i estan incloses en l'àmbit d'aplicació de la prohibició de l'actual article 49 del TFUE, que donen lloc al tracte fiscal desfavorable procedent d'una discriminació derivada de les regles establertes per una administració fiscal, i no de la disparitat o del repartiment de la competència tributària entre (dos o més) règims fiscals d'estats membres.

de diversos sistemes tributaris nacionals, en ocasions es diu que “restringeix” les activitats transfrontereres, per bé que aqueixa diversitat de règims no sempre resulta desavantatjosa, sinó tot el contrari. Aquestes diferències encara es donen perquè el legislador comunitari no ha adoptat un règim fiscal aplicable en tota l’UE, que és on amb el pas dels anys creu que s’ha d’arribar en el procés de construcció europea.

Mentrestant, i amb el paper que està ocupant el TJCE, i sense perjudici de la justícia intrínseca de les seues decisions, prevalen les conseqüències pròpies de cas *law*, contra les quals adverteix l’AG Geelhoed, perquè si

“la intervenció judicial és, per la seua naturalesa, casuística i fragmentada... el Tribunal de Justícia ha de ser prudent a donar una resposta a les qüestions que se hi formulen i que susciten qüestions de caràcter sistemàtic. El legislador està més ben situat per a abordar aquestes qüestions, en particular quan plantegen aspectes que impliquen consideracions de política econòmica i fiscal”.

Tindria els efectes nefasts d’una metralladora, cosa que no pretenc, si en aquest moment realitzara una anàlisi dels diversos i nombrosos pronunciaments del TJCE que incideixen en aquesta problemàtica, per bé que no puc deixar d’assenyalar alguns casos de singular rellevància des del meu també singular criteri, o per haver apreciat que el tribut era contrari al Tractat, o bé al dret derivat.

- a) *Cas de les antenes parabòliques.* El TJCE, Sala Cinquena, en Sentència de 29 de novembre de 2001, assumpte C-17/2000, reconeix que en l’actual estat del dret comunitari la matèria dels impostos directes no està inclosa, com a tal, en l’esfera de la competència de la Comunitat, però això no és obstacle perquè els estats membres hagen d’exercir les competències que conserven respectant el dret comunitari, i entén que la creació d’un impost municipal a Bèlgica sobre les antenes parabòliques té l’efecte d’imposar a la recepció d’emissions televisades difoses per satèl·lit un gravamen que no recau sobre la d’emissions transmeses per cable, ja que aquest últim mitjà de recepció no està subjecte a un impost similar a càrrec del destinatari, la qual cosa pot dissuadir els destinataris dels serveis de radiodifusió televisada a intentar accedir a aquelles procedents d’uns altres estats membres, atès que la recepció de les citades emissions està subjecta a un gravamen que no recau sobre la de les emissions ofertes per organismes de radiodifusió establerts a Bèlgica (si ho fan per cable), restringint-se així la lliure prestació de serveis.

En la meua modesta opinió no es va encertar en l'elecció de les situacions que es comparen, perquè no és la mateixa situació el fet d'emetre per cable que emetre per satèl·lit, com tampoc ho són la telefonia fixa i la mòbil, o la fabricació de vi i de cervesa, que poden sotmetre's a gravàmens diferenciats. La situació comparable és la de si les emissions per satèl·lit d'entitats belgues tindrien algun avantatge respecte de les d'uns altres estats i, en cas contrari, si hi ha raons per a entendre que l'esmentat impost no vulnerava la lliure prestació de serveis, com d'altra banda va entendre el mateix Tribunal, Sala Primera, Sentència de 8 de setembre de 2005, assumpte C-544/2003, en relació amb impostos municipals sobre antenes, pals i torres de difusió per a GSM o per a antenes exteriors, en considerar que el Tractat no s'oposa al fet que una normativa d'una autoritat nacional o d'una corporació local establisca un impost sobre les infraestructures de comunicacions mòbils i personals, utilitzades en el marc de l'explotació de les activitats previstes en les llicències i autoritzacions, que s'aplique indistintament als prestadors de serveis nacionals i als dels altres estats membres i que afecte de la mateixa manera a la prestació de serveis interna en un estat membre i a la prestació de serveis entre estats membres.

Per això, l'aplicació aquests tipus d'impostos a Espanya, d'acord amb el dret intern, no és possible per als municipis (per bé que sí que podrien aplicar taxes per utilització del domini públic), en canvi sí que ho podria ser per a les comunitats autònomes.

- b) *Tribut i afectació del rendiment.* En les sentències del TJCE (Sala Sisena), de 23 abril de 2002, assumpte C-234/99 i (Sala Segona), de 8 de juny de 2006, assumpte C-517/2004, que es refereixen, respectivament, a un impost sobre porcs criats en un estat membre per ser sacrificats en el mercat nacional o bé per ser exportats vius a uns altres estats membres, i la recaptació dels quals es destina a compensar parcialment la càrrega que grava els porcs produïts per ser sacrificats en l'estat membre que es tracte, i a una exacció sobre el transport de gambetes a bord de bucs pesquers matriculats en un estat membre, destinada a finançar instal·lacions de tamisat i pelat de gambetes en l'esmentat estat, es va considerar que a efectes qualificatius jurídics d'un impost que grava els productes nacionals transformats o comercialitzats en el mercat nacional i els productes nacionals exportats sense perfeccionar sobre la base de criteris idèntics, pot ser necessari tindre en compte la destinació dels ingressos procedents del tribut, de manera que si són estructuralment conformes al dret comunitari, l'afectació de la seua recaptació a

determinats fins poden convertir-lo en un gravamen discriminatori, en la mesura que la càrrega fiscal que recau sobre els productes transformats o comercialitzats en el mercat nacional és neutralitzada pels avantatges que aquesta càrrega contribueix a finançar. En realitat, i com ja s'havia apuntat en la Sentència del Tribunal de Justícia (Sala Sisena), de 16 de desembre de 1992, assumptes acumulats C-144/91 i C-145/91, la infracció estaria en la *fracció de l'import del tribut destinada a la compensació de la qual es beneficien els productes nacionals, problema que en principi no existiria si el tribut no estiguera afectat i l'ens públic, a càrrec dels seus pressupostos, portara a terme la cobertura de determinades despeses, sempre que no constituïra una ajuda d'estat prohibida.*

Un problema similar, encara que no idèntic, se suscita en la recent Sentència del Tribunal de Justícia (Sala Tercera), de 15 d'abril de 2010, assumpte 96/08 (CIBA), en la qual es considera que el Tractat s'oposa a una normativa d'un estat membre, en virtut de la qual una empresa amb domicili social en aquest estat està obligada a pagar una cotització de formació professional, l'import de la qual es calcula sobre la base dels costos salarials, inclosos els relatius a una sucursal de l'empresa establerta en un altre estat membre, si, en la pràctica, s'impedeix que l'empresa pugui obtenir, en relació amb la sucursal, les possibilitats previstes en aquesta normativa de reduir la citada cotització o de tindre accés a tals possibilitats. També ací, potser haguera estat més oportú, més que no qüestionar la base de càlcul de l'impost directe, apreciar la restricció per no tindre's en compte els cursos o aportacions realitzades en l'estat d'acollida, d'acord amb el criteri establert per a les despeses de recerca i desenvolupament (R+D), donatius o participació de jocs d'atzar organitzats per entitats d'utilitat pública.

- c) *Expansió de les exempcions d'un tribut a uns altres.* Enfront dels dos casos anteriors, en què la interpretació del TJCE es recolzava exclusivament en els preceptes del Tractat, en el cas de la Sentència del TJCE (Sala Cinquena), de 10 de juny de 1999, assumpte C-346/97, i de la del 25 de setembre de 2003 (Sala Primera), assumpte C-437/2001, s'interpreta una directiva, de manera tal que s'estén un condicionament d'un tribut harmonitzat a unes altres possibles tributs. Segons es diu en l'apartat 17 de la segona sentència "La Comissió recorda que, en la Sentència de 10 de juny de 1999, Braathens (C-346/1997, Rec. pg. I-3419), el Tribunal de Justícia va considerar que un impost ecològic que grava les emissions contaminants causades pel trànsit aerí interior de Suècia de caràcter comercial era contrari a l'article 8, apartat 1,

lletra b, de la Directiva 92/81, el qual preveu l'exempció obligatòria de l'impost especial harmonitzat pel que fa als hidrocarburs utilitzats com a carburant per a la navegació aèria distinta de la navegació aèria de turisme privat. En l'apartat 24 de la citada sentència, el Tribunal de Justícia va declarar que permetre que els estats membres graven amb un altre impost indirecte els productes que, com en el cas d'actuacions, han de quedar exempts de l'impost especial harmonitzat, de conformitat amb l'article 8, apartat 1, lletra b, de la Directiva 92/81, privaria a aquesta disposició de tot efecte útil, i en l'apartat 25 de la mateixa sentència, que un estat membre que haja establert un impost de tals característiques no pot invocar la facultat, prevista en l'article 3, apartat 2 de la Directiva 92/12, de mantindre o establir uns altres impostos indirectes de finalitat específica sobre els productes sotmesos a l'impost especial harmonitzat”.

L'UE fixa el règim jurídic de l'impost harmonitzat, i permet que els estats puguin establir altres impostos sobre els productes que grava l'impost harmonitzat si compleixen determinades característiques, entre les quals no està que no es puguin gravar els productes que estan exempts en l'impost harmonitzat, ja que hi continuarien exempts, de la mateixa manera que els productes gravats i no exempts ho continuarien estant amb el tipus de gravamen corresponent a l'impost harmonitzat i pel nou de finalitat específica. No obstant això, no va ser aquesta l'opinió del TJCE, que amb la seua interpretació va establir un “precedent judicial” que sens dubte hauria estat un obstacle per a algunes propostes que alguns països, com per exemple França, estan debatent actualment per obtenir un major finançament i reduir el dèficit. La Directiva 2008/118/CE del Consell, de 16 de desembre de 2008, relativa al règim general dels impostos especials, i per la qual es deroga la Directiva 92/12/CEE, ha delimitat aquesta interpretació, ja que ha establert una nova redacció dels límits que poden tindre els estats, on expressament disposa, encara que al meu entendre abans ja era obvi, que entre les normes que cal respectar no estan les que es refereixen a les exempcions (art. 1.2).

Fins a ací he posat diversos exemples de supòsits en què el dret no resulta fàcilment determinable, i al meu entendre en un grau superior al que és raonablement admissible, atès que encara que el dret és una ciència, no és una ciència exacta. Al costat d'això, cal tindre en compte que circumstàncies de política econòmica poden comportar una major flexibilitat en el rigor de la

norma, o per contra, si és el que es considera convenient, un major rigor en la flexibilitat de la norma¹⁴.

No obstant això, els que fins a ací indiquem no són els únics condicionaments certs o incerts sobre el règim dels tributs propis dels estats membres, ja que per mitjà de la política econòmica i les actuacions de revisió i control que corresponen a les institucions comunitàries, ja hi ha constància de requeriments a un determinat estat, en concret a Grècia, perquè adopte mesures tributàries específiques que no tenen res a veure amb les disposicions fiscals del TFUE, ni amb disposicions harmonitzadores, sinó que respon a exigències derivades dels riscos que en dates recents s'han observat, sense que pugui dir-se que hagen desaparegut, sobre la unió econòmica i monetària.

Així, en concret, en la decisió adoptada pel Consell quant a l'advertiment a Grècia per reduir el dèficit públic¹⁵, entre altres mesures que es requereixen, estava la d'instaurar una escala tributària progressiva per a tot tipus de rendes i un règim horitzontal unificat per a les rendes procedents del treball i d'actius fixos; derogació de determinades exempcions i règims autònoms, inclòs un de referent a rendes procedents de complements especials per a funcionaris; implantar un règim impositiu d'estimació objectiva per als treballadors autònoms; implantar exaccions permanents sobre els immobles i incrementar els tipus dels impostos sobre els béns immobles, enfront dels aplicats el 31 de desembre de 2009; així com augmentar els impostos especials sobre el tabac, l'alcohol i els carburants, enfront dels tipus aplicats el 31 de desembre de 2009, i l'increment dels tipus de l'IVA.

En vista del que s'hi indica, doncs, caben pocs dubtes sobre el fet que en realitat no és que els estats ja no tinguen llibertat per a regular la imposició directa, ni que tinguen una certa autonomia per a això, és que si no actuen com caldria d'acord amb els criteris tècnics i econòmics de la Comissió i del Consell, se'ls cridarà l'atenció perquè s'ajusten a aquests criteris, que es formularan de forma més o menys concreta en funció del grau de separació que l'estat en qüestió haja mostrat.

14 També el Parlament Europeu ha posat de manifest que l'existència de normes no impedeix els marges interpretatius, denunciant un tracte discriminatori entre estats, i així ho va fer, per exemple, en la resolució sobre finances públiques en la UEM 2004 (apartat núm. 5) (DOUE, I, 304, d'1 de desembre de 2005).

15 2010/182/: Decisió del Consell, de 16 de febrer de 2010, per la qual es formula un advertiment a Grècia perquè adopte mesures dirigides a la reducció del dèficit que es considera necessària per a posar remei a la situació de dèficit excessiu (*Diari Oficial* núm. L 083 de 30/03/2010 p. 0013 – 0018).

III. Ingressos per operacions de crèdit: condicionaments sortejables per a prestataris i prestadors

El TFUE disposa en l'article 126 que els estats membres han d'evitar dèficits públics excessius i que la supervisió de la situació pressupostària i del nivell d'endeutament públic dels estats correspon a la Comissió, cosa que ha de fer atenent els dos criteris següents:

- a) la proporció entre el dèficit públic previst o real i el producte interior brut; i
- b) la proporció entre el deute públic i el producte interior brut

Els valors de referència s'especifiquen en el Protocol sobre el procediment aplicable en el cas de dèficit excessiu, annex al Tractat, i són concretament que el dèficit no excedisca el 3% del PIB, i que l'endeutament no n'excedisca el 60%. Això suposa l'existència d'un límit quantitatiu màxim de les operacions de crèdit com a font de finançament, límit que les institucions comunitàries han interpretat que no cal respectar cada any, sinó que és possible referir-lo a un període plurianual, donant-se així unes circumstàncies que permeten pensar en el seu caràcter conjuntural i no estructural.

Espanya no ha distribuït aquest percentatge entre les diferents hisendes territorials, de manera que l'excessiu endeutament d'un municipi, d'una comunitat autònoma, o fins i tot de l'Estat, afecta negativament les altres Hisendes, en reduir les possibilitats d'endeutament que pogueren tindre sense els excessos d'unes altres, òbviament si es té interès i voluntat de no violentar el límit del 60% sobre el PIB, cosa que com s'ha pogut constatar no s'atén en tots els estats membres, perquè de moment 24 dels 27 membres han vist com se'ls obria un procediment de dèficit excessiu¹⁶. Ara bé, també és cert que la inexistència d'aquesta distribució del percentatge d'endeutament ha facilitat l'aprovació d'una norma en el Reial decret llei 8/2010, de 20 de maig, pel qual s'adopten mesures extraordinàries per a la reducció del dèficit públic, en virtut de la qual el pròxim any les entitats locals no es puguén endeutar a llarg termini, excepte si d'ací a cap d'any es modifica, ja que en principi es va publicar amb la

16 <http://ec.europa.eu/economyfinance/sgp/deficit/countries/indexen.htm>

pretensió que no s'endeutaren des de la seua publicació el 24 de maig, encara que l'endemà es van rectificar errors.

A més d'aquest límit quantitatiu, el Tractat també estableix límits qualitatius quant als possibles prestadors, i no permet, d'acord amb l'article 123.1 del TFUE, que ho siguen ni el Banc Central Europeu, ni els bancs centrals dels estats. La Unió Europea, en concret el Consell i ja no per unanimitat, pot prestar ajudes financeres, en virtut de l'article 122.2 del TFUE, quan un estat membre estiga en dificultats o en risc important de dificultats greus, ocasionades per esdeveniments excepcionals que el dit estat no pogués controlar.

En aquest punt, i en el marc de les actuacions de l'anomenat *rescat grec*, cal tindre en compte que el Govern espanyol va aprovar el Reial decret llei 9/2010, de 28 de maig, pel qual autoritza l'Administració General de l'Estat a l'atorgament d'aval a determinades operacions de finançament en el marc del Mecanisme Europeu d'Estabilització Financera dels estats membres de la Zona de l'Euro, en l'exposició de motius del qual exposa que "s'ha previst la creació d'una *societat anònima* la denominació prevista de la qual és «Facilitat Europea d'Estabilització Financera», que permetrà l'accés a finançament addicional per als estats membres de l'eurosystema que es troben en dificultats com a conseqüència de circumstàncies excepcionals alienes al seu control. Aquesta societat podrà concedir préstecs, i per a això es finançarà en el mercat internacional de capitals amb el suport dels avals que concedisquen els estats membres accionistes no beneficiaris de l'ajuda en el moment de la concessió de l'aval". Aquest ens previst encara no ha vist reconeguda la seua existència en les pàgines del DOUE, encara que la premsa sí que va donar la notícia de la signatura dels estats membres, el 9 de juny, d'un Fons Europeu d'Estabilitat Financera. A més, aquest mateix reial decret llei fa referència al Reglament comunitari 9606/2010, de 10 de maig, que tampoc no apareix en cap repertori legislatiu, sense que fins a data s'avui s'hagen corregit els errors en el BOE.

A més, amb caràcter previ, el Govern espanyol va aprovar el Reial decret llei 7/2010, de 7 de maig, pel qual es crea el Fons de Suport a la República Helènica i s'autoritza un crèdit extraordinari per import de 9.794.387.450 euros per a la seua dotació, per atorgar "préstecs bilaterals mancomunats centralitzats per la Comissió Europea" (sic) a càrrec d'aquest crèdit".

I tot això, a pesar que el TFUE, en l'article 125, disposa que "*Els estats membres no assumeixen ni responen dels compromisos dels governs centrals, autoritats regionals o locals o altres autoritats públiques, organismes de dret públic o*

empreses públiques d'un altre estat membre, sense perjudici de les garanties financeres mútues per a la realització conjunta de projectes específics". De manera que, en lloc d'avaluar un estat enfront de tercers (cosa que no es pot), es presten els diners directament (cosa que no està prohibida, però que dona peu paradoxalment a poder entendre que qui no pot el menys, avaluar, pot el més, prestar), o es crea una societat anònima o un fons (que han de tindre un règim jurídic distint) que es finance a partir d'aval dels estats.

Certament, un aval o garantia no és un préstec, encara que ambdues són operacions de crèdit que comporten el risc que l'avalat o el prestatari incomplisquen i l'avalista o prestador en patisquen les conseqüències. En aquest escenari, el Parlament d'Eslovàquia s'ha negat a participar en aquests préstecs bilaterals, per bé que la raó que al·lega és que tenen una renda per càpita inferior a la grega. Aquestes actuacions, i no precisament la d'Eslovàquia, parafrasejant *Milan Kundera*, poden fer que en aquest àmbit es pugui parlar de "La insuportable lleugeresa del Tractat", amb les conseqüències que això pot tindre de cara al futur, i encara que siga causat pel temps que va requerir l'aprovació i entrada en vigor del Tractat de Lisboa, potser es considera que no és ara el moment més oportú per a plantejar una nova modificació del Tractat, però en un clar abús del dret, no hauria d'arribar a forçar-se tant allò que disposa, com allò que no disposa.

El que no té prohibit el Banc Central Europeu (BCE) és acudir al mercat de deute prestant diners a entitats financeres, òbviament, amb les garanties suficients per a la devolució. Doncs bé, amb la Decisió del BCE, de 6 de maig de 2010, sobre mesures temporals relatives a l'admissibilitat dels instruments de renda fixa negociables emesos o garantits per l'Estat grec, s'han establert uns criteris per a prestar diners a entitats financeres, que formalment continuen respectant l'exigència de no prestar diners directament als estats, tanmateix, materialment succeeix així. En efecte, amb aquesta decisió s'estableix que "El llindar de qualitat creditícia de l'eurosistema no s'aplicarà als instruments de renda fixa negociables emesos per l'Estat grec (i per les entitats establides a Grècia i plenament garantits per l'Estat grec). Aquests actius s'admetran com a garantia en les operacions de política monetària de l'eurosistema amb independència de la seua qualificació creditícia externa". Així doncs, les entitats financeres no assumeixen pràcticament riscos, encara que sí assumeixen el benefici que resulta de la diferència de tipus d'interès, entre el major que perceben dels estats, i el menor que satisfan al Banc Central Europeu.

Aquesta forma d'operar converteix el BCE en prestador internacional d'última instància, amb els perills que això comporta (per exemple, un segur de risc

per a l'estat), que s'uneix així al paper que el Tractat reserva a la Unió en el citat article 122, i que ja s'ha concretat en el Reglament 407/2010 del Consell, d'11 de maig de 2010, pel qual s'estableix un mecanisme europeu d'estabilització financera. Tant la decisió del BCE, com el Reglament comunitari citat, evidencien la dificultat que l'eficiència del mercat solucione per si mateixa les crisis financeres, com d'una altra banda ha deixat patent Kindleberger en la seua *Història financera d'Europa*¹⁷. Des que es van detectar els problemes greus de la hisenda grega (el 19 de gener de 2010 el Consell ja va establir que Grècia no havia pres mesures eficaces en resposta a les recomanacions del Consell, de 27 d'abril de 2009), fins que es van adoptar aquestes decisions, sembla que hem assistit a una situació pròpia del "dilema del presoner", això és, com si s'haguera estat esperant la solució de la crisi per si mateixa, però el mercat dels diners també esperava la reacció del prestador d'última instància, la qual cosa, sens dubte, ha tingut efectes negatius per l'engreujament de la crisi a causa de l'absència de cooperació entre el mercat i les institucions europees durant aquell temps, fins i tot en perjudici propi.

En resum, no sembla que la millor opció haja estat la d'acudir a la figura del testaferra, o societat interposada, tan criticada quan és emprada pels particulars, per les seues relacions directes amb la simulació i el frau de llei, com tampoc ho és la de préstecs bilaterals, que són més que de dubtosa legalitat, quan el mateix Tractat únicament preveu la possibilitat que siga la Unió Europea que directament preste l'ajuda, i això sense perjudici dels mecanismes de finançament que puga utilitzar.

17 L'edició espanyola és de 1988, Editorial Crítica, Barcelona, especialment en les pàg. 377-386.

IV. Pressupost: estats d'ingressos i de despeses a la recerca d'autor

Les competències en matèria pressupostària estan clarament distribuïdes en la nostra Constitució, el Govern elabora el projecte de Pressupostos Generals de l'Estat, i també és el responsable de la seua execució, mentre que les Corts els esmena, els aprova, i també controla, bé amb el control polític en les cambres, o bé a través del Tribunal de Comptes.

Sol ser lloc comú en els tractadistes que s'ocupen dels orígens de les institucions parlamentàries, situar-lo en les necessitats financeres dels monarques, els quals convocaven assemblees per a votar determinades despeses extraordinàries i els subsidis per a finançar-les, i aquest és un antecedent dels actuals pressupostos públics. A aquest mateix antecedent s'acudeix per explicar el principi de reserva de llei en matèria tributària en el qual es materialitza l'autoimposició. En efecte, la funció financera de les primeres assemblees arribava a l'establiment dels tributs i l'autorització de despeses, i en ocasions també a la gestió administrativa dels ingressos generats pels tributs establerts per aquestes, sense perjudici que aquesta gestió la realitzara per delegació un altre òrgan públic¹⁸. L'aprovació del pressupost suposava la revalidació dels tributs i l'autorització de les despeses, això és, produïa efectes jurídics sobre ambdós plats de la balança, però amb el pas del temps els ingressos es van regular en lleis especials, que van fer que les obligacions que generaren foren exigibles amb independència de la seua consignació pressupostària, la qual cosa va comportar en expressió d'O. Mayer el desdoblament o bifurcació del

¹⁸ Així, per exemple, en la Corona d'Aragó, per la Diputació del General (comissió delegada de les Corts, que s'ocupava de la recaptació dels subsidis extraordinaris oferts per les Corts als monarques, i assumia la representació del Regne quan aquestes no estaven reunides), i que és l'origen de la Generalitat a Catalunya i a València, que era l'encarregada d'administrar el seu sistema impositiu i també el control dels donatius oferts al monarca des de 1360. En aquest sistema impositiu s'estableixen en la segona meitat del segle XIV les generalitats (similars als *portazgos* castellans, que eren imposicions sobre el trànsit de mercaderies d'una regió a una altra). El tribut deu el seu nom "pel fet de cobrar-se generalment i indistintament de tots, com per imposar-se per tot el regne". La Reial Acadèmia manté l'accepció de "generalidad" com els 'drets que es deuen en les duanes'.

També la STC 3/2003, de 16 de gener, en la seua F.J. 3º realitza un resum de la vinculació del pressupost amb els inicis del parlamentarisme.

principi de legalitat financera¹⁹, sense perjudici que en algun estat pugui subsistir l'aprovació necessària anual de determinats ingressos, i d'aquesta manera, focalitzant l'atenció del pressupost en la despesa, s'afirma que el "Pressupost avui apareix configurat com la Llei anual d'autorització de la despesa pública, mitjançant la qual es fixa el seu import, la seva destinació i s'aproven les regles que ha d'observar l'Administració en la seua erogació"²⁰.

Aquestes circumstàncies van donar lloc al fet que el pressupost, en relació amb els ingressos, mancara d'efectes jurídics i fóra una mera previsió comptable d'aquests, explicativa de la seua possible procedència per a cobrir les despeses que la mateixa llei autoritza, sense conseqüències jurídiques en el cas de no correspondre's amb els ingressos efectivament realitzats, provocant les diferents conseqüències econòmiques, bé de dèficit, o bé, improbablement, de superàvit. De fet, els efectes jurídics del pressupost s'han equiparat amb l'anomenat principi d'especialitat pressupostària en les seues tres vessants, qualitativa (no es pot gastar en una cosa diferent de la que s'autoritza), quantitativa (no es pot gastar per un import superior al que s'autoritza) i temporal (no es pot gastar en un període diferent al que s'estén l'autorització).

Les mesures adoptades per a la Unió Econòmica i Monetària, fonamentalment arrelgades ara en l'article 119 i següents del TFUE, van assentar les bases d'una clara incidència del dret comunitari en el règim jurídic del pressupost dels estats membres, que s'ha evidenciat amb els diferents reglaments que conformen el Pacte d'estabilitat i creixement (PEC)²¹. Com ja s'ha dit, una de les exigències és que els estats no incórreguen en dèficits públics excessius, i es fixe com a valor de referència que no excedisca del 3% del PIB.

19 Notes de Dret Financer, T. I, vol. 3r, SPUCM, 1968-1972, pàg. 1334. Més àmpliament pot veure's SAINZ DE BUJANDA, F., "Organización política y Derecho Financiero", a *Hacienda y Derecho*, vol. II, IEP, 1975, pàg. 328-329, i CAYÓN GALIARDO, A., *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, IEF, 1988, pàg. 38-43.

20 MARTÍN QUERALT, J, LOZANO SERRÀ, C, TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASAT OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2008 (19a edició), pàg. 783.

21 Se sol afirmar que el PEC està compost per la Resolució del Consell Europeu, de 17 de juny de 1997, i dos Reglaments del Consell de la Unió, un relatiu al reforçament de la supervisió de les situacions pressupostàries i la supervisió i coordinació de les polítiques econòmiques (R. 1466/1997, de 7 de juliol), i l'altre relatiu a l'acceleració i aclariment del procediment de dèficit excessiu (R. 1467/1997, de 7 de juliol), ambdós modificats respectivament pels reglaments del Consell 1055/2005 i 1056/2005, tots dos de 27 de juny, modificació que va tindre una finalitat clarament flexibilitzadora. Però al costat d'aquestes disposicions també són rellevants les contingudes en el Reglament 479/2009 del Consell, de 25 de maig de 2009, que va derogar el 3605/93 del Consell, de 22 de novembre de 1993, relatiu a l'aplicació del Protocol sobre el procediment aplicable en el cas de dèficit excessiu, annex al Tractat Constitutiu de la Comunitat Europea (TCCE), Reglament que ja havia estat objecte de diverses modificacions.

D'acord amb el TFUE, el Consell, sobre la base d'una recomanació de la Comissió, elaborarà un projecte d'orientacions generals per a les polítiques econòmiques dels estats membres i de la Comunitat i presentarà al Consell Europeu un informe que s'hi referisca. Així mateix, el Consell supervisarà l'evolució econòmica de cadascun dels estats membres i de la Comunitat, així com la coherència de les polítiques econòmiques amb les orientacions generals, i procedirà regularment a una avaluació global. *La coordinació i orientacions generals de política econòmica s'assenten, bé sobre el programa d'estabilitat que han de presentar periòdicament els estats que han adoptat l'euro, o bé sobre el programa de convergència, que han de presentar la resta d'estats, i els continguts dels quals es preveuen en el Reglament 1466/97, de 7 de juliol, amb l'obligació d'incloure-hi informació sobre l'objectiu pressupostari a mitjà termini, que lògicament s'ha de basar en l'aplicació d'estratègies creïbles de política fiscal a mitjà termini, que permeten cobrir les despeses, ja que la Comissió, l'ECOFIN i el Consell han d'examinar-lo, avaluant si els supòsits econòmics sobre els quals es basa el programa són realistes, si la trajectòria d'ajustament és adequada i si les mesures adoptades i/o proposades per a seguir la trajectòria d'ajustament basten per assolir l'objectiu pressupostari; a més, el Consell té el poder de realitzar diverses recomanacions quan aprecie divergències o insuficiència de les mesures. En aquests termes, doncs, pot dir-se que les institucions comunitàries porten a terme una acció més de control que d'un altre caràcter, sense perjudici que certes recomanacions puguin fer que l'òrgan competent haja de proposar i aprovar alguna mesura.*

En efecte, el control que duu a terme l'UE no és un control a l'ús sobre la legalitat d'allò que s'ha actuat, o sobre l'eficiència en l'execució de la corresponent partida pressupostària, ni tampoc no té un efecte revisor essencialment retrospectiu, com té el que porta a terme el Tribunal de Comptes, o fins i tot en ocasions també la Intervenció General de l'Estat, sinó que té un efecte prospectiu, que incideix en la programació de l'activitat financera dels estats, i que té una projecció molt major que la dels pressupostos estrictes, en la mesura que també pot afectar les lleis de la despesa, com de fet així està succeint, per exemple, amb la legislació de les pensions, laboral, etc.

Amb independència que els estats continuen sent els responsables de la seua política pressupostària, també han d'acomplir les exigències comunitàries, i els límits de referència, tret de les excepcions previstes, no s'han d'excedir ni en l'elaboració del projecte de pressupostos, ni en la seua aprovació, ni en la seua execució i liquidació i, en cas de no ser així, es podrà incórrer en les responsabilitats que el mateix dret originari i derivat comunitari estableixen, a més de sotmetre's als criteris sobre ingressos i despeses que puga fixar

el Consell. En la Recomanació, de 2 de desembre de 2009, corresponent al procediment de dèficit excessiu d'Espanya, s'afirmava que "si fins al moment actual el sector públic ha compensat la forta pèrdua de dinamisme del sector privat, ja no queda marge per a continuar per aquesta via sense posar en perill la sostenibilitat de la hisenda pública. Així doncs, un important repte per als pròxims anys és l'aplicació d'una estratègia de sanejament pressupostari creïble i sostinguda".

A Espanya, com a mesures pròpies per a l'acompliment del PEC es va aprovar la legislació d'estabilitat pressupostària, en principi més restrictiva que les disposicions comunitàries, encara que només referida a les qüestions de l'equilibri pressupostari²². En aquesta legislació no es tenen en compte les possibles sancions per incompliment d'allò que s'hi disposa, però sí els mecanismes de correcció quan es detecte l'incompliment per alguna Administració, així com la responsabilitat pròpia de cada subjecte del sector públic que puga contribuir a l'incompliment de les obligacions assumides per Espanya enfront de la Unió Europea, i els correspon assumir "en la part que els siga imputable les responsabilitats que d'aquest incompliment s'hagueren derivat" (article 10.5 del TRLGEP). Aquestes normes tenen rang legal, cosa que significa que una altra llei posterior pot desconèixer-la, suprimir-la o contradir-la, ja que els límits, de moment, no tenen suport constitucional.

En la legislació espanyola s'ha desdoblant el procediment pressupostari sense especificar-se'n adequadament les conseqüències. D'una banda, s'ha establert la necessitat d'aprovar, amb caràcter previ a l'elaboració dels pressupostos, l'objectiu d'estabilitat pressupostària, que afecta les diferents administracions territorials (Estat, comunitats autònomes i entitats locals); corresponent la seua aprovació al Congrés i al Senat, a proposta del Govern i del Consell de Política Fiscal i Financera, però a més, per a l'Estat, en relació amb el seu pressupost, cal que fixe l'"import que en el procés d'assignació pressupostària que culminarà amb l'aprovació dels Pressupostos Generals de l'Estat de l'exercici següent, constituirà el límit màxim de despesa no financera del Pressupost de l'Estat" (article 12 del TRLGEP). Això és, amb antelació al fet que els diferents centres gestors plantegen les seues necessitats de despesa per a l'exercici següent, està fixat ja l'import de la despesa no financera que es podrà realitzar.

22 Continguda inicialment en la Llei orgànica 5/2001, de 13 de desembre, complementària a la Llei general d'estabilitat pressupostària, la seua aprovació era necessària perquè afecta les relacions financeres amb les comunitats autònomes, i la Llei 18/2001, de 12 de desembre, General d'estabilitat pressupostària, han estat objecte de modificacions posteriors, havent estat substituïda la Llei 18/2001 pel Reial decret legislatiu 2/2007, de 28 de desembre, que aprova el Text refós de la Llei general d'estabilitat pressupostària.

Paral·lelament, aquest import de despesa comporta que el Ministeri d'Hisenda haja realitzat l'anàlisi racional de les expectatives econòmiques que incidiran en els ingressos que s'han de pressupostar²³.

En circumstàncies normals, aquest import màxim de despesa condicionarà al Govern en l'elaboració del pressupost, i al seu torn, com que correspon al Govern aprovar el projecte de pressupostos, i com que el seu estat de despeses no pot incrementar-se en la tramitació parlamentària, també condicionarà el Parlament, que en definitiva és el que va aprovar el límit de despesa, també a proposta del Govern. Però no hi ha res previst expressament per a la hipòtesi que aquest límit de despesa no siga respectat pel govern en l'elaboració del projecte del pressupost, bé a l'alça o bé a la baixa, i que aquest projecte siga el definitivament aprovat pel Parlament, ignorant també el seu acord inicial sobre el límit de despesa. Difícilment aquesta forma d'actuar es pot considerar jurídicament improcedent, encara que pot ser una altra cosa des del punt de vista polític, perquè el rang de les normes condicionants no és més alt que les possibles condicionades²⁴, i econòmicament potser és pertinent gastar menys, o potser més, i també resulta evident que l'aprovació del límit de despesa no ha de dur a la necessària aprovació dels pressupostos.

És perfectament possible que, aprovat el límit de despesa, després no s'aproven els pressupostats, i es prorroguen els anteriors, que bé podien respondre a una situació econòmica molt distinta, i que pot ja no veure's reflectida en els programes d'estabilitat o convergència. En efecte, com que el rebuig dels pressupostos no té l'efecte d'una moció de censura, el Govern pot continuar actuant, i en el règim jurídic de la pròrroga descobrirà en quines condicions pot continuar gastant²⁵, o fins i tot ingressant. La pròrroga serà tant de l'estat

23 La fixació d'aquest límit, per a GODÉ SÁNCHEZ, "requereix, anticipadament, un coneixement suficient dels ingressos (i del quadre macroeconòmic de referència)... (i) Exclou la inclusió tardana de necessitats no previstes (perquè expulsaria a les anteriorment acceptades)", en "La Llei general d'estabilitat pressupostària. Normes relatives a l'Estat", PGP, núm. 27, 2001, pàg. 43. A la presupuestació en dues fases es refereixen IGLESIAS QUINTANA, J, i MORANO LARRAGUETA, M., "La técnica de presupuestación en la Administración Central española: estabilidad presupuestaria y asignación de recurso", PGP, núm. 51, 2008, pàg. 111.

24 Cal afegir que l'Acord de fixació de l'objectiu d'estabilitat i límit de despesa no es publica en el BOE, sinó en el BOCG, Congrés i Senat, on es dóna publicitat oficial a aquest Acord amb els respectius del Congrés i del Senat.

25 A Espanya, la pròrroga de l'estat de despeses no abasta les partides corresponents a programes o actuacions que acaben en l'exercici, segons l'article 38 de la LGP. Sobre el règim espanyol, vegeu. F. ESCRIBANO, "La disciplina constitucional de la pròrroga de presupuestos", a *Revista Española de Derecho Constitucional*, CEC, núm. 50, 1997.

d'ingressos com del de despeses, que van ser quantificats tenint en compte unes circumstàncies econòmiques que poden haver canviat, i a les quals, per tant, poden no respondre els pressupostos prorrogats, cosa que pot donar lloc al fet que la realitat "legal", d'acord amb les previsions constitucionals, siga molt diferent de la realitat econòmica amb què el Govern s'ha d'enfrontar i de la qual ha de partir per elaborar els programes d'estabilitat.

Aquesta situació, que incideix en la prevalença del Govern en les relacions competencials amb el Parlament en matèria pressupostària, pot permetre a aquell actuar legalment i d'acord amb el dret intern, i no obstant això ser aquesta actuació contrària o poc respectuosa amb les exigències comunitàries, a pesar de ser el Govern l'interlocutor natural amb la Comissió i el Consell. Per aquesta raó, seria convenient introduir límits temporals a la pròrroga pressupostària, perquè els pressupostos prorrogats no se separen excessivament dels objectius de situació pressupostària que oferisca el programa d'estabilitat que ha de presentar-se a la Comissió i al Consell. Així, en supòsits com l'espanyol, en què s'ha introduït l'aprovació prèvia d'un límit de despesa, si aquest haguera estat aprovat, i no ho foren després els pressupostos, potser es podria pensar a establir que en aquests casos la pròrroga dels pressupostos no permetera una despesa major del que prèviament s'aprove quan els nous pressupostos han estat rebutjats finalment.

Ja s'ha indicat que el dret espanyol no preveu mesures sancionadores en el cas que no es respecten les normes d'estabilitat pressupostària, a diferència del que està previst en el TFUE i en els reglaments, fonamentalment en el 1467/97, de 7 de juliol de 1997, relatiu a l'acceleració i clarificació del procediment de dèficit excessiu, i que poden consistir en la constitució d'un dipòsit previ que també pot convertir-se en multa. En ocasió de l'actual crisi s'ha plantejat la possibilitat que es pugui suspendre la percepció de fons comunitària a l'estat que no s'ajuste a les exigències del PEC, cosa que ja està prevista per al Fons de Cohesió, en el Reglament 1264/99 de 21 de juny de 1999, que modifica el Reglament (CE) 1164/94 pel qual es crea l'esmentat Fons, i que és més que probable que s'amplie en dates pròximes a altres fons estructurals, cosa més senzilla d'articular que un altre tipus de sancions proposades per algun estat membre, com la de retirar el vot en el Consell, fet que només podria donar-se si es modificara el Tractat, la qual cosa no és gens senzilla.

També s'està valorant la possibilitat d'introduir en el tràmit d'elaboració o d'aprovació del pressupost dels estats membres un pronunciament d'institucions o òrgans comunitaris, els efectes del qual no s'han declarat, i que, segons siga el seu abast, pot oferir la necessitat d'introduir reformes en el procediment

pressupostari, atès que constitucionalment té un calendari temporal limitat per a la presentació davant les Corts i la seua aprovació, per la qual cosa no sembla que la Unió Europea haguera d'efectuar un pronunciament sobre un document pressupostari distint del que el Govern ha de presentar a les Corts. D'una altra banda, no es pot oblidar que en els estats federals, i en els regionals, el pressupost de l'estat és una part important, però només una part, dels ingressos i despeses públiques rellevants per a determinar el compliment amb els valors de referència del PEC. En concret, per a les despeses, les últimes dades apunten que, a Espanya, ja és inferior al 50% del total. En el Dictamen del Consell sobre el programa d'estabilitat actualitzat d'Espanya (2009-2013)²⁶ es veu com un repte que un marc pressupostari en bon funcionament, que incloga la regulació de les relacions entre els diferents nivells de les administracions públiques, és un instrument essencial per a afavorir la realització dels ambiciosos plans de sanejament en un context d'alt grau de descentralització pressupostària.

En qualsevol cas, és el moment d'adoptar mesures que, encara que comporten una major devaluació si cal del paper que ocupen els parlaments –ja que en lloc d'autors cada vegada són més actors que representen un guió escrit per un altre–, establisquen un clar sistema de competències i de responsabilitats en l'autoria dels estats d'ingressos i despeses del pressupost, així com per les conseqüències de la seua execució. Potser el major realisme que imposa el desenvolupament del PEC, i l'experiència viscuda amb el cas de Grècia, també pot servir per a tractar d'extingir una espècie abans que es convertisca en plaga, la dels *pressupostívors*, subjectes l'alimentació bàsica dels quals la constitueix el pressupost, i que no s'han de confondre amb aquells que perceben les seues retribucions a càrrec del pressupost per serveis efectivament prestats a l'ens públic.

²⁶ *Diari Oficial* núm. C 146 de 04/06/2010 p. 0001 - 0006.

V. Epíleg

Fins a ací he posat en relleu una sèrie de casos que la crisi, quan no el descrèdit del dret, és evident; potser no tan transcendents com altres supòsits que companys juristes que ens acompanyen poden haver evocat per a ells mateixos durant la meua intervenció, ni tan greus des del punt de vista personal com les innombrables situacions que molts de vostès poden haver viscut en la seua pell o en el seu patrimoni, i que provoca massa l'interrogant següent: per què hi ha aquesta diferència entre el que diuen les lleis i el que realment ocorre?, que també formulà el meu benvolgut mestre Juan Martín Queralt en el discurs inaugural del curs 1995-1996 de la Universitat de València²⁷. Més que donar respostes insatisfactòries a aquesta encara inevitable pregunta, i perquè no siga eterna, mestre i deixeble, com molts altres del mateix ofici²⁸, hem tractat d'evidenciar la falta de respecte es té pel dret, i l'abús que se'n fa, denunciant falsos pilars i falsos sostres en l'estructura de l'edifici jurídic, destruint aparences, però col·laborant a construir-lo sòlid mitjançant un ensenyament inspirat en la justícia, la igualtat i la llibertat, perquè com Plutarc pense que es poden ensenyar la prudència, la justícia i el fet de viure honestament. Com deia Clarín en el seu Discurs d'obertura del curs acadèmic 1891-1892 a la Universitat d'Oviedo, per bé que referit a un altre propòsit,

“Tamaño trabajo, arduo sin duda, es para nosotros de pura abnegación; los que a él se consagren no esperen recompensas exteriores, halagos del mundo y de la vanagloria; no esperen tampoco vivir para el tiempo en que den fruto sus esfuerzos de ahora. Tengamos caridad; vivamos y trabajemos para el porvenir que no hemos de ver”.

Siguem solidaris, però fermes amb la irresponsabilitat, que el respecte mutu siga una constant, i que la justícia i la seguretat en el dret permeten una vida en llibertat, encara que siga per als nostres fills. En fi, plantem arbres que aprofitaran a les generacions següents.

27 *La primacía del Derecho en las relaciones entre la Hacienda Pública y los contribuyentes*. Servei de publicacions de la Universitat de València. 1995.

28 És altament recomanable la lectura del llibre d'Alejandro Nieto, *Balada de la justicia y la ley*, Ed., Trotta, Madrid. 2002. Recentment al diari *El País*, de 28 d'agost de 2010, G. PECES-BARBA, “Obediencia al Derecho: los malos ejemplos”.



UNIVERSITAT
JAUME I