

# Los principios comunes del derecho constitucional presupuestario, el gasto público justo y la Teoría General de la Constitución Financiera<sup>1</sup>

The common principles of constitutional budgetary law, fair public spending and the General Theory of the Financial Constitution

Os princípios comuns do direito constitucional orçamentário, o gasto público justo e a teoria general da constituição financeira

HORACIO GUILLERMO ANIBAL CORTI<sup>2</sup>

*Defensor General del Ministerio Público de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*

*“No puede existir justo impuesto sin justo gasto”  
Víctor Uckmar<sup>3</sup>*

## Para citar este artículo/To reference this article

Horacio Guillermo Anibal Corti. *Los principios comunes del derecho constitucional presupuestario, el gasto público justo y la Teoría General de la Constitución Financiera*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 78. Mayo de 2018. At. 423.

**Página inicial:** 423

**Página final:** 458

- 
- 1 Este artículo se encuentra publicado en el libro homenaje a VÍCTOR UCKMAR.
  - 2 Doctor en Derecho. Profesor Titular de la asignatura Finanzas Públicas y Derecho Tributario (Universidad de Buenos Aires). Profesor Titular de la asignatura Finanzas Públicas, de la carrera de doble titulación en Derecho franco-argentino de la Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne y la Universidad del Salvador. Autor de, entre otros libros, *La vocación filosófica* (Adriana Hidalgo); *La guerra silenciosa*. Lecturas de filosofía del derecho (EUDEBA) y *Derecho Constitucional Presupuestario* (Abeledo Perrot), premiado por la Academia Nacional de Derecho. Investigador Categoría I de la UBA (máxima categoría otorgada por la Universidad). Investigador en Filosofía del Derecho, Derecho Constitucional y Finanzas Públicas y Derecho Financiero. Actual Defensor General del Ministerio Público de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Fue Magistrado de la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario y Presidente del Consejo de la Magistratura, ambos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
  - 3 Cita del profesor VÍCTOR UCKMAR incluida por CRISTIAN BILLARDI en su excelente tesis, en curso de publicación: *Los derechos del hombre y su tutela jurídica en el derecho tributario y financiero*, defendida en la Università degli Studi di Palermo.

## Resumen

El trabajo expone sintéticamente el proceso de constitucionalización de las finanzas públicas. En primer lugar, la sujeción de los tributos y el gasto público a la ley (principio de legalidad tributaria y presupuestaria). En segundo lugar, los criterios materiales de justicia tributaria. El énfasis del ensayo radica en destacar los criterios materiales de justicia en el gasto público. Se examina la Constitución española de 1978 como hito histórico (principio de equidad, art. 31.2 CE), así como la experiencia posterior latinoamericana. Asimismo, se realiza una periodización de la doctrina financiera y se formula la hipótesis de que la mejor forma de hacer, hoy, doctrina financiera es a partir de una Teoría General de la Constitución financiera.

## Palabras clave

Justicia tributaria – Justicia en el gasto público – Derecho Constitucional Tributario y Presupuestario – Constitución Financiera.

## Abstract:

The paper synthetically explains the constitutionalization of public finances. First, the subjection of taxes and public spending to the law (the principle of tax and budgetary legality). Second, the substantive criteria of tax justice. The focus of the essay lies in highlighting the material criteria of justice in public spending. The Spanish Constitution of 1978 is examined as a historical landmark (principle of fairness, art. 31.2 CE) and later the Latin American experience. A periodization of financial doctrine is also made and the hypothesis is proposed that the best way to formulate financial doctrine today would be if it were based on a General Theory of the Financial Constitution.

## Keywords:

Tax justice - justice in public spending - Constitutional Tax and Budgetary Law - Financial Constitution.

## Resumo

O trabalho expõe sinteticamente o processo de constitucionalização das finanças públicas. Em primeiro lugar, a fixação dos tributos e o gasto público à lei (princípio de legalidade tributária e orçamentária). Em segundo lugar, os critérios materiais de justiça tributária. A ênfase do ensaio radica em destacar os critérios materiais de justiça no gasto público. Examina-se a Constituição espanhola de 1978 como

marco histórico (principio de equidade, art. 31.2 CE), assim como a experiência posterior latino-americana. Igualmente, se realiza una periodização da doutrina financeira e formula-se a hipótese de que a melhor forma de fazer, hoje, doutrina financeira é a partir de uma teoria geral da Constituição financeira.

## Palavras-chave

Justiça tributária – Justiça no gasto público – Direito Constitucional Tributário e Orçamentário – Constituição Financeira.

## Sumario

1. Los principios comunes del derecho constitucional tributario; 2. Tributos y gasto público en las constituciones: su sujeción a la ley; 3. El tributo justo en las constituciones: los criterios materiales de justicia tributaria; 4. El gasto público justo en las constituciones: los criterios materiales de justicia en el gasto público. La Constitución española de 1978 como hito histórico; 5. La hacienda pública justa en las constituciones: de la Constitución de España de 1978 a la Constitución de la Ciudad de México de 2017; 6. La obra del profesor Uckmar y las tres etapas de la doctrina financiera. La Teoría General de la Constitución Financiera como nuevo paradigma; Bibliografía

## 1. Los principios comunes del derecho constitucional tributario<sup>4</sup>

Según la clásica exposición de Víctor Uckmar, el derecho constitucional comparado muestra que la mayoría de las constituciones contienen cláusulas que regulan la institución tributaria<sup>5</sup>. A través de una extensa historia política se fueron conformando, en la tradición jurídica occidental, una serie de principios constitucionales, que configuran el corazón del derecho constitucional tributario. Dado, luego, que esas cláusulas tienen un contenido análogo es posible individualizar principios comunes de derecho constitucional tributario. Uno de los tantos méritos de la investigación de Uckmar consiste en revelar que los principios constitucionales tributarios forman parte de una cultura política semejante, que se manifiesta en la mayoría de las constituciones contemporáneas.

---

4 Este ensayo desarrolla y profundiza lo expuesto en un breve trabajo (“Los principios materiales de justicia del gasto público”) incluido en un libro de homenaje al profesor Víctor Uckmar.

5 VÍCTOR UCKMAR. Principios comunes del derecho constitucional tributario. Temis Bogotá 2002 (edición original de 1956). La edición citada incluye trabajos de LUCY CRUZ DE QUIÑONES, MAURICIO PLAZAS VEGA, JOSÉ OSVALDO CASÁS y notas de MARCO AURELIO GRECCO.

Ahora bien, de forma paralela se fue generando, también en una historia de larga duración, una regulación constitucional de los gastos públicos. Inicialmente a través de la progresiva construcción de la propia institución presupuestaria, que es el complejo mecanismo legal para vehiculizar el gasto público. Luego a través de principios sustantivos, que plasman criterios materiales de justicia.

Un primer desafío entonces, para complementar la investigación pionera de Uckmar sobre los principios comunes del derecho constitucional tributario: elaborar los principios comunes del derecho constitucional presupuestario.

Claro, cuando uno se zambulle en esas aguas bien pronto advierte al menos dos fenómenos. Primero, que la historia político-constitucional de la tributación y de los gastos públicos sólo de forma artificiosa puede separarse. Resulta racional identificar un único proceso histórico, extenso y complejo es cierto, a través del cual los tributos y los gastos públicos son progresivamente objeto de regulaciones constitucionales. La historia constitucional financiera no se deja seccionar tan fácilmente, al menos de esta forma. Segundo, que los principios que paso a paso se van forjando en esa historia también son comunes a los tributos y a los gastos públicos. Sólo a través de la excesiva (pero también momentánea) parcelación y especialización de las doctrinas jurídicas pudimos pensar en la existencia de principios específicos o autónomos referidos a la tributación.

Surge entonces un nuevo desafío: pensar principios financieros comunes, aplicables, con sus matices sin duda, a los tributos y al gasto público.

Se aprecia que el adjetivo “común” adquiere en este recorrido dos significados. Por un lado, los principios son comunes a dos de las instituciones financieras fundamentales, los tributos y el gasto público. Principios comunes es equivalente a principios financieros. Por otro lado, los principios (ahora financieros) son comunes a diferentes sistemas jurídicos, que expresan una cultura política y jurídica relativamente semejante.

La constitucionalización de la hacienda pública, enfocada ahora como un proceso histórico unitario, está caracterizada así por dos rasgos centrales.

Por un lado, el tributo parece estar siempre un paso adelante en cuanto a su regulación constitucional con respecto a los gastos públicos.

Por otro, primero se generan regulaciones formales y es en una etapa posterior que se elaboran y consagran principios sustantivos, que plasman criterios materiales de justicia.

Estos dos rasgos se combinan. Se configura en primer lugar una regulación constitucional formal en materia tributaria: la necesidad del consentimiento parlamentario a fin de otorgarle validez a las decisiones tributarias. Tal el origen de lo que hoy se presenta como el principio de reserva de ley en materia tributaria. Con cierto retardo sucederá lo mismo con los gastos públicos. Y la regulación

constitucional formal sobre los gastos se establecerá a través de la construcción de la ley de presupuesto.

Plasmada la legalidad tributaria y presupuestaria (en tiempos sucesivos), se abrirá luego el camino de la constitucionalización sustantiva de las instituciones financieras.

Otra vez, aquí los primeros pasos serán dados por el tributo. La constitucionalización sustantiva del tributo implica poner en el centro de la escena la idea de un tributo justo. Será con cierto retardo temporal que se generarán criterios sustantivos de justicia respecto de los gastos públicos.

Si estilizamos el proceso de constitucionalización de la hacienda pública observamos la siguiente cronología: 1) constitucionalización formal de los tributos; 2) constitucionalización formal de los gastos; 3) constitucionalización sustantiva de los tributos; 4) constitucionalización sustantiva de los gastos públicos. De la legalidad tributaria a la legalidad presupuestaria. Y del tributo justo al gasto público justo. En el horizonte actual late la idea de una Hacienda Pública justa, comprensiva de la totalidad de la actividad financiera pública.

Y este complejo proceso se produce, también con temporalidades y matices diversos, en toda la tradición jurídica occidental, de forma que se puede hablar, en términos de Uckmar, de un proceso de constitucionalización *común* de la hacienda pública.

Paso a exponer, de forma sucinta, algunas facetas del proceso de constitucionalización del tributo y de los gastos públicos, poniendo énfasis en el aspecto sustantivo del gasto público. Es decir, en la idea de un gasto público justo. Considero, así, la constitucionalización formal del tributo y de los gastos públicos a través de la sujeción a la ley (parágrafo 2); la constitucionalización sustantiva del tributo (parágrafo 3) y la constitucionalización sustantiva del gasto público (parágrafos 4 y 5).

Luego de efectuar esta reseña histórico-conceptual, dedico un último apartado para ubicar el texto del profesor Uckmar al interior de la historia de la doctrina financiera (parágrafo 6). Mientras que hasta aquí nos enfocamos en los procesos históricos que hacen al derecho positivo, en este apartado mi interés se centra en la historia de la doctrina financiera, en los paradigmas más básicos a través de los cuales se piensan los datos jurídicos positivos que las sociedades van construyendo.

En este punto considero que hay tres etapas en la historia de la doctrina financiera y apuesto por calificar al momento actual como propicio para el desarrollo de una Teoría General de la Constitución Financiera.

## 2. Tributos y gasto público en las constituciones: su sujeción a la ley

A través de un extenso proceso histórico se fue configurando la legalidad con respecto a los recursos públicos, fundamentalmente los tributos. Desde el consentimiento dado a los impuestos, en cuanto recursos extraordinarios ante la insuficiencia de los recursos propios de los reyes, hasta la contemporánea reserva de ley en materia tributaria<sup>6</sup>. La historia del derecho inglés es aquí esencial, al menos desde el siglo XI. La regla general consistía en que el Rey debía financiarse a través de los recursos propios de su dominio. De manera excepcional, ante necesidades extraordinarias podía acudir al impuesto, decisión ante la cual los propios destinatarios fueron exigiendo que se les requiera su consentimiento. La *Magna Charta Libertatum* de 1215, el *Statutum de Tallagio non Concedendo* de 1297, la *Petition of Right* en 1628 y la *Bill of Rights* de 1688 son algunos hechos decisivos. Según esta última, la recaudación de dinero para la Corona sin el consentimiento del Parlamento es ilegal<sup>7</sup>.

Se trata, claro, de hechos significativos ocurridos a lo largo de más de cuatro siglos, abstraídos de una historia tumultuosa y compleja. Pero a través de ellos se va delineando, primero, la exigencia, como norma general, del consentimiento de los impuestos, para luego extenderse a todos los recursos públicos, que deberán ser sometidos a la voluntad del parlamento.

Un proceso paralelo, aunque aún más dificultoso, fue ocurriendo en Inglaterra con respecto al destino de esos recursos. Pero ya en 1237 un ministro del Rey propuso que el dinero que surja de una ayuda fuera puesta en manos de una comisión, elegida por el parlamento, para ser gastada de acuerdo a las necesidades del reino. Luego, en los tiempos de las guerras de Eduardo III, se generó la práctica de que los ministros expusieran ante el parlamento las necesidades del momento. En 1386 la cámara de los comunes exigió la formación de una comisión para controlar los gastos, situación que generó un conflicto resuelto a favor del parlamento dos años después. A la vez se fue exigiendo el derecho a conocer el destino que se le daría a los impuestos consentidos, pero también que ese destino tuviese un objeto determinado. La regla sería sin embargo realmente aplicada luego de la revolución de 1688. A partir de ese año se comenzó a votar de forma periódica los gastos militares, quedando aún fuera de discusión los gastos de la casa real y del gobierno civil. Será otro largo proceso, que requerirá la

6 Texto fundamental para la comprensión de la reserva de ley en materia tributaria: JOSÉ OSVALDO CASÁS. Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria. Ad-Hoc S.R.L. Buenos Aires. 2002.

7 El asunto ha sido tratado con profundidad por el profesor UCKMAR en el capítulo I de su texto, Principio de legalidad.

separación de los gastos personales del rey de los gastos públicos, el que llevará al control de estos últimos gastos de forma periódica, situación que se consolida, según el relato de Gastón Jèze, recién en 1830<sup>8</sup>.

Procesos análogos, con modalidades y temporales propias, y con las diferencias históricas del caso, se produjeron en otras sociedades europeas, como Italia, España y Francia<sup>9</sup>.

En este largo proceso de lucha política por el control parlamentario del gasto, se fue constituyendo la ley de presupuesto como institución jurídica que nace para que los órganos legislativos controlen el destino de los recursos públicos.<sup>10</sup>

Tributo y presupuesto: ambas instituciones financieras surgen de una historia política común, pero que presenta un constante desfase, en la medida en que el tributo parece estar siempre un paso adelante en cuanto a su configuración jurídica positiva. Hay dos historias simultáneas que podemos resumir así: por un lado, el pasaje del consentimiento del impuesto al principio de reserva de ley en materia tributaria; por otro, del control del destino de los impuestos a la institución legal del presupuesto público. Y el primer pasaje siempre parece estar, cronológicamente, un paso adelante del segundo. El presupuesto sigue el camino abierto por el tributo.

Este desfase también se verifica en los tiempos modernos. Todas las declaraciones y constituciones modernas incluirán regulaciones sobre los tributos y el presupuesto. Ellas están en el corazón de los modernos estados de derecho, más allá de sus modalidades singulares. La legalidad, con sus matices, es una cualidad de ambos institutos. Un tributo sin ley es considerado un despojo. Y la ley hace a la estructura misma de la institución presupuestaria. Interesante diferencia para señalar aquí. Un tributo sin ley no deja de ser, en cuanto a su estructura jurídica, un tributo (una obligación unilateralmente creada por el Estado de dar una suma de dinero); en todo caso, será un tributo ilegítimo, un despojo como recién indicamos<sup>11</sup>. En cambio, un presupuesto sin ley deja de ser un presupuesto, en el sentido jurídico del término. La ley es una forma que legitima el tributo, pero es un rasgo definitorio de los presupuestos públicos como vehículo jurídico del gasto del Estado.<sup>12</sup>

8 GASTÓN JÈZE. *Traité de science des finances. Le Budget*. V. Giard et E. Brière. París. 1910, en particular su capítulo II "Les origines historiques du Budget", cuyo relato aquí seguimos.

9 GAETANO VITAGLIANO. *Il contenuto giuridico della legge del bilancio*. Officine Poligrafiche Italiane. Roma. 1910. ESTEBAN LÓPEZ ESCOBAR FERNÁNDEZ. *Los orígenes del derecho presupuestario español*. Instituto de Estudios Administrativos. Madrid. 1971.

10 Ver: EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA. *Introducción al derecho presupuestario*. Concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1973.

11 HORACIO CORTI, "Metodología para el análisis del tributo: fundamentos de un enfoque constitucionalista", en el libro "El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI", coordinación de César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Marcial Pons. Madrid/Buenos Aires. 2008. Páginas 37-67.

12 Sobre la relación entre ley y gasto público, ver: MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO, *Ley de Presupuesto y Constitución*. Trotta. Madrid. 1998.

### 3. El tributo justo en las constituciones: los criterios materiales de justicia tributaria

Ya dada esta configuración legal común, el tributo avanzará mucho más velozmente en lo que se refiere a su regulación jurídica sustantiva. Dada la forma legal se avanza en la consagración de criterios materiales de justicia. No basta la ley, sino que la ley debe sujetarse a ciertos principios sustanciales. Esta materialización del tributo no será fácil. Habrá que superar la concepción según la cual los principios son sólo políticos o programáticos. Se requiere también del pasaje de la constitución como documento esencialmente político a una constitución completamente jurídica. También es necesario superar el desafío de la indeterminación, ya que se acusará que los conceptos que pretenden darle sustancia a la justicia tributaria carecen de un contenido preciso, que son palabras vacías. Sin embargo la justicia tributaria se abrió camino. Básicamente a través de tres líneas de desarrollo. En primer lugar a través del principal parámetro de justicia de la tributación: el concepto de capacidad contributiva. En segundo lugar por medio del principio de igualdad y su proyección en la materia: la igualdad ante las cargas públicas. Y, finalmente, a través de los límites que le imponen a la potestad tributaria los derechos de los contribuyentes, sobre todo el derecho de propiedad. Capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad. Estas tres líneas han tenido desenvolvimientos diferentes pero han confluído, aunque no sin controversias, claro, en la formación de un conjunto de garantías constitucionales sustanciales de los contribuyentes que limitan la discrecionalidad estatal. No basta la creación por ley, sino que la ley debe, a su vez, respetar criterios sustanciales, que hacen, para resumir, al llamado impuesto justo<sup>13</sup>.

Un impuesto justo no es sólo un impuesto creado por ley. No es suficiente la forma de la ley para que el tributo devenga justo. Son necesarios criterios materiales referidos al contenido de la ley. Ahí es donde juegan los tres elementos antedichos: la capacidad contributiva, la igualdad y la no confiscatoriedad.

En las peripecias de estos tres aspectos se fue perfilando otra clave de las constituciones financieras contemporáneas: el deber de contribuir a los gastos públicos<sup>14</sup>. La potestad tributaria es el ejercicio de un deber constitucional, que al

13 Ver el capítulo II de la obra del profesor UCKMAR, "Principio de igualdad", así como su abundante cuerpo de notas.

14 Varios textos fundamentales: FRANCISCO ESCRIBANO. La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales. Civitas. Madrid. 1988. CRISTINA PAUNER CHULVI. El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid. 2001. ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO. El deber de contribuir como deber constitucional: su significado jurídico. En la Revista número 125 Española de Derecho Financiero. Civitas. 2005. JOSÉ CASALTA NABAIS. O deber fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Almedina. Coimbra. 2009.

ejercerse se concreta en obligaciones jurídicas. Mientras que la igualdad y la no confiscatoriedad son la proyección al ámbito tributario de valores inherentes a las declaraciones de derechos, el deber de contribuir expresa la otra faz de las declaraciones, más escueta pero también importante: la de los deberes de los ciudadanos. Y en la intersección de los derechos y deberes se asienta el concepto de capacidad contributiva. Por un lado, hay un deber general de contribuir de acuerdo a la capacidad contributiva. Todos aquellos que se encuentran sujetos al ordenamiento jurídico son destinatarios de ese deber de acuerdo a su capacidad contributiva. Por otro lado, se tiene el derecho a no contribuir si los recursos que se disponen no revelan dicha capacidad. Y, a la vez, la capacidad contributiva es un concepto que permite una de las especificaciones de la igualdad tributaria.

Señalemos dos momentos históricos claves. En términos políticos, varias de estas piezas están presentes en la Declaración de los Derechos y Deberes de los Ciudadanos de 1789. De acuerdo a su artículo 13 *“pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés”*. Mientras que su artículo 14 dispone que *“tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d’en suivre l’emploi, et d’en déterminer la quotité, l’assiette, le recouvrement et la durée”*. Estas proposiciones expresan, de forma sintética, el concepto de capacidad contributiva (a través del término “facultades”), el deber de contribuir, la igualdad de ese deber y la necesidad de consentir las contribuciones a través de la representación, es decir la ley. También está presente la exigencia de seguir su empleo, es decir, de controlar los gastos también a través de la ley. Esta declaración política hará, como dijimos, su recorrido, hasta ser una pieza central de las constituciones jurídicas, esto es: jurídicamente operativas. Aquí el segundo texto clave: la Constitución italiana de 1948, cuyo artículo 53 dispone: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*. Y más allá de las primeras discusiones sobre este último texto, donde aún se formularon interpretaciones que sólo le otorgaban un valor programático o político, pronto se afirmó la juridicidad de la cláusula y la sujeción sustancial de los tributos a la capacidad contributiva, aspectos ya constatados por Uckmar en su texto de 1956.

#### 4. El gasto público justo en las constituciones: los criterios materiales de justicia en el gasto público. La Constitución española de 1978 como hito histórico

Otro ritmo ha caracterizado a la regulación material de los gastos públicos y de la ley de presupuesto. Las constituciones modernas incluyen, claro está, regulaciones sobre la ley de presupuesto. Dicha ley es la forma típica para disponer del gasto público y su origen es concomitante a la formación de los Estados de Derecho modernos. Sin embargo, dichas regulaciones se centran, en lo esencial, en la fijación de competencias y procedimientos. El presupuesto se mueve en el ámbito político-jurídico de las relaciones entre los gobiernos (los poderes ejecutivos) y los órganos parlamentarios.

En lo que se refiere al derecho positivo habrá que esperar a la Constitución de España de 1978 para ver plasmada una cláusula sustantiva sobre el gasto público. Como señala Gabriel Casado Ollero, en un texto clave, el texto constitucional de 1978 implicó *“la revitalización... de la concepción sustancialista del derecho financiero, a través de la potenciación de los principios materiales de justicia en la doble vertiente del ingreso y del gasto público”*<sup>15</sup>.

Efectivamente, la doctrina española venía sosteniendo, cada vez con más fuerza, la necesidad de complementar la justicia tributaria con la justicia en los gastos públicos, como dos dimensiones jurídico-constitucionales<sup>16</sup>. Cortés Domínguez había destacado, con claridad, que la justicia tributaria no tiene ningún sentido si no está asegurada la justicia financiera<sup>17</sup>. En igual sentido se expresaba Sainz de Bujanda<sup>18</sup>. Pero fue Rodríguez Bereijo quien con mayor intensidad había afirmado la necesaria complementariedad entre la justicia tributaria y la referida a los gastos públicos. En un trabajo fundamental de nuestra disciplina Rodríguez Bererijo defiende, de forma simultánea, a) una visión unitaria del fenómeno jurídico financiero (conexión conceptual entre los tributos y los gastos públicos); b) la necesidad de plantear criterios de justicia sobre el gasto público y, así, formular una visión unificada de la Hacienda Pública justa y, finalmente, c) un fundamento político redistributivo, que se encuentra subyacente a dicha visión unificada<sup>19</sup>.

15 GABRIEL CASADO OLLERO. “La Constitución y el derecho financiero: la constitucionalización de la justicia en el gasto público”, en el libro “El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado”, edición de Horacio Corti, Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. 2010.

16 Ver una síntesis en el imprescindible texto de EUGENIO SIMÓN ACOSTA, El derecho financiero y la ciencia jurídica. Real Colegio de España de Bolonia. Bolonia. 1985. Pág. 192 y siguientes.

17 MATIAS CORTÉS DOMINGUEZ, Ordenamiento tributario español. Civitas. Madrid. 1968. Pág. 50.

18 De una diversidad de referencias puede verse el prólogo de SAINZ DE BUJANDA al texto de IGNACIO BAYON MARINE, Aprobación y control de los gastos públicos. Ministerio de Hacienda de España. Madrid. 1972. Pág. 21.

19 ALVARO RODRIGUEZ BEREIJO, Introducción al estudio del derecho financiero. Ministerio de Hacienda de España. Madrid. 1976.

En la conclusión de su primer capítulo, donde expone las ideas centrales antes indicadas, Rodríguez Bereijo constata que *“situándonos en el terreno del estricto derecho positivo, lo cierto es que en las Constituciones de los países no existe, en la vertiente del gasto público, un principio constitucional específico de justicia que, paralelamente a cuanto acontece en el derecho tributario con el de capacidad contributiva exprese un criterio material de justicia en la distribución y ejecución del gasto público”* (p. 110). Y luego se pregunta *“¿por qué no existe todavía una fórmula jurídico-constitucional en la que se recoja claramente la necesidad de un empleo y distribución justa de los gastos públicos?”*, para luego reflexionar, en línea con cierta doctrina jurídico-financiera italiana, que *“estamos en los comienzos”* de la tarea de reconducir la hacienda pública en términos jurídicos y constitucionales sustantivos.

Por esa misma época también Ferreiro Lapatza sostenía que *“sería preciso, quizás, impulsar la positivización de las ideas de justicia referidas al gasto público”*. Y agregaba que *“el derecho a una equitativa distribución de la renta consagrado en diferentes Constituciones impone con especial fuerza sus exigencias a la hora de fijar los límites y de repartir los gastos entre las diversas necesidades públicas y marca, quizá, un camino en orden a la posible positivización de otros principios de justicia financiera, referidos no sólo a los tributos, sino a la actividad financiera en su conjunto”*<sup>20</sup>.

Como se ve, en la doctrina financiera española ya existía el fermento intelectual para que la justicia en el gasto público pudiera plasmarse en el derecho constitucional.

Y al poco tiempo se habría de iniciar, en España, el proceso constituyente que culminará con el dictado, en 1978, de una nueva Constitución, luego de tantas décadas de dictadura.

Veamos el punto con más detalle, dada la significación histórica de su texto.

El artículo 31 de la Constitución de España, incluido en la sección sobre derechos y deberes de los ciudadanos, dispone lo siguiente: *“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”*.

20 JOSE JUAN FERREIRO LAPATZA, Curso de Derecho Financiero Español. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1975. Pág. 378.

El punto 1 establece el deber de contribuir y, a la vez, los principios sustanciales de justicia en materia tributaria, que dan contenido material al principio de reserva de ley. El punto 2 perfecciona las cláusulas precedentes al incorporar un principio de justicia material referido a los gastos públicos: la equidad.

Es sabido que en el anteproyecto de Constitución no estaba presente el punto 2 sobre la asignación equitativa de los recursos públicos. Es decir, el texto sólo plasmaba criterios de justicia material respecto de los tributos, pero nada decía sobre los gastos, salvo las diferentes reglas referidas a la legalidad presupuestaria. Esta circunstancia motivó, dado el desarrollo de la doctrina financiera española que antes reseñamos, algunos cuestionamientos. Aquí destaco dos. En primer lugar, en un artículo publicado en la prensa, César Albiñana García, director del Instituto de Estudios Fiscales, luego de destacar la centralidad que tienen las cláusulas sobre la Hacienda Pública en una Constitución, considera que *“uno de los postulados que la Constitución debiera recoger en su texto es el relativo a la aplicación del de capacidad económica en las decisiones sobre el gasto público. Hasta hoy, y después de un calvario no concluido, el principio de capacidad económica sólo se ha abierto paso en los tributos, actuando de francotiradores el impuesto indirecto y el principio de beneficio, esto es, el de equivalencia entre lo que se da a la Hacienda Pública y lo que de ella se recibe. Pero en la vertiente del gasto público, con la excepción de algunas subvenciones o transferencias, no impera el principio de capacidad económica con la amplitud que es de desear. Así no hay una Hacienda Pública justa, pues la Justicia debe presidir las elecciones en los ingresos a recaudar y en los gastos a pagar”*<sup>21</sup>.

Es decir, una hacienda justa requiere de criterios sustantivos tanto respecto de los tributos como del gasto público. En cuanto a lo primero se ha ido abriendo camino el principio de capacidad contributiva que, según Albiñana García, puede ser extendido al gasto público para que éste sea materialmente justo.

Esta indicación es desarrollada en un trabajo clave de Álvaro Rodríguez Bereijo, también publicado luego del conocido el anteproyecto de Constitución y donde continúa las reflexiones expuestas en su *Introducción...* de 1976<sup>22</sup>. Dada la importancia de este trabajo, tanto en lo relativo a su incidencia en el proceso constituyente de 1978 como por su actualidad, cabe dedicarle un lugar especial.

El ensayo comienza señalando, por un lado, la unidad de la hacienda pública, es decir: la inescindible relación entre los gastos y los recursos públicos (digamos: el eje conceptual del derecho financiero). Por otro, la función redistributiva que debe tener la hacienda pública (el sustrato político de la justicia

21 CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA, Los presupuestos en la Constitución, Diario El País, 4 de enero de 1978.

22 ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO. “Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución”, en “Estudios sobre el Proyecto de Constitución”. 1978, p. 345 y siguientes.

financiera). Sentado ello, destaca que *“la definición de los principios constitucionales que delimiten los cauces normativos por los que ha de discurrir la ordenación jurídica de la Hacienda Pública no puede limitarse (...) a proyectar los principios básicos de legalidad, justicia y seguridad jurídica al campo de los tributos, olvidando que la justicia en los ingresos públicos (justicia tributaria o equidad fiscal) no puede realizarse completamente si no va acompañada de justicia en el gasto público y, por consiguiente, que únicamente un examen conjunto de los ingresos y de los gastos públicos puede darnos la orientación política-social, es decir los objetivos finales de naturaleza social y política a que responde el ordenamiento jurídico financiero y que están o debieran estar sancionados en la Constitución (y así ocurre con alguno de ellos que aparecen reconocidos en los Títulos I y II del Proyecto Constitucional), como son: la igualdad efectiva de los ciudadanos, una equitativa distribución de la renta nacional y de las cargas públicas, el acceso por igual de los ciudadanos a los bienes del trabajo, la educación, la vivienda, la sanidad, la cultura, etc., bienes que definen el entorno vital en el que el hombre ha de desenvolverse y realizarse como persona”*.

Y luego agrega, sobre la base de distinguir los aspectos formales y sustanciales del derecho constitucional financiero, que *“la justicia en el gasto público no puede identificarse con la legalidad en el gasto público. Son cosas diferentes, que es posible que coincidan, pero que pueden no coincidir e incluso es muy frecuente que así ocurra”*.

Continúa Rodríguez Bereijo su argumento destacando que el proyecto de Constitución contiene la obligación de remover las desigualdades existentes en la sociedad. Es decir, no sólo se afirma la igualdad sino, reconociendo las desigualdades que contiene la vida social, la Constitución obliga removerlas. Esa visión constitucional también debe proyectarse a la hacienda pública, pues *“en la medida en que la Constitución (como es el caso de nuestro proyecto de ley constitucional en el citado art. 9.2) haya asumido como principios positivos del ordenamiento jurídico estatal la realización de la justicia y de la igualdad real, efectiva para todos los ciudadanos, cabe plantearse fundadamente la oportunidad y la conveniencia de la determinación de los criterios de constitucionalidad de los gastos públicos realizados por la Administración”*.

Dada la *legalidad* del gasto (visión clásica basado en lo formal) es preciso constitucionalizar su *legitimidad* (visión sustancial). Es decir, se trata de *“la legitimidad de la decisión del gasto público, esto es su conformidad con los principios de la Constitución que establezcan el principio de una justa asignación de los recursos públicos como límite al ejercicio por el Poder Legislativo de su poder financiero en materia de gastos públicos”*. Hay criterios jurídicos, no meramente políticos, de regulación de los gastos públicos, que le imponen límites a la discrecionalidad legislativa.

Dicha legitimidad se vincula a su vez con la adecuada prestación de servicios por parte del Estado a fin de garantizar los derechos de los ciudadanos: *“El proyecto de Constitución, en este sentido, presenta una laguna que debería ser colmada mediante una formulación explícita del derecho de todos los españoles a una justa y equitativa asignación de los recursos públicos (justa y equitativa distribución de la renta nacional y de los gastos públicos) a través del cual – y al amparo de un eficaz recurso de constitucionalidad de las leyes ante el Tribunal Constitucional (art. 152.1 del Proyecto)- sea posible controlar jurídicamente el destino del gasto público aprobado en las Leyes de Presupuesto Generales del Estado.”*

Indudablemente, Rodríguez Bereijo destaca la dificultad de ese control de constitucionalidad. Pero eso es justamente la crítica que debió vencer en su momento la doctrina tributaria a fin de que se consagraran criterios materiales de justicia tributaria. En sus términos: *“No se me oculta la difícil articulación en un precepto jurídico que ofrece la formulación de un principio de justicia en el gasto público. Dificultad que es doble: por una parte, demostrar cuándo la aprobación por el Legislativo de un determinado destino del gasto público vulnera los principios y normas sancionados por la Constitución, y, por otra parte, los mecanismos de tutela, procesales o no, que garanticen a los ciudadanos el cumplimiento por los poderes públicos del deber de gastar justamente los fondos públicos. Pero es preciso recordar aquí que idéntico argumento fue esgrimido por un sector de la doctrina para negar también toda eficacia jurídica vinculante al principio de justicia en los tributos o de capacidad contributiva sancionado en todas las Constituciones y cuya virtualidad jurídica hoy ya nadie discute”.*

Retomando la reflexión de Albiñana García sobre la capacidad contributiva, Rodríguez Bereijo ensaya una visión de dicha capacidad desde la óptica del gasto. Así como el tributo requiere de una real y efectiva capacidad contributiva por parte del contribuyente para ser legítimo, el gasto público debe tener en cuenta la *ausencia* de capacidad contributiva de los sujetos para poder gozar de los derechos que las constituciones consagran.

Luego destaca una situación que será habitual en los años posteriores, fundamentalmente debido a planes de ajuste y políticas de austeridad: la lesión de los derechos a través de asignaciones presupuestarias insuficientes, pues *“la conculcación de estos derechos sociales y económicos, más que directamente, se producirá, en su caso, indirectamente, bien a través de la inaplicación del precepto constitucional y leyes que lo desarrollan, bien – y es lo que aquí nos interesa- a través de la política presupuestaria de gasto público, convirtiéndolos en mera declaración retórica o demagógica de buenos propósitos”.*

En cuanto a la coherencia Fuentes Quintana destaca que *“el conjunto de los impuestos vigentes en un país debe distribuirse con arreglo al criterio de la capacidad económica y con arreglo al principio de progresividad. Pero la Hacienda no*

*solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público que completa, como es lógico, la mano de la imposición. Constituye una incoherencia separar estas manos, ya que la Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto”. A ello agrega que “lógicamente parece que si los principios de progresividad imperan en el campo del gasto, deben tener la misma traslación o aplicación en el campo correspondiente del gasto público, es decir, ingreso y gasto público deberían estar regidos por el mismo principio y de aquí que la enmienda propuesta afirme que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos. Me importa puntualizar que esta asignación a la que el precepto obliga es una asignación que está construida de cara a los intereses individuales, porque el gasto público satisface necesidades de los individuos y, por lo tanto, cuando estamos defendiendo que el gasto público tenga esa asignación equitativa de los recursos públicos, lo que en definitiva tratamos de posibilitar es que el ciudadano concreto tenga el derecho al acceso a un conjunto de suministros, de bienes públicos que ha conseguido, o, mejor, que ha conseguido el Estado poder satisfacer gracias a la mano correspondiente de los ingresos. Por lo tanto, la coherencia parece obligar a esta transferencia, a esta traslación”.*

En cuanto a la idea de trascendencia, Fuentes Quintana considera que *“cuando se analiza el texto constitucional y se comprueba el conjunto de derechos que el mismo concede a los ciudadanos españoles se comprueba que en adelante el gasto público tendrá, lógicamente, que aumentar. Es evidente, además, que quienes han analizado el contenido del gasto público han contrastado las deficiencias del servicio público en todas las ramas de la actividad que, naturalmente, fuerzan a un crecimiento futuro del gasto y es evidente que si este gasto público no se plegase a los principios de equidad, estaríamos incumpliendo con la mano del gasto lo que la imposición va a tratar de conseguir por la vía de la reforma tributaria en el campo de la imposición. Hay, por lo tanto, un principio de trascendencia, de importancia de esta aplicación al campo del gasto público”.*

La exposición de Fuentes Quintana concluye con una reflexión sobre los principios de economía y eficiencia, centrales para lograr la asignación equitativa de los recursos. Según su discurso, *“el gasto no solamente constituye en este sentido un derecho del ciudadano; mi derecho, en cuanto ciudadano, a los gastos públicos no es sólo a que prepondere la equidad en su distribución, sino también a que su programación, su presupuestación y su control tengan lugar con arreglo a los principios de economicidad y eficiencia. La economicidad y eficiencia deben ser mandatos obligados para el gasto público y para el gasto privado y, naturalmente, son derechos de los individuos, Porque en la medida en que el Estado*

*despilfarra el contenido del conjunto en sus gastos públicos, es evidente que lo que está haciendo es malbaratar el conjunto, no defender el conjunto de los derechos individuales de los ciudadanos”.*

Según Fuentes Quintana sólo con la inserción de esta nueva cláusula “*los derechos de los ciudadanos quedarán garantizados debidamente en el campo del gasto, igual que el apartado 1 lo hace en el campo de la imposición*”<sup>23</sup>.

Texto de gran riqueza que revela las razones constituyentes. Varias ideas centrales. En primer lugar la idea de coherencia entre los principios sustanciales que gobiernan los tributos (enunciados en el punto 1 del art. 31) y los que gobiernan el gasto. En particular destaca Fuentes Quintana la continuidad entre progresividad tributaria y equidad presupuestaria. Si el tributo debe incidir con más intensidad en aquellos sujetos de mayor capacidad contributiva debe, simultáneamente, destinar un mayor gasto público a aquellos sujetos de menor, o que directamente carecen, de capacidad contributiva. Se trata de la plasmación jurídica del concepto político de distribución de la riqueza en el marco de una sociedad democrática. Coherencia que es representada a través de la imagen de las dos manos, la de los tributos y la de los gastos. Relación también de ambas manos financieras con el derecho de propiedad. Mientras que la tributación no debe ser excesiva y así tener alcances confiscatorios, al destruir la sustancia del derecho de propiedad (punto 1), el gasto público debe ser un medio para que aquellos que carezcan de recursos no vean lesionados los restantes derechos que la Constitución les reconoce (punto 2). En segundo lugar la idea complementaria de trascendencia. El gasto público apunta más allá de sí, trasciende hacia otra esfera: la de los derechos consagrados en la propia Constitución. El gasto público debe estar en función de los derechos. Y si la cantidad y calidad de esos derechos aumentan como consecuencia del proyecto constitucional muy probablemente habrá de aumentar el gasto público. En definitiva: el gasto público tiene que ser pensado y luego regulado teniendo como eje los derechos constitucionales.

Los puntos 1 y 2 del art. 31 de la Constitución tienen que leerse así de forma conjunta, pues expresan conceptos comunes que se enriquecen al ser vistos tanto del lado de los tributos como de los gastos. Se profundiza el camino para construir conceptos unitarios financieros.

Hay un abundante cuerpo doctrinario sobre la equidad constitucional del gasto público<sup>24</sup>. Relevarla excede este trabajo. Ella se desenvuelve, en líneas

23 Cortes, Diario de Sesiones del Senado. Comisión de Constitución. Año 1978. Núm. 45. Sesión 7, martes 29 de agosto de 1978, páginas 1989 y 1990. Un resumen del proceso constituyente respecto del artículo 31 (y de las restantes disposiciones financieras) en PERFECTO YEBRA MARTUL-ORTEGA. Constitución Financiera española. Veinticinco años. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2004. En particular su capítulo XVI.

24 Ver, entre muchos otros, sin ánimo de exhaustividad y sin perjuicio de los textos citados en el cuerpo de este ensayo: ANGEL LUIS ANTONAYA SUJA. Criterios rectores de aplicación del gasto público. En la

generales, con la pretensión de otorgarle un contenido cada vez más preciso a la idea genérica de equidad, sin prejuicio de la corriente doctrinaria, que funciona de alguna manera como telón de fondo escéptico, que afirma la imposibilidad de concretizar en términos jurídicos un criterio que, en definitiva, sólo tendría una proyección indicativa y política. Como señaló tempranamente Rodríguez Bereijo, esta corriente escéptica reitera, ahora respecto del gasto público, las reticencias que en su momento generó el principio de capacidad contributiva, que también se consideraba un criterio político no susceptible de ser concretizado como una técnica jurídica operativa para constitucionalizar la justicia tributaria.

Sólo destaco aquí un trabajo, de Juan José Bayona de Perogordo, que a mi entender ha sido uno de los que ha fijado los principales lineamientos por donde discurrirá la doctrina.

Señala Bayona de Perogordo que *“de forma unánime se ha reconocido en el texto que analizamos la presencia de un principio de justicia material del gasto público, culminando así un largo proceso de sensibilización colectiva llevado a cabo por la doctrina jurídica, con objeto de denunciar la orfandad en que se encontraba la vertiente del gasto público desde el punto de vista del señalamiento*

---

Revista La hacienda pública en la Constitución española, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios fiscales. 1979, p. 244-276. LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO. “Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico” en “La Constitución Española y las fuentes del derecho”. Instituto de Estudios Fiscales. Volumen I. Madrid. 1979. LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO. El esquema constitucional de la hacienda de las administraciones públicas españolas. En la revista número 59 Hacienda Pública Española. 1979 p. 25-60. JUAN MARTÍN QUERALT. La Constitución española y el Derecho financiero. En Hacienda Pública Española Número 63. 1980, p. 97-131. ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Ley de presupuestos e inconstitucionalidad. En Revista Española de Derecho Financiero Número 25. Civitas. Madrid. 1980, p. 51-85. JUAN J. ZORNOZA PÉREZ. El equitativo reparto del gasto público y lo derechos económicos y sociales. En Revista Hacienda Pública Española. 1988, p. 41-54. MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO. Manual de derecho presupuestario. Colex. 1992. GERMÁN ORÓN MORATAL. La configuración constitucional del gasto público. Tecnos. 1995. LUIS SÁNCHEZ SERRANO. Tratado de derecho financiero y tributario constitucional. Marcial Pons. 1997. PERFECTO YEBRA (coordinador). Manual de derecho presupuestario. 2001. JUAN ZORNOZA PÉREZ. Hacienda pública, gasto público y derechos económicos y sociales. En la Revista número 10 Derecho del Estado. 2001. JUAN M. QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, GABRIEL CASADO OLLERO y JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ. Curso de Derecho financiero y tributario. Tecnos. Madrid. 2003. VIOLETA RUIZ ALMENDRAL y JUAN ZORNOZA PÉREZ. “Constitución económica y hacienda pública”, en “La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después” coordinación de Miguel Ángel Ramiro Avilés y Gregorio Peces-Barba. Marcial Pons. Madrid. 2004. CÉSAR GARCÍA NOVOA. “Constitución y principios presupuestarios” en “El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado”, coordinación de Horacio Corti. Revista Jurídica de Buenos Aires. 2010. LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO. Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Thomson Reuters. Pamplona. 2011. ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO (Director). Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de cátedra. Thomson Reuters. Valladolid. 2014. RAMÓN FALCÓN Y TELLA. Derecho Financiero y Tributario (Parte general). Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. Madrid. 2015. ISAAC MERINO JARA (Director). Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Tecnos. Madrid. 2015. FERNANDO PÉREZ ROYO. Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Civitas. Pamplona. 2015. MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA y GRACIA MARÍA LUCHENA MOZO (Directores). Derecho financiero y tributario. Parte general. Atelier. Barcelona. 2015. MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO, LEONARDO GARCÍA DE LA MORA y JOSÉ ALMUDÍ CID. Lecciones de Derecho Financiero y Tributario. Iustel. Madrid. 2016. RAFAEL CALVO ORTEGA y JUAN CALVO VÉRGEZ. Curso de Derecho Financiero. Civitas. Pamplona. 2017

de sus principios rectores de justicia”, agregando que “conocida es la reserva formulada por algún sector doctrinal al encauzamiento jurídico del gasto público, en base a su pretendida naturaleza política, pero si desde la conformación jurídico-política del Estado de Derecho no puede afirmarse en rigor que alguna de las actuaciones del ente público escapen, por su naturaleza política, al juicio y ordenación del Derecho, en la instancia que se considere adecuada, la entronización constitucional de un principio de justicia material específico produce importantes efectos que no pueden ser ignorados”<sup>25</sup>.

Destaca, así, que la equidad “nos sitúa de inmediato ante el problema del gasto justo”. Y para entender este gasto considera que hay que tener en cuenta tres exigencias fundamentales: la satisfacción mínima de las necesidades públicas, la no discriminación y la interdicción de la arbitrariedad.

Veamos cada uno de estos puntos. La primera exigencia es “la de garantizar una satisfacción mínima de las necesidades públicas”. Previamente había destacado que las “necesidades públicas” coinciden con los “fines públicos”. A su vez, en un trabajo anterior, había entendido que los gastos públicos justos son aquellos adecuados a la voluntad general y esta se encuentra expresada en la propia Constitución. Es decir, los gastos “deberán ser considerados justos por su inserción en el texto constitucional considerado como norma básica de convivencia”. Al momento de ejemplificar las necesidades públicas cuya satisfacción define a los gastos públicos Bayona de Perogordo reseña una serie de derechos y políticas públicas enumeradas en la Constitución. Podríamos decir, para resumir, que gastos justos son aquellos que satisfacen fines constitucionales<sup>26</sup>. Y entre tales fines se encuentra la protección de los derechos.

Por tanto, en esta primera exigencia, un gasto justo es aquel que satisface el contenido mínimo de los fines establecidos por la Constitución.

En cuanto a la segunda exigencia, “el principio de justicia material del gasto público comporta la ausencia de discriminaciones, tanto en sentido absoluto

25 JUAN JOSÉ BAYONA DE PEROGORDO. El procedimiento de gasto público y su control. En la Revista número 13 Presupuesto y Gasto Público. 1982, p. 27.

26 JUAN JOSÉ BAYONA DE PEROGORDO, Notas para la construcción de un derecho de los gastos públicos. En la Revista Presupuesto y Gasto Público número 2. 1979, p. 65. En diferentes trabajos he realizado una crítica epistemológica del concepto de “necesidad pública”, a la que consideré, en términos de GASTÓN BACHELARD, un obstáculo epistemológico (y una rémora de la subordinación del derecho financiero a la ciencia económica de la hacienda). El concepto de necesidad pública debe, a mi entender, ser reemplazado por el de derechos y fines constitucionales (al menos cuando estamos haciendo doctrina específicamente jurídica). Creo que esto es realizado en los hechos por BAYONA DE PEROGORDO. Así, cuando ejemplifica las necesidades públicas, señala que “se puede hablar de necesidades de defensa, educación, sanidad, justicia, etc.”. Mi propuesta metodológica consiste en profundizar esos ejemplos y prescindir del concepto de necesidad pública. Así, por ejemplo, es más adecuado referirse al *derecho* a la educación o al *derecho* a la salud o al *derecho* de acceso a la justicia que de necesidades de educación, salud o justicia. Con todas las implicancias jurídicas (conceptuales, sustanciales y procesales) que implica el uso del lenguaje de los derechos. Ver: HORACIO CORTI. Derecho financiero. Abeledo Perrot. Buenos Aires. 1997, en particular capítulo II, “Actividad Financiera I”, p. 49 y siguientes.

– de unas necesidades respecto de otras- como en sentido relativo, referente a diversas situaciones en relación con una misma necesidad pública”.

Es decir, el gasto público, lo mismo que la tributación, está sujeto al principio de igualdad. Se trata, claro de un principio general de los sistemas jurídicos modernos, que forma parte de la teoría de los derechos y que se proyecta a la materia financiera, incluido la referida al gasto público.

Y, en tercer lugar, “*la asignación equitativa de los recursos públicos comporta la interdicción de la arbitrariedad, idea-resumen hacia la que, en definitiva, confluye la gran mayoría de los preceptos constitucionales de índole jurídico-pública*”. Esto es, el gasto público tiene que estar respaldado por razones jurídicas que le otorguen fundamento.

En las referencias anteriores (los trabajos contemporáneos al proceso constituyente de Albiñana García y Rodríguez Bereijo; la exposición de Fuentes Quintana sobre la enmienda propuesta; los comentarios iniciales de Bayona de Perogordo) están presentes las piezas que profundizará la doctrina española sobre la cláusula de la equidad.

Una síntesis de los aspectos centrales de dicha visión doctrinaria puede ser la siguiente:

- a) la Constitución expresa un principio material de justicia sobre los gastos públicos: la equidad;
- b) esta concreción viene a consagrar una pretensión que ya venía siendo señalada por la doctrina financiera española, que militaba en favor de una visión jurídica unitaria del fenómeno financiero, dotada de un contenido sustancial o material;
- c) la justicia financiera, con sus especificaciones (justicia tributaria y justicia en el gasto) es una pieza clave del Estado social y democrático de Derecho establecido por la Constitución y, a la vez, plasma, en los hechos, la exigencia política de redistribución de la riqueza, que viene impuesta por aquel tipo de Estado;
- d) tributos y gasto público tienen un primer nivel de regulación constitucional a través de la ley. Los tributos por medio del principio de reserva de ley. Los gastos públicos por medio de la institución presupuestaria;
- e) sentada la legalidad, la presencia constitucional de la equidad como principio jurídico, limita la discrecionalidad del Estado y, por ende, limita las posibilidades políticas de los órganos constitucionales. Las elecciones en materia presupuestaria dejan de ser puramente políticas al encontrarse jurídica y constitucionalmente vinculadas a un criterio sustancial de justicia expreso en el derecho positivo;

- f) una primera vía para darle contenido a la equidad en la asignación de los recursos consiste en desarrollar las virtualidades, para repensar los gastos públicos, de los conceptos constitucionales tributarios de capacidad contributiva y progresividad. De esa forma estos se transmutan en genuinos conceptos financieros, y no sólo tributarios;
- g) un segundo plano de la equidad es la interdicción de la arbitrariedad. Una forma posible de entenderla consiste en afirmar que los gastos públicos tienen que estar respaldados por razones derivadas del ordenamiento jurídico positivo, esto es, en última instancia, en fines, deberes y derechos constitucionales. Lo no arbitrario es lo jurídicamente justificado;
- h) una tercera vía para la comprensión de la equidad pasa por la idea de contenidos mínimos o contenidos constitucionales indisponibles por los órganos políticos ordinarios. Se deben asignar recursos presupuestarios suficientes para garantizar los contenidos mínimos de los fines y derechos constitucionales. Esto significa que la equidad debe ser leída a la luz de los derechos, fines y principios que surgen de una interpretación sistemática de la Constitución.
- i) el cuarto plano de significado de la asignación equitativa consiste en la sujeción al principio de igualdad, en sus diferentes manifestaciones jurídico-constitucionales. Por un lado, el gasto público no puede ser discriminatorio. Por otro, debe ser un medio para remover las desigualdades sociales existentes, que imposibilitan el ejercicio igual de los derechos. Es decir, la equidad implica enfocar los gastos públicos desde la óptica conceptual de los artículos 9.2 (*“Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”*) y 14 (*“Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”*) de la Constitución. Obligación negativa de no discriminar y obligaciones positivas de crear condiciones y remover obstáculos: ambas dimensiones jurídicas de la igualdad impactan sobre el gasto público, dándole uno de sus sentidos posibles a la equidad.

Indudablemente, esta es una síntesis apretada, que deja de lado innumerables matices y controversias, pero creo que capta las líneas fundamentales de interpretación de la doctrina financiera española sobre la equidad en el gasto público, de una enorme riqueza.

## 5. La hacienda pública justa en las constituciones: de la Constitución de España de 1978 a la Constitución de la Ciudad de México de 2017

La justicia en el gasto público, que ha tenido a la Constitución española de 1978 como un hito, es también un elemento clave de las reformas constitucionales latinoamericanas. Las reformas constitucionales de Brasil de 1978, de Colombia de 1991, de Argentina de 1994 o de Ecuador de 2008, son un claro signo de dicha tendencia.

En estas constituciones se generan diversas variantes para plasmar la justicia en el gasto público. Se sigue el criterio español de enunciar un principio general del derecho, como sucede en la reforma constitucional argentina de 1994, que también incluye el concepto de equidad. Pero también se vinculan derechos y gasto público a través de la fijación de asignaciones mínimas de recursos por medio de porcentajes, así el caso de la Constitución de Brasil de 1978. Otra técnica ensayada consiste en la de calificar a ciertos gastos, así los sociales, de prioritarios, como hace la Constitución de Colombia. Son diversas fórmulas, que ya exigen, dado su abundancia y riqueza, una tarea de clarificación y clasificación por parte de la doctrina financiera, que sólo puede desarrollarse, como lo muestra la propia obra del profesor Uckmar que aquí tomamos como punto de partida de nuestras reflexiones, por medio del ejercicio del derecho comparado.

A ello hay que sumar los más recientes textos constitucionales como la Constitución de la Ciudad de México, dictada en febrero de 2017.

Este último texto es significativo del desarrollo más actual del constitucionalismo presupuestario y financiero.

Su artículo 5, que plasma la idea de una “*ciudad garantista*” dispone, en su punto A.2 que “*el ejercicio de la hacienda pública se orientará al cumplimiento efectivo de los derechos*”.

Se ve la profundidad de los desarrollos constitucionales actuales. Hay, en primer lugar, una referencia a la hacienda pública como un todo y, luego, se explicita su vinculación con la efectividad de los derechos. Por tanto, hay una explícita conexión conceptual entre presupuesto (y gasto público) y los derechos consagrados por la Constitución.

Una hacienda pública justa es aquella que se orienta al cumplimiento efectivo de los derechos. No es sólo la que no afecta derechos (así a través de los tributos) sino aquella que sirve para garantizarlos y hacerlos efectivos para todos (a través del conjunto de los institutos financieros, entre ellos el gasto público).

La justicia financiera impone obligaciones negativas, así la de no dañar los derechos a través de los tributos, pero también obligaciones positivas, como la de

asegurar las condiciones financieras de los derechos y órganos constitucionales a través del gasto público.

Por su parte, el artículo 21.A.4 establece que “*la generalidad, la sustentabilidad, honradez, proporcionalidad, equidad, efectividad, austeridad, certidumbre, transparencia y rendición de cuentas, son los principios que rigen la hacienda pública*”.

Otra vez aquí se ve una concepción unitaria del derecho financiero y su sujeción a principios constitucionales comunes.

Hay un largo recorrido entre la Constitución de España de 1978 y la Constitución de la Ciudad de México de 2017. Es una historia constitucional sobre el gasto público justo y sobre la hacienda pública justa que está aún por narrar en todos sus detalles.

## **6. La obra del profesor Uckmar y las tres etapas de la doctrina financiera. La Teoría General de la Constitución Financiera como nuevo paradigma**

Intentaré en este último apartado ubicar la obra del profesor Uckmar sobre los principios comunes del derecho constitucional tributario en un esbozo de periodización de la historia de la doctrina financiera y tributaria, sugiriendo, además, cuál es a mi entender la mejor manera de comprender hoy nuestra disciplina.

Propongo como hipótesis que la historia de la doctrina financiera puede periodizarse en tres etapas fundamentales. Es una simplificación, claro está, pero útil para comprender su configuración histórica<sup>27</sup>.

El conocimiento específicamente jurídico sobre la actividad financiera del Estado se constituye a fines del siglo XIX y comienzos del siglo XX<sup>28</sup>. No es que él sea inexistente con anterioridad, pero forma parte de obras de diferente envergadura, donde confluyen saberes que hoy gozan de relativa autonomía, como la economía política, la teoría del Estado o la filosofía política. Digamos que son textos sujetos a lo que Kelsen denominaba sincretismo metodológico, que fueron dejando lugar a textos especializados<sup>29</sup>.

27 Cabe aclarar que siempre son posibles diferentes maneras de periodizar o de hacer cortes a fin de narrar la historia. Es ésta una propuesta que entiendo es fiel a los hechos y permite ordenar la historia de la doctrina financiera y tributaria de manera fructífera, pero, reitero, esta perspectiva no es excluyente de otras que puedan ensayarse. Me remito a las breves pero sugestivas reflexiones de MICHEL FOUCAULT en *Las palabras y las cosas. Una arqueología de las ciencias humanas*. Siglo XXI Editores. México. 1984, p. 5, capítulo III “Representar”, apartado 2 “El orden”.

28 Como señala FRANCK WASERMAN, aún en el último tercio del siglo XIX el carácter jurídico de las finanzas públicas no está bien establecido. Ver: *Les doctrines financières publiques en France au XIX<sup>e</sup> siècle. Emprunts économiques, empreinte juridique*. L.G.D.J. París. 2012.

29 A la vez que se constituye la doctrina jurídica en su especificidad, durante el siglo XIX se produce la formación de la sociología, estableciéndose así dos saberes independientes. Sobre la génesis histórica de

La configuración de una doctrina jurídica especializada requiere que estén dadas las condiciones para aislar, aunque sea artificialmente, el dato jurídico, de su contexto social y de su surgimiento histórico. Por eso en los inicios de toda doctrina jurídica hay un alto grado de formalismo, consecuencia al parecer inevitable para que se constituya un conocimiento jurídico especializado.

Los inicios de la doctrina jurídica financiera han sido magistralmente narrados por Renaud Bourget<sup>30</sup>. Un punto de origen clave está dado por la obra sobre el derecho presupuestario de Paul Laband de 1871, motivado por el conflicto presupuestario prusiano de 1862 a 1866<sup>31</sup>. De una forma paradójica, el conocimiento específicamente jurídico sobre las finanzas públicas tiene como primer objeto el presupuesto del Estado, no el tributo. Hay una anticipación de los estudios presupuestarios respecto de los tributarios. Decimos paradójica pues, como hemos visto en los apartados anteriores, en los procesos objetivos de creación del derecho positivo, las instituciones tributarias, así como su constitucionalización, son siempre cronológicamente previas a las que disciplinan jurídica y constitucionalmente el gasto público. Sin embargo, la doctrina especializada, con su grado singular de refinamiento técnico y formal, tuvo sus primeras expresiones con respecto al gasto público, al reflexionar sobre el presupuesto en cuanto técnica jurídica específica.

Por ende, para ir más allá de la doctrina presupuestaria, habrá que esperar a los escritos fundamentales de Gastón Jèze, al proyecto integrador de Myrbach-Rheynefeld, a la elaboración dogmática alemana vinculada a la codificación tributaria de 1919 y a las secuelas de la introducción del formalismo jurídico por parte de Orlando en Italia. Mientras germinaba esa revolución doctrinaria tributaria (que

---

la sociología como saber especializado, ver: WOLF LEPENIES, *Les trois cultures. Entre science et littérature l'avènement de la sociologie*, Éditions de la Maison des sciences de l'homme. París. 1990. MARC JOLY, *La revolution sociologique. De la naissance d'un régime de pensée scientifique à la crisis de la philosophie (XIX-XX siècle)*. Éditions la découverte. París. 2017. Justamente, Kelsen toma como un dato la separación entre doctrina jurídica y sociología, para desarrollar, luego, un esclarecimiento epistemológico del saber jurídico, tarea a la que se dedica a lo largo del siglo a través de la continua reelaboración de su teoría pura del derecho.

- 30 RENAUD BOURGET. *La science juridique et le droit financier et fiscal. Étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIX<sup>e</sup> et XX<sup>e</sup> siècles)*. Dalloz. París. 2012. El texto se inicia señalando que desde el siglo XVI hasta el amanecer de la primera guerra mundial, las obras de finanzas públicas examinaban los diferentes aspectos del fenómeno financiero desde una perspectiva estrictamente política y económica, que dejaba muy poco espacio al derecho (p. 3).
- 31 PAUL LABAND. *Derecho Presupuestario (Con un estudio preliminar de ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO)*. Tecnos. Madrid. 2012. Sobre la significación del derecho público alemán del siglo XIX, ver: WALTER WILHELM. *Metodología jurídica nel secolo XIX*. Giuffrè. Milán. 1974. MAURIZIO FIORAVANTI. *Giuristi e Costituzione politica nell'ottocento*. Giuffrè. Milán. 1979. JACKY HUMMEL. *Le constitutionnalisme allemand (1815-1918): le modèle allemand de la monarchie limitée*. Léviathan. París. 2002. OLIVIER JOUANJAN. *Une histoire de la pensée juridique en Allemagne (1800-1918)*. Léviathan. París. 2005. MICHAEL STOLLEIS. *Histoire du droit public en Allemagne. 1800-1914*. Dalloz. París. 2014. Sobre la incidencia del derecho público alemán en la configuración del derecho financiero y tributario ver: FRANCISCO ESCRIBANO. *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, texto ya citado.

ha llevado a hablar de una edad de oro de la disciplina), el derecho presupuestario ya había a su manera consolidado la disputa por la llamada “naturaleza jurídica” del presupuesto, con textos de Rudolf Gneist, Paul Laband o George Jellinek en el ámbito del derecho público alemán, debate que continuará en Italia, como puede verse en el texto de Vitagliano, y en Francia, con las reflexiones del propio Jèze, en textos ya referenciados<sup>32</sup>.

Estamos ante el período inicial del derecho financiero, con potentes construcciones jurídicas tanto respecto del tributo como del presupuesto. Que incluye, claro está, innumerables discusiones, metodológicas y sustantivas (véanse los debates sobre la autonomía del derecho tributario; sobre la causa de la imposición o sobre la visión integral de Benvenuto Grizzioti, suscitadas por el referido formalismo jurídico de gran parte de la doctrina de la época).

Si hay que destacar un elemento central del período él consiste en los intentos de establecer las específicas estructuras jurídicas (esto es: normativas) del presupuesto y del tributo. La teoría del presupuesto como ley formal (Paul Laband) y la teoría de la relación jurídico-tributaria (A. D. Giannini) son dos hitos que ejemplifican lo dicho<sup>33</sup>.

El segundo período se inicia a mediados del siglo XX y tiene como eje la puesta de resalto de las normas constitucionales referidas a las instituciones financieras.

Aquí, de forma diversa a lo sucedido en el período anterior, la doctrina tributaria precede a la presupuestaria. No sólo eso, a pesar de los importantísimos estudios presupuestarios, habrá una creciente producción científica referida al derecho tributario, quedando de esa forma la doctrina presupuestaria en una posición subordinada o marginal.

La obra que puede tomarse como ejemplo simbólico de este período es justamente el texto del profesor Uckmar sobre los principios comunes del derecho constitucional tributario, que aquí hemos tomado como hilo conductor de nuestras reflexiones. Como ya destacamos, Uckmar constata que en la mayoría de las constituciones modernas y contemporáneas hay normas referidas a los tributos. Luego, también verifica la semejanza entre dichas normas, manifestación de una cultura jurídico-política semejante.

La doctrina avanzó con profunda intensidad en el examen y la reconstrucción de los principios y normas constitucionales tributarias, dando así nacimiento a un fructífero derecho constitucional tributario. Estudios sobre la reserva de ley

32 RUDOLF GNEIST. GEORG JELLINEK. Legge e bilancio. Legge e decreto, Giuffrè, 1997.

33 Ejemplifican y no agotan, pues la riqueza doctrinaria del período es inmensa. De PAUL LABAND ver la obra antes citada y Le droit public de l'Empire allemand. Tome VI: les finances de l'Empire allemand. V. Giard & E. Briere. París. 1904. También: ACHILLE DONATO GIANNINI. Il rapporto giuridico d'imposta. Giuffrè. Milán. 1937; Istituzioni de Diritto Tributario. Giuffrè. Milán. 1956

y sus peripecias (decretos de necesidad, delegación legislativa, irretroactividad de la ley), sobre el principio de igualdad (y sus fenómenos concomitantes: la generalidad, la proporcionalidad, la progresividad, los debates sobre los privilegios o beneficios fiscales), sobre la capacidad contributiva (y su relación con la igualdad y con el mínimo vital exento), sobre la no confiscatoriedad (como límite a la discrecionalidad legislativa basado en la protección de los derechos) son algunas de las cuestiones profundizadas en este período.

Sin duda, no se trata de asuntos que nacieron de la noche a la mañana. Hay continuidades. Así, por ejemplo, puede verse lo relativo a la capacidad contributiva, concepto que suscitó enormes discusiones en la doctrina italiana de las primeras décadas del siglo XX. Pero lo que trae el nuevo período es el debate propiamente constitucional, suscitado, claro, por las nuevas constituciones, así la italiana de 1948, que consagran el principio en sus textos (por la influencia de aquellos debates doctrinarios).

Aclaremos desde ya. La doctrina tiene una doble historia. Por un lado, la historia interna de sus debates y controversias. Por otro, la historia externa, que señala las condiciones históricas y los acontecimientos que suscitan aquellas construcciones doctrinarias. Esos últimos acontecimientos son jurídicos, ciertamente (el dictado de un código fiscal, una reforma constitucional), pero también políticos (una crisis de gobierno), sociales, económicos o totales (como pueden ser los conflictos bélicos, un rasgo constante de la modernidad).

Hay una compleja dialéctica entre lo interno y lo externo. Una elaboración doctrinaria se hace en un contexto de discusiones jurídicas, sobre la base de conceptos y teorías heredados, que conforman la trama de conocimientos a partir de la cual cada uno elabora su posición. Pero también en un contexto político, social y económico, que no es ajeno al desarrollo mismo del conocimiento jurídico.

Ahora bien, esta preeminencia que la doctrina financiera de este segundo período otorga a las normas constitucionales no significa que los debates y problemáticas anteriores hayan caducado. Ellas continúan, transformándose de acuerdo al curso de los tiempos. Puede verse, como ejemplo, los desarrollos de la norma tributaria característicos de la doctrina latinoamericana, en particular brasileña, que reelabora de forma original las construcciones teóricas tributarias de las primeras décadas del siglo XX, a la luz, entre otras fuentes, de la teoría pura del derecho de Kelsen.

Una periodización, como la aquí ensayada, pone en primer plano las discontinuidades, para perfilar de la manera más nítida cada período, pero ello no implica cancelar las profundas continuidades que caracterizan a la doctrina financiera. Junto al juego de la historia interna y externa, hay que tener en cuenta la simultaneidad de las continuidades y discontinuidades.

El cambio de énfasis (pasaje de la construcción formal de las instituciones financieras a la puesta en primer plano de los principios constitucionales) también ocurre en el derecho presupuestario, pero de forma más lenta y, en algún sentido, más imperceptible. Quiero decir, el desarrollo de la doctrina constitucional tributaria es previo y más intenso que el de la doctrina constitucional presupuestaria. De ahí una diferencia con el primer período. En este, ambas disciplinas podían confluír en un unitario derecho financiero, más allá de las disputas metodológicas en torno a la autonomía de la disciplina. En este segundo período, dado el segundo plano de la doctrina constitucional presupuestaria, casi no tiene visibilidad la doctrina constitucional financiera en tanto estudio unitario de las normas constitucionales financieras, que incluya tanto lo tributario como lo presupuestario.

De ahí las ideas de bifurcación y de asimetría conceptual<sup>34</sup>.

Sin embargo, la doctrina constitucional presupuestaria ha tenido desarrollos significativos, fundamentalmente, y tal como destacamos en los apartados previos, a raíz del dictado de la Constitución española de 1978, cuyo texto coagula una profunda doctrina previa y que, luego de establecida, ha dado lugar a nuevos desarrollos doctrinarios, en muchos casos bajo el impulso de la actividad del Tribunal Constitucional, que contará entre sus miembros al propio Rodríguez Bereijo.

El principio de reserva de ley presupuestaria, sus características y vicisitudes; la modificación de la ley de presupuesto durante su ejecución por parte de los poderes ejecutivos; la posibilidad de modificar tributos (o de incluir otro tipo de cláusulas) a través del texto de la ley de presupuesto; la incidencia de la ley de presupuesto en la ejecución de sentencias que condenan al Estado a dar sumas de dinero; la cuestión de la temporalidad de la ley (anualidad, pluri-anualidad); los modelos de control presupuestario, son algunas de las cuestiones centrales debatidas.

Este segundo período alcanza su mayor grado de desarrollo a través de los que podemos llamar la *constitucionalización* de las instituciones financieras, en el sentido específico de la expresión que a continuación expongo.

El profesor Uckmar inicia su Introducción a los *Principios...* con una referencia de Pellegino Rossi, para quien cada rama del derecho tiene sus "*tetes de chapitre*" en el ordenamiento constitucional<sup>35</sup>. Aquí está en germen la siguiente

34 Conceptualizamos la relación entre tributos y gasto público en términos de *asimetría conceptual* en varios trabajos que confluieron en *Derecho Financiero*, ya citado. La misma expresión utiliza JULIEN VALLS en *Le contrôle des normes législatives financières par les cours constitutionnelles espagnole et française*. L.G.D.J. París. 2002.

35 Esta misma idea de Pellegrino Rossi ya había sido receptada en la doctrina jurídica argentina por JUAN BAUTISTA ALBERDI en sus Bases y punto de partida para la organización política de la República Argentina (1886), p. 458: "Los artículos de la Constitución, decía Rossi, son como cabezas de capítulos del derecho administrativo". Un gesto semejante puede verse más recientemente en LUIS SÁNCHEZ SERRANO. *Tratado de derecho financiero y tributario constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 94. Señalé estas referencias en HORACIO CORTI. *Derecho Constitucional Presupuestario*. 2007., p. 8, nota 15.

idea: el núcleo de cada institución jurídica (del procedimiento administrativo a la familia, del mercado a la categoría de persona) es de carácter constitucional. De esta forma el núcleo de cada doctrina jurídica (la doctrina administrativa, civil o laboral) está enraizada en un pensamiento de carácter constitucional.

Las constituciones, a través de un proceso histórico, positivizan los principios más generales que están en la base de las reglas que constituyen cada rama del derecho. Dichos principios, que por ejemplo estaban presupuestos por las codificaciones civiles del siglo XIX y que remitían a una esfera extra-jurídica, hoy son la materia prima de los textos constitucionales<sup>36</sup>. Esto impactará en las respectivas doctrinas que reelaborarán cada uno de sus instituciones y categorías en términos constitucionales.

Este es uno de los significados posibles de la idea polisémica de *constitucionalización*<sup>37</sup>. Se ve la diferencia de significado con el concepto, tal como es utilizado en los primeros apartados de este ensayo. Allí, *constitucionalización* significa la incorporación de un regla, principio o institución al derecho constitucional. Sirve para narrar la historia de la incorporación a los textos constitucionales de principios formales (legalidad) o sustanciales (criterios materiales de justicia). Aquí, en cambio, *constitucionalización* se refiere a la reconfiguración de las instituciones jurídicas como consecuencia, para emplear el léxico de Guastini, del carácter invasivo del pensamiento constitucional. Las constituciones invaden cada rincón del ordenamiento jurídico. Y cambia, paralelamente, la forma de hacer doctrina jurídica, pues las doctrinas jurídicas particulares, así el derecho financiero y tributario, albergan a la doctrina constitucional en su propia interioridad conceptual.

De ahí el surgimiento de estudios que exponen, por ejemplo, el concepto constitucional de tributo<sup>38</sup>.

Obsérvese la diferencia. Los primeros estudios constitucionales exponen los principios constitucionales que afectan externamente a las instituciones financieras. El derecho constitucional financiero desarrolla así un conocimiento sobre principios que se encuentran ubicados en un nivel normativo superior al de los institutos financieros particulares. Y la clave de estos estudios es hacer

36 Desarrollé algunos aspectos de las relaciones entre códigos y constituciones en HORACIO CORTI. "La verdad en la doctrina constitucional" en "Derecho y Verdad III. Concepciones", coordinación de GERMÁN SUCAR y JORGE CERDIO HERNÁN. Tirant Lo Blanch (en prensa).

37 El auge actual del difuso concepto de *constitucionalización* tiene uno de sus puntos de partida, muy probablemente no intencional, en un ensayo de RICARDO GUASTINI. "La constitucionalización del ordenamiento jurídico: el caso italiano" en "Neoconstitucionalismo(s)", coordinación de Miguel Carbonell. Trotta. Madrid. 2005. Allí señala que "*por constitucionalización del ordenamiento jurídico propongo entender un proceso de transformación de un ordenamiento al término del cual resulta totalmente 'impregnado' por las normas constitucionales. Un ordenamiento jurídico constitucionalizado se caracteriza por una Constitución extremadamente invasora, entrometida (pervasiva, invadente), capaz de condicionar tanto la legislación como la jurisprudencia y el estilo doctrinal, la acción de los actores políticos, así como las relaciones sociales*".

38 Ver: CÉSAR GARCÍA NOVOA, El concepto de tributo. Marcial Pons. Buenos Aires. 2012.

comparaciones entre el nivel constitucional y el infra-constitucional. Al desarrollarse este segundo período de la doctrina financiera, el derecho constitucional ha penetrado en la intimidad de cada institución, hasta convertirse en su núcleo. No se trata sólo de contrastar, por ejemplo, la legislación tributaria desde la óptica de la Constitución, sino de pensar el tributo a partir de sus rasgos medulares constitucionales.

Indudablemente, este no es un rasgo exclusivo de la doctrina financiera, sino un fenómeno científico más dilatado, que abarca la totalidad de las doctrinas jurídicas que teorizan cada rama o parcela del ordenamiento jurídico positivo.

Ahora bien, llegado a este desarrollo de la doctrina jurídica, que tiene en los *Principios...* de Uckmar un texto fundacional, considero que es preciso dar un paso de más. Es decir, están dadas las condiciones intelectuales para pasar a una tercera etapa de la doctrina jurídico-financiera.

Considero que hoy somos protagonistas de un tercer período doctrinario, signado por una Teoría General de la Constitución Financiera.

¿Cuál es la clave del período? Para decirlo en una fórmula sintética: se trata de poner de manifiesto el rol clave que la hacienda pública tiene al interior de la arquitectura de las constituciones.

En algún sentido el giro propuesto consiste en poner en primer plano una observación realizada por Laband al inicio mismo de su texto fundador sobre el derecho presupuestario de 1871. Allí decía que es una afirmación muchas veces reiterada *“que el derecho presupuestario constituye la piedra angular y el fundamento de todos los derechos de la representación popular y ocupa la parte central del derecho constitucional”*. Claro, luego señalaba Laband que ello implicó ubicar al derecho presupuestario en el centro de los debates políticos, exaltación política (tal es la expresión utilizada) a la que juzgaba perniciosa para el conocimiento jurídico desapasionado y objetivo.

Hoy se trata de tomar en serio la idea fuerza de que el derecho financiero es una “piedra angular” del derecho constitucional. Es decir, él es una parte central de la arquitectura del Estado social y democrático de Derecho contemporáneo.

La doctrina constitucional en general entiende que hay dos aspectos fundamentales de las constituciones: las declaraciones de derechos y la organización del poder. Los llamados aspectos dogmático y orgánico de las constituciones. La Teoría General aquí aludida viene a decir, en cambio, que hay tres momentos claves de las constituciones: las declaraciones de derechos, la organización del poder y la Constitución Financiera.

¿Qué hace la Constitución Financiera? Se trata del subsistema de las constituciones que dispone cómo se deben financiar los derechos y la organización del poder.

El paso de más que hay que dar consiste, así, en explicitar el lugar conceptual que le corresponde al derecho financiero y tributario en el interior de la lógica constitucional.

No sólo en las constituciones hay disposiciones tributarias o presupuestarias, cuestión que podría calificarse de accidental. Las instituciones financieras son centrales en la arquitectura constitucional del Estado de Derecho. Esto significa que las instituciones financieras son piezas esenciales de las constituciones contemporáneas.

Para decirlo con brevedad: junto a las declaraciones de derechos y a la organización del poder del Estado hay que computar la *centralidad constitucional* del financiamiento de esos derechos y de esa organización.

Derechos, organización del poder y financiamiento son tres piezas claves e interconectadas del derecho constitucional contemporáneo.

La doctrina constitucional tiende, de forma idealista, a centrarse fundamentalmente en los derechos y en la organización. Considera, claro, las instituciones financieras, pero sin darle el lugar conceptual que merecen al interior de la arquitectura de las Constituciones. ¡Como si uno pudiera hablar sensatamente de una institución sin reflexionar cómo ella se financia!

Tal como intento desarrollar en diversos trabajos, uno de los aspectos centrales de las constituciones contemporáneas es la presencia de una Constitución Financiera. Se trata, como señalé, del subsistema de las constituciones que establece cómo estas se financian. Allí se estructuran las condiciones materiales de las instituciones constitucionales<sup>39</sup>.

La Constitución financiera, a su vez, se sustenta en una Teoría de la Justicia Financiera, que es un aspecto de la Teoría de la Justicia que subyace, de forma general, a las constituciones<sup>40</sup>.

Ciertamente, esta idea de una Constitución Financiera ya estaba presente en el pensamiento político del siglo XIX. La obra de Alberdi, en la literatura argentina,

39 El desarrollo de esta visión está plasmado en dos libros. Primero y de forma exploratoria en Derecho Financiero (1997). Luego, con mayor sistematicidad, en Derecho Constitucional Presupuestario (2007). Con posterioridad la profundización de estas investigaciones la plasmé en una serie de ensayos. Entre ellos: a) "Ley de Presupuesto y Derechos Fundamentales: los fundamentos de un nuevo paradigma jurídico-financiero" en "El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado" dirección de Horacio Corti. 2010, b) "Nuevos horizontes constitucionales del derecho presupuestario en el mundo global" en "Derecho Financiero y Derecho Tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo", edición de Marco Albán Zambonino, Eddy de la Guerra Zuñiga y Gabriel Galán Melo. Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Quito. 2017; c) "Plurales procesos históricos y un problema global: ley de presupuesto y derechos humanos" en "Derechos humanos y restricciones financieras", Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Año 7, nro. 11. 2017; d) voz "Constitución Financiera" incluida en el Diccionario Analítico de Derechos Humanos e Integración Jurídica, nueva edición coordinada por Mario Álvarez Ledesma y Roberto Cippitani (en prensa).

40 Ver: HORACIO CORTI. La controversia sobre la hospitalidad: interpretación de la Constitución y Narraciones políticas sobre la justicia. En la revista Revista Aequitas nro. 2. Año II. 2008. Publicación de la Facultad de Ciencias Jurídicas. Universidad del Salvador. Argentina.

está ahí para demostrarlo. Pero la doctrina jurídica no sacó todas las consecuencias de ello. Tampoco se construyó sobre tales ideas, que quedaron de alguna manera en suspenso. Habrá que esperar hasta finales del siglo XX para que ellas fructifiquen y den lugar a una renovación tanto de los estudios jurídicos constitucionales como financieros.

Una forma elocuente de apreciar el pasaje del segundo período doctrinario al tercero consiste en advertir el cambio de significado de la propia expresión *Constitución Financiera*. El término *Finanzverfassung* cobra relevancia en el derecho constitucional alemán para referirse a las cláusulas financieras contenidas en la Ley Fundamental de Bonn de 1949, en particular las referidas a la regulación de las finanzas entre diferentes niveles de gobierno, dada la forma federal allí establecida<sup>41</sup>. Es decir, hace referencia, por extensión, al conjunto de disposiciones financieras contenidas en una Constitución.

Ese significado se expandió en el derecho comparado. Así, por ejemplo, puede verse, en el ámbito doctrinario francés, el uso de la expresión *bloc de constitutionnalité des finances publiques*, con una significación análoga. Tal como señala Loïc Philip, “*los fundamentos constitucionales de las finanzas públicas son el conjunto de principios y de reglas de valor constitucional aplicable al régimen financiero de las diferentes personas y organismos públicos. Se trata de normas ubicadas en la cima de la jerarquía y cuyo respeto se impone a las autoridades públicas: a la administración, al gobierno y al Parlamento, esencialmente en la preparación y la adopción de los textos legislativos (en particular las leyes de finanzas y las medidas fiscales). Si las disposiciones legislativas desconocen esos principios y reglas, que forman el bloque de constitucionalidad de las finanzas públicas, ellas pueden ser acusadas de inconstitucionalidad, lo que impediría su entrada en vigor*”<sup>42</sup>.

Comparemos las anteriores referencias con la siguiente, de un reciente texto de Álvaro Rodríguez Bereijo, donde ya está en juego un cambio de paradigma doctrinario: “*La Constitución financiera o Constitución fiscal es una pieza de primordial relevancia en la arquitectura constitucional, pues los fines del Estado social de Derecho se realizan, en gran medida, mediante la actividad financiera del Estado y requieren una cierta predisposición de su Hacienda*”<sup>43</sup>.

41 Ver: ÁNGELES GARCÍA FRÍAS. La financiación de los Länder. Revista catalana de dret públic. Núm. 32. 2006. P. 234. JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA. Hacienda Pública y autonomía en la Ley Fundamental de Bonn, Civitas. Revista de Derecho Financiero núm. 13. 1978. PERFECTO YEBRA MARTUL-ORTEGA. Constitución Financiera Española. Veinticinco años, texto ya citado, p. 65.

42 LOÏC PHILIP, Les fondaments constitutionnels des finances publiques, *Económica*. 1995. P. 5 y Droit fiscal constitutionnel. 1990.

43 ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO. “Constitución económica y Constitución fiscal” en “Reforma constitucional y estabilidad presupuestaria”, dirección de Diego López Garrido y María Luz Martínez Alarcón. 2013. Pág. 101. Ver también: ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO, La constitución fiscal de España. 2015.

En la cita de Loïc Philip se alude a un conjunto de normas de rango constitucional. En la de Álvaro Rodríguez Bereijo a una pieza que juega un rol significativo en la arquitectura de una Constitución.

Vemos el camino recorrido. La doctrina financiera de la segunda etapa identifica y reconstruye los principios constitucionales financieros. Al final de su recorrido se reformulan las categorías financieras desde su núcleo constitucional. Ahora, dando un paso más, las instituciones financieras confluyen en una Constitución Financiera en cuanto pieza clave del funcionamiento interno de las constituciones.

Este enfoque implica cambios de perspectiva tanto para el derecho financiero como para el derecho constitucional.

Es desde esta óptica que pueden efectuarse los abordajes más fructíferos sobre las problemáticas actuales (y urgentes) del derecho financiero, así el auge de la constitucionalización de las reglas fiscales (*fiscal rules*) en el derecho europeo y latinoamericano y su comprensión a la luz de los valores del Estado social de Derecho; el desmembramiento de las potestades financieras en el derecho europeo en diferentes niveles jurídicos, que reducen los márgenes de maniobra de los Estados nacionales para realizar sus políticas y hacer frente a las crisis, cada vez más profundas; los efectos financieros de la fragmentación del derecho internacional (con los desarrollos simultáneos, y en apariencia contrapuestos, del derecho internacional de los derechos humanos por un lado, y el derecho internacional económico por otro); la complejidad hoy multiplicada de las finanzas de múltiples niveles de gobierno, tanto en Estados federales como unitarios; la incidencia de las políticas de austeridad, hoy a la orden del día y sin distinción de lugar geográfico, que se basan en lo esencial en recortar gastos sociales; la competencia tributaria entre los Estados ante el avance del poder global de las empresas transnacionales; o la compleja relación entre la financiación de la Constitución y la Constitución Económica.

Y es también desde esta perspectiva que pueden desarrollarse todas las potencialidades del derecho constitucional presupuestario y la idea, que viene lenta pero poderosamente desarrollándose desde hace varias décadas, de un gasto público justo, en el marco de una Hacienda Pública justa. Porque se trata, finalmente, de asumir todos los conocimientos forjados desde el inicio de la doctrina jurídica financiera desde el siglo XIX, transfigurados a la luz de una lógica constitucional que los engloba y les da un renovado sentido.

En síntesis, considero que la mejor forma de comprender hoy el derecho financiero y tributario es a través de una Teoría General de la Constitución Financiera. Las instituciones financieras conforman un sistema que tiene su lógica al interior del pensamiento constitucional. Digamos: no puede comprenderse una Constitución contemporánea sin pasar por su Constitución Financiera. Y, a la vez, no pueden enfocarse las instituciones financieras sin considerarlas como partes

de una Constitución Financiera, cuya lógica de funcionamiento surge de la propia Constitución.

Ambas comprensiones, en fin, requiere hacer explícita la Teoría de la Justicia que entendemos subyace a nuestras constituciones. O de forma más precisa: el campo polémico en el cual las teorías de la Justicia se enfrentan para aprehender el significado de los textos constitucionales.

## Bibliografía

ACHILLE DONATO GIANNINI:

- Il rapporto giuridico d'imposta. Giuffré. Milán. 1937;
- Istituzioni de Diritto Tributario. Giuffré. Milán. 1956

ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO (Director). Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de cátedra. Thomson Reuters. Valladolid. 2014.

ÁNGEL LUIS ANTONAYA SUJA. Criterios rectores de aplicación del gasto público. En la Revista La hacienda pública en la Constitución española, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios fiscales. 1979.

ÁNGELES GARCÍA FRÍAS. La financiación de los Länder. Revista catalana de dret públic. Núm. 32. 2006.

ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO:

- "Constitución económica y Constitución fiscal" en "Reforma constitucional y estabilidad presupuestaria", dirección de Diego López Garrido y María Luz Martínez Alarcón. 2013.
- "Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución", en Estudios sobre el Proyecto de Constitución. 1978.
- El deber de contribuir como deber constitucional: su significado jurídico. En la Revista número 125 Española de Derecho Financiero. Civitas. 2005.
- Introducción al estudio del derecho financiero. Ministerio de Hacienda. Madrid. 1976.
- La constitución fiscal de España. 2015.

ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. "Ley de presupuestos e inconstitucionalidad". En la Revista número 25 Española de Derecho Financiero. Civitas. Madrid. 1980.

CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA. Los presupuestos en la Constitución. Diario El País. 4 de enero de 1978.

CÉSAR GARCÍA NOVOA:

- Constitución y principios presupuestarios en el libro El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado, dirección de HORACIO CORTI. Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. 2010.
- El concepto de tributo. Marcial Pons. Buenos Aires. 2012.

CÉSAR GARCÍA NOVOA y CATALINA HOYOS JIMÉNEZ. El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI. Marcial Pons. Madrid/Buenos Aires. 2008.

CRISTIAN BILLARDI. Los derechos del hombre y su tutela jurídica en el derecho tributario y financiero, tesis defendida en la Università degli Studi di Palermo (en prensa).

- CRISTINA PAUNER CHULVI. El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid. 2001.
- ESTEBAN LÓPEZ ESCOBAR FERNÁNDEZ. Los orígenes del derecho presupuestario español. Instituto de Estudios Administrativos. Madrid. 1971.
- EUGENIO SIMÓN ACOSTA. El derecho financiero y la ciencia jurídica. Real Colegio de España de Bolonia. Bolonia. 1985.
- EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA. Introducción al derecho presupuestario. Concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1973.
- FERNANDO PÉREZ ROYO. Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Civitas. Pamplona. 2015.
- FERNANDO SAINZ DE BUJANDA. Sistema de Derecho Financiero I. vol. Primero. 1977 y I, vol. Segundo. Universidad Complutense de Madrid. Madrid. 1985.
- FRANCISCO ESCRIBANO. La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales. Civitas. Madrid. 1988.
- FRANCK WASERMAN. Les doctrines financières publiques en France au XIX<sup>e</sup> siècle. Emprunts économiques, empreinte juridique. L.G.D.J. Paris. 2012.
- GABRIEL CASADO OLLERO, “La Constitución y el derecho financiero: la constitucionalización de la justicia en el gasto público” en el libro “El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado”, dirección de Horacio Corti. Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. 2010.
- GAETANO VITAGLIANO, Il contenuto giuridico della legge del bilancio, Officine Poligrafiche Italiane, Roma. 1910.
- GASTÓN JÈZE. Traité de science des finances. Le Budget. V. Giard et E. Brière. Paris. 1910.
- GERMÁN ORÓN MORATAL. La configuración constitucional del gasto público. Tecnos. 1995.
- HORACIO CORTI:
- Derecho constitucional presupuestario. Lexis Nexis. Buenos Aires. 2007.
  - Derecho financiero. Abeledo Perrot. Buenos Aires. 1997.
  - Fundamental Rights and Financial Constraints: Four aspects of the budgetary issue en Ragion Pratica nro. 49 Crisi economica, politiche pubbliche e diritti fondamentali. Il Mulino. Bologna. 2017.
  - La controversia sobre la hospitalidad: interpretación de la Constitución y Narraciones políticas sobre la justicia. En la revista Revista Aequitas número 2. Año II. 2008. Publicación de la Facultad de Ciencias Jurídicas. Universidad del Salvador. Argentina.
  - Las restricciones presupuestarias en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia Argentina. Revista Jurídica de los Derechos Sociales. Vol.7, nro. 1. Lex Social. Buenos Aires. 2017.
  - “Ley de presupuesto y Derechos Fundamentales: los fundamentos de un nuevo paradigma jurídico-financiero” en HORACIO CORTI (director), El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado. 2010.
  - “Nuevos horizontes constitucionales del derecho presupuestario en el mundo global”, en MARCO ALBÁN ZAMBONINO - EDDY DE LA GUERRA ZÚÑIGA - GABRIEL GALÁN

- MELO (editores), Derecho Financiero y Derecho Tributario: ensayos en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo. Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Quito. 2017.
- Plurales procesos históricos y un problema global: ley de presupuesto y derechos humanos en la Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires "Derechos humanos y restricciones financieras", Año 7. Nro. 11, 2017.
- IGNACIO BAYÓN MARINE. Aprobación y control de los gastos públicos. Ministerio de Hacienda de España. Madrid. 1976.
- ISAAC MERINO JARA (Director). Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Tecnos. Madrid. 2015.
- JACKY HUMMEL. Le constitutionnalisme allemand (1815-1918): le modèle allemand de la monarchie limitée. Léviathan. París. 2002.
- JOSÉ CASALTA NABAIS. O deber fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Almedina. 2009.
- JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA:
- Curso de Derecho Financiero Español. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1975.
- Hacienda Pública y autonomía en la Ley Fundamental de Bonn, Civitas. Revista de Derecho Financiero núm. 13. 1978.
- JOSÉ OSVALDO CASÁS. Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria. Ad Hoc. Buenos Aires. 2002.
- JUAN BAUTISTA ALBERDI. Bases y punto de partida para la organización política de la República Argentina. Imprenta La Tribuna Nacional. Buenos Aires. 1886.
- JUAN JOSÉ BAYONA DE PEROGORDO:
- El procedimiento de gasto público y su control. En la Revista número 13 Presupuesto y Gasto Público. 1982.
- Notas para la construcción de un derecho de los gastos públicos. En la Revista Presupuesto y Gasto Público n° 2. 1979.
- JUAN MARTÍN QUERALT. La Constitución española y el Derecho financiero. En la revista número 63 de la Revista Hacienda Pública Española. 1980.
- JUAN M. QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, GABRIEL CASADO OLLERO y JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ. Curso de Derecho financiero y tributario. Tecnos. Madrid. 2003.
- JUAN J. ZORNOZA PÉREZ:
- El equitativo reparto del gasto público y lo derechos económicos y sociales. En la Revista Hacienda Pública Español. 1988.
- Hacienda pública, gasto público y derechos económicos y sociales. En la Revista número 10 Derecho del Estado. 2001.
- JULIEN VALLS. Le contrôle des normes législatives financières par les cours constitutionnelles espagnole et française. L.G.D.J. París. 2002.
- LOÏC PHILIP, Les fondaments constitutionnels des finances publiques, *Económica*. 1995. P. 5 y *Droit fiscal constitutionnel*. 1990.
- LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO:

- Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Thomson Reuters. Pamplona. 2011.
  - El esquema constitucional de la hacienda de las administraciones públicas españolas. En la revista número 59 Hacienda Pública Española. 1979
  - “Los principios constitucional–financieros en el nuevo orden jurídico” en “La Constitución Española y las fuentes del derecho”. Instituto de Estudios Fiscales. Volumen I. Madrid. 1979.
- LUIS SÁNCHEZ SERRANO. Tratado de derecho financiero y tributario constitucional. Marcial Pons. Madrid. 1997.
- MARC JOLY, La revolution sociologique. De la naissance d'un régime de pensée scientifique à la crisis de la philosophie (XIX-XX siècle). Éditions la découverte. París. 2017
- MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ. Ordenamiento tributario español. Civitas. Madrid. 1968.
- MAURIZIO FIORAVANTI. Giuristi e Costituzione política nell'ottocento. Giuffré. Milán. 1979.
- MICHAEL STOLLEIS. Histoire du droit public en Allemagne. 1800-1914. Dalloz. París. 2014.
- MICHEL FOUCAULT. Las palabras y las cosas. Una arqueología de las ciencias humanas. Siglo XXI Editores. México. 1984
- MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA y GRACIA MARÍA LUCHENA MOZO (Directores). Derecho financiero y tributario. Parte general. Atelier. Barcelona. 2015.
- MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO:
- Ley de Presupuesto y Constitución. Trotta. Madrid. 1998.
  - Manual de derecho presupuestario. Colex. Madrid. 1992.
- MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO, LEONARDO GARCÍA DE LA MORA y JOSÉ ALMUDÍ CID. Lecciones de Derecho Financiero y Tributario. Iustel. Madrid. 2016.
- OLIVIER JOUANJAN. Une histoire de la pensée juridique en Allemagne (1800-1918). Léviathan. París. 2005.
- PAUL LABAND:
- Derecho Presupuestario (Con un estudio preliminar de ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO). Tecnos. Madrid. 2012.
  - Le droit public de l'Empire allemand. Tome VI: les finances de l'Empire allemand. V. Giard & E. Briere. París. 1904.
- PERFECTO YEBRA (coordinador). Manual de derecho presupuestario. Granada. Comares. 2001.
- PERFECTO YEBRA MARTUL-ORTEGA. Constitución Financiera española. Veinticinco años. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2004.
- RAFAEL CALVO ORTEGA y JUAN CALVO VÉRGEZ. Curso de Derecho Financiero. Civitas. Pamplona. 2017
- RAMÓN FALCÓN Y TELLA. Derecho Financiero y Tributario (Parte general). Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. Madrid. 2015.
- RENAUD BOURGET. La science juridique et le droit financier et fiscal. Dalloz. Paris. 2012.

RICARDO GUASTINI. "La constitucionalización del ordenamiento jurídico: el caso italiano" en "Neoconstitucionalismo(s)", coordinación de Miguel Carbonell. Trotta. Madrid. 2005.

RUDOLF GNEIST. GEORG JELLINEK. Legge e bilancio. Legge e decreto, Giuffrè, 1997.

VÍCTOR UCKMAR. Principios comunes del derecho constitucional tributario. Temis. Bogotá. 2002.

VIOLETA RUIZ ALMENDRAL y JUAN ZORNOZA PÉREZ. "Constitución económica y hacienda pública", en el libro "La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después" coordinación de MIGUEL ÁNGEL RAMIRO AVILÉS y GREGORIO PECES-BARBA. Marcial Pons. Madrid. 2004.

WALTER WILHELM. Metodologia giuridica nel secolo XIX. Giuffrè. Milán. 1974.

WOLF LEPENIES. Les trois cultures. Entre science et littérature l'avènement de la sociologie, Éditions de la Maison des sciences de l'homme. París. 1990.