

INGRESOS PÚBLICOS Y TRIBUTOS DURANTE LA PANDEMIA

Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN*

Resumen

La pandemia provocada por la COVID-19 ha impulsado el proceso que se estaba viviendo en relación a la actividad financiera del Estado como actividad de ordenación de los ingresos y de los gastos. La estructura constitucional y legal de la actividad financiera del Estado dirigida a obtener ingresos para destinarlos al gasto, contaba con unos contornos tan clásicos como precisos. Sin embargo, entre el agotamiento del sistema tributario y –ahora– las nuevas e importantes fuentes de financiación procedentes de la Unión Europea (Next Generation EU) que alumbran nuevas fuentes de ingresos pero para atender de forma condicionada políticas de gasto concretas, obliga a reflexionar, no solo sobre la alteración de la actual configuración de la actividad financiera del Estado, sino también sobre cómo y quién determina el cuadro de recursos, su cuantía y las políticas de gasto que deben atenderse con tales ingresos.

Palabras clave

Actividad financiera, ingresos y gastos del Estado, sistema tributario, financiación de gastos por la UE, Next Generation EU.

Abstract

The pandemic caused by the COVID-19 has boosted public finance, both from the point of view of spending and revenue. Before this new world crisis, the constitutional and legal structure of public finance had a classic and accurate profile. Exhaustion of revenue based on taxes and the emergence of new funding sources from the European Union –linked to the funding of certain expenditures– deserve the reflection on how and who should determine the revenue sources, its amount, and spending policy.

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid (juan.arrieta@uam.es).

Keywords

Public finance, public expenditure, revenue, tax system, funding from the EU, Next Generation EU.

SUMARIO: I. La constitución financiera y la actividad financiera del Estado. II. La primacía de los tributos frente a otras fuentes de financiación. 1. La financiación del gasto público a través de fondos y créditos de la Unión Europea. 2. La actividad financiera y los fondos y créditos de la Unión Europea: su posición en el cuadro de recursos. Bibliografía.

I. LA CONSTITUCIÓN FINANCIERA Y LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

LA actividad financiera del Estado, en tanto actividad dirigida a obtener ingresos (públicos) con los que financiar los gastos (públicos), ha constituido la esencia del Derecho financiero. Esta rama del ordenamiento jurídico ha hundido sus raíces en la fundamentación de un orden jurídico y constitucional que permita establecer un sistema de ingresos públicos (sobre todo a través de un sistema de ingresos tributarios) con los que satisfacer las necesidades públicas. No en vano, el artículo 31 de la Constitución española (CE) exige esa contribución al sostenimiento de los gastos públicos a través de un sistema de ingresos públicos («mediante un sistema tributario justo»).

Tradicionalmente, esta congénita conexión entre ingresos y gastos permitió definir a la actividad financiera (y, por ende, al Derecho financiero) como una actividad esencialmente instrumental. La actividad financiera, unitariamente considerada, es una actividad instrumental «externa» que hace relación a los servicios públicos, fines estatales y necesidades colectivas de una comunidad política. La actividad financiera, considerada en su enfoque «interno», es una actividad basada en dos factores, el ingreso y el gasto, unidos igualmente entre sí por un nexo teleológico, lo cual implica una estructura interna de carácter instrumental en dicha actividad. Por ello se decía que el Derecho financiero es «la regulación jurídica de la actividad de financiación de los gastos públicos a través de ingresos de la misma naturaleza» (1).

(1) RAMALLO MASSANET, J., «Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho financiero entre L. Trotañas y F. Geny», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, vol. XVII, núm. 46, Madrid, 1973, pp. 7 ss. También en *Memoria sobre el concepto, método y fuentes presentada a la oposición a las Agregaciones de Derecho Financiero y Tributario de las Universidades de Valladolid, Valencia y Granada en septiembre de 1976*, Madrid, 1976, p. 251.

Sin perjuicio de que ese carácter medial o instrumental se ha ido paulatinamente relativizando, ya que se entiende que la actividad financiera no es exclusivamente instrumental al cohabitar con otras finalidades esenciales como la de redistribución, equilibrio, desarrollo, etc. desde las que puede considerarse una actividad final (2), sin perjuicio –decíamos– de esta doctrina revisionista, lo cierto es que persiste una conexión instrumental, no ya en el plano lógico, sino también en el plano jurídico, entre los ingresos y los gastos públicos; conexión que se refleja en la unión entre los tributos y el deber general, sancionado por la Constitución, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad contributiva. Y esta conexión, que se expresa en la institución del Presupuesto, demuestra la unidad del fenómeno financiero y la imposibilidad de escindir su contenido intentando –como a veces se pretende– limitar la realidad jurídica financiera solamente a los ingresos públicos o, incluso, a los impuestos (3).

En esta tradición, nuestro sistema de «ingresos públicos» se ha sustentado fundamentalmente a través de los ingresos tributarios (a través del sistema tributario), y particularmente dentro del conjunto de tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), del primero de ellos, de los impuestos. Por ejemplo, en el presente ejercicio 2021, el 86.89 % de los ingresos totales se prevé que provengan de ingresos tributarios y el 13,11 % de ingresos no tributarios (4). Por lo que se refiere al «gasto público», éste se ha albergado en la institución del presupuesto en tanto documento en el que se establecen legalmente las prioridades y asignaciones de gasto. La difundida creencia de que el gasto público responde en sus últimas motivaciones a decisiones de orden puramente político, esto es, que la asignación del gasto público a los distintos fines del Estado obedece en último término a criterios puramente políticos, ha impedido un desarrollo adecuado sobre la existencia de unos criterios materiales de justicia que presidan su realización.

Pero lo relevante y destacable a efectos de nuestro estudio es que esa tradición en la ordenación de los «ingresos» y «gastos» ha sufrido una importante evolución en los últimos años desdibujando –incluso transformando– ambas estructuras o vertientes de la actividad financiera –la de los ingresos y la de los gastos– que contaban con unos contornos tan clásicos como precisos. Una progresiva evolución que se ha visto fuertemente impulsada con ocasión de la pandemia provocada por la COVID-19 y declarada como tal por la Organización Mundial de la Salud el 11 de marzo de 2020. El impacto inmediato de la pandemia en la sociedad y en la economía, afectando, tanto y en primer lugar a la salud y bienestar de los ciudadanos, como a la actividad productiva y comercial de los estados, ha determinado que la prioridad de los estados –salvada, por supuesto, la sanitaria– consista en minimizar el impacto social y económico, así como lograr los «recursos financieros»

(2) En este sentido, Álvaro Rodríguez Bereijo advertía que «la profunda transformación en la evolución del Estado (...) ha determinado consiguientemente una ampliación de la definición de la actividad financiera, desde el punto de vista de su nota característica de instrumentalidad, como actividad de redistribución de bienes» (RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, p. 48).

(3) Cfr., RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, ob. cit., p. 72.

(4) Datos extraídos de la Presentación de los Presupuestos Generales del Estado para 2021 y aprobados por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021. Cfr., <https://www.funcas.es/articulos/los-presupuestos-del-estado-de-2021-una-valoracion/>

necesarios para atender los «gastos» o «necesidades sociales» y para que la actividad económica se recupere tan pronto como la situación sanitaria mejore. En definitiva, nuevos –extraordinarios y urgentes– ingresos o nuevas fuentes de financiación de recursos, para atender nuevos gastos o nuevas necesidades públicas; algunos de los nuevos recursos responderán a dicha finalidad o carácter instrumental (por ejemplo, los ingresos que sirvan para atender gasto sanitario, subsidios por desempleo, etc.) y otros tendrán claramente un carácter final (subvenciones y ayudas para la reactivación de la economía).

En este contexto, en España ha existido una elevada producción normativa, un desmedido número de normas y medidas de carácter financiero (relativas a los ingresos y los gastos) cuyo objetivo principal ha estado marcado por la necesidad de paliar las consecuencias financieras, económicas y sociales provocadas por dicha crisis. Tales normas adoptan medidas de muy diversa índole; aplazamientos del pago de impuestos o de deudas tributarias, aplazamientos para presentar declaraciones y autoliquidaciones, suspensiones en la tramitación de procedimientos tributarios y cese del cómputo de los plazos de caducidad y prescripción, introducción de nuevos supuesto de exención en gravámenes, especialidades en el ámbito aduanero, aprobación de suplementos de créditos y créditos extraordinarios, modificaciones sobre la regla del gasto y del superávit, etc. (5).

Pero junto a esta llamada «legislación de urgencia», existen otras que son las que interesan en este trabajo, y que están impulsando la mencionada transformación del esquema tradicional de la actividad financiera al «alterar» o «reordenar» las fuentes clásicas de ingresos públicos (a través del sistema tributario) y del gasto público (entendido éste como una decisión «política» sobre las necesidades públicas plasmada en el presupuesto). Algunas concepciones clásicas de la actividad financiera o instituciones que respondían al esquema de la conexión entre los ingresos y gastos, se han visto cuestionadas en el contexto excepcional de la pandemia. Piénsese, si no, en las nuevas fuentes de financiación de la Unión Europea (UE) las cuales contemplan un conjunto de medidas para prestar apoyo financiero a los Estados miembros –especialmente a España– como consecuencia de la pandemia, y la condicionalidad de tales ingresos a determinadas políticas de gasto. Acaso esta medida, desde la vertiente de los «ingresos» y los «gastos» ¿no altera nuestro cuadro de recursos financieros? ¿no supone una fuente de financiación ajena a la tradicional y paralela a la del presupuesto alejando a esta institución de su función de control de la política económica y de control de las políticas públicas?

E igualmente esta nueva realidad nos obliga a reflexionar con mayor profundidad sobre si el sistema tributario (los tributos y, más en particular, los impuestos), debe constituir la principal fuente de financiación del Estado; lo cual nos lleva a una pregunta más compleja, la de averiguar si la CE prioriza al tributo frente al resto de recursos posibles (los previstos constitucionalmente como podría ser el

(5) De ello me ocupé en «Medidas adoptadas por los entes territoriales menores en España ante la crisis financiera provocada por la pandemia», en el Libro Colectivo dirigido por Marciano Seabra de Godoi, Carlos Palao Taboada, Germán Orón Moratal, João Ricardo Catarino, José Casalta Nabais, y Juan Arrieta Martínez de Pisón, *Finanças Públicas, Direito Financeiro e Direito Tributário em Tempos de Pandemia. Diálogos Ibero-Americanos*, Editora D'Plácido, Belo Horizonte, 2020, pp. 329 a 357. En un contexto más amplio, *vid.*, GARCÍA NOVOA, C., *La tributación en el contexto de la pandemia del COVID-19*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

«crédito público» y los «nuevos» como podrían ser los provenientes de las ayudas de la UE) para financiar el gasto público. O incluso la nueva realidad impulsada por la pandemia, obliga a replantearnos si nuestro cuadro de ingresos es suficiente, eficiente y justo en los términos del artículo 31.1 de la CE para atender el conjunto de necesidades y gastos públicos, máxime en situaciones como las generadas por la pandemia en las que los ingresos se ven claramente reducidos con ocasión de la ralentización de la economía y, paralelamente, los gastos se incrementan debido a las mayores necesidades sanitarias, de protección social y de fomento de la economía.

De las muchas cuestiones que sugiere la mencionada «alteración» o «reordenación» del esquema tradicional de ingresos y gastos, me limitaré a exponer mis reflexiones –dada la limitación de espacio–, sobre dos cuestiones íntimamente unidas, la primacía de los tributos frente a otras fuentes de financiación como pueden ser las citadas ayudas o créditos –o la propia deuda pública–, y la irrupción de tales ayudas y fondos europeos como mecanismo «concurrente» de financiación de las políticas públicas.

II. LA PRIMACÍA DE LOS TRIBUTOS FRENTE A OTRAS FUENTES DE FINANCIACIÓN

Debemos, en primer lugar, preguntarnos si la CE prioriza al tributo frente al resto de recursos, previstos o no constitucionalmente, para financiar el gasto público. Y es oportuno preguntarlo porque cada vez resulta más verosímil concebir un sistema de financiación en el que vayan ganando fuerza otros recursos públicos en detrimento de los ingresos tributarios. Desde luego, las medidas adoptadas por la UE para prestar apoyo financiero a Estados como el español como consecuencia de la pandemia, es un buen ejemplo de ello, hasta el punto de que esas ayudas que están claramente dirigidas a atender necesidades y finalidades públicas (gasto sanitario, ayudas al desempleo, gasto en educación con el fomento de las tecnologías, protección del medio ambiente...), cohabitan con el gasto público general contenido en la LPGE. Esos «ingresos» (de la UE) y «gastos» (orientados y condicionados por la UE), al tener una naturaleza claramente extrapresupuestaria o al margen de la LPGE, alteran de forma evidente el modelo tradicional de la actividad financiera del Estado, tanto respecto de la selección de los recursos o del sistema de «ingresos» por el que se opta, como respecto de la opción del «gastos» o de las políticas de gasto.

Al aprobar, ejecutar y controlar tales fondos al margen, como decimos, de la LPGE, surge una suerte de financiación paralela a la típicamente presupuestaria. De manera que existe un nuevo recurso o «ingreso» del Estado no presupuestado, y existe –paralelamente– un gasto o compromiso de gasto igualmente extrapresupuestario. Y es aquí donde surge el peligro, no tanto de una financiación del Estado en la que pierdan relevancia los ingresos tributarios en favor de otras fuentes de financiación, cuanto de una actividad financiera del Estado «paralela» en la que, entre otras consideraciones, adquiera un singular protagonismo los ingresos no tributarios que provienen bajo la denominación genérica de «ayudas, créditos, subvenciones, mecanismos de estabilidad o reconstrucción, fon-

dos», etc. Por ello –decíamos– debemos preguntarnos sobre cuál es el sistema principal de financiación del gasto diseñado en nuestra CE. Y debemos preguntárnoslo porque, si nuestro texto constitucional establece un deber de «contribuir» al sostenimiento de los gastos públicos, entonces, el modelo o sistema para «contribuir» u obtener recursos con los que atender esos gastos, debe ser un modelo que fundamentalmente descansa en «un sistema tributario» (artículo 31.1). ¿O es que cabrían otros modelos basados en el «crédito público» (artículo 135.1) o de «créditos» condicionados de la UE, o un sistema con otras modelos de financiación (por ejemplo, la de los artículos 128.2 y 132)?

El análisis sobre la prelación de cualquier recurso financiero debe arrancar inevitablemente del artículo 31.1 de la CE, debido a que es en este precepto en el que implícitamente se determina la posición que ocupa el tributo dentro del cuadro de los recursos de la Hacienda Pública, y lo hace priorizando a los ingresos tributarios frente al resto de recursos para la financiación del gasto público (6). Lo cual no significa que el tributo deba prevalecer en todo caso, sino que el sistema de recursos debe basarse en un empleo equilibrado de los distintos tipos de ingresos aunque, eso sí, el gasto se atiende fundamentalmente a través o «mediante el sistema tributario».

Un carácter el del tributo, por tanto, preferente, y una posición, en cambio, la del resto de recursos, accesoria o complementaria –no accidental–. Ahí debemos situar a la deuda pública y los ya exiguos y escasos ingresos patrimoniales.

En todo caso, en relación a los ingresos procedentes de la deuda pública, hay que recordar que desde que se reformó el artículo 135 de la CE el 27 de septiembre de 2011 estableciendo el principio de estabilidad presupuestaria (7) y prohibiendo al Estado y a las Comunidades Autónomas incurrir en un «déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea», esta fuente de financiación pasó a tener un claro carácter subsidiario respecto de los ingresos tributarios por las importantes limitaciones impuestas a la emisión de los títulos de crédito público (8).

Pero este carácter subsidiario se puede sortear peligrosamente desde el momento en que las ayudas percibidas o créditos contraídos por España no se consideren como tales créditos –como tal deuda pública– y, por tanto, no se compute a efectos de medir «los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea» para considerar que el Estado ha incurrido en un «déficit público estructural o excesivo».

(6) El citado artículo 31.1 de la CE dispone que «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».

(7) Este precepto y principio constitucional se ha desarrollado por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

(8) Aunque antes de la reforma constitucional del 2011, ya la doctrina mayoritaria consideraba la deuda pública como un recurso subsidiario frente al tributario en el sistema de ingresos. Sobre ello, y respecto de las Comunidades Autónomas, *vid.*, TEJERIZO LOPEZ, J. M., «La Deuda pública de las Comunidades Autónomas», *REDF*, núm. 23, 1979, pp. 455 ss., y FERREIRO LAPATZA, J. J., «Ordenamiento jurídico de la Deuda pública de las Comunidades Autónomas», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 23, 1985, pp. 25 ss. En el ámbito local, TEJERIZO LOPEZ, J. M., «Operaciones de crédito», en AAVV, *Manual de Derecho Tributario Local*, Escola de d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987, pp. 107 ss.; y CARRERA RAYA, F. J., «Comentario sobre las operaciones de crédito en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núms. 55-56, 1989, pp. 153 ss.

En efecto, como es sabido, el Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE), establece en su artículo 126.1 que «Los Estados miembros “evitarán” déficits públicos excesivos». Para el supuesto de que un Estado no pueda «evitar» ese déficit excesivo, el Protocolo número 12, junto con el Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) (9) que desarrolló este largo precepto, concretó el déficit excesivo como aquel que supere el 3 % del PIB o el que tenga deuda pública que supere el 60 % del PIB (10). En tales casos, el incumplimiento de las reglas de estabilidad pueden llevar hasta la imposición de sanciones a los estados incumplidores (11).

Y precisamente ha sido la pandemia de la COVID-19 la que motivó que la Comisión Europea activara en marzo de 2020, tras la solicitud de la Comisión, la aplicación de la cláusula contenida en el PEC (en la *six pack*) de salvaguardia y que permite a los estados miembros adoptar medidas presupuestarias para hacer frente adecuadamente a crisis económicas graves. Esta previsión se contiene en nuestro artículo 135.4 de la CE al permitir que los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública superen los umbrales concretos del «déficit excesivo», cuando se produzcan «catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados». Esta mayoría fue la que se consiguió el 20 de octubre de 2020, cuando el Gobierno español solicitó al Congreso la suspensión temporal de las reglas fiscales para el 2020 y 2021, ante la emergencia extraordinaria provocada por la pandemia de la COVID-19 (12).

En este contexto de suspensión de las reglas sobre «déficit excesivo», ha surgido un importante paquete o «instrumentos» de ayudas de la UE para financiar políticas concretas de gasto público provocadas por la crisis derivada de la COVID-19. Unas ayudas o créditos que, en la medida en que sean amortizables o reembolsables a la UE, deberían considerarse sometidos a la disciplina de la deuda pública de la CE y de la LGP, y entre esa disciplina se encuentra, por supuesto, la de computar la ayuda –o crédito o deuda– como gasto a los efectos de determinar si se han superado los umbrales del «déficit excesivo», por mucho que éste se haya suspendido temporalmente. En definitiva, el régimen jurídico de estas ayudas, fondos o mecanismos de la UE, será lo que determine su naturaleza y su consideración en nuestro

(9) Plan que condensa, tanto la conocida como *six-pack* o «paquete de seis» (referido a la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, y llamada así por ser una Directiva que recoge una de las seis medidas legislativas que entraron en vigor el 13 de diciembre de 2011 y que reforzaron la gobernanza presupuestaria y económica de la UE), como el posterior *two-pack* (que amplió en dos medidas la supervisión presupuestaria en la zona del euro, a través del Reglamento UE Número 473/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de mayo de 2013).

(10) Sobre ello, por todos, MARCO PEÑAS, E., «¿Una nueva reforma de la disciplina presupuestaria Europea?», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 88, 2017, pp. 85-105; y, «Reforma de la gobernanza económica y la disciplina presupuestaria de la Unión Europea el *Six Pack*», *Revista Española de Control Externo*, vol. 14, núm. 41, 2012, pp. 31-80.

(11) Sobre ello, *vid.*, GARCÍA ROCA, J., y MARTÍNEZ LAGO, M. A., *Estabilidad presupuestaria y consagración del freno constitucional al endeudamiento*, Civitas-Thomson Reuters, Pamplona, 2013, pp. 50 ss.

(12) MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., «Gasto público local», en Velasco Caballero, F. (Director), *Tratado de Derecho Local*, Marcial Pons, Madrid, 2021, pp. 390, 391-393.

sistema de financiación. Estudiemos, en primer lugar, esos nuevos recursos de la UE creados para financiar políticas de gasto concretas, para poder concluir con algunas reflexiones, tanto sobre su posición en el cuadro de recursos públicos, como sobre su engarce y relación con nuestro sistema financiero de ingresos y gastos.

1. LA FINANCIACIÓN DEL GASTO PÚBLICO A TRAVÉS DE FONDOS Y CRÉDITOS DE LA UNIÓN EUROPEA

La UE ha contado desde sus inicios fundacionales con instrumentos de asistencia financiera y ayuda económica a los Estados miembros que se encontraban en dificultades económicas. Por supuesto, esta «asistencia financiera» ha ido evolucionando y desarrollándose a medida que el proceso de integración se ha ido fortaleciendo. De los iniciales créditos otorgados a los socios que presentaban dificultades en sus balanzas de pagos de los años 70, pasando por los siguientes fondos estructurales, y los posteriores instrumentos específicos de ayudas que canalizaban programas de inversión, hasta el último mecanismo de ayudas activado con ocasión de la pandemia provocada por la COVID-19, ha transcurrido más de medio siglo cuya historia es reveladora de la costosa construcción de la propia UE (13).

Pero debemos situarnos en el final de esta evolución, en el nuevo Instrumento Europeo de Recuperación conocido como fondo *Next Generation EU* (NG EU) (14). El fondo NG EU constituye un instrumento o «mecanismo» de reconstrucción o recuperación dotado con 750.000 millones de euros destinado a subvenciones y préstamos financiado mediante el endeudamiento de la UE. La importancia del fondo NG EU reside, además de por su significativa cuantía, por la naturaleza de su dotación, ya que éste proviene de endeudamiento de la propia UE así como del Presupuesto de la UE, el cual se ha debido de incrementar sustancialmente para poder dotarlo. Frente a crisis anteriores -significativamente, la crisis financiera del 2008-, el NG EU se ha calificado como un «triunfo de las ideas que giran en torno a la creación de instrumentos de deuda común a nivel de la UE y en un momento en el que aún no existe un Tesoro de la UE», toda vez que, si bien son instrumentos de asistencia financiera limitados en el tiempo, suponen no solo préstamos, sino también «transferencias directas sin reembolso en favor de los Estados miembros financiadas con empréstitos comunes a contraer por la Comisión europea (coronabonos)» (15).

(13) Sobre ello, *vid.*, CARRERA HERNÁNDEZ, F. J., «Del Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE) al nuevo Mecanismo de Reconstrucción y Resiliencia (MRR). ¿Ha sido necesaria una pandemia para reforzar la solidaridad financiera en la Unión Europea?», *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 75, julio-septiembre, 2020, pp. 9-54.

(14) La propuesta inicial se contenía en la Comunicación de la Comisión «Europe's moment: repair and prepare for the next generation» (COM/2020/456/FINAL) y en el documento de trabajo SWD/2020/98 final.

(15) Así lo expresa F. J. CARRERA HERNÁNDEZ [«Del Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE) al nuevo Mecanismo de Reconstrucción y Resiliencia (MRR). ¿Ha sido necesaria una pandemia para reforzar la solidaridad financiera en la Unión Europea?», *ob. cit.*, pp. 28-29], añadiendo a continuación el importante dato de que «en las estimaciones iniciales de la Comisión europea, España podría recibir el 15 por 100 (77.000 millones de euros) de las transferencias directas y hasta 63.000 millones a través de los préstamos reembolsables. Globalmente, por tanto, hasta un 11 por 100 de nuestro PIB. Sería el segundo Estado más beneficiado, por detrás de Italia» (nota 52, p. 28).

Los dos instrumentos de mayor volumen del NG EU son, el Mecanismo de Reconstrucción y Resiliencia (MRR) (16) dotado con 672.500 millones de euros, y la Ayuda a la Recuperación para la Cohesión y los Territorios de Europa (REACT EU) (17) dotado con 47.500 millones de euros.

Conviene advertir que el MRR es una cualificada evolución, tanto del Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera (MEEF) creado con ocasión de la crisis financiera iniciada en el año 2008 (18) y que establecía «las condiciones y procedimientos en las que podrá concederse una ayuda financiera de la Unión a un Estado miembro que se encuentre afectado, o gravemente amenazado, por una severa perturbación económica o financiera ocasionada por acontecimientos excepcionales que no puede controlar» (19), como del posterior Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE) (20), si bien este último sigue vigente y se ha utilizado con ocasión de la crisis provocada por la pandemia de la COVID-19. La finalidad del MEDE es «movilizar fondos y proporcionar apoyo a la estabilidad, bajo una estricta condicionalidad, adaptada al instrumento de asistencia financiera elegido, a los miembros del MEDE que experimenten o corran el riesgo de experimentar graves problemas de financiación, cuando ello sea indispensable para salvaguardar la estabilidad financiera de la zona del euro en su conjunto y de sus Estados miembros» (21).

Por tanto, en la actualidad, con ocasión de la crisis provocada por la pandemia de la COVID-19, la UE asiste financieramente a España mediante cuatro mecanismos distintos que le generan nuevos recursos, el MEDE, el SURE, el MRR y la REACT EU.

Por lo que se refiere al primero –al MEDE–, éste prevé cinco instrumentos distintos para canalizar la asistencia a los Estados miembros con dificultades. Para la crisis provocada por la COVID-19, se ha utilizado solo una de ellas, la referida a «líneas de crédito» de un año de duración (aunque ampliable), destinadas a financiar los gastos sanitarios relacionados con la COVID-19 y en los que se haya incurrido de forma directa o indirecta a partir de febrero de 2020. Este programa está dotado con una cuantía total de 540.000 millones de euros, lo que representa que «España puede solicitar aproximadamente la mitad de lo que recibió por la asistencia financiera para la recapitalización bancaria de nuestro país con ocasión de la

(16) Aprobado por el Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de febrero de 2021 por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia.

(17) Aprobado por el Reglamento (UE) 2020/2221 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de diciembre de 2020 por el que se modifica el Reglamento (UE) núm. 1303/2013 en lo que respecta a los recursos adicionales y las disposiciones de ejecución a fin de prestar asistencia para favorecer la reparación de la crisis en el contexto de la pandemia de COVID-19 y sus consecuencias sociales y para preparar una recuperación verde, digital y resiliente de la economía (REACT EU).

(18) En concreto se creó con el Reglamento (UE) núm. 407/2010 del Consejo de 11 de mayo de 2010, por el que se establece un mecanismo europeo de estabilización financiera.

(19) La ayuda consistía en préstamos concedidos por la UE –y que ésta, a su vez, lograba en los mercados de capitales–. La concesión de los créditos requería presentar y someterse a un programa de ajustes económicos por parte del Estado cesionario conforme a las condiciones establecidas en dicho Reglamento. Portugal e Irlanda fueron beneficiarias de este programa de ayudas.

(20) Creado mediante el Tratado Constitutivo del Mecanismo Europeo de Estabilidad firmado por los 17 Estados miembros de la UE en Bruselas el 2 de febrero de 2012.

(21) Conforme señala su artículo 2, a este mecanismo se acogió España, Grecia y Chipre con ocasión de la crisis financiera del 2008.

crisis financiera de 2008» (22). Estas líneas de crédito se pueden solicitar hasta diciembre de 2022, siendo el plazo máximo de devolución de diez años.

El SURE es el segundo instrumento europeo del que se sirve España y ha sido creado como apoyo temporal para atenuar los riesgos de desempleo en una emergencia (23). Está dotado con 100.000 millones de euros y se puede recurrir a él hasta diciembre de 2022. Es un instrumento de asistencia financiera que permite financiar reducciones de jornadas de trabajo, medidas de protección al trabajador como es el caso en España de los Expedientes de Regulación Temporal de Empleo (ERTEs). Se trata de préstamos concedidos directamente por la UE a amortizar en los plazos señalados. España solicitó la ayuda el 3 de agosto de 2020 y «podrá recibir hasta 21.300 millones de euros en diez tramos a través de un préstamo que tendrá un plazo de vencimiento máximo de 15 años, es decir, más de una quinta parte del total (Decisión de ejecución 2020/1347)» (24).

El MRR, en tercer lugar, es, como hemos señalado, la encarnación o herramienta más representativa del mencionado instrumento NG EU, tanto cuantitativa (representa una cifra de 672.500 millones de euros) como cuantitativamente, esto es, por la función que cumple al tratarse de subvenciones o transferencias directas (312.500 millones de euros) y de préstamos (360.000 millones de euros) especialmente dirigidos a los Estados más afectados por la crisis sanitaria. No obstante, si computamos también el resto de instrumentos que componen NG EU, estas cuantías habría que incrementarlas pues, como señala F. J. Carrera Hernández, el instrumento NG EU de 750.000 millones fue «alterado considerablemente [respecto de] la distribución entre subvenciones y ayudas. El acuerdo final ha provocado un movimiento de 110.000 millones de euros desde la partida de subvenciones a la de préstamos, quedando casi igualadas (390.000 y 360.000 respectivamente)» (25).

Por tanto, los fondos pueden utilizarse para conceder «préstamos reembolsables» por un volumen de hasta 360.000 millones de euros y «subvenciones» o transferencias no reembolsables por una cantidad de 390.000 millones de euros. El desembolso de estos importes se ha de realizar a lo largo de 6 años, hasta finales de 2026. Y la parte que corresponde a los préstamos reembolsables se tendrá que devolver antes del 31 de diciembre de 2058.

Los fondos del MRR se asignan en dos tramos: un 70 % sobre indicadores económicos anteriores a la emergencia sanitaria, y el restante 30 % se decidirá en 2022 con los datos que reflejen la evolución económica entre 2020 y 2022. Según los

(22) El límite de las cantidades solicitadas viene fijado por el 2 por 100 de la renta nacional bruta del Estado solicitante, si bien, se ha reducido al mínimo la condicionalidad para su solicitud. Cfr., CARRERA HERNÁNDEZ, F. J., «Del Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE) al nuevo Mecanismo de Reconstrucción y Resiliencia (MRR). ¿Ha sido necesaria una pandemia para reforzar la solidaridad financiera en la Unión Europea?», ob. cit., pp. 15-22.

(23) El SURE o *Support to mitigate Unemployment Risks in an Emergency*, se aprobó en el Reglamento (UE) 2020/672 del Consejo de 19 de mayo de 2020, relativo a la creación de un instrumento europeo de apoyo temporal para atenuar los riesgos de desempleo en una emergencia (SURE) a raíz del brote de COVID-19.

(24) CARRERA HERNÁNDEZ, F. J., «Del Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE) al nuevo Mecanismo de Reconstrucción y Resiliencia (MRR). ¿Ha sido necesaria una pandemia para reforzar la solidaridad financiera en la Unión Europea?», ob. cit., pp. 24-25.

(25) «Del Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE) al nuevo Mecanismo de Reconstrucción y Resiliencia (MRR). ¿Ha sido necesaria una pandemia para reforzar la solidaridad financiera en la Unión Europea?», ob. cit., p. 40.

indicadores que han de usarse, España recibiría un total de aproximadamente 60.000 millones de euros en transferencias no reembolsables y podría acceder a un volumen máximo de 80.000 millones de euros en préstamos.

Finalmente, en cuanto al fondo REACT EU, es otro de los instrumentos de mayor volumen del NG EU, aunque este venga dotado por una cantidad significativamente menor que el MRR, ya que solo alcanza la suma de 47.500 millones de euros. Los fondos de REACT EU operan como fondos estructurales y promueven la recuperación y transición ecológica, digital y resiliente de la economía. Se prevé que España reciba algo más de 12.000 millones de euros para su ejecución en el periodo 2021-22 (26).

Para conseguir los fondos del MRR, «los Estados miembros elaborarán planes de recuperación y resiliencia nacionales», estableciéndose en los mismos «el programa de reformas e inversiones del Estado miembro de que se trate» (27). España ha sido uno de los últimos países en aprobarlos (28). La condicionalidad del ingreso (ayuda) a un gasto, siempre ha estado presente en la configuración del instrumento de recuperación. De hecho, los proyectos dirigidos al refuerzo del potencial de crecimiento, a la creación de empleo y la resiliencia económica y social del Estado miembro y, sobre todo, la contribución efectiva a la transición ecológica y digital, se ha conformado como requisito constitutivo de la ayuda.

En caso de ser beneficiario de la ayuda o préstamo, el Estado «informará dos veces al año (...) sobre los avances realizados en la ejecución de su plan de recuperación y resiliencia» (29), pudiéndose, incluso, suspender y anular «el pago de la totalidad o una parte de la contribución financiera y, en su caso, del préstamo» cuando «la Comisión determina que no se han cumplido de forma satisfactoria los hitos y objetivos establecidos» (30).

2. LA ACTIVIDAD FINANCIERA Y LOS FONDOS Y CRÉDITOS DE LA UNIÓN EUROPEA: SU POSICIÓN EN EL CUADRO DE RECURSOS

En primer lugar, debemos cuestionarnos cuál es la posición que ocupa en el cuadro de recursos públicos las ayudas, fondos o mecanismos analizados de la UE. Y hemos de comenzar confirmando la clara primacía de los tributos frente a cualquier otra fuente de financiación, incluida, también, los «nuevos» recursos de la UE.

Al ser el artículo 31.1 de la CE el que establece el deber de contribuir –deber que se materializa, prioritariamente, con ingresos tributarios y, también y subsidiariamente, con otros recursos–, es claro que el tributo ha de ser la fuente de financiación principal del Estado en su actividad financiera. La cuestión quizá más relevan-

(26) https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2020/07102020_PreguntasRespuestasPR.pdf

(27) Artículo 17.1 del Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de febrero de 2021 por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia.

(28) Dado que se aprobó en el Consejo de Ministros del pasado 27 de abril de 2021.

(29) Artículo 27 del Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de febrero de 2021 por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia.

(30) Artículo 24.6 del Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de febrero de 2021 por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia.

te, no está tanto en relación al orden que ocupa esta figura frente al resto, cuanto en la posibilidad de que los principios establecidos en dicho precepto para el tributo se apliquen de alguna manera a la generalidad de medios de financiación del gasto público, dado el profundo desarrollo doctrinal sobre tales principios en materia de ingresos tributarios en comparación a la escasa atención prestada respecto de los no tributarios.

No se trataría, evidentemente, de una traslación mecánica de un ámbito a otro, puesto que los principios del artículo 31 se refieren en exclusiva «a la contribución a las cargas públicas mediante el sistema tributario»; pero aun así, «hay que pensar que en las decisiones sobre los restantes métodos de financiación de los gastos públicos deben tenerse en cuenta los mismos principios de justicia que orientan el reparto de la carga pública» (31).

Lo que ocurre con este planteamiento, como el que considera que «el artículo 31.1 de la Constitución establece el principio de capacidad contributiva en relación al sostenimiento de los gastos públicos, o lo que es lo mismo, en relación a todos los ingresos públicos, pues todos ellos se destinan a la cobertura de los gastos» (32), es que tiene un difícil encaje en un ámbito distinto al tributario, y no solo ya por las dificultades intrínsecas de imaginar cómo operaría en un recurso no tributario un principio como el de capacidad contributiva o el de progresividad, cuyo contenido nada tiene que ver con su estructura jurídica (33), sino por los motivos de hermenéutica convenientemente apuntados (34), en el sentido de que «razones de interpretación lógica, sistemática e histórica, así como puramente gramaticales se oponen a extender en su literalidad los principios del artículo 31.1 a los recursos no tributarios». De ahí la preferencia, no por extraer directamente del artículo 31.1 de la Constitución límites jurídicos o reglas aplicables también a los ingresos no tributarios, sino por determinar los principios que en nuestro ordenamiento constitucional inspiran el conjunto del sistema de ingresos del Estado (35).

Y negada la aplicación directa de los principios tributarios al ámbito de los recursos no tributarios, hay que acudir nuevamente al artículo 31 de la CE, porque si hemos dicho que éste coloca al ingreso tributario en el cuadro de los recursos de la Hacienda Pública en una posición de primacía respecto del resto de los recursos, habrá que entender que existen límites intrínsecos respecto de los recursos no tributarios marcados precisamente por la subsidiariedad de este tipo de recursos (36).

Paradigmático de ello, es la deuda pública que, junto al límite «explícito» constitucional establecido en el artículo 135 de la CE prohibiendo al Estado que emita deuda en una cuantía que suponga incurrir en un «déficit estructural» (una

(31) MARTÍN DELGADO, J. M., «Los principios de capacidad económica e igualdad en la constitución de 1978», *HPE*, núm. 60, 1979, p. 64.

(32) FALCÓN Y TELLA, R., «La finalidad financiera en la gestión del patrimonio», *REDF*, núm. 35, 1982, pp. 382 y 383.

(33) En este sentido señala MARTÍN DELGADO, J. M., «Los principios de capacidad económica e igualdad en la constitución de 1978», ob. cit., p. 64, que «el principio de capacidad económica –orientador del sistema tributario– sería de muy difícil aplicación a otros mecanismos distintos de los tributos».

(34) ZORNOZA PEREZ, J., *Proyecto docente*, Madrid, 1991, pp. 164 y 165.

(35) Ob. loc. ult. cit.

(36) Así lo defendíamos en «Sistema tributario y Constitución», *Cuadernos de Derecho Público*, Instituto Nacional de Administraciones Públicas (INAP), núm. 25, (mayo-agosto) 2005, pp. 152-154.

«deuda pública que supere el 60 % del PIB»), existe otro límite «implícito» derivado del carácter subsidiario de la deuda pública. Dicho de otra forma, que el Estado no podría endeudarse con absoluta libertad –o con la única limitación de la autorización legislativa–, porque la Constitución exige que el gasto público se financie «fundamentalmente» por ingresos tributarios, siendo el endeudamiento una fuente complementaria o subsidiaria para atender dicho gasto (37).

Y este planteamiento creo que es perfectamente aplicable, no solo a la deuda pública, sino al resto de ingresos no tributarios como es, fundamentalmente, los créditos, ayudas o subvenciones reembolsables de la UE y analizadas. Téngase en cuenta que el recurso a la deuda pública y al resto de créditos o ayudas se deriva, desde luego, del crecimiento del gasto público –principalmente por la transformación de las funciones del Estado–, pero también es consecuencia de la «crisis de imposición» (38), en concreto, de la decisión de no financiar ese aumento del gasto público por la vía tributaria o patrimonial. Sin embargo, tal hecho no debe conducir a una equiparación desjerarquizada de los diferentes recursos de la Hacienda pública permitiendo una financiación del gasto desproporcionadamente nutrida de ingresos no tributarios.

Se podrá oponer al citado límite su evanescencia, pero, aun con todo, creo que es el único materialmente realizable o, al menos, con una efectividad mayor que la que pudiera derivarse de la traslación mecánica o indirecta de los principios materiales del artículo 31.1 de la CE. En todo caso, se trata de buscar algún límite constitucional en un Texto que guarda silencio sobre cuál debe ser la posición de los diferentes recursos en el cuadro de ingresos y cuál de todos ellos debe servir fundamentalmente para realizar las políticas de gasto.

Pero si resulta bastante pacífica la idea de que no existe una relación de alternitud sino de subsidiariedad entre el conjunto de recursos no tributarios y el tributo, si es clara la preeminencia de éste sobre el resto de ingresos financieros, más complejo resulta determinar el encaje de los nuevos recursos de la UE creados para financiar políticas de gasto concretas con nuestro sistema financiero de ingresos y gastos. Señalábamos antes que es fácil apreciar una «reordenación» del esquema tradicional de ingresos públicos (a través del sistema tributario) y gasto público (entendido éste como una decisión «política» sobre las necesidades públicas plasmada en el presupuesto), entre otros factores por los mecanismos o instrumentos de financiación diseñados en el seno de la UE para apoyar a los Estados –en esta ocasión– especialmente castigados por la pandemia. Una financiación o fuente de ingresos «extraordinaria» pero sometida a un régimen jurídico singular y a una condicionalidad evidente respecto del gasto. Por ello nos preguntábamos páginas atrás si estas nuevas fuentes de financiación condicionadas a políticas de gasto específicos, no alteran el régimen constitucional de la actividad financiera

(37) Por el contrario, DE LA PEÑA VELASCO, G., «Deuda pública y Ley de Presupuestos», en AAVV, *Las Cortes Generales*, vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, p. 1916, parece aceptar una relación de alternitud y no de subsidiariedad cuando afirma que «la deuda pública incide jurídicamente sobre los restantes recursos financieros, ya que todos ellos son medios alternativos de financiación del gasto, y en tal sentido, la mayor o menor importancia cuantitativa de cualquiera de ellos tiene su reflejo sobre todos los demás».

(38) Así se expresa NAVARRO FAURE, A., *Aspectos jurídico-financieros del Déficit Público. (Especial referencia al déficit autonómico)*, Generalitat Valenciana, Conselleria d'Economia i Hisenda, Valencia, 1993, pp. 139 y 140.

del Estado; esto es, desde la vertiente de los «ingresos» y los «gastos» ¿no se altera nuestro cuadro de recursos y el régimen de selección de las políticas públicas de gasto? ¿no supone una fuente de financiación ajena o paralela a la del presupuesto alejando a esta institución de su función de control de la política de gastos? ¿en qué posición quedarían los principios de unidad y universalidad los cuales persiguen en última instancia asegurar el control por parte del órgano legislativo de toda la actividad financiera pública, así como que se incluyan todos los ingresos y gastos públicos sin afectación recíproca entre unos y otros? ¿se permite conocer adecuadamente la priorización de las atenciones o gastos así como los ingresos necesarios para cubrirlos cuando hay dos vías paralelas de financiación del Estado, la de la LPGE y la de las Ayudas de la UE? ¿no supone la vinculación de la ayuda financiera a un compromiso de política fiscal, laboral, económica, etc. una suerte de desdoblamiento de la política financiera del Estado, una rindiendo cuentas ante las Cortes a través de la LPGE, y otra ante la UE con ocasión de sus ayudas, mecanismos o instrumentos para apoyar financieramente al Estado?

Con el agravante, en relación a esto último, de la interferencia que se produce entre una y otra vía de financiación, toda vez que muchos de los recursos de la UE, como hemos estudiado, están condicionados a determinadas políticas económicas, laborales, fiscales, etc. Así, por ejemplo, el Plan de Recuperación remitido por el Gobierno a la UE a efectos de poder contar con la financiación del MRR y de otros instrumentos, contempla entre otras reformas –como la laboral– una reforma fiscal, en concreto, una revisión «en profundidad» de las figuras tributarias actuales, así como la incorporación de nuevos tributos «de acuerdo con las tendencias más recientes» para «incrementar» la suficiencia financiera del sistema tributario de acuerdo con el compromiso de sostenibilidad del gasto público (39).

En mi opinión, la crisis provocada por la pandemia de la COVID-19 ha estimulado de forma notable un cambio en la concepción clásica de la actividad del Estado. Los «ingresos» tradicionales con los se allegaban recursos para atender el gasto, se han visto incrementados por nuevas fuentes de financiación como son los mencionados fondos o ayudas de la UE que comienzan a diluir al sistema tributario como fuente básica de financiación. Muchas de estas ayudas transferidas como créditos reembolsables para finalidades o políticas de gasto concretas y que, además, escapan del control presupuestario y no tienen la consideración de crédito público [no se considera contablemente conforme al Sistema Europeo de Cuentas 2010 (SEC 2010) deuda pública a efectos de computar el «déficit excesivo»], ponen de relieve que el modelo tradicional está siendo superado o desbordado por estas nuevas realidades. Quizá sea pronto para hablar de un verdadero «cambio de paradigma» en la forma en la que el Estado realiza su actividad financiera, pero no lo es para reflexionar sobre el modelo que se está conformando en relación a dicha actividad financiera. Ya no se trata de saber qué nuevas fuentes de financiación existen, sino determinar quién decide el destino del gasto en relación a los nuevos

(39) Aunque no detalla en qué consistirá dicha reforma fiscal, sí que se habla abiertamente del «ensanchamiento de las bases tributarias» reducidas por las «numerosas exenciones y deducciones», así como evaluar si los actuales beneficios fiscales cumplen los objetivos para los que fueron creados o «si deben revisarse». En concreto, habla de «incrementar la recaudación» de los impuestos personales para hacerlos más «progresivos y justos» y también apuesta por «elevar la recaudación» del Impuesto sobre Sociedades «en línea con los principales países del entorno».

recursos; sobre determinar, también, qué control parlamentario se puede y debe ejercer en relación a unas decisiones de ingresos y gastos que afectan claramente a la actividad financiera del Estado. Desde este punto de vista, se puede hablar ya de un desdoblamiento de la actividad financiera del Estado diferenciando la tradicional (asentada en sede legislativa con las leyes tributarias y las leyes de gasto –LPGE–) de una nueva e innovadora (que descansa fundamentalmente en el ejecutivo con respecto a unos recursos concretos solicitados por éste y en relación a unas políticas de gasto fijadas con carácter previo). Unas políticas de gasto concretas que son, ciertamente necesarias y encomiables, pero que están predeterminadas o condicionadas por la obtención del ingreso. La definición de mecanismos de financiación por parte de la UE que se canalizan hacia inversiones modernizadoras de las economías es de gran significación política y económica, pero se trata de un modelo que reformula el esquema constitucional y concepción clásica de la actividad financiera del Estado. Incluso podríamos pensar en ese desdoblamiento de la actividad financiera del Estado, en la existencia, por ejemplo, de un crédito público del Estado sometido a la disciplina presupuestario de la deuda pública consagrada en la CE y LGP (40) y otro «crédito público» o «crédito reembolsable» –como lo denominan las ayudas o fondos de la UE– ajenos a dicho orden constitucional y legal. Ambos son recursos o ingresos públicos y ambos sirven para atender el gasto público.

Si es cierto que la crisis provocada por la pandemia de la COVID-19 obliga de forma urgente y excepcional a buscar nuevos recursos y nuevas fuentes de financiación, no lo es menos que ese objetivo se ha de realizar en coherencia con la Constitución financiera y sin merma de las garantías constitucionales establecidas con respecto a la ordenación de los ingresos y de los gastos.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Medidas adoptadas por los entes territoriales menores en España ante la crisis financiera provocada por la pandemia», en el Libro Colectivo dirigido por Marciano Seabra de Godoi, Carlos Palao Taboada, Germán Orón Moratal, João Ricardo Catarino, José Casalta Nabais, y Juan Arrieta Martínez de Pisón, *Finanças Públicas, Direito Financeiro e Direito Tributário em Tempos de Pandemia. Diálogos Ibero-Americanos*, Editora D'Plácido, Belo Horizonte, 2020.
- «Sistema tributario y Constitución», *Cuadernos de Derecho Público*, Instituto Nacional de Administraciones Públicas (INAP), núm. 25, (mayo-agosto) 2005.
- CARRERA HERNÁNDEZ, F. J., «Del Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE) al nuevo Mecanismo de Reconstrucción y Resiliencia (MRR). ¿Ha sido necesaria una pandemia para reforzar la solidaridad financiera en la Unión Europea?», *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 75, julio-septiembre, 2020.
- CARRERA RAYA, F. J., «Comentario sobre las operaciones de crédito en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 55-56, 1989.

(40) Me estoy refiriendo, fundamentalmente, al artículo 135 de la CE y a los artículos 94 a 105 de la LGP o Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

- COMISIÓN DE LA UE, Comunicación de la Comisión «Europe's moment: repair and prepare for the next generation» (COM/2020/456/FINAL) y en el documento de trabajo SWD/2020/98 final.
- DE LA PEÑA VELASCO, G., «Deuda pública y Ley de Presupuestos», en AAVV, *Las Cortes Generales*, vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987.
- FALCÓN Y TELLA, R., «La finalidad financiera en la gestión del patrimonio», *REDF*, núm. 35, 1982.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., «Ordenamiento jurídico de la Deuda pública de las Comunidades Autónomas», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 23, 1985.
- FUNCAS, <https://www.funcas.es/articulos/los-presupuestos-del-estado-de-2021-una-valoracion/>
- GARCÍA NOVOA, C., *La tributación en el contexto de la pandemia del COVID-19*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2020.
- GARCÍA ROCA, J., y MARTÍNEZ LAGO, M. A., *Estabilidad presupuestaria y consagración del freno constitucional al endeudamiento*, Civitas-Thomson Reuters, Pamplona, 2013.
- MARCO PEÑAS, E., «¿Una nueva reforma de la disciplina presupuestaria Europea?», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 88, 2017.
- «Reforma de la gobernanza económica y la disciplina presupuestaria de la Unión Europea el Six Pack», *Revista Española de Control Externo*, vol. 14, núm. 41, 2012.
- MARTIN DELGADO, J. M., «Los principios de capacidad económica e igualdad en la constitución de 1978», *HPE*, núm. 60, 1979.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., «Gasto público local», en Velasco Caballero, F. (Director), *Tratado de Derecho Local*, Marcial Pons, Madrid, 2021.
- NAVARRO FAURE, A., *Aspectos jurídico-financieros del Déficit Público (Especial referencia al déficit autonómico)*, Generalitat Valenciana, Conselleria d'Economia i Hisenda, Valencia, 1993.
- MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA DEL GOBIERNO, https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2020/07102020_PreguntasRespuestasPR.pdf
- RAMALLO MASSANET, J., *Memoria sobre el concepto, método y fuentes presentada a la oposición a las Agregaciones de Derecho Financiero y Tributario de las Universidades de Valladolid, Valencia y Granada en septiembre de 1976*, Madrid, 1976.
- «Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho financiero entre L. Trotabas y F. Geny», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, vol. XVII, núm. 46, Madrid, 1973.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «Operaciones de crédito», en AAVV, *Manual de Derecho Tributario Local*, Escola de d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987.
- «La Deuda pública de las Comunidades Autónomas», *REDF*, núm. 23, 1979.
- ZORNOZA PÉREZ, J., *Proyecto docente*, Madrid, 1991.