

EL DECRETO-LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

RAMON FALCON Y TELLA

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. EL ARTICULO 86 DE LA CONSTITUCIÓN EN RELACIÓN CON EL 31: 1. Antecedentes históricos y debates parlamentarios. 2. Admisibilidad del decreto-ley en materia tributaria en base a una interpretación teleológica. 3. Exclusión del decreto-ley en materia tributaria sustantiva en base a una interpretación sistemática.—III. POSTURA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN TORNO AL DECRETO-LEY COMO FUENTE DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO: 1. Aceptación por el Tribunal de la interpretación sistemática. 2. Validez de la distinción entre aspectos esenciales y formales del tributo. 3. Especial referencia al tema de las exenciones y bonificaciones.—IV. LOS BENEFICIOS FISCALES Y EL DEBER DE CONTRIBUIR CONFORME A LA CAPACIDAD ECONÓMICA: 1. Precisiones conceptuales y terminológicas: no sujeción, exención y beneficio fiscal. 2. El establecimiento de beneficios fiscales y la capacidad contributiva. 3. La supresión de beneficios fiscales y la capacidad contributiva.—V. OTRAS CUESTIONES EXAMINADAS POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: 1. El presupuesto habilitante para emanar decretos-leyes. 2. La convalidación del decreto-ley y su conversión en ley. 3. La retroactividad de las normas tributarias y el respeto a los derechos adquiridos.—VI. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN

• El principio de legalidad financiera, como principal norma sobre la producción de normas, desempeña un papel central en la solución de los problemas que la teoría de las fuentes plantea en nuestra disciplina, entre ellos el relativo a la admisibilidad del Decreto-ley en este ámbito. En efecto, en sus orígenes, el principio de legalidad viene a consagrar la exigencia de que sea el Parlamento el que regule los elementos esenciales de los institutos jurídico-financieros, quedando así excluida la posibilidad de establecer tributos mediante normas emanadas del ejecutivo, aunque éstas tengan rango de ley (1).

(1) El Tribunal Constitucional ha señalado que la reserva de ley en materia tributaria «implica la necesidad de que sea el *propio Parlamento*... el que determine los elementos esenciales del tributo» (STC de 16 de noviembre de 1981, «BOE» de 28 de noviembre, supl. al número 285, p. 7, fundamento jurídico 4.), lo cual, aunque debe ser matizado en la actualidad.

Sin embargo, la formulación de la reserva de ley en la Constitución de 1978, dado el tenor literal de los artículos 31.3 y 133.1, no ofrece base segura para excluir el Decreto-ley como fuente del ordenamiento tributario (2), pues la mera referencia a la ley puede provocar dudas sobre la garantía de legalidad, entendida en términos sustanciales, ya que «existen diferentes tipos de leyes y no todas cumplen igualmente las exigencias del principio de legalidad tributaria» (3). El hecho de que no se exija una «ley votada en Cortes» podría llevar, argumentando *a contrario sensu*, a la admisión del Decreto-ley en materia tributaria (4). Pensamos, sin embargo, que la omisión de la referencia a las Cortes se debe fundamentalmente a otras razones: el reconocimiento a las Comunidades autónomas de potestad tributaria (5), y la rehabilitación de las asambleas populares y representativas como titulares del poder legislativo, lo que induce a considerar que no existen más leyes que las aprobadas por el Parlamento (6), ya sea el del Estado (Cortes) o el de las Comunidades autónomas (Asamblea legislativa) (7).

resulta indiscutible históricamente (*Vid.* por todos, F. SÁINZ DE BUJANDA, «Organización política y Derecho financiero», en *Hacienda y Derecho*, vol. I, IEP, Madrid, 1962, pp. 119 y ss.).

(2) En cambio, está claro que el Presupuesto no puede ser aprobado por Decreto-ley, pues corresponde a las Cortes su «aprobación» (art. 66.2), o más exactamente su «examen, enmienda y aprobación» (art. 134.1). Como afirma A. RODRÍGUEZ BEREJO, se trata de una reserva de competencia y de una reserva material de ley («La Ley de Presupuestos en la Constitución española de 1978», en *Hacienda y Constitución*; IEF, Madrid, 1979, p. 226). Tampoco parece conforme a la Constitución que un Decreto-ley pueda sustituir la «autorización por ley» para emitir Deuda pública (art. 135.1). Sobre las relaciones entre el ejecutivo y el parlamento en esta materia, *vid.* J. J. FERREIRO LAPATZA, «Legislación del Patrimonio, del Tesoro y de la Deuda Pública», en *Hacienda y Constitución*, cit., pp. 625 y ss.

(3) J. LASARTE: «El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española», en *Hacienda y Constitución*, cit., pp. 128-129.

(4) Esta es la opinión, por ejemplo, de J. LÓPEZ BERENGUER: «El Derecho financiero y tributario en la Constitución española», en *Lecturas sobre la Constitución española*, UNED, 1978, tomo II, p. 280.

(5) *Vid.* J. LASARTE, *op. cit.*, p. 148; El Tribunal Constitucional afirma que la identificación del «concepto genérico de Ley con el más restringido de Ley General o Ley emanada de los órganos generales del Estado... se conjuga difícilmente con otros preceptos constitucionales, de una parte, y vendría a restringir muy acentuadamente, de otra, el ámbito competencial que conceden a las Comunidades Autónomas sus respectivos Estatutos...» (STC de 16 de noviembre de 1981, «BOE» de 28 de noviembre, supl. al núm. 285, p. 5). Del mismo modo, la Corte Constitucional italiana, en su sentencia núm. 64, de 12 de julio de 1965, entiende que el reenvío del artículo 23 de la Constitución italiana a la Ley no contiene una reserva de Ley estatal, pues ello supondría excluir la potestad normativa en materia tributaria de las regiones. Nótese, sin embargo, que desde esta perspectiva no hubiera habido obstáculo para que el artículo 133.1 mencionase expresamente una «ley votada en Cortes» (Sobre la gestión del artículo 133.1 y 2, *vid.* L. M. CAZORLA, «Incidencia de la nueva Constitución en la legislación territorial tributaria», en *Hacienda y Constitución*, cit., pp. 753-755).

(6) En el curso de los debates constitucionales, el señor PECES BARBA afirma que la expresión «ley votada en Cortes» es un término desfasado, que obedecía a que durante el régimen anterior «existían dos tipos de leyes: la ley de prerrogativa del Jefe del Estado y las leyes votadas en Cortes. Como eso ya no es hoy felizmente una realidad y no hay más leyes que las que aprueba el Parlamento, de acuerdo con el procedimiento establecido en la Constitución, es por lo que entendemos que no es necesaria la expresión ley votada en Cortes» (*Diario de*

El hecho es que el principio de legalidad ha sido recogido en la Constitución con unos caracteres sensiblemente diluidos en relación con su formulación dogmática tradicional, según puede comprobarse con la lectura de los preceptos antes mencionados, redactados en términos tales que no permiten, por sí mismos, la exclusión del Decreto-ley en el ámbito tributario. Pero paralelamente a este proceso, en la Constitución se ha producido un encauzamiento jurídico del Decreto-ley (8), que se manifiesta en su configuración como disposición legislativa provisional, hasta tanto no sea convalidado o derogado por el Congreso de los Diputados, y sobre todo en la existencia de límites materiales al citado expediente. Son precisamente estos límites, y no la mera recepción constitucional del principio de reserva de ley, los que permiten resolver el problema de la admisibilidad del Decreto-ley en materia tributaria, en base a una interpretación sistemática del artículo 86 de la Constitución en relación con el artículo 31.

De hecho, en nuestra práctica política posterior a la Constitución, se han dictado diversos Decretos-leyes que contienen importantes disposiciones tributarias (9), entre ellos el de 20 de julio de 1979 sobre medidas urgentes de financiación de las Corporaciones locales. Las medidas que en él se adoptan afectan sobre todo de manera directa a la Contribución Territorial Urbana: se derogan las exenciones de los apartados 5 y 11 del artículo 8.º del texto refundido de la referida contribución; las exenciones temporales, contenidas en el artículo 10, y las reducciones temporales a que se refieren los apartados 5, 6 y 7 de los artículos 12 y 13, se transforman en bonificaciones del 50

Sesiones del Congreso de los Diputados, núm. 87, 13 de junio de 1978, p. 3200; recogido en *Constitución Española; Trabajos Parlamentarios*, Servicios de Estudios y Publicaciones de las Cortes Generales, Madrid, 1980, vol. II, p. 1474).

(7) Como afirma J. RAMALLO («Incidencia de la Constitución española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades autónomas», en *Hacienda y Constitución*, cit., pp. 57-58), la nueva Constitución se caracteriza por un decisivo impulso del papel a desempeñar tanto por la ley como por las asambleas autoras de ella, que va directamente dirigido a contrarrestar el remedo de legalidad existente en el régimen anterior, y ante tal primordial finalidad se ha dejado en términos más confusos el establecimiento de poderes legislativos distintos a los del Estado. Sobre el tema, cfr. J. MARTÍN QUERALT, «Potestades normativas de las Comunidades autónomas en materia tributaria», en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, vol. II, pp. 1311 y ss.; S. MUÑOZ MACHADO, *La potestad legislativa de las Comunidades autónomas*, Civitas, Madrid, 1979.

(8) Cfr. J. MARTÍN QUERALT: «La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria», Civitas, *REDF*, núm. 24 (1979), pp. 559-561, quien señala el doble proceso de relativización del principio de reserva de ley y de encauzamiento jurídico del Decreto-ley, que a su juicio converge en la admisibilidad del Decreto-ley como fuente del ordenamiento tributario (aunque afirma que esta conclusión, que parecía obvia, no se ha visto respaldada por el texto constitucional).

(9) Así, por ejemplo, los de 20 de julio de 1979 sobre medidas urgentes de financiación de las Corporaciones locales; de 26 de septiembre de 1980, para impulsar las actuaciones del Estado en materia de vivienda y suelo; y, más recientemente, el de 29 de diciembre de 1982 de Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que se encuentra recurrido ante el Tribunal Constitucional, y el de 9 de febrero de 1983, que deroga la exacción reguladora de precios de las gasolinas de automoción en Canarias, Ceuta y Melilla.

por 100 durante tres años; se derogan las bonificaciones del artículo 11 y las bonificaciones de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 14, salvo la del apartado 2, letra *b*), etc.

Para determinar la suerte de las situaciones jurídicas existentes en el momento de la entrada en vigor del citado Decreto-ley, se dictan diversas disposiciones transitorias, entre ellas la segunda letra *b*) que ordena que «las reducciones temporales reguladas en los apartados 5, 6 y 7 del artículo 12 y la del artículo 13 del Texto refundido, reconocidas con anterioridad al 1 de enero de 1980, se convertirán a partir de esa fecha y hasta completar el plazo para el que fueron otorgadas en una bonificación del 50 por 100».

Este precepto ha sido impugnado ante el Tribunal Constitucional, dando lugar a la sentencia de 4 de febrero de 1983 (10), en la que se contienen diversos pronunciamientos que conviene analizar a la luz de las conclusiones a que habría llegado la doctrina, ya que tales conclusiones no son plenamente respetadas en algunos puntos. En consecuencia, tras pasar revista a las distintas interpretaciones posibles del artículo 86 de la Constitución en relación con el 31 (II), examinaremos críticamente la postura del Tribunal Constitucional en torno a la admisibilidad del Decreto-ley como fuente del ordenamiento tributario (III), poniendo de relieve otras posibles soluciones alternativas (IV). Por último, aludiremos a otras cuestiones examinadas por el Tribunal, tales como el presupuesto habilitante para emanar Decretos-leyes, la convalidación de éstos, o el problema de la retroactividad de las leyes tributarias (V).

II. EL ARTICULO 86 DE LA CONSTITUCIÓN EN RELACIÓN CON EL 31

1. *Antecedentes históricos y debates parlamentarios*

Entendido en su significado profundo, el principio de reserva de ley en materia tributaria debería haber posibilitado una perfecta delimitación de las funciones que corresponden al órgano legislativo. Pero nuestros antecedentes recientes muestran una clara prepotencia de la Administración en todos los

(10) Cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas números 19 y 20 de 1982, promovidas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Albacete, en relación con la disposición transitoria segunda, letra *b*), del Real Decreto-ley 11/1979, de 20 de julio. Sentencia número 6/1983, de 4 de febrero (ponente: L. Díez PÍCAZO). «BOE» de 9 de marzo, supl. al núm. 58, pp. 6 a 10 (voto particular del magistrado don RAFAEL GÓMEZ-FERRER MORANT); recogido en el *BJC* núm. 23 (marzo de 1983).

Vid. los comentarios a esta sentencia de C. PALAO TABOADA: «La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria», *C. T.*, núm. 43 (1982), pp. 163 y ss.; F. Díez MORENO, «Doctrina del Tribunal Constitucional sobre el Decreto-ley, especialmente en materia tributaria», *HPE*, núm. 80 (1983), pp. 175 y ss.; y L. M. CAZORLA PRIETO, de próxima publicación en la *RAP*.

El criterio del Tribunal Constitucional ha sido reiterado en las sentencias 41/1983, de 18 de mayo, y 51/1983, de 14 de junio («BOE» de 17 de junio y 15 de julio), en las que se resuelven cuestiones sustancialmente idénticas.

órdenes de funciones (legislativas, ejecutivas y jurisdiccionales). En concreto, en el ámbito de la normación primaria o función legislativa, «el Decreto-ley ha propiciado, hasta prácticamente institucionalizar, el vaciamiento formal y material del principio de reserva de ley», y además, se ha revelado como expediente totalmente inhábil en orden a la satisfacción de los postulados materiales sobre los que teóricamente reposa el ordenamiento tributario (11).

El fenómeno ha sido reiteradamente denunciado por la doctrina (12), y ha provocado la adopción, en el texto de la Constitución, de una serie de medidas que aseguran la primacía del legislativo en ciertas materias entre las que se incluye la tributaria. Así, además de la norma del artículo 86.1, según la cual los Decretos-leyes no podrán afectar a los derechos y deberes de los ciudadanos (como el de tributar) regulados en el título I, el artículo 87.3 declara improcedente la iniciativa popular, el artículo 94.1 exige la previa autorización de las Cortes Generales para que el Estado preste su consentimiento para obligarse por medio de tratados o convenios que afecten a esta materia, y el artículo 134.7 prohíbe a la Ley de Presupuestos crear tributos y exige habilitación previa por ley tributaria sustantiva para modificarlos (13).

Ciertamente, el esquema constitucional actual es radicalmente distinto del anterior, y, en consecuencia, las críticas dirigidas contra el Decreto-ley en el contexto anterior no son, *sic et simpliciter*, reproducibles hoy en el supuesto de que se continuara con el abuso del Decreto-ley como expediente de producción normativa (14). Pero el hecho indudable de que la Constitu-

(11) J. MARTÍN QUERALT: «La división de funciones en el ámbito del ordenamiento jurídico tributario». Civitas. *REDF*, núm. 9 (1976), pp. 5-6 y 19.

(12) Los Decretos-leyes dictados desde 1946 hasta 1977, recogidos por orden cronológico, pueden verse en F. FERNÁNDEZ DE TROCÓNIZ MARCOS, «Los Decretos-leyes en materia tributaria». Estudios de Derecho tributario, *IEF*, Madrid, 1979, vol. I, pp. 204 a 212.

El fenómeno no es exclusivo de nuestro país, sino que se extiende a otros ordenamientos, como el italiano; donde son relativamente habituales los llamados *decreti-catenaccio* (*Vid.* La denuncia de esta práctica, entre otros, en A. BERLIRI, *Principios de Derecho tributario*, vol. I, traducción de F. VICENTE-ARCHE, Ed. Der. Fin., Madrid, 1964, pp. 58-60).

(13) Sobre este precepto, *vid.* la STC de 20 de julio de 1981 («BOE» de 13 de agosto, supl. al núm. 193, pp. 12 y ss.) y los comentarios de J. MARTÍN QUERALT (en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 11, pp. 91 y ss.); E. GONZÁLEZ GARCÍA (en *Hacienda Pública Española*, núm. 72, pp. 188 y ss.); F. DÍAZ MORENO (*ibidem*, pp. 197 y ss.); R. FALCÓN Y TELLA (*Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 5, pp. 181 y ss.).

Precisamente el artículo 134.7 de la Constitución confirma nuestras dudas sobre la admisibilidad de la creación o modificación de tributos por Decreto-ley, pues si se restringe el papel de la Ley de Presupuestos en esta materia, mayor fundamento existe para excluir el Decreto-ley. En este sentido, es dudosa la validez del Decreto-ley de 29 de diciembre de 1982 («BOE» de 31 de diciembre) que, entre otras medidas tributarias, «incorpora a norma permanente determinados preceptos fiscales que en los últimos ejercicios se venían incluyendo en la ley presupuestaria» (*vid.* preámbulo). Ello no es obstáculo para afirmar la conveniencia de recoger en leyes permanentes determinados preceptos que se habían convertido en una cláusula de estilo de las leyes de Presupuestos, pero debería haberse hecho mediante Ley de Cortes (de pleno o de comisión).

(14) J. MARTÍN QUERALT: *La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria*, cit., p. 556; En un sentido similar, J. LASARTÉ (*El principio de legalidad tributaria en el*

ción ha restringido el ámbito material del Decreto-ley exige tomar en consideración estos límites, más aún si se tiene en cuenta la práctica anterior contra la que los constituyentes han reaccionado. Un examen de los debates permite apreciar el deseo de retornar a la tradición parlamentaria, de tan acusada raigambre en materia tributaria (15).

En efecto, tanto en el Congreso como en el Senado, se presentaron diversas enmiendas, por distintos grupos parlamentarios, tendentes a que se especificara que «los tributos sólo pueden establecerse, modificarse o suprimirse por ley votada en Cortes». Se considera «absolutamente imprescindible que la ley sea votada en Cortes», ya que «es preciso dejar bien claro que la potestad tributaria originaria pertenece al Parlamento». Se afirma que «lo que se quiere decir aquí es que, por ninguna razón de urgencia... se pueda establecer ningún tributo ni hacer ejercicio de la potestad tributaria nada más que por ley votada en Cortes... Si en otros casos hemos hablado solamente de ley, es porque en materia no tributaria no hay razón alguna, salvo que una excepción especialmente lo mantenga para un caso determinado, para que sean disposiciones con rango de ley, aunque no votadas en Cortes, las que la establezcan». Tales propuestas no prosperaron, pero «por entender que es suficiente la referencia a la ley», ya que «siguiendo la práctica establecida en esta Constitución toda ley es votada en Cortes», sin que en ningún momento se defendiera la admisibilidad del Decreto-ley en materia tributaria (16).

Por otro lado, también se pidió que se incluyera expresamente, en el actual artículo 86, que el Decreto-ley no puede «establecer nuevos tributos o modificar los existentes» (17). La redacción definitiva de este precepto recoge la exclusión de los «derechos, deberes y libertades» de los ciudadanos (y no sólo de los derechos y libertades, como ocurría en el informe de la ponencia), por «congruencia con el título I», y además porque así se «eludiría entrar en el problema de los tributos, que quedarían subsumidos dentro de ello» (18).

proyecto de Constitución española, cit., p. 135) afirma la necesidad de cautela al excluir el Decreto-ley, pues en la actualidad el ejecutivo no carece de legitimación política.

(15) «Podría afirmarse que en el nuevo texto constitucional, en el que se opera en efecto la división de poderes, es donde adquieren todo su sentido las críticas a expedientes que, como el Decreto-ley, pueden entrañar una usurpación de funciones al órgano representativo. En un marco constitucional en el que, como ocurría en el régimen anterior a la Constitución, la unidad de poder era evidente, tanto daba, en definitiva, que se legislara por ley como que se hiciera por Decreto-ley» (J. MARTÍN QUERALT, *loc. cit.*, p. 556, nota 8).

(16) Trabajos Parlamentarios... cit., pp. 15 (enmienda núm. 35), 178 (enmienda núm. 70), 311 (enmienda núm. 449), 577 (Informe de la Ponencia) y 1473-5 (Debate en la Comisión de Asuntos Constitucionales y libertades Públicas). *Vid. supra*, nota 6.

(17) *Ibidem*, pp. 150 (enmienda núm. 35, al Anteproyecto) y 2950 (enmienda núm. 737, al texto aprobado por el Congreso). Sin embargo, otras enmiendas (núm. 2, al Anteproyecto) pedían que se suprimiera la exclusión de materias, «porque una urgente necesidad no debe ser limitada *a priori*, sino controlada *a posteriori*».

(18) *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 80, 2 de junio de 1978, página 2924 (Trabajos Parlamentarios, cit., p. 1296).

Como se ve, la intención de los constituyentes es claramente la de excluir el Decreto-ley como fuente del Derecho tributario. Una interpretación literal del artículo 86 en relación con el 31 lleva a la exclusión radical de este instrumento normativo, ya que no sólo se veda la regulación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del mismo, sino que expresamente se prohíbe que *afecte* a la regulación de dicho deber (19).

2. Admisibilidad del Decreto-ley en materia tributaria en base a una interpretación teleológica

En el extremo opuesto se ha postulado la admisibilidad genérica del Decreto-ley en el ámbito tributario, en base a una interpretación teleológica. Así, E. GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ entienden que las limitaciones materiales que impone el artículo 86.1 coinciden con las materias reservadas a Ley Orgánica por el artículo 81.1, interpretación ésta que, a su juicio, encuentra una justificación institucional clara, y viene apoyada por el artículo 28.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (20).

Por su parte, F. PÉREZ ROYO, «aun advirtiendo el riesgo que supone proponer una interpretación correctiva de un precepto constitucional», cree necesario entender que «el ámbito de exclusión del Decreto-ley, por lo que afecta al título I, debe quedar reducido a lo que podríamos llamar el estatuto personal del ciudadano, pero no a materias, como la tributaria, que desde luego no pueden integrarse en dicho estatuto», y ello por las siguientes razones (21):

— En la actualidad, habiendo cambiado en la teoría y en la práctica la concepción del deber de tributar, debe reconocerse en el requisito de la intervención del Parlamento, más que una garantía de carácter individual, una regla encaminada a garantizar el derecho de la colectividad a la discusión y debate de la política fiscal en el Parlamento; es decir, en el órgano que asegura de manera más correcta la publicidad de los debates y la posibilidad

(19) Esta interpretación literal ha sido defendida por J. SALAS, *Los Decretos-leyes en la Constitución española de 1978*, Civitas, Madrid, 1979, pp. 53 y ss. (en especial p. 56); y E. RECORDER DE CASSO, quien considera que el título I «está cerrado en su integridad a la vía del Decreto-ley» («El nuevo sistema constitucional de fuentes del Derecho y su repercusión en el ámbito financiero», *HPE*, núm. 59, 1979, p. 84).

(20) *Curso de Derecho Administrativo*, tomo I, 3.ª ed., Civitas, Madrid, 1980, pp. 142-144; la misma opinión fue sostenida por el abogado del Estado en sus alegaciones, y rechazada por la STC de 4 de febrero de 1983, cit., «BOE», supl. cit., p. 7.

Entendemos que, como afirma J. LASARTE, *op. cit.*, p. 134, existe una clara diferencia entre el ámbito material reservado a ley orgánica («desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas») y el excluido de regulación por Decreto-ley («derechos, deberes y libertades de los ciudadanos, regulados en el título I»). En el mismo sentido, J. MARTÍN QUERALT, *La ordenación constitucional del Decreto-ley...* cit., p. 556.

(21) F. PÉREZ ROYO: «Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional», en *Hacienda y Constitución*, cit., pp. 31 a 33.

de composición de los intereses respectivos entre los diferentes grupos sociales allí representados. Pero se trata no ya de una institución que afecte al estatuto personal del ciudadano, sino de una garantía, de carácter colectivo, referida al reparto de funciones entre los órganos del Estado (22).

— Además, a diferencia de la mayor parte de los casos del título I, en el tributo nos encontramos con una prestación que está lejos de tener consecuencias irreparables.

— Por último, llevando la interpretación literal del artículo 86 a sus últimas consecuencias, obtendríamos efectos próximos al absurdo, tales como entender que el Decreto-ley no puede regular ninguna materia que afecte al gasto público (art. 31.2), ni alterar, para un determinado año, el tiempo de prestación del servicio militar (art. 31.3).

Adhiriéndose a esta postura, J. M. TEJERIZO añade un argumento formal, recordando que el principio de reserva de ley se recoge tanto en el artículo 31 como en el 133, «y, por lo tanto, se puede defender que los Decretos-leyes, en la materia tributaria, se dictan al amparo de este último precepto, cuando existan razones de urgencia que aconsejen acudir a este expediente» (23).

3. *Exclusión del Decreto-ley en materia tributaria sustantiva en base a una interpretación sistemática*

La concepción que acabamos de exponer puede servir para formular una crítica a la regulación acogida por el constituyente, pero no para ofrecer una visión alternativa del texto constitucional, basada en la propia concepción de los institutos que entran en juego (tributo, principio de reserva de ley y Decreto-ley) y que aboca a conclusiones difícilmente compatibles con la Constitución, cuya literalidad fuerza en exceso. En este sentido, J. MARTÍN QUERALT formula las siguientes objeciones (24):

— En primer lugar, «tal modo interpretativo, amén de incorrecto jurídicamente, puede conducir a consecuencias políticamente irreparables. El hacer

(22) La superación de la concepción en clave individualista del deber de tributar, y su fundamento actual, son más ampliamente desarrollados por F. PÉREZ ROYO en su trabajo «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria», *HPE*, núm. 14 (1972), en especial pp. 209 y ss.

(23) J. M. TEJERIZO LÓPEZ: «Las fuentes del Derecho financiero a la luz de la Constitución», en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, vol. III, p. 2026.

Obsérvese que el artículo 31 consagra un deber de los ciudadanos (el de tributar), y, en cambio, el artículo 133 se refiere a la potestad (originaria y derivada) de establecer tributos. El hecho de que en ambos se contenga una reserva de ley en materia tributaria no debe oscurecer la diferente significación de uno u otro precepto, ni el distinto alcance que tienen en relación con el artículo 86, el cual excluye del Decreto-ley precisamente los derechos, deberes y libertades del título I.

(24) «La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria», cit., pp. 555-556; del mismo autor, «Comentario al artículo 2 de la LGT», en *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras* (dirigidos por N. AMORÓS RICA), vol. I, Ed. Der. Fin., Madrid, 1982, pp. 25-26.

pende la aceptación o no del Decreto-ley, más que del mecanismo constitucional que lo ampara o rechaza, del contenido progresista o no de dicho expediente, puede conducir a situaciones de muy difícil solución para la propia estabilidad del régimen constitucional».

— Por otro lado, cuando la Constitución ha querido referirse sólo a los «derechos fundamentales y libertades públicas» y no a todos los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I, lo ha hecho de manera expresa e indubitada, como es el caso del artículo 81, que comprende sólo la materia regulada en la sección primera del capítulo II de dicho título.

— Y en tercer lugar, «en el momento de elaborarse el nuevo texto constitucional se ha querido salir al paso de una corruptela, muy acentuada en los últimos años, en virtud de la cual era constante la usurpación de funciones legislativas por parte del poder ejecutivo».

Ahora bien, el autor matiza que tampoco cabe descartar, sin más, el Decreto-ley en materia tributaria, «tanto porque creemos que en el espíritu y en la letra de la Constitución no tiene cabida semejante conclusión, cuanto porque es evidente la función y las finalidades que en un determinado momento puede cubrir tal mecanismo» (25). Por ello, propone una solución intermedia (26), basada en la indudable conexión entre el principio de reserva de ley y el Decreto-ley (27), consistente en admitir la utilización de este instrumento normativo, «en la regulación de aquellos aspectos tributarios no cubiertos por el principio de reserva de ley; es decir, en la regulación de todos los aspectos tributarios, exclusión hecha del establecimiento de tributos y de la concesión de beneficios tributarios que afecten a los tributos del Estado. Evidentemente se cercenan sensiblemente las posibilidades operativas en este campo del Decreto-ley, pero no es menos cierto que dicha conclusión tiene una cierta lógica y, según pensamos, se adhiere plenamente al texto constitucional» (28). Esta conclusión puede parecer enormemente restrictiva, pero adquiere pleno sentido si se piensa en la inexistencia de una reserva reglamentaria y, por tanto, en la existencia de muchos aspectos del tributo que normalmente no podrían ser objeto de regulación por el ejecutivo, pues aun no formando parte del ámbito de la reserva (material) de ley, la

(25) J. MARTÍN QUERALT: *La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria*, cit., pp. 561-562.

(26) Por una solución intermedia parece inclinarse también F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho financiero*, Madrid, 1982, p. 23, al afirmar que «la posición más prudente puede ser la de considerar que lo que nuestra Constitución impide es la creación de tributos por Decreto-ley, pero no la modificación de los existentes, cuando se den las circunstancias legitimadoras de urgencia y necesidad». En el mismo sentido, J. A. ANTON PÉREZ, «Comentario al artículo 9 de la LGT», en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, cit., p. 101.

(27) Tal conexión ya había sido apuntada por J. LASARTE, *op. cit.*, p. 136.

(28) J. MARTÍN QUERALT: *La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria*, cit., p. 562.

preferencia de ley puede producir el efecto de congelación de rango (reserva formal).

De acuerdo con tales conclusiones, J. MARTÍN QUERALT expresa la existencia de «razonables dudas» acerca de la constitucionalidad del Decreto-ley 11/1979, de 20 de julio, sobre medidas urgentes de financiación de las Corporaciones locales, que regula la creación de nuevos tributos, a través de la remodelación de ciertos hechos imponibles, contiene una sustancial modificación de los elementos de cuantificación de determinados tributos locales, deroga determinadas exenciones y transforma otras en bonificaciones. «Desde un punto de vista material, si bien la citada disposición constituye un medio importante para sanear temporalmente las Haciendas municipales, contiene medidas que, siendo positivas en muchos casos —actualización de valores catastrales, revisión de los mismos, cauces de impugnabilidad, todo ello en Contribución Urbana—, en otros casos deberían haber sido objeto de más atenta ponderación. Piénsese, por ejemplo, en las reducciones temporales del 90 por 100 de la base imponible en Contribución Urbana, aplicables a las viviendas de protección oficial. La absoluta indiscriminación con que venía atribuyéndose el calificativo de V. P. O. y la coetánea atribución de beneficios tributarios a personas que, por sus circunstancias económicas, no eran merecedoras de los mismos, obligan a elogiar toda medida que trate de poner término a dicha situación. Sin embargo, no debe olvidarse que, en otros casos, la atribución de tales beneficios fiscales respondía a un elemental principio de justicia tributaria». De ahí que, «sin compartir muchos de los argumentos demagógicamente empleados en contra del citado Decreto-ley, entre otras razones porque se han utilizado unos conceptos, como el de derechos adquiridos, que están muy lejos de tener una clara configuración dogmática en el ámbito tributario, especialmente en materia de exenciones», el autor deje constancia de ciertos hechos que son difícilmente cuestionables (29).

III. POSTURA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN TORNO AL DECRETO-LEY COMO FUENTE DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

1. *Aceptación por el Tribunal de la interpretación sistemática*

Al enjuiciar la constitucionalidad de la disposición transitoria segunda b) del Decreto-ley citado, el Tribunal acoge, en líneas generales, la interpretación propuesta por MARTÍN QUERALT, aunque, como luego veremos, introduce unos matices que le llevan a una solución radicalmente distinta de la que, lógicamente, debería deducirse de una interpretación sistemática del artículo 86 en relación con el 31.

(29) J. MARTÍN QUERALT: *La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria*, cit., p. 563 *in fine*, y especialmente nota 17.

Hay que advertir, a este respecto, que el Tribunal Constitucional está manifestando, cuando enjuicia cuestiones tributarias, el mismo carácter realista que viene caracterizando a la jurisprudencia constitucional de otros países (30). En este sentido, el profesor Albiñana, en un comentario de urgencia a la sentencia de 4 de febrero de 1983, opina que el Tribunal «es conocedor de las inmensas dificultades que acarrearía aplicar la moviola a las prestaciones tributarias ya realizadas para borrar los efectos de cualquier Decreto-ley (31), y ello le lleva a estas *soluciones propias de un seminario universitario o de un debate doctrinal*, pero poco útiles para señalar con precisión y hasta con rigidez los límites del Decreto-ley tributario» (32).

A nuestro juicio, las críticas que pudieran dirigirse contra esta sentencia derivan no tanto de haber acogido una interpretación propuesta por la doctrina, sino de no haber sido plenamente coherente, al no extraer las necesarias consecuencias en orden a la inconstitucionalidad del precepto impugnado. En efecto, el Tribunal destaca que «el principio de legalidad en materia tributaria y su manifestación en una concreta reserva de ley, no es entendido hoy en día de modo inequívoco en la doctrina y no puede extraerse fácilmente la conclusión de que nuestra Constitución haya consagrado absolutamente el referido principio, con el rigor que hubiera podido tener en momentos históricos anteriores. La formulación del problema en nuestra Constitución tiene que partir de los artículos 31.3, 86 y 133». Del examen de estos preceptos, el Tribunal deduce que la limitación del contenido del Decreto-ley «no cierra el paso a cualquier regulación tributaria», sino que sólo queda excluido este instrumento normativo en el ámbito de la reserva de ley. Nuestra Constitución se ha producido en esta materia «de una manera

(30) La doctrina alemana pone de relieve la dificultad de examinar la constitucionalidad de las medidas de carácter financiero por los jueces, dada su incidencia económica (KLAUS VOGEL, «La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional», *HPE*, núm. 59, 1979, p. 22). Respecto a la jurisprudencia constitucional italiana, Enrico de Mita afirma que «quien conoce la jurisprudencia constitucional, incluso fuera del ámbito tributario, sabe que es una jurisprudencia realista, a veces impuesta por la necesidad, con fuertes condicionamientos políticos... No olvidemos que la Corte está llamada a resolver problemas prácticos... así que, también en la materia tributaria, las decisiones de la Corte tienen un grado de elasticidad que le permite tener presentes las exigencias específicas y los intereses que se proyectan en el caso particular considerado» («L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario», *Riv. Dito. Fin. Sc. Fin.*, 1981, número 4, p. 596).

(31) El problema que aquí se alude es que el vicio de inconstitucionalidad (salvo en el sistema austriaco-kelseniano) es un vicio de nulidad plena, y por tanto los efectos se producen *ex tunc* (art. 39.1 LOTC). Para paliar los graves problemas que de esta nulidad retroactiva se derivarían, existen diversos límites: imposibilidad de revisar sentencias con fuerza de cosa juzgada (art. 40 LOTC); prescripción de derechos; y una serie de criterios que la jurisprudencia de otros países ha ido extrayendo de los principios generales (buena fe) que podrían llevar a considerar firmes los ingresos ya realizados por persona que no recurrió en tiempo y forma contra las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales.

(32) C. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA: «Las fronteras constitucionales de los Decretos-leyes tributarios», en «Tribuna Abierta» de *ABC*, 24 de febrero de 1983, p. 58 (el subrayado es nuestro).

flexible» y «como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios, con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación *ex novo* de un tributo y la *determinación de los elementos esenciales o configuradores* del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley» (33). También considera «obvio» que hay «una legalidad estricta que comprende el establecimiento de los beneficios fiscales, entre los que se cuentan, sin duda, las exenciones y las bonificaciones, *pero no cualquier regulación de ellos*» (34).

Estas afirmaciones del Tribunal, que en principio se ajustan a la interpretación sistemática antes expuesta, exigen precisar el significado y alcance de los que denomina «elementos esenciales o configuradores del tributo», para profundizar después en el tema concreto de las exenciones y bonificaciones, que es el más problemático.

2. Validez de la distinción entre aspectos esenciales y formales del tributo

La distinción de la doctrina alemana (35) entre unos aspectos esenciales o sustantivos del tributo, y unos aspectos formales o adjetivos, ha sido decisiva en muchos sectores del Derecho tributario (36). Su validez dogmática es discutida, pero creemos que, entendida con la suficiente flexibilidad,

(33) STC de 4 de febrero de 1983, cit., fundamento jurídico 4 («BOE», supl. cit., p. 9). Aplicando estos criterios jurisprudenciales, es muy dudosa la constitucionalidad del Decreto-ley de 29 de diciembre de 1982, o al menos de algunos de sus preceptos. Piénsese, por ejemplo, en el artículo 16 que modifica profundamente elementos esenciales del IRPF en la obligación real de contribuir, tales como los sujetos pasivos (el representante o pagador pasa a ser responsable solidario) y los elementos determinantes de la cuantía (tipo de gravamen). Incluso se altera radicalmente, en esos supuestos, la naturaleza del tributo, que de ser personal, progresivo y periódico pasa a ser un tributo real, proporcional e instantáneo (pues cada devengo de rendimientos, total o parcial, genera una obligación tributaria autónoma). Sobre la naturaleza personal del tributo, en la obligación real de contribuir tal como estaba regulada en la Ley, cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, «Estructura jurídica del sistema tributario», *Hacienda y Derecho*, II, página 363.

(34) STC de 4 de febrero de 1983, cit., *Fundamentos jurídicos 4 y 6* («BOE», supl. cit., p. 9). El subrayado es nuestro.

(35) E. BLUMENSTEIN: *System des Steuerrecht*, Polygraphischer Verlag, Zurich, 2.^a ed., 1951 (traducc. italiana de F. FORTE: *Sistema di Diritto delle imposte*, Giuffrè, Milán, 1954, pp. 315 y ss.), distingue entre Derecho tributario material, que haría referencia a «la íntima configuración del impuesto», y Derecho tributario formal, que haría referencia a su «realización procesal». En un sentido similar, A. HENSEL, *Steuerrecht J.* Springer, Berlín, 3.^a ed., 1933 (traducc. italiana de Dino Jarach, *Diritto Tributario*, Giuffrè, Milán, 1956, pp. 165 y ss.), cuyo pensamiento fue desarrollado posteriormente por el propio JARACH (*El hecho imponible*, 2.^a ed., Abeledo-Pierrot, Buenos Aires, 1971, pp. 13-16).

(36) Por ejemplo, en los esquemas metodológicos (Cfr. A. RODRIGUEZ BEREJIO, *Introducción al estudio del Derecho financiero*, IEF, Madrid, 1976, pp. 168 y ss.), en el análisis de las situaciones jurídicas subjetivas (Cfr. MARIA TERESA SOLER ROCH, «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al IRPF», *Civitas, REDF*, núm. 25, 1980, p. 7), o en el estudio de la reserva de ley (Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, *Notas de Derecho financiero*, tomo I, vol. 3.^o, Madrid, 1972, p. 847).

puede ser útil para el análisis jurídico del instituto del tributo (37). Con ella, como afirma el profesor SAINZ DE BUJANDA, no se quiere significar que exista una división estructural, extrínseca, del ordenamiento, sino únicamente la posibilidad conceptual de distinguir «aquello en que el tributo consiste» (aspecto sustantivo) del «modo como se aplica y hace efectivo» (aspecto formal) (38).

Pues bien, de manera expresa o tácita, la doctrina ha venido relacionando tradicionalmente el ámbito material de la reserva de ley con el denominado Derecho tributario material, y el Tribunal Constitucional recoge esta idea. En palabras de SAINZ DE BUJANDA, «el principio de legalidad ha de cubrir, por su propia esencia, todo el aspecto sustancial de los tributos, pero no en cambio los aspectos formales, ya que el despliegue de estos últimos no altera, *no debe alterar*, lo que cada tributo es» (39). De forma similar, la mayoría de los autores que se han ocupado del tema entienden que *establecer* un tributo es algo más amplio que *crear* y abarca la regulación de los aspectos sustantivos (40); es decir, de «aquellos elementos que afectan a la identidad o a la entidad de la prestación». Según esto, la ley debe determinar, directamente o mediante la fijación de criterios a desarrollar por fuentes secundarias, «qué categorías de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo, así como cuánto van a pagar» (41).

(37) La distinción entre Derecho tributario material y formal «ha de entenderse con la flexibilidad y relatividad con que toda sistematización de normas ha de ser utilizada. Los casos oscuros, difíciles de encuadrar en una u otra categoría, han de ser aceptados como inevitables» (J. J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho financiero español*, 5.ª ed., Pons, Madrid, 1981, página 407). En todo caso, parece claro que la mencionada distinción no puede basarse en la existencia de una relación tributaria material y otra formal (Cfr. M. CORTÉS DOMÍNGUEZ y J. M. MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento tributario español*, 3.ª ed., Civitas, Madrid, 1977, pp. 249-250), sino que sólo supone «una escisión ideal en el seno de la normativa».

(38) F. SAINZ DE BUJANDA, *loc. cit.*: piénsese que la distinción entre Derecho sustantivo y adjetivo no es privativa del Derecho financiero, sino que también en otros sectores existen ramas sustantivas (civil, penal...) y ramas adjetivas (procesal civil, procesal penal...), pues obviamente cabe distinguir aquello en que la propiedad o el delito consisten, de cómo se hace efectivo un derecho o se exige la responsabilidad penal.

(39) F. SAINZ DE BUJANDA, *loc. cit.* (el subrayado es nuestro); con todo no cabe desconocer que a menudo las normas de Derecho formal tienen una notable incidencia en los aspectos sustantivos del tributo, por lo que quizá sea preferible abandonar la tradicional terminología («Derecho tributario material y formal») y hablar simplemente de *relevancia material y formal*. Es decir, que la distinción no se basa en una división estructural de la normativa, sino en la diferente *trascendencia* de esa normativa, según que altere la esencia del tributo, o afecte únicamente a su aplicación.

(40) F. PÉREZ ROYO, «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria», *HPE*, núm. 14 (1972), pp. 232-2; J. LASARTE, *El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978*, cit., pp. 139 y ss.; E. GONZÁLEZ GARCÍA, «El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978», en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, cit., vol. II, pp. 976-7, el cual incluye expresamente en el ámbito de la reserva de ley el sujeto activo, el sujeto pasivo y el hecho imponible, siendo discutible la oportunidad de que vengan fijados en la ley, bases y tipos de gravamen, y procedimiento de gestión y recaudación.

(41) F. PÉREZ ROYO, *op. cit.*, p. 233.

Estos son los «elementos configuradores» del tributo a que alude el Tribunal Constitucional, el cual rehúye la expresión «Derecho tributario material»; pero llega, en definitiva, a formular la distinción entre elementos esenciales y formales (42). Serán elementos esenciales aquellos que tengan trascendencia tributaria material; es decir, que influyan en la configuración del tributo, la cual, por tanto, no podrá verse afectada por la vía del Decreto-ley.

En cambio, no se estiman cubiertos por la reserva de ley los aspectos formales del tributo, y su regulación en caso de extraordinaria y urgente necesidad podrá efectuarse mediante Decreto-ley. Esta distinción tiene una clara base positiva en la Constitución, que contiene una reserva material de ley sólo respecto al «establecimiento» de tributos (arts. 31.3 y 133.1), pero no en materia de gestión tributaria. Cosa distinta es el principio de legalidad de la actuación administrativa en materia tributaria, entendido como vinculación positiva de la Administración al Derecho, y que deriva de los artículos 1, 9.3 y 106 (43). De todas formas, podría pensarse que también los rasgos esenciales y definitorios de los procedimientos de aplicación de los tributos están comprendidos en la reserva material de ley, en cuanto que tales procedimientos pueden incidir en la configuración del tributo (44).

La Ley General Tributaria, en su artículo 10, señala una serie de materias reservadas a ley, pero «no constituyen un desenvolvimiento de las exigencias del principio fundamental de legalidad tributaria, pues si entre ellas hay algunas que responden al mismo, otras son fruto de la aplicación de principios diversos, tributarios y extratributarios» (45). El pronunciamiento, en

(42) STC de 4 de febrero de 1983, cit., fundamento jurídico 4; un planteamiento similar en la STC de 16 de noviembre de 1981, cit., fundamento jurídico 4; la Corte Constitucional italiana, en diversas sentencias ha entendido que es suficiente, por parte de la ley, la determinación de algunos elementos básicos del tributo (hecho imponible y sujetos) y de los criterios para determinar los demás. La exposición de esta jurisprudencia y una selección de bibliografía en A. FEDELE, *Commentario all'art. 23 della Costituzione*, Zanichelli, Bologna, 1978.

(43) El principio de legalidad administrativa, entendido como técnica de atribución de potestades, exige que la ley habilite a la Administración para gestionar el tributo, pero no supone una reserva material de ley en este ámbito. Así, por ejemplo, para exigir declaraciones, es necesario un precepto que para casos concretos (art. 104 de la LGT) o para la generalidad de los contribuyentes (en la ley propia del tributo) atribuya esa potestad a la Administración, que puede ejercerla mediante un acto administrativo (en los casos del artículo 104) o emanando un reglamento. Ello no impide, claro está, que la ley regule esta materia más extensamente, produciéndose entonces una reserva formal.

(44) *Vid.*, C. PALAO TABOADA: «La estimación objetiva singular», *Civitas, REDF*, núm. 2 (1974), p. 385; En este sentido, cabría afirmar la inconstitucionalidad de un Decreto-ley que modificara el método de determinación de la base imponible de un tributo, en el caso de que introdujera un método indicario, en la medida en que tal método pudiera actuar para determinar una base «alternativa» (*Vid.* F. SAINZ DE BUJANDA, «Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario», en *Hacienda y Derecho*, vol. VI, IEP, Madrid, 1973, pp. 208-209).

(45) *Vid.* J. GARCIA-ANOVEROS, «Las fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria», *RDFHP*, núm. 54, pp. 327-328. Así, por ejemplo, el apartado e) reserva a ley las consecuencias del incumplimiento de obligaciones tributarias respecto a la eficacia de los actos o negocios

cada caso concreto, sobre si una materia queda o no cubierta por el principio de legalidad, y, en consecuencia, sobre si está excluida de regulación mediante Decreto-ley, debe hacerse exclusivamente en base al texto constitucional.

Podría pensarse que la delimitación que hemos trazado de lo que el Tribunal Constitucional denomina elementos esenciales de un tributo («establecimiento» del tributo, en terminología constitucional) no presenta la claridad y seguridad suficientes, pero resulta imposible trazar con carácter general una línea divisoria más precisa. Esta tarea corresponde a la jurisprudencia y a la doctrina a través de un análisis pormenorizado, caso por caso, de los supuestos que se vayan planteando.

3. Especial referencia al tema de las exenciones y bonificaciones

Inmediatamente surge la pregunta de si las exenciones y bonificaciones deben considerarse elementos esenciales del tributo, reservados a ley, y excluidos, por tanto, del ámbito de posible incidencia del Decreto-ley. La respuesta afirmativa es unánime en la doctrina, que maneja distintas argumentaciones (46), y la misma conclusión se extrae del examen de los debates parlamentarios, aunque hay que reconocer que era más preciso el artículo 123.4 del Anteproyecto de Constitución, según el cual «toda exención o desgravación fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley votada en Cortes» (47). El actual artículo 133.3 sólo exige ley

jurídicos, porque es materia propia del Derecho privado, y en ese ámbito no es admisible el reglamento; y el apartado k) reserva a ley la obligación de practicar autoliquidaciones, porque la potestad liquidatoria es de carácter fiduciario, es decir, que la Administración *puede y debe* liquidar, salvo que la ley (que es la que atribuyó la función) permita que sea el particular el que realice la operación liquidadora (que, en este caso, siempre será provisional, y por tanto susceptible de revisión por el titular de la función). Se trata de una consecuencia de la posición jurídica de la Administración, que no puede, salvo autorización del legislador, hacer dejación de sus funciones.

(46) F. SAINZ DE BUJANDA («Teoría jurídica de la exención tributaria», *Hacienda y Derecho*, III, IEP, Madrid, 1963, pp. 404-5) invoca el principio de jerarquía de normas, para fundamentar la reserva de ley en las exenciones, ya que «siendo formalmente legales las normas que son objeto de delimitación o modificación (es decir, las que, para la normalidad de los casos, regulan los elementos estructurales de la relación jurídica tributaria), ese mismo rango han de tener las limitativas o modificativas (a saber: las que, para los supuestos de exención, decretan un régimen tributario especial)». Para García Añoveros la exigencia de ley es consecuencia «de los principios de generalidad, equitativa distribución y adecuación de la carga tributaria a la capacidad económica del sujeto pasivo» (*Las fuentes del Derecho...* cit., p. 329); F. PÉREZ ROYO entiende que el establecimiento de una exención es indiferente a la tutela de la propiedad mediante la autoimposición, pero la reserva de ley tiene un ulterior fundamento, pues mediante este principio «se pretende crear las condiciones para un reparto uniforme de la carga tributaria, así como para una gestión racional de la política tributaria. Y en orden a dichas finalidades, no es en absoluto indiferente el que las exenciones puedan ser establecidas libremente por la Administración...» (*Fundamento y ámbito de la reserva de ley...* cit., pp. 233-234).

(47) *Bol. Oficial Cortes*, núm. 44, 5 de enero de 1978, p. 689 (recogido en *Trabajos parlamentarios...* cit., I, p. 27). En la enmienda núm. 71 (*ibidem*, p. 179), se pide que, dado que la potestad tributaria tiene «la misma naturaleza y gravedad» en los apartados 1 y 4 del artículo

para establecer beneficios fiscales, pero resulta evidente que la supresión de la mención expresa a las Cortes se debe a las mismas razones que explican la redacción de los artículos 31.3 y 133.1.

Siguiendo esta línea interpretativa, lo lógico hubiera sido declarar la inconstitucionalidad de la disposición transitoria segunda letra *b*), tal como entendía el fiscal general del Estado (48). Sin embargo, el Tribunal Constitucional estima que «no se violaron con la utilización del reseñado Decreto-ley los estrictos límites genéricos que el artículo 86 contempla textualmente», ya que «la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción, o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo» (49). Se sigue, por tanto, la opinión del abogado del Estado, según el cual «aun admitiendo que la materia regulada en el artículo 31 esté excluida por el artículo 86.1 del ámbito del Decreto-ley... la prohibición de la regulación de los tributos por Decreto-ley abarcará con mucho el ámbito de la reserva de ley en materia tributaria», la cual «aun entendida como reserva de ley votada en Cortes, sólo afecta a las decisiones tributarias fundamentales, o sea, al establecimiento de un tributo o a la alteración sustancial de su régimen, así como a la regulación de sus elementos esenciales, por lo que, al no constituir la modificación regulada con la disposición transitoria cuestionada ni una decisión tributaria de tal carácter, ni una alteración de un elemento esencial de la contribución urbana, dicha modificación puede llevarse a cabo por Decreto-ley e incluso por vía reglamentaria. La reserva de ley establecida por el artículo 133 en materia de beneficios fiscales se refiere sólo a su establecimiento o aumento y no a su supresión o reducción, lo cual se explica porque estas últimas no representan imposición de un deber, sino eliminación o reducción de un trato fiscal de favor y se limita dicha reserva de ley a los tributos del Estado, por lo que las exigencias de dicho principio son inferiores en el ámbito de las Haciendas locales» (50).

lo 123 (en el texto vigente 133.1 y 3), se haga en ambos expresa exigencia de «ley votada en Cortes». La enmienda núm. 698 (*ibidem*, p. 432), sin duda pensando en las Comunidades autónomas, proponía sustituir esa expresión por la de «en virtud de disposición de la correspondiente Asamblea electiva». Por último, la enmienda núm. 779 (*ibidem*, p. 498) entiende que es suficiente la referencia a la ley, porque «siguiendo la práctica establecida en esta Constitución, toda ley es votada en Cortes», y en el mismo sentido se inclinó el Informe de la Ponencia (*ibidem*, p. 577).

(48) STC de 4 de febrero de 1983, *cit.*, I, 5 («BOE», supl. cit., p. 7).

(49) STC de 4 de febrero de 1983, *cit.*, II, 6 («BOE», supl. cit., p. 9). El subrayado es nuestro. La crítica de esta tesis puede verse en C. PALAO TABOADA, *La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria*, *cit.*, pp. 173-174.

(50) STC, de 4 de febrero de 1983, *cit.*, I, 6 («BOE», supl. cit., p. 7). El subrayado es nuestro.

Esta argumentación es, a nuestro juicio, gravemente incorrecta, por las siguientes razones:

— Si en virtud del artículo 133.1 se estima reservado a ley tanto el establecimiento de un tributo como su supresión, parece lógico que en el número 3 de dicho artículo también deba incluirse la supresión o reducción de beneficios fiscales, y no sólo su establecimiento. En este sentido, el artículo 10 *b)* de la Ley General Tributaria exige ley para regular «el establecimiento, *supresión* y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias». Ciertamente este precepto carece de rango constitucional, pero expresa una doctrina consolidada en la materia.

— Suprimir o reducir una exención afecta a los elementos esenciales del tributo (quién ha de pagar, cuánto, y en razón de qué presupuesto de hecho), y supone modificar el ámbito del deber de contribuir para las personas concretas a que se refiere (51).

— En todo caso es evidente que la supresión o reducción de una exención (que ha sido establecida por ley), no puede efectuarse por vía reglamentaria, pues eso sería contrario al principio de jerarquía normativa.

— Si en el artículo 133 no se exige expresamente «ley votada en Cortes» es, tal como se desprende de los debates parlamentarios, porque siguiendo la práctica establecida en la Constitución, se pensaba que toda ley sería votada en Cortes.

— La referencia a los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado no debe inducir a minimizar las exigencias del principio de legalidad respecto a las exenciones que afecten a tributos no estatales. La redacción del artículo 133.3 es paralela a la del 134.2, que a efectos de su inclusión en los Presupuestos Generales del Estado usa esa expresión (52). Pero la exigencia

(51) «Cuando el Estado concede un beneficio tributario por un plazo determinado, mediante un acto concreto, fija el alcance del deber tributario del destinatario durante el tiempo de duración del beneficio. Su deber de contribuir queda limitado en relación al de los demás, en la cuantía del beneficio concedido y por el plazo otorgado, por lo que resulta claro que la disposición transitoria cuestionada, al incidir sobre beneficios fiscales ya reconocidos en virtud de actos concretos (no, por tanto, en simples expectativas de que se mantenga la legislación), afecta a los deberes tributarios a que se refiere el artículo 31 de la Constitución y, en consecuencia, vulnera los límites de su artículo 86 e incurre en una inconstitucionalidad formal» (R. GÓMEZ-FERRER MORANT, voto particular a la STC de 4 de febrero de 1983, cit., «BOE», supl. cit., p. 10).

(52) El Presupuesto de gastos fiscales se introdujo en el Senado como consecuencia de una enmienda de la Agrupación independiente al artículo 127.3 (enmienda núm. 626), defendida por Fuentes Quintana (*Diario de Sesiones del Senado*, núm. 52, de 8 de septiembre de 1978, pp. 2488-9). Dicho artículo correspondía al actual 133.3, y en él se reservaba a ley el establecimiento de beneficios fiscales que afectaran a tributos del Estado y se exigía su consignación anual en los Presupuestos Generales del Estado. Luego el Presupuesto de gastos fiscales pasó al artículo 134.2, mientras que la reserva de ley quedó en el 133.3, manteniendo en ambos casos la referencia a los tributos estatales, lo que si bien es lógico en el artículo 134.2, sin embargo carece de sentido en el 133.3.

de ley para establecer beneficios fiscales deriva directamente del artículo 31.3, ya que afecta a los elementos esenciales del tributo, y dicho precepto es aplicable a toda clase de tributos, estatales o no.

En definitiva, si se considera que el ámbito de exclusión del Decreto-ley en materia tributaria coincide con el contenido del principio de legalidad, no cabe duda de que tanto el establecimiento como la supresión o reducción de beneficios fiscales está vedada a este instrumento normativo.

Ahora bien, existe otra posible interpretación del artículo 86 en relación con el 31, que podría haber servido de base al fallo del Tribunal. Consiste en relacionar los «derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I» con «el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica» (art. 31.1), en lugar de hacerlo con el principio de legalidad (art. 31.3).

Esta línea interpretativa resulta, incluso, más respetuosa con el tenor literal de la Constitución, la cual no excluye el Decreto-ley en todas las materias mencionadas en el título I, sino únicamente en los derechos, deberes y libertades allí consagrados. El artículo 31.3 no consagra deber alguno de los particulares, sino que es el número uno de ese precepto el que se refiere al deber de contribuir, y al hacerlo «cifra esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad» (53).

Por ello, cabría afirmar que el Decreto-ley no puede afectar a la distribución de la carga tributaria conforme al principio de capacidad contributiva, pero que, sin afectar a dicho principio, puede regular la materia tributaria, aun dentro del ámbito de la reserva de ley. Ciertamente, al regular los elementos esenciales del tributo, reservados a ley, normalmente se incidirá en el reparto de la carga tributaria conforme al principio de capacidad (54). Pero en algunos supuestos esto no es así, como ocurre en el caso de la supresión o reducción de beneficios fiscales, que examinaremos en el epígrafe siguiente.

Recientemente, el profesor Palao Taboada ha propuesto una interpretación del artículo 86.1 de la Constitución que podría servir para fundamentar estas afirmaciones. Dicho artículo, en su opinión, no pretende garantizar la reserva de ley frente al Decreto-ley, sino proteger los derechos fundamentales reconocidos en el texto constitucional. En este sentido, alude al criterio del «contenido esencial» de los derechos fundamentales, recogido por el artícu-

(53) STC de 20 de julio de 1981 (pleno; recurso de inconstitucionalidad núm. 38/1981 («BOE» de 13 de agosto de 1981); fundamento jurídico 4.

(54) La íntima conexión entre el principio de capacidad contributiva y el principio de reserva de ley ya fue subrayada por F. SAINZ DE BUJANDA, «Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español», en *Hacienda y Derecho*, III, pp. 252 y ss. No es casual que en un mismo artículo de nuestra Constitución se recojan ambos principios.

lo 53.1 de la Constitución, que ésta tomó del artículo 19.2 de la Ley Fundamental de Bonn. Sólo cuando la importancia del interés individual afectado no se contrapese adecuadamente con la necesidad de dictar una normativa de inmediata eficacia quedaría excluido el Decreto-ley. Así, para tomar un ejemplo extremo, ninguna urgencia justificaría una reforma profunda del impuesto de sucesiones o del impuesto sobre la renta a través de esta vía normativa. Fuera de estos casos podrían incluso crearse tributos por Decreto-ley, ya que la reserva de ley tributaria y el Decreto-ley obedecen a fundamentos distintos, que no se excluyen recíprocamente, como son la idea de autoimposición, por un lado, y la necesidad de adaptar medidas legislativas inaplazables, por otro. Ello supone que esta fuente normativa es admisible incluso en el ámbito de la reserva legal, por la fuerza legitimadora de su propio fundamento, y ello estará tanto más justificado cuanto más necesaria sea la adopción de la medida fiscal. Como ejemplo, propone el autor citado, los casos en que el instrumento fiscal es el más adecuado para la finalidad político-económica de que se trate. En este sentido «será más fácil admitir la posibilidad de un Decreto-ley cuando se trate de tributos, o de aspectos de éstos, con un marcado carácter extrafiscal, que en el caso de tributos con un fin más puramente fiscal» (55). Precisamente el supuesto que ahora nos interesa es el de la supresión o reducción de beneficios fiscales, es decir de medidas con una clara finalidad extrafiscal.

IV. LOS BENEFICIOS FISCALES Y EL DEBER DE CONTRIBUIR CONFORME A LA CAPACIDAD ECONÓMICA

1. *Precisiones conceptuales y terminológicas: no sujeción, exención y beneficio fiscal*

Tradicionalmente se han venido distinguiendo los supuestos de no sujeción y los supuestos de exención en base al criterio de la distinta eficacia de las normas que regulan unos y otros. Así, las normas que declaran la no sujeción se consideran preceptos didácticos, orientadores, mientras que las normas de exención tienen una eficacia constitutiva, pues hacen surgir un auténtico derecho subjetivo: el derecho a la exención (56).

(55) C. PALAO TABOADA, *La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria*, cit., pp. 175-176. En un sentido similar, C. LOZANO SERRANO entiende que hay que valorar, en cada caso concreto, si el Decreto-ley afecta al deber de contribuir «que por su propia generalidad y extensión no queda a merced de un tributo concreto o de unas determinadas disposiciones» («Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional. Aplicación al ordenamiento financiero», *RAP*, núm. 99, 1982, p. 151).

(56) F. SAINZ DE BUJANDA: «Teoría jurídica de la exención tributaria», en *Hacienda y Derecho*, III, IEP, Madrid, 1963, pp. 428 y ss.

Ello supone considerar las normas de exención como excepcionales, ya que modifican el ámbito objetivo o subjetivo del tributo, una vez delimitado para la generalidad de los casos. La obligación no surge, a pesar de haberse producido el hecho imponible, por haberse producido el hecho exento (57).

Considerada, por tanto, como el envés de la teoría del impuesto, la teoría de la exención queda condicionada en sus esquemas dogmáticos, y se ve seriamente limitada para desarrollar ulteriormente su problemática, debido a la imposibilidad de establecer una relación directa entre las normas de exención y el ordenamiento tributario en su conjunto, del que las primeras forman sin duda parte (58). Para superar estos problemas, D'AMATI propone una construcción distinta, bajo la cual la exención no constituye un *modo de no ser* del impuesto, sino una modalidad, tan peculiar como se quiera, de la imposición. En este sentido, la exención no instituye una situación excepcional, sino que contribuye a la exacta definición del hecho imponible. La exención no se limita a negar la eficacia normal de un determinado supuesto de hecho, sino que implica una valoración más compleja dirigida a determinar la conformidad del hecho imponible con los postulados económicos, políticos y sociales que fundamentan el ordenamiento jurídico, lográndose así una visión más rica y completa de éste (59).

Si se acepta esta tesis, según la actual la exención confluye a caracterizar el hecho imponible, no cabe duda de que cualquier modificación de una exención, incluida su supresión, supondría la variación de un elemento esencial del tributo y estaría, por tanto, vedada al Decreto-ley. El Tribunal Constitucional, en cambio, parece acoger la tradicional caracterización de las exenciones como normas excepcionales, y en consecuencia afirma que su supresión no altera los elementos esenciales del tributo, pues no se trata más que de la supresión de una excepción al régimen general.

¿Cuál es la solución correcta? A nuestro juicio, ello depende del punto de vista que se adopte. Si se recalca la finalidad financiera del tributo (hacer contribuir al sostenimiento del gasto público a todos aquellos que manifiesten capacidad económica), las normas de exención que responden a finalidades extrafiscales resultan excepcionales. En cambio, si se parte de una visión global de la actividad financiera, teniendo en cuenta que sus finalidades no son exclusivamente la asignación de recursos, sino también la redistribución de la renta, el desarrollo y la estabilidad económica, se llega a la conclusión de D'AMATI.

(57) F. SAINZ DE BUJANDA, *ibidem*, pp. 431 y 449; en la misma línea, A. BERLIRI afirma que se da una exención «cuando se realiza el hecho imponible, pero la obligación tributaria no surge porque se realiza otro hecho o subsiste una situación a la que la ley atribuye la virtud de neutralizar el poder genético del presupuesto de hecho» (*Corso istituzionale di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milán, 1965, p. 141).

(58) En este sentido, NICOLA D'AMATI: «Las exenciones y la subjetividad tributaria», *RDFHP*, núm. 81 (1969), p. 434.

(59) N. D'AMATI, *op. cit.*, pp. 441-443.

Entendemos que la primera es la solución más adecuada, pues del concepto constitucional del tributo (art. 31), se deduce que éste se basa en la capacidad contributiva. Las finalidades de política económica y social a que antes nos referíamos, también se recogen en la Constitución (art. 40), pero no son exclusivas del tributo, sino comunes a todo el ordenamiento jurídico de la actividad financiera (60), y lo que está protegido por el artículo 86 frente al Decreto-ley no es todo el orden jurídico-financiero, sino únicamente el instituto del tributo (61). La finalidad típica del tributo es la de ser un medio para recaudar ingresos públicos, y es atendiendo a esta finalidad típica como ha de plantearse el problema relativo a la posible incidencia del Decreto-ley en este ámbito (62).

Sin embargo, existe algún tipo de exenciones que no pueden reputarse excepcionales, sino que contribuyen, como la mención de supuestos de no sujeción, a la exacta delimitación del hecho imponible. Se trata de las llamadas exenciones técnicas, que no constituyen una excepción al régimen general del correspondiente tributo, sino que instrumentan la racionalidad del sistema en el que éste se encuentra inserto, evitando toda clase de duplicaciones o superimposiciones de una misma capacidad contributiva (63). Además, hay que tener en cuenta que, en ciertos casos, la exención

(60) La Ley General Tributaria también separa la capacidad como criterio básico de la ordenación de los tributos (art. 3.º), de las otras finalidades de política económica a que éstos han de servir (art. 4.º), «además de ser medios para recaudar ingresos públicos».

(61) Obsérvese que el artículo 86 excluye el Decreto-ley respecto a los «derechos, deberes y libertades» regulados en el título I, en cuyo capítulo II, sección 2.ª («De los derechos y deberes de los ciudadanos») se encuentra el artículo 31, mientras que el artículo 40 está colocado en el capítulo III («De los principios rectores de la política social y económica»), en el que no se contienen deberes, derechos y libertades, sino únicamente principios que informan la actuación de los poderes públicos (Cfr. art. 53.3).

(62) Resulta obvio que el análisis jurídico de un instituto debe partir de su finalidad típica, aunque toda técnica jurídica una vez creada se objetiviza, y puede ser aplicada con motivaciones distintas, como es el caso de los denominados «impuestos de ordenamiento económico» o «no financieros». Esta categoría es afirmada por la doctrina alemana: VON PRITZWITZ, *Theorie der Steuer und Zölle*, 1842, pp. 309 y ss.; W. GERLOFF y F. NEUMARK, *Tratado de finanzas*, ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, II, pp. 212 y ss., en especial p. 223, donde se distingue entre «impuestos de ordenamiento incluidos en impuestos financieros» (beneficios fiscales) y los «puros impuestos de ordenamiento». Un análisis de la jurisprudencia alemana sobre este tema, en P. SELMER, *Wirtschaftslenkung durch Besteuerung*, R. BOORBERG, Stuttgart, 1972. En nuestra doctrina, vid. C. ALBISSANA GARCÍA-QUINTANA, «Los impuestos de ordenamiento económico», *HPE*, núm. 71 (1981), pp. 17 y ss.; LEJEUNE, «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, apartado V, el cual señala que es poco convincente caracterizar un impuesto por sus fines; y P. YEBRA MARTÍN-ORTEGA, «Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria», *HPE*, núm. 32 (1975), pp. 145 y ss., quien sólo admite la legitimidad de este tipo de tributos si se producen «sin menoscabo del principio de capacidad contributiva» (*ibidem*, p. 185).

(63) «Las exenciones técnicas pueden confundirse con los supuestos de no sujeción, pues unas y otras impiden la concurrencia de gravámenes sobre una misma capacidad económica y por el mismo concepto o fundamento del gravamen. De todos modos, el supuesto de no sujeción

se basa en la inexistencia de capacidad contributiva (mínimo exento) (64). Ello lleva a un sector de la doctrina italiana a distinguir entre exenciones y exclusiones tributarias. Se reputan «exclusiones» los casos en que la falta de aplicación del tributo se justifica en una valoración negativa de la aptitud para el pago del mismo, ya esté fundada en consideraciones de orden político, económico o social, mientras que se reserva el término «exenciones» para aquellos casos en que el beneficio tiene la función de substituir subvenciones directas de dinero y se dirige a crear posiciones ventajosas con vistas de lograr una determinada finalidad (65).

Esta última categoría vendría a coincidir con lo que la Constitución denomina «beneficios fiscales», y la doctrina hacendística «gastos fiscales» (66). Para determinar si la regulación de éstos podría hacerse, en algún caso, mediante Decreto-ley, previamente es necesario precisar su concepto. Siguiendo al profesor ALBIÑANA, puede afirmarse que sólo tienen la consideración de beneficios fiscales las exenciones (totales o parciales) que se conceden y liquidan como instrumento de política económica. Quedan excluidos, por tanto, los supuestos de no sujeción, las llamadas exenciones técnicas, y las medidas que responden al cuadro normal del tributo de que se trate (mínimo exento, deducciones familiares, etc.). Más discutible es el caso de las

se caracteriza por encontrarse fuera del ámbito del correspondiente tributo» (C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Sistema tributario español y comparado», ICF, Madrid, 1981, pp. 52-53):

(64) Vid. por todos E. GIARDINA: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1961, pp. 447 y ss.; E. VANONI, «Elementi de Diritto tributario», en *Opere giuridiche*, II, Giuffrè, Milán, 1962, p. 213.

(65) R. GALLI: «Esenzioni ed esclusioni tributarie. Conseguenze per l'imposta complementare e per l'imposta sulle società», en *Giur. imp.*, 1962, pp. 539 y ss.; SALVATORE LA ROSA, voz «Esenzione», en *Enc. del Dto.*, XV, p. 568.

(66) El término de «gasto fiscal» proviene de la Economía financiera (Vid. E. FUENTES QUINTANA, *Los incentivos fiscales, tema y problema de la Hacienda contemporánea*, prólogo a la obra de M. J. LAGARES CALVO, *Incentivos fiscales a la inversión privada*, IEF, Madrid, 1974, p. 8). «Se gasta, se afirma, en cuanto en todo beneficio fiscal existe una renuncia del Estado a un ingreso, y el gasto simultáneo que el Estado efectúa en favor del sector al que el beneficio se concede; por ello los hacendistas hablan de gastos fiscales para referirse a los beneficios fiscales» (Trabajos Parlamentarios, cit., vol. III, pp. 2930-1). El término «beneficios fiscales» fue propuesto por el señor BRAVO DE LAGUNA, para substituir al de «exención o desgravación fiscal», porque «entre las exenciones y desgravaciones fiscales no se comprenden algunos beneficios tales como, por ejemplo, las deducciones o reducciones tributarias ...» (*ibidem*, p. 1483).

Desde un punto de vista jurídico, hay que recalcar que los beneficios fiscales no pueden ser considerados en modo alguno como «gastos», ya que no hay salida de fondos; se trata más exactamente, de un «no ingreso», es decir, de una norma de excepción al régimen general del tributo. Piénsese, por ejemplo, en la eficacia del Presupuesto respecto a ellos, de mera previsión, ya que se aplican sin necesidad de que exista un crédito para gastos fiscales. Cosa distinta es que sea preferible que las exenciones y bonificaciones se transformen en subvenciones presupuestarias (Cfr. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «El Presupuesto de Gastos fiscales», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 1, 1979, p. 48).

Opinión distinta mantiene M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, el cual ve en los beneficios fiscales una verdadera relación jurídica de gasto público, y un crédito tributario, que se extinguen por confusión («Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 5, 1980, en especial pp. 65 y 71).

exenciones reconocidas a entidades de utilidad pública o que de otro modo sirven el interés general, y de otras exenciones subjetivas (67).

2. *El establecimiento de beneficios fiscales y la capacidad contributiva*

Delimitado así el concepto de beneficio fiscal, procede examinar si su establecimiento afecta al deber de contribuir conforme a la capacidad contributiva, es decir, siguiendo el planteamiento antes expuesto, si es admisible su establecimiento mediante Decreto-ley. Ello nos lleva al problema de las relaciones entre el principio de capacidad contributiva, entendido como criterio básico de justicia, y los fines extrafiscales. Tales relaciones son, en cierto sentido, de integración, pues las finalidades de política económica y fiscal pueden servir para limitar la discrecionalidad del legislador ordinario al actuar el principio de capacidad contributiva (68). Pero por otro lado, tales relaciones revisten también un carácter conflictivo, en cuanto que la consecución de las finalidades extrafiscales puede suponer una violación del principio de capacidad. Se plantea entonces la cuestión de si la Constitución consiente la derogación de este principio en aras de aquellas finalidades (69), pero cualquiera que sea la postura que en este punto se adopte, no

(67) C. ALBISSANA GARCÍA-QUINTANA: *El Presupuesto de Gastos fiscales*, cit., pp. 49-50. En contra M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, *Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos*, cit., p. 65, según el cual son beneficios fiscales «todos los que puedan derivarse de situaciones legales que favorezcan al contribuyente y, por consiguiente, pueden consistir en exenciones, reducciones, bonificaciones, moratorias, regularizaciones fiscales», etc., y expresamente incluye las exenciones o reducciones por razón de circunstancias familiares y las exenciones concedidas a entidades de utilidad pública o de beneficencia.

(68) M. PUGLIESE: *La finanza e i suoi compiti extrafiscali*, Cedam, Padua, 1932, pp. 57 y ss.; G. A. MICHELI, «Profili critici in tema di potestà d'imposizione», *Riv. Dito. Fin. Sc. Fin.*, 1964 (núm. 1), pp. 27 y ss.; MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento tributario*, Turin, 1965, p. 89 y ss.; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel Diritto finanziario*, UTET, 1970, p. 326.

(69) MAFFEZZONI, *op. cit.*, pp. 327-8, se inclina por la solución afirmativa en base a dos razones: a) el ámbito del criterio de capacidad contributiva en el «sostenimiento de los gastos públicos», esto es, el reparto de las exacciones destinadas a financiar el gasto, pero no de las exacciones extrafiscales; b) las finalidades extrafiscales consagradas en la Constitución serían inalcanzables si no se consintiese al legislador disciplinar los ingresos derogando el principio de capacidad. La doctrina mayoritaria afirma que el legislador puede ampararse en otros principios y valores constitucionales para eximir o dejar de gravar una determinada manifestación de capacidad contributiva, aunque se muestra más reticente para admitir por motivos extrafiscales el gravamen de una riqueza situada fuera de los límites imposables. *Vid.* F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalià nel sistema costituzionale*, Nápoles, 1973, pp. 148 y ss.; G. CASADO OLLERO, «El principio de capacidad y el control consitucional de la imposición indirecta», II. «El contenido consitucional de la capacidad económica», Civitas, *REDF*, núm. 34 (1982), pp. 195 y ss.; J. M. MARTÍN DELGADO, «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», *HPE*, núm. 60 (1979), pp. 65-66; J. M. CALERO GALLEGU y R. NAVAS, estudio preliminar a la traducción de F. MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980, p. 23; MARÍA TERESA SOLER ROCH, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983.

La Corte Constitucional italiana, en Sentencia de 6 de julio de 1966, núm. 89 (*Giurispruden-*

cabe duda que existe un conflicto insalvable entre el establecimiento de beneficios fiscales y el principio de capacidad contributiva, al menos si éste se concibe como criterio material de justicia tributaria, tal como tradicionalmente se ha venido haciendo (70).

En consecuencia, el establecimiento de un beneficio fiscal afectaría al deber de contribuir mediante un sistema tributario justo, inspirado en el principio de capacidad, y no podría efectuarse acudiendo a ese instrumento normativo excepcional que es el Decreto-ley, tal como reconoce el Tribunal Constitucional.

3. *La supresión de beneficios fiscales y la capacidad contributiva*

Solución distinta debe darse, desde este punto de vista, al supuesto de reducción o supresión de beneficios fiscales, ya que ello supone un acercamiento al nivel normal, es decir, al nivel justo conforme al principio de capacidad contributiva, de la obligación tributaria. Esta idea ya fue apuntada por la Abogacía del Estado, en cuyas alegaciones se afirmaba que «al constituir los beneficios fiscales una figura cercana a las medidas de fomento o a las subvenciones, su reducción por la disposición transitoria segunda b) no puede considerarse como una imposición de deberes, sino como un acercamiento de un conjunto de ciudadanos al nivel normal de obligación tributaria en la Contribución Urbana» (71).

V. OTRAS CUESTIONES EXAMINADAS POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

1. *El presupuesto habilitante para emanar Decretos-leyes*

Como ya afirmara en otra ocasión el Tribunal Constitucional, la posibilidad de emanar Decretos-leyes se configura como una excepción al proce-

za costituzionale, 1966, pp. 1134-5) afirma que la capacidad económica, presupuesto de una legítima imposición, condiciona la medida máxima del tributo, pero no excluye, siempre que se respete dicho límite, que los mismos actos o hechos puedan en épocas distintas dar lugar a detracciones tributarias de diversa entidad, según los objetivos de política fiscal que en cada caso persiga el legislador.

(70) F. SAINZ DE BUJANDA: *Teoría jurídica de la exención tributaria*, cit., pp. 418 y ss.; M. CORTÉS DOMÍNGUEZ y J. M. MARTÍN DELGADO: *Ordenamiento tributario español*, cit., pp. 90 y ss.; C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *Los impuestos de ordenamiento económico*, cit., p. 18. En contra, M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ: *Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos*, cit., p. 67, el cual estima que los gastos fiscales cumplen con mayor exactitud los principios consagrados en el artículo 31 de la Constitución, opinión que deriva de la concepción amplia que mantiene de los beneficios, entre los que incluye el mínimo exento, las deducciones familiares, etc.

Para un análisis crítico del conflicto insalvable que la Hacienda extrafiscal plantea a quienes erigen la capacidad contributiva como criterio exclusivo de justicia tributaria, cfr. C. PALAO TABOADA: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, 1976, tomo II, pp. 393-396.

(71) STC de 4 de febrero de 1983, cit., I. Antecedentes, 6 («BOE», supl. cit., p. 7).

dimiento ordinario de elaboración de las leyes, y en consecuencia está sometida a la necesaria concurrencia de determinados requisitos, entre ellos la exigencia de que el Decreto-ley se dicte exclusivamente para afrontar una situación de extraordinaria y urgente necesidad (72). La apreciación de la existencia de este presupuesto de hecho habilitante corresponde en primer lugar al Gobierno (al dictar el Decreto-ley) y a las Cortes (al pronunciarse sobre su convalidación o derogación), pero ello no impide ni limita en modo alguno el control final del Tribunal Constitucional, si la norma llega a ser residenciada formalmente ante él.

En el caso que nos ocupa, el Real Decreto-ley califica la regulación que en él se contiene como «provisional» y constituye, según expresamente dice su exposición de motivos, una «primera respuesta normativa» a la «cuestión inaplazable» de ir resolviendo la ya crónica situación deficitaria de nuestras Corporaciones locales, que ha producido en los últimos años, según también literalmente se dice, una acumulación de deudas y una insuficiencia de recursos, con la consecuencia de una deficiente atención de los servicios públicos y de una no justa distribución entre los ciudadanos de las cargas públicas.

Esta justificación, que el Decreto-ley ofrece de la urgencia que lo promovió, es considerada «admisible» por el Tribunal Constitucional, ya que «era absolutamente necesario asegurar el funcionamiento de las Corporaciones locales democráticamente elegidas en el mes de abril del año 1979... y la medida era todavía más necesaria si se tiene en cuenta que por imperio de la Constitución tales entidades habían devenido autónomas» (73). La mayor

(72) STC de 31 de mayo de 1982 (Pleno). Recurso de inconstitucionalidad número 238/1981 («BOE» de 28 de junio de 1982), fundamentos jurídicos 1 a 3. El Tribunal precisa que sólo son constitucionalmente legítimas las previsiones por extraordinaria y urgente necesidad, pero no «aquellas que, por su contenido y de manera evidente, no guarden relación alguna, directa ni indirecta, con la situación que se trata de afrontar ni, muy especialmente, aquellas que, por su estructura misma, independientemente de su contenido, no modifiquen de manera instantánea la situación jurídica existente, pues de ellas difícilmente podrá predicarse la justificación de extraordinaria y urgente necesidad». En el mismo sentido ya se había pronunciado la doctrina española (J. SALAS: *Los Decretos-leyes en la Constitución española de 1978*. Civitas, Madrid, 1979, p. 33) e italiana (PALADIN: *Gli atti con forza di legge nelle presenti esperienze costituzionali*. Giur. Cost., 1974, I, pp. 1517 y ss.).

En la STC de 4 de febrero de 1983, cit. (fundamento jurídico 5) se recogen estos criterios, matizando que «la necesidad justificadora de los Decretos-leyes no se puede entender como una necesidad absoluta que suponga un peligro grave para el sistema constitucional o para el orden público... sino que hay que entenderla con mayor amplitud como necesidad relativa respecto de situaciones concretas de los objetivos gubernamentales que, por razones difíciles de prever, requieren una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes».

(73) STC de 4 de febrero de 1983, cit., fundamento jurídico número 6 («BOE», supl. cit., p. 9). En cambio, R. GÓMEZ-FERRER MORANT entiende que no concurre el presupuesto de la «extraordinaria y urgente necesidad», pues «desde la fecha del Decreto-ley (20 de julio de 1979) hasta la entrada en vigor de la revisión de las bonificaciones ya concedidas (1 de enero de 1980) habría tiempo para regular esta materia mediante una ley de tramitación urgente (voto particular a la STC número 51/1983, de 14 de junio).

novedad en este punto la ofrece la afirmación del Tribunal de que «no existe la necesaria adecuación entre la situación de necesidad habilitante y la regulación normativa producida, si a causa de la necesidad de dotar de medios y recursos financieros a las Corporaciones locales en su primer período de funcionamiento posconstitucional, se estableciera una regulación de las bonificaciones y exenciones tributarias de la Contribución Territorial urbana de las viviendas de renta limitada que adquiriera carácter permanente y normal. Es lo cierto, sin embargo, que la actual cuestión se suscita en relación con el primer ejercicio fiscal posterior a la vigencia del Decreto-ley, por lo cual la conclusión que hay que extraer es que el apuntado defecto no se puede considerar producido referido a dicho momento, sin perjuicio de que, en el futuro, podamos llegar a una conclusión diferente, si en el paso del tiempo la regulación nacida de una situación coyuntural y destinada a cubrir unas necesidades muy concretas, traspasara nitidamente tales límites y manifestara claramente su tendencia a la permanencia y a la normalidad, pues, si tal caso llegara, podría hablarse de una sobrevenida falta de adecuación entre la situación habilitante y la normativa producida, que, en el momento actual, no son perceptibles» (74).

Hay que tener en cuenta que para definir el presupuesto habilitante del Decreto-ley se ha utilizado un concepto jurídico indeterminado («casos de extraordinaria y urgente necesidad»), es decir, un concepto cuyo alcance no puede precisarse *a priori*, pero sí caso por caso, en función de las circunstancias coetáneas e incluso posteriores a su aplicación. Podría ocurrir, por lo tanto, que la inexistencia de una extraordinaria y urgente necesidad no fuese apreciable en el momento de dictarse el Decreto-ley, pero que en un momento posterior resultase que la normativa en él contenida traspasa los límites del presupuesto habilitante. La inconstitucionalidad de la norma podría ser entonces declarada por el Tribunal Constitucional, si la cuestión es residenciada de nuevo ante él (75).

(74) STC de 4 de febrero de 1983, cit., fundamento número 7 («BOE», supl. cit., pp. 9 y 10). El profesor ALBIÑANA (*Las fronteras constitucionales de los Decretos-leyes tributarios...* cit.) considera estas aseveraciones del Tribunal como «una prueba más del sentido de responsabilidad que preside sus decisiones incluso con quebranto de la solidez o de la coherencia de la doctrina constitucional en esta materia», y se pregunta a iniciativa de quién se declara la falta de adecuación entre la situación reguladora y la disposición dictada, que llevaría a declarar que el Decreto-ley estaba al borde de la pérdida de la vigencia por «inconstitucionalidad sobrevenida».

(75) Téngase en cuenta que una sentencia desestimatoria, bien proceda de un recurso directo o de una cuestión de inconstitucionalidad, no impide el ulterior planteamiento de la cuestión ante el Tribunal Constitucional, pues el artículo 164 de la Constitución limita la eficacia *erga omnes* a las sentencias estimatorias o que declaran la inconstitucionalidad de la norma (Vid. E. GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ: *Curso...*, cit., I, pp. 157 a 159). La LOTC pretende asignar el mismo valor cuasi-legislativo a las sentencias desestimatorias dictadas en recurso de inconstitucionalidad (art. 38.2), pero esta norma es muy discutible técnicamente, pues si bien una sentencia desestimatoria puede justificar eventualmente que el Tribunal rechace sumariamente cuestiones análogas en trámite de admisión (*in limine litis*) por notoriamente infundadas (art. 37.1), sin embargo no produce un cierre formal del proceso. La

Sin embargo, da la impresión de que la cuestión suscitada por la Sentencia no es la de la posibilidad de apreciación posterior de la inconstitucionalidad de una norma que en un primer momento parece legitimada (pero no lo está) en la urgencia, sino la posibilidad de una inconstitucionalidad sobrevinida de la norma. Según esto, el Decreto-ley sólo tendría eficacia mientras perdurara la situación que lo motivó. Ello supondría confundir la eficacia duradera de las normas con la *occasio legis*, es decir, con la concreta situación histórica en que son dictadas. Frente a esta tesis, hay que notar que «nada impide que un Decreto-ley se promulgue como permanente, pues la urgencia es una condición necesaria para que el Gobierno pueda dictarlo, pero no la fuerza sustentadora que lo mantiene en vigor. La vigencia del Decreto-ley es consecuencia simplemente de su cualidad de fuente del Derecho, de norma incorporada al ordenamiento jurídico-positivo» (76).

2. *La convalidación del Decreto-ley y su conversión en ley*

La Abogacía del Estado considera que la convalidación de los Decretos-leyes desempeña «un fuerte carácter novativo de su fundamento de validez, que los acerca o convierte en propias y verdaderas leyes» por lo que «el Decreto-ley es fuente constitucionalmente legítima de Derecho tributario» (77). El Tribunal Constitucional rechaza esta opinión, y recordando la doctrina establecida anteriormente (78), afirma que la convalidación que el Congreso de los Diputados puede realizar de un Decreto-ley no produce una sanación del mismo si este fuera originariamente nulo por haberse producido con extralimitación, pues la «sanación» sólo podría producirse mediante su transformación en ley, una vez seguida la correspondiente tramitación parlamentaria (79). Lo que el artículo 86.2 de la Constitución llama convalidación es más genuinamente una homologación respecto de la existencia de una situación de necesidad justificadora de la iniciativa legislativa encauzada por

propia LOTC lo reconoce así respecto a las sentencias recaídas en cuestiones o recursos incidentales (como es el caso que nos ocupa), que no cierran la posibilidad de plantear otras cuestiones análogas.

(76) C. PALAO TABOADA: *La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria*, cit., p. 177.

(77) STC de 4 de febrero de 1983, cit., I (Antecedentes), 6 («BOE», supl. cit., p. 7).

(78) STC de 31 de mayo de 1982 (Pleno). Recurso de inconstitucionalidad número 238/1981 («BOE» de 28 de junio; supl. al número 53), fundamentos jurídicos 2 y 3.

(79) Es, por tanto, la tramitación del Decreto-ley por el procedimiento de urgencia, lo que produce su conversión en Ley, pero no su mera convalidación, a diferencia de lo que ocurre en el Derecho italiano. En contra E. GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ: *Curso...* cit., I, p. 145, según los cuales «si el pronunciamiento es positivo, el Decreto-ley queda automáticamente convertido en Ley, que debería sancionarse y promulgarse como tal». En la práctica, la voluntad del órgano legislativo queda expresada en estos casos por un acuerdo de la Presidencia del Congreso, que, como tal, se publica en el «Boletín Oficial del Estado».

este camino (80), homologación que no es óbice para el ulterior pronunciamiento del Tribunal Constitucional.

Obsérvese que ambos procedimientos (convalidación o tramitación por el procedimiento de urgencia) han venido a decantarse en la práctica parlamentaria en el sentido del necesario y previo pronunciamiento sobre la totalidad del Decreto-ley, sin perjuicio de su posterior tramitación como ley, pero nada se opone a una interpretación alternativa de ambas vías, quedando este punto al criterio de oportunidad que pueda establecer en cada caso el Congreso de los Diputados. Sin embargo, sobre la base de los actuales reglamentos de las Cámaras es imposible tramitar un proyecto de ley en el plazo de treinta días, incluso por el procedimiento de urgencia, por lo que la interpretación alternativa es inviable en la práctica, salvo que se modifiquen los reglamentos, o se entienda que lo que tiene que recaer en treinta días «es tan sólo la decisión de tramitación como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia, ajustándose este último a su regulación general» (81).

3. *La retroactividad de las normas tributarias y el respeto a los derechos adquiridos*

La última de las cuestiones sobre las que se pronuncia el tribunal, es la de si la disposición cuya constitucionalidad se cuestiona viola el artículo 9.º, por destruir *a posteriori* y con carácter retroactivo derechos previos y legiti-

(80) La doctrina ha subrayado la incorrección del término «convalidación», el cual hace referencia a la sanación de vicios determinantes de la anulabilidad de un acto, vicios que no tienen por qué existir necesariamente en un Decreto-ley (*vid.* SALAS, *op. cit.*, p. 91; E. GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ, *op. cit.*, p. 144). Esta terminología recuerda la tesis de un sector de la doctrina italiana (SORRENTINO: «Spunti sul controllo della Corte Costituzionale sui decreti-legge y sulle leggi di conversione», en *Scritti in onore di C. Mortati*, vol. 4, páginas 737 y ss.; etc.) que sigue el planteamiento anglosajón, según el cual el Gobierno, al dictar un Decreto-ley, actúa ilegítimamente, y queda por tanto sujeto a responsabilidad frente al Parlamento, que puede, no obstante, eximirle de ella a través del correspondiente *bill of indemnity*. Esta línea de pensamiento, que a nuestro juicio no es válida en el caso español, es aceptada por E. RECODER DE CASSO: *El nuevo sistema constitucional de fuentes del Derecho y su repercusión en el ámbito financiero*, cit., p. 71, el cual se muestra de acuerdo con el término «convalidación», cuyo sentido jurídico «es claro como acción sanativa de los vicios de un acto (art. 53 de la LPA); extensible, por tanto, a nuestro caso, por tratarse de un acto dictado por un órgano incompetente, pues aunque su emanación se consienta excepcionalmente, supera el poder del Gobierno». En cambio, estima incorrecto el término «derogación» y critica la práctica vigente de publicar un acuerdo de las Cortes en este sentido, ya que a su juicio lo correcto sería que el Gobierno dictara un nuevo Decreto-ley derogando el anterior. En nuestra opinión, esta tesis resulta exagerada. Lo que ocurre es que el Decreto-ley es una norma provisional «hasta que las Cortes lo convaliden» y si esta convalidación no se produce dentro de plazo, o se publica un acuerdo negativo, cesa su vigencia («pierde toda su eficacia», como afirma el artículo 77 de la Constitución italiana).

(81) En este sentido, siguiendo a MENDOZA OLIVÁN, se pronuncia E. RECODER DE CASSO, *op. cit.*, p. 73; sobre el tema *vid.* E. GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ, *Curso...*, cit., p. 115, y STC de 31 de mayo de 1982, cit., fundamento jurídico 2.

mamente adquiridos, lo que, en el caso concreto, al afectar al contenido de la propiedad, puede ser contrario al artículo 33 de la Constitución (82).

Numerosos fallos y resoluciones habían declarado que la calificación provisional de las viviendas de protección oficial crea una situación genérica *ob rem* de derecho adquirido aplicable a todos los hechos imposables relacionados con la vivienda en cuestión, independientemente de la fecha en que se produzcan (83). Esta tesis choca con la doctrina mayoritaria que considera nacido el *ius quaesitum*, única y exclusivamente cuando se ha producido el hecho imponible sometido a gravamen, y exige la total e íntegra realización del mismo durante la vigencia de las normas derogadas.

El Tribunal Constitucional, que ya había rechazado la existencia de derechos adquiridos frente a la ley (84), considera en esta ocasión que «el llamado derecho a la exención o a la bonificación tributaria es simplemente un elemento de la relación jurídica obligacional, que liga a la Administración y al contribuyente, y que en el caso de la contribución territorial no integra el derecho de propiedad, el de usufructo o el derecho real concreto que sea objeto de la contribución (85). El objeto de la exención —no pagar o pagar una cantidad inferior a la prevista con carácter general— es distinto del objeto sobre el que recae el derecho real. Por ello, no puede hablarse en puridad de un auténtico derecho a la bonificación tributaria o al manteni-

(82) Sobre estos temas, cfr. F. CERVERA TORREJÓN: «La retroactividad de la norma tributaria», Civitas, *REDF*, número 10 (1976), pp. 257 y ss.; J. A. PIQUERAS BAUTISTA: «Duración de las exenciones y derechos adquiridos: el artículo 15 de la Ley General Tributaria», en *Estudios de Derecho Tributario*. IEF, Madrid, 1979, vol. I, en especial pp. 349 a 363; J. A. ANTÓN PÉREZ: «Comentario al artículo 15 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras* (dirigidos por N. AMORÓS), tomo I, Edersa, 1982, pp. 127 a 129; C. PALAO TABOADA: *La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria*, cit., pp. 164 y ss.; del mismo autor: «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», en *Hacienda y Constitución*, cit., pp. 277 y ss.; A. AGULLÓ: «Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario», Civitas, *REDF*, núm. 36 (1982), pp. 555 y ss.

(83) Resoluciones de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de 22 de octubre de 1958, 8 de enero de 1960; sentencias de 3 de octubre de 1962 y 3 de mayo de 1963; Resoluciones del TEAC de 31 de enero y 14 de febrero de 1961, etc. (Cfr. PIQUERAS, *op. cit.*, p. 362).

(84) «Esa teoría de los derechos adquiridos que obliga a la Administración y a los tribunales cuando examinan la legalidad de los actos de la Administración, no concierne al legislativo, ni al Tribunal Constitucional cuando procede a la función de defensa del ordenamiento, como intérprete de la Constitución» [STC de 20 de julio de 1981 (Pleno); Recurso de inconstitucionalidad núm. 38/1981; «BOE» de agosto; fundamento jurídico núm. 10].

(85) Como pone de relieve C. PALAO TABOADA: *La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria*, cit., p. 166, hay que puntualizar aquí que por «objeto del tributo» suele entenderse la riqueza o manifestación de capacidad económica gravada, que en la contribución territorial es la renta media presunta de los inmuebles urbanos (vid. J. J. FERREIRO LAPATZA: «Contribución territorial urbana: el objeto del tributo», *HPE*, núm. 22, 1973, pp. 15 y ss.). La propiedad y los demás derechos reales no son el objeto del tributo, sino el vínculo entre el sujeto pasivo y el aspecto material del hecho imponible.

miento del régimen jurídico tributario de bonificación, que puede entenderse incorporado al patrimonio de los titulares del dominio —en nuestro caso, de propiedad de viviendas de protección oficial— y del que éstos puedan entenderse privados en virtud de una norma como el Real Decreto-ley 11/1969, por lo cual se muestra como totalmente infundada la eventual idea de una violación del artículo 33 de la Constitución».

Asimismo se afirma que la disposición transitoria segunda del Real Decreto-ley citado «no ha producido una eficacia retroactiva de carácter pleno sobre derechos o situaciones existentes con anterioridad a su entrada en vigor» (los preceptos cuestionados regulan exclusivamente los efectos de las situaciones tributarias producidas con posterioridad al 1 de enero de 1980), ni tampoco «la retroactividad llamada de grado medio, que incide sobre efectos jurídicos ya producidos y todavía no agotados o consumados de las situaciones anteriores que perviven tras el cambio legislativo» (86).

Por ello, no se estima vulnerada la norma del artículo 9.º3 de la Constitución. Además «el principio de irretroactividad del artículo 9.º3, en cuanto a las leyes, concierne sólo a las sancionadoras no favorables y a las restrictivas de derechos individuales (concepto éste que no puede confundirse con el de *ius quaesitum*, sino que alude a los derechos fundamentales del título I)». Fuera de ello nada impide, constitucionalmente, que el legislador dote a la ley del ámbito de retroactividad que considere oportuno» (87).

El Tribunal Constitucional se sitúa así en la línea de la jurisprudencia constitucional extranjera respecto al problema de la retroactividad de las normas tributarias (88). Sin embargo, se echa de menos un examen más

(86) Sobre la distinción entre los grados de retroactividad (máximo, medio y mínimo), *vid.* FEDERICO DE CASTRO: *Derecho Civil de España*, I, 3.ª ed., IEP, Madrid, 1955, pp. 723 y ss.

(87) STC de 4 de febrero de 1983, cit., fundamentos jurídicos 2 y 3; «BOE», supl. cit., p. 8. Un criterio distinto es el mantenido en el voto particular del magistrado don Rafael GÓMEZ-FERRER MORANT (*ibidem*, p. 10), según el cual «el Decreto-ley tiene en este punto efectos retroactivos en cuanto afecta a un beneficio fiscal otorgado por un plazo determinado, en virtud de un título jurídico concreto, el acto de calificación». Por otro lado, destaca «la trascendencia de la disposición transitoria cuestionada en cuanto refleja un criterio de actuación que puede incidir en la confianza de los ciudadanos en el Estado. Es el Estado el que ha establecido un régimen legal especial para las viviendas de protección oficial, con sus ventajas y limitaciones... Y luego el propio Estado... altera los deberes tributarios modificando los beneficios ya concedidos por actos concretos (mientras mantiene en su integridad las limitaciones). Medida tan importante excede a mi juicio del posible ámbito del Decreto-ley, de acuerdo con el artículo 86.1 de la Constitución, que prohíbe expresamente que el mismo afecte a los deberes de los ciudadanos a que se refiere su título I».

(88) La Corte Constitucional italiana (sentencias de 8 de julio de 1958, Foro it. 1959, I, 6; de 9 de marzo de 1959, *ibidem*, I, 313, etc.) entiende que no es posible extraer un principio general de irretroactividad de las leyes tributarias en base a su pretendido carácter sancionador, pero que la norma tributaria puede ver limitada su retroactividad en base a otros principios constitucionales, como el de capacidad contributiva (sentencias de 23 de mayo de 1966, núm. 44, Foro it. I, 996, y de 11 de abril de 1969, núm. 75, Foro it., I, 1394). El Tribunal Constitucional Federal alemán (BVerfGE 13, 261, 271, 401, etc.) se basa en cambio en los principios de

profundo del posible atentado al artículo 9.º3 de la Constitución y a los principios en él consagrados de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, que la norma impugnada pudiera suponer. Este es, en realidad, el fondo de la cuestión (89).

VI. CONCLUSIONES

Al margen de las aportaciones del Tribunal Constitucional en materias tales como las exenciones tributarias y el respeto a los derechos adquiridos, el presupuesto habilitante para emanar Decretos-leyes, la convalidación de éstos, la retroactividad de las normas tributarias, etc., interesa destacar ahora sus afirmaciones en relación con la admisibilidad del Decreto-ley como fuente del Derecho tributario.

Dicha cuestión puede plantearse en dos planos: uno formal, relacionando las materias excluidas de regulación mediante Decreto-ley (art. 86) con el ámbito de la *reserva de ley tributaria* (art. 31.3), y otro material, relacionando las materias excluidas de regulación mediante Decreto-ley con el *deber de contribuir conforme a un sistema tributario justo, inspirado en el principio de capacidad* (art. 31.1). En ambos casos debe entenderse que el Decreto-ley es un instrumento normativo inadecuado para introducir cambios importantes en el sistema tributario, pero mientras que desde un punto de vista formal nunca es admisible incidir por esta vía en elementos esenciales del tributo, entre los que se incluyen los beneficios fiscales, desde un punto de vista material se llegaría a una solución distinta. Quizá esta última posibilidad interpretativa se considere excesivamente aventurada y peligrosa, máxime en el caso que hemos comentado, en que la supresión o reducción de exenciones y bonificaciones podría afectar a la seguridad jurídica.

En todo caso, lo que no cabe es plantear el problema en términos formales, como hace el Tribunal, y llegar a una conclusión incoherente con ese planteamiento: la aceptación del Decreto-ley para suprimir o reducir bonificaciones tributarias. Ello supone forzar el razonamiento hasta el extremo de no entender cubierto por el principio de legalidad tributaria este tipo de regulación de las exenciones y bonificaciones.

seguridad jurídica y protección de la confianza, para declarar inconstitucionales leyes retroactivas que afectan a hechos imposables anteriores a su publicación, aunque se afirma la validez de leyes retroactivas favorables, o que vengan a clarificar una situación confusa, o que se fundamenten en la razón suprema del bien común. También se admite una cierta retroactividad impropia (por ejemplo, elevar moderadamente los tipos de gravamen) y expresamente se declara que «no podrá el ciudadano tener confianza en que el legislador mantenga sin limitaciones las bonificaciones tributarias, especialmente aquellas cuya finalidad es la política de ordenación o coyuntural» (BVerfGE 18, 135). Vid. H. W. KRUSE: *Derecho tributario. Parte General*, Ed. Der. Fin., Madrid, 1978 (traduc. de la 3.ª ed. alemana por P. YEBRA MARTUL-ORTEGA y M. IZQUIERDO MACIAS-PICAVEA), pp. 151-152.

(89). Vid. C. PALAO TABOADA: *La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria*, cit., pp. 169 (nota 12) y 178-179. En esta línea apuntaba el voto particular del profesor GÓMEZ-FERRER, recogido en la nota 87.

