

DR 20 65

Carrera, Derecho. Asignatura, Derecho Financiero y Tributario. Título, Comentarios a una reciente sentencia del Tribunal Constitucional en materia tributaria.

Autor, Carlos Palau Taboada. Fecha de grabación, 23 de febrero de 1983. Fecha de emisión, 16 de marzo de 1983.

Duración, 18 minutos. Estimados alumnos, buenas noches. Hace muy pocos días que se ha hecho pública la sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero del presente año.

Y dada su actualidad y la importancia de las cuestiones de que trata, me ha parecido interesante dedicar la charla de hoy a hacer una breve glosa de esta resolución judicial. La sentencia de la que fue ponente el profesor Díez Picazo resuelve acumuladamente dos cuestiones de constitucionalidad iguales planteadas 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 de 20 de julio de 1979, número 11, sobre medidas urgentes de financiación de las corporaciones locales. La citada disposición transitoria disponía que ciertas reducciones temporales establecidas en el texto refundido de la contribución urbana que estuviesen reconocidas con anterioridad al primero de enero de 1980, se convirtiesen a partir de esa fecha y hasta completar el plazo por el que fueron otorgadas, en una bonificación del 50%.

En efecto, el artículo quinto del citado Real Decreto Ley que produciría efectos a partir de esa fecha disponía que tales reducciones se transformasen en bonificaciones del 50% durante tres años. Luego la disposición transitoria lo que hizo fue prolongar la duración de esta bonificación hasta la terminación del plazo de vigencia de la reducción originaria. Entre estas reducciones figuraba la establecida en el artículo 12.6 del texto refundido de la contribución urbana que es la que dio lugar al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en favor de las viviendas de protección oficial de un 90% de la base imponible durante el plazo de 20 años a partir de la fecha de terminación de la construcción.

Por el juego de la disposición transitoria segunda b, repetimos, tal reducción quedaría limitada al 50% si bien por el mismo plazo siempre que aquella estuviese concedida con anterioridad al 1 de enero de 1980. La Audiencia Territorial de Albacete, oídas las partes y el Ministerio Fiscal como dispone el artículo 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional dictó dos autos en los que planteó la cuestión de constitucionalidad de la disposición transitoria segunda b del citado Real Decreto Ley por oposición a los artículos 9º, 3º, 31, 3 y 133.1 de la Constitución. Ambos procesos constitucionales fueron, como hemos dicho, acumulados por el Tribunal Constitucional.

Ordena acertadamente el Tribunal Constitucional en dos grupos las cuestiones a resolver en la sentencia. Uno se refiere a la constitucionalidad material de la norma impugnada que se

fundaría principalmente en el artículo 9º de la Constitución y otro que atañe a la constitucionalidad formal de dicha norma y que se relaciona con el rango y la forma de ésta. Por lo que se refiere a la constitucionalidad material, la cuestión fundamental consiste en determinar si la norma examinada es contraria al principio de irretroactividad consagrado en el artículo 9º de la Constitución.

El fundamental apartado 3º de este precepto dispone, como es sabido, lo siguiente. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de los derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Sin embargo, antes de entrar el Tribunal en el análisis de esta cuestión, se pregunta por la naturaleza de la situación jurídica de los beneficiarios de una exención o bonificación tributaria.

Rechaza el Tribunal la tesis según la cual la exención da origen a un derecho subjetivo y estima que, cito literalmente, es más correcto entender que el llamado derecho a la exención o a la bonificación tributarias 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. Fin de la cita. De donde concluye que se muestra como totalmente infundada la eventual idea de una violación del artículo 33 de la Constitución.

Por nuestra parte, pensamos que la no aplicabilidad de este artículo de la Constitución que consagra el derecho de propiedad y prohíbe la expropiación de bienes o derechos si no es por causa justificada de utilidad pública o interés social y mediante la correspondiente indemnización es independiente del discutible carácter de derecho subjetivo de la exención tributaria. En nuestra opinión, una ley tributaria no tiene generalmente y, desde luego, en este caso, carácter expropiatorio que haga entrar en juego el principio consagrado en este precepto constitucional. El principio a la luz del cual debe examinarse la constitucionalidad material del precepto en cuestión es el de irretroactividad de la ley.

Que la disposición transitoria examinada tiene carácter retroactivo es indudable. La norma nueva afecta a una situación jurídica, bonificación del 90%, vigente y creada al amparo de la norma antigua. ¿Determina esta retroactividad la inconstitucionalidad de la norma? El Tribunal responde negativamente basándose en varias consideraciones.

En primer lugar, por entender que la retroactividad de esta norma es de grado mínimo, evoca con ello el Tribunal la distinción propuesta por el profesor Federico de Castro entre retroactividad de grado máximo, medio y mínimo según que la norma nueva afecte a la situación jurídica en sí misma, a los efectos ya producidos o a los aún no nacidos. Afirma, en segundo lugar, el Tribunal que no toda ley retroactiva contradice el artículo noveno 3 de la Constitución sino únicamente las sancionadoras no favorables y las restrictivas de derechos individuales. Y añade, reiterando la doctrina establecida por la sentencia de 20 de julio de 1981

que, fuera de ello, nada impide constitucionalmente que el legislador dote a la ley del ámbito de retroactividad que considere oportuno.

Con estas consideraciones, el Tribunal Constitucional Español hace suya una amplia corriente doctrinal que reconoce una extensa posibilidad al legislador para la producción de normas tributarias retroactivas siempre que esta retroactividad esté justificada y no conculque el más amplio principio de seguridad jurídica. Como veremos más adelante, un voto reservado formulado a esta sentencia se funda precisamente en consideraciones de esta naturaleza. El otro motivo de inconstitucionalidad examinado por el Tribunal es de carácter formal y se refiere a la posibilidad de dictar normas tributarias por medio de decreto ley.

La práctica legislativa en nuestro país y en otros mostraba el frecuente recurso a esta clase de normas para dictar reglas tributarias. Es más, es este uno de los ámbitos en que más profusamente se recurre a esta legislación de urgencia. De aquí la perplejidad de la doctrina ante el artículo 86.1 de la Constitución, según el cual los decretos leyes no podrán afectar, entre otras cosas, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título primero, entre los cuales se encuentra, en el artículo 31, el deber de contribuir a los gastos públicos.

Ante esta situación, el profesor Pérez Royo, entre otros autores, había sostenido la tesis de que, cito literalmente, que, desde luego, no pueden integrarse en dicho estatuto. Por otra parte, la doctrina había venido admitiendo la utilización del decreto ley en materia tributaria, no tanto por la consideración formal del rango de ley que tienen estas disposiciones, cuanto por la eficacia misma de los principios necesidad y urgencia que las justifican. La argumentación del Tribunal Constitucional, aunque expuesta en un orden distinto, consiste en establecer una conexión entre el artículo 86 de la Constitución y el principio de legalidad, en el sentido de que los decretos leyes estarán excluidos en relación con aquellas materias cubiertas por la reserva de ley del artículo 31.3 del texto constitucional.

Ahora bien, el alto tribunal se esfuerza por hacer una interpretación restrictiva del principio de legalidad tributaria. Dice, entre otras cosas, dicho tribunal que, cito literalmente, 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. Que el artículo 133.3, al decir que todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley, no supone que cualquier regulación de las exenciones y bonificaciones deba contenerse en la ley.

Y, sobre todo, que, cito de nuevo literalmente, 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. Fin de la cita. Con todos los respetos para el alto tribunal, no estamos de acuerdo con esta doctrina.

No se ve, en efecto, fácilmente la razón por la cual el establecimiento de una exención estaría sujeto a reserva de ley y no su supresión. La lógica jurídica parece requerir, en efecto, la misma forma para la producción de un efecto jurídico que para su supresión. Teniendo en cuenta la indudable función de garantía del principio de legalidad tributaria, parece incluso que la supresión de un beneficio fiscal, al agravar los deberes fiscales de los ciudadanos, necesitaría una forma más estricta que su creación.

En algunos países, como en Alemania, la doctrina mayoritaria entiende, incluso por esta consideración, que la creación de exenciones tributarias no está sujeta a reserva de ley. Por lo demás, el artículo 10, letra b de la Ley General Tributaria, dispone que se regularán, en todo caso por ley, el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias. Ciertamente que la Ley General Tributaria es una ley ordinaria, pero la doctrina había venido reconociéndole un cierto valor interpretativo de los principios generales del ordenamiento tributario, más allá de su rango normativo estricto.

La sentencia que comentamos tiene una gran importancia en orden a la interpretación del artículo 86 de la Constitución y, por tanto, al ámbito del decreto ley en materia tributaria. Si con arreglo a dicha doctrina el decreto ley es admisible allí donde no alcance la reserva de ley en materia tributaria, así su contrario, estará prohibida su utilización para regular aquellas cuestiones que sí estén cubiertas por dicha reserva. No podrán, pues, indudablemente, regularse, por disposiciones de esta clase, el hecho imponible, los sujetos, las bases tributarias y el tipo de gravamen, elementos que indudablemente están bajo el amparo de dicha reserva.

Esta consideración arroja una sombra de duda sobre la legitimidad constitucional de disposiciones, como el reciente Real Decreto Ley de 29 de diciembre de 1983, número 23, que afecta a dichos elementos con relación a varios impuestos. Ahora bien, a nuestro modesto juicio no deja de ser también discutible la conexión que, como hemos visto, establece el Tribunal Constitucional entre el ámbito de la reserva de ley en materia tributaria y el vedado por el artículo 86 de la Constitución al decreto ley. Esta limitación no tiene como fundamento dicha reserva, puesto que, como hemos recordado, la doctrina no ha considerado tradicionalmente excluida, excluido al decreto ley en materia tributaria en el marco de sus propios fundamentos, urgente necesidad.

El fundamento de la mencionada limitación es la conveniencia de sustraer ciertos derechos básicos de los ciudadanos, los que constituyen, en palabras del profesor Pérez Royo, su estatuto personal, a la invasión del poder ejecutivo. A esta conclusión puede llegarse, mediante una interpretación de la remisión que hace a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título primero, el artículo 86 de la Constitución, sin necesidad de restringir peligrosamente el principio de legalidad tributaria. El magistrado profesor Gómez Ferrer formuló un voto particular a la sentencia que estamos comentando.

Entiende, en sustancia, este profesor, que la disposición transitoria retroactiva del Real Decreto Ley 11 de 1979 afecta a los deberes tributarios a que se refiere el artículo 31 de la Constitución

y, en consecuencia, vulnera el artículo 86 de la misma. En realidad, esta opinión discrepante del profesor Gómez Ferrer se sitúa en el mismo plano que la sentencia de la que disiente, al establecer la misma conexión, aunque con resultados distintos, entre los artículos 86 y 31 de la Constitución. Cabría preguntarse si toda legislación tributaria, sea o no retroactiva, no afecta en realidad al deber de contribuir establecido en el artículo 31, razonamiento que conduciría a la interpretación más restrictiva del artículo 86 de la Constitución.

En realidad, el verdadero trasfondo del pensamiento del profesor Gómez Ferrer queda reflejado en el cuarto fundamento de su voto particular, cuando sugiere que la disposición cuestionada puede incidir, dice, en la confianza de los ciudadanos en el Estado. He aquí expuesto con toda claridad el problema de la retroactividad de las leyes en general y de las fiscales en particular, que no debe unirse, y en esto damos razón a la mayoría del tribunal, con la cuestión de los límites impuestos al decreto ley por el artículo 86 de la Constitución.