

DR 20 38

ASIGNATURA HACIENDA PÚBLICA II TÍTULO Y RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS
Autor María del Puerto Rodríguez Montañés Día de grabación 11 de noviembre de 1980 Día de emisión 26 del 11 de 1980 Y retroactividad de las normas tributarias. En nuestro derecho, la cuestión de la retroactividad de la norma tributaria no ha sido objeto por parte del legislador ni de la jurisprudencia de una atención suficiente, como pone de manifiesto el profesor Cervera Torrejón en su trabajo La retroactividad de las normas tributarias, publicado en la Revista de Derecho Financiero. Asimismo, la bibliografía sobre el tema que nos ocupa no puede decirse que sea abundante, a excepción del artículo de Parra, además, algunos artículos de revista y referencias escuetas en obras de carácter general.

Sin embargo, en Derecho Comparado sí se han ocupado de esta cuestión, sobre todo en países como Italia y Alemania, donde el derecho tributario se encuentra en situación más avanzada y progresiva. Cervera Torrejón señala, como causa de la escasa atención prestada al problema en nuestro país, el planteamiento moderno y operativo de la retroactividad de las leyes tributarias está centrado en la posibilidad de su reducción mediante el control de la constitucionalidad de la legislación ordinaria. Un control de la legislación ordinaria que no ha sido ni siquiera reconocido como posible en nuestro ordenamiento constitucional anterior a la publicación de la nueva Constitución de 1978, ya que el llamado recurso de contrafuero introducido por la Ley Orgánica del Estado de 1967 fue casi unánimemente rechazado por la doctrina más autorizada como medio medianamente eficaz de actuar dicho control.

Como demuestra el profesor García de Enterría, entre otros, en su obra Legislación Delegada, Potestad Reglamentaria y Control Judicial. Fue a raíz de las constituciones surgidas a partir de la Segunda Guerra Mundial cuando se comenzó a plantear la eventual ilegitimidad constitucional de las leyes retroactivas. La protección de esta ilegalidad posible se lleva a cabo bajo dos técnicas principales.

a. A través de la doctrina de las materias reservadas a ley. b. La técnica de la absoluta interdicción de la retroactividad. En nuestra historia constitucional, al menos formalmente, el presupuesto va a seguir condicionando estrechamente durante el siglo XIX la validez de las normas tributarias.

Posteriormente, con la llegada del moderno Estado fiscal, son numerosas las ocasiones en que la Administración o el Poder Legislativo dictan disposiciones tributarias dotadas de mayor o menor retroactividad. Cuando se trata del Poder Legislativo, la posibilidad parece ya abierta por el precepto contenido en la mayoría de los códigos que, aún estableciendo como norma general la irretroactividad de las leyes, permite que el propio legislador disponga lo contrario. Por otro lado, hay que señalar que en el legislador existe una difusa conciencia de que las leyes tributarias no deben ser retroactivas y, de acuerdo con ello, el profesor Albiñana ha subrayado que las leyes tributarias suelen ser pródigas en disposiciones transitorias que fijan con detalle el campo de aplicación respectivo de ambas leyes, la antigua y la nueva.

Así pues, el abandono por las constituciones posteriores a la Segunda Guerra Mundial del carácter temporal de la legislación tributaria dejaba, sin cobertura constitucional alguna, la aparición de supuestos de retroactividad en materia tributaria. Retroactividad de la ley tributaria, en todo caso, no del reglamento tributario al que se le aplica la doctrina válida para cualesquiera normas de este rango, sean o no tributarias. En tal situación, apunta el profesor Cervera, la vía más operativa para la doctrina será la búsqueda en el propio texto constitucional de criterios o principios con que legitimar la eliminación de tales supuestos de retroactividad tributaria.

Al mismo tiempo, y dado que estos supuestos se presentan, si no frecuentemente, sí con cierta periodicidad, sólo cabía atajar de frente el fenómeno allí donde una jurisprudencia constitucional funcionara sólida y eficazmente, e hiciera posible la pronta anulación de la norma incriminada. Actualmente, en nuestro derecho, la Constitución de 1978, en cuanto a la sanción por la retroactividad, se refiere sólo a las penas y sanciones administrativas. Por lo que, como norma general aplicable, tenemos el artículo 2 del Código Civil, que dispone que las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieran lo contrario, y el artículo 20 de la Ley General Tributaria, que parece negar la posibilidad de que las normas puedan ser retroactivas al determinar que su entrada en vigor sea a partir de la publicación en el Boletín Oficial del Estado.

En cuanto a las doctrinas sobre el tema, citaremos sólo algunas teorías más representativas del tema que nos ocupa. Así, Von Rusch admite la retroactividad de las leyes tributarias por razones de oportunidad y descriptividad. No obstante, continúa, son inconvenientes y atentan contra las exigencias de seguridad y certeza del derecho, y bastarían razones económicas y políticas para condenarlas.

Berliri admite la posibilidad de normas retroactivas, lo cual no supone el que lo sea constitucionalmente legítima en cuanto contradiga de manera exagerada el principio de capacidad económica. Así, cuando se asume como presupuesto de hecho una situación verificada mucho tiempo antes de la emanación de la ley, puede fundadamente dudarse de que tal hecho sea revelador de una capacidad contributiva actual. Para la determinación de la existencia de la retroactividad, resulta esencial analizar con toda exactitud el momento del nacimiento de la obligación tributaria, examinado por el profesor Saide Bujanda en su análisis jurídico del hecho imponible publicado en la revista de Derecho Financiero.

El citado profesor subraya que lo jurídicamente relevante en la ley existente es el momento de producirse el devengo. Este problema se plantea preferentemente en los supuestos de impuestos periódicos. En lo referente a la fundamentación de la irretroactividad de las normas tributarias tenemos las siguientes teorías.

Teoría de los derechos adquiridos, vigente en Francia en el siglo XIX y hoy rechazada, que sostiene que no se pueden modificar los derechos relativos al patrimonio, solo las expectativas. Teoría de los hechos cumplidos, mantenida en Alemania y Austria durante el siglo XIX, que dice

que los efectos producidos de un hecho o de un acto anterior a la nueva norma deben regirse por la ley antigua, en tanto que para las consecuencias posteriores debe asegurarse si tiene o no relación de causa a efecto con el hecho cumplido. En el primer supuesto se regirán por la ley antigua, en el segundo por la nueva.

Teoría de Duguid y Yese, las cuales distinguen entre situaciones individuales o subjetivas, ilegales u objetivas. La ley nueva no puede modificar una situación jurídica subjetiva, en tanto que la situación jurídica objetiva puede ser afectada por aquella sin incurrir en retroactividad, ya que dicha situación emana de la ley o sea consecuencia de un acto con condición. Teoría de la situación jurídica, que distingue entre efectos retroactivos e inmediatos.

3. El grado de probabilidad y eventual conducta del contribuyente. 6. El principio de capacidad económica.