

EN TORNO AL DECRETO-LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

(Comentario del artículo 31, 3 de la Constitución y de la
Jurisprudencia constitucional en este punto) (1)

POR

LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO

SUMARIO: I. PRECEDENTES.—II. DERECHO COMPARADO.—III. ELABORACIÓN DEL PRECEPTO.—
IV. EXÉGESIS DEL PRECEPTO: 1. Introducción. 2. El establecimiento de prestaciones
personales y patrimoniales de carácter público. 3. Con arreglo a la ley. 4. Co-
bertura. 5. Desarrollo legislativo y jurisprudencia constitucional.

ART. 31: 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales
o patrimoniales con arreglo a la ley.

CONCORDANCIAS: Arts. 9.1 y 3, 30, 31.1 y 3, 32, 50.1, 82, 83, 86, 133,
142, 157, 161.1 a) y 162.

I. PRECEDENTES

Constitución de 1812. Artículo 338: «Las Cortes establecerán o con-
firmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, ge-
nerales, provinciales o municipales, subsistiendo las antiguas, hasta
que se publique su derogación o la imposición de otras.»

Estatuto Real de 1834. Artículo 34: «Con arreglo a la ley 1.^a, títu-
lo VII, libro VI, de la Nueva Recopilación, no se exigirán tributos ni
contribuciones de ninguna clase sin que a propuesta del Rey los haya
votado las Cortes.»

Constitución de 1845. Artículo 73: «No podrá imponerse ni cobrarse
ninguna contribución ni arbitrio que no esté autorizado por la Ley de
Presupuestos u otra especial.»

Constitución de 1869. Artículo 15: «Nadie está obligado a pagar
contribución que no haya sido votada por las Cortes o por las Corpo-
raciones populares legalmente autorizadas para imponerlas, y cuya
cobranza no se haga en la forma prescrita por la Ley.»

Constitución de 1876. Artículo 3.º: «Nadie está obligado a pagar
contribución que no esté votada por las Cortes o por las Corporaciones
legalmente autorizadas para imponerla.»

Constitución de 1931. Artículo 115: «Nadie estará obligado a pagar
contribución que no esté votada por las Cortes o por las Corporaciones
legalmente autorizadas para imponerla.»

(1) Se trata del comentario consagrado al artículo 31.3 de la Constitución en
la segunda edición de la obra colectiva *Comentarios a la Constitución*, que pu-
blica la Editorial Civitas.

Ley de Cortes de 17 de julio de 1942. Artículo 10 c); Fuero de los Españoles de 17 de julio de 1945, artículo 9.º, segundo inciso: «Nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a la Ley votada en Cortes.»

II. DERECHO COMPARADO

Constitución italiana de 1947, Artículo 23: «No pueden imponerse prestaciones personales o tributarias sino con arreglo a la Ley.»

La Ley Fundamental de Bonn no reconoce con carácter individualizado el principio de la legalidad tributaria.

Constitución francesa de 1958. El artículo 34: «El Parlamento vota las leyes fiscales que determinen los recursos y las cargas del Estado en las condiciones y bajo reserva de lo previsto por una Ley orgánica.»

III. ELABORACIÓN DEL PRECEPTO

- El apartado 2 del artículo 26 del Anteproyecto constitucional («BOC» de 5 de enero de 1978) señalaba: *Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a una Ley.*
- El texto se mantiene, aunque pasó a ser apartado 2 del artículo 30, en el informe de la Ponencia («BOC» de 17 de abril de 1978).
- El dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso de los Diputados («BOC» de 1 de julio de 1978) mantuvo la redacción, ahora en el apartado 2 del artículo 29.
- El Pleno del Congreso confirmó este texto («BOC» de 24 de julio de 1978).
- La Comisión de Constitución del Senado («BOC» de 6 de octubre de 1978) introdujo una ligera modificación estilística, por lo que el apartado 3 del artículo 31, precepto en el que pasó a ser regulado el principio de la legalidad tributaria, quedó así: *Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a la Ley.*
- La Comisión Mixta Congreso-Senado («BOC» de 28 de octubre de 1978) introdujo una importante adición en el apartado 3 del artículo 31: *Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.*

IV. EXÉGESIS DEL PRECEPTO

1. *Introducción*

El apartado 3 del artículo 31 de la Constitución consagra el principio de la legalidad tributaria, que obtiene en nuestro ordenamiento jurídico-constitucional formulación expresa, a diferencia de otros, como la Ley Fundamental de Bonn, en los que hay que decantarlo del principio de legalidad acuñado en términos generales, y no especialmente referido al campo tributario. De esta forma se respeta una muy larga tradición, pues, como señala SAINZ DE BUJANDA: «El principio de legalidad, surgido en el Medievo para asegurar la participación de las fuerzas sociales en el establecimiento del impuesto, recobra su originaria significación, enriquecida con nuevos elementos, en el llamado Estado de Derecho, tras el decaimiento experimentado bajo el absolutismo monárquico» (2).

Desde un punto de vista de su naturaleza, el principio de legalidad tributaria aparece revestido de la condición de derecho de los ciudadanos, derecho que se funda tradicionalmente en la protección de la libertad, y sobre todo de la propiedad privada, aunque hoy en día comienza a perder estos rasgos en beneficio de una interpretación más solidaria y social del mismo (3). Como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983 en el cuarto de sus fundamentos jurídicos: «El principio de legalidad en materia tributaria, y su manifestación en una concreta reserva de ley, no es entendido hoy en día de un 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». Esta aseveración jurisprudencial incluso da entrada a las opiniones que ven en la mayor publicidad y composición de los intereses respectivos entre los diferentes grupos sociales con representación parlamentaria (4), la justificación actual del principio. Con un paso más en esta línea, además de lo anterior, nos parece que el principio de legalidad tributaria es hoy el mejor instru-

(2) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, t. I, p. 198.

(3) Acerca de la evolución que ha sufrido la fundamentación del principio de legalidad tributaria puede consultarse a S. BARTHOLINI: *Il principio de legalità del tributi in materia dei imposte*, Cedam, Padova, 1957, pp. 49 y ss.

(4) F. PÉREZ ROYO: «Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento constitucional», *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, página 32.

mento para garantizar, mediante el conocimiento parlamentario de la materia, la salvaguardia de los principios constitucional-tributarios acogidos en el apartado 1 del artículo 31 del texto constitucional. Este extremo reviste importancia decisiva, y es sustancial ante la fijación del alcance del principio de legalidad tributaria.

Interesa señalar que, aunque en la norma comentada se halla la formulación más clara del postulado de la legalidad tributaria, éste también se refleja en el artículo 133.3 de la Constitución.

2. *El establecimiento de prestaciones personales y patrimoniales de carácter público*

Hemos escrito que el apartado 3 del artículo 31 establece el principio de la legalidad tributaria. Y así es principalmente, aunque no se agota en ello. También reserva para su regulación por Ley las prestaciones patrimoniales en general, de las que indudablemente la más importante es el tributo, y las de índole personal, ambas de carácter público.

En el marco de las prestaciones personales, la más destacada es la prestación del servicio militar, que como tal se regula en el artículo 30 de la Constitución, predicándose también respecto de ella el principio de legalidad. Pero como junto a la militar, que es con mucho la de mayor peso, existen otras, como las prestaciones personales que aún subsisten en el marco de las Haciendas locales y en el de la colaboración de los administrados con la Administración pública, no bastaba con lo dispuesto en el artículo 30, aunque quizá desde el prisma de la sistemática hubiera sido mejor su incorporación como apartado independiente a este último precepto, desgajándolo del artículo 31, para de este modo haber dedicado el artículo 31 a las prestaciones patrimoniales exclusivamente (5).

En el ámbito de las prestaciones patrimoniales de carácter público la más importante es la tributaria, pero en concepto tan genérico también pueden tener cabida otras. En tal sentido ha señalado Pérez Royo que: «Dicho ámbito no debe quedar circunscrito a los tributos en sentido técnico. Hay múltiples prestaciones que formalmente no son tributos, pero que en la medida en que reúnen las características típi-

(5) Para más detalle, acerca del particular, principalmente a la vista del antecedente que supone el artículo 23 de la Constitución italiana puede consultarse a E. GONZÁLEZ GARCÍA: «Principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978», en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pp. 98 y ss.

cas de los mismos deben caer bajo el imperio del principio de legalidad. Tal es el caso, por poner un ejemplo significativo, de las cotizaciones a la Seguridad Social... Este planteamiento, que viene determinado por la propia naturaleza de la institución que estamos analizando, resulta, además, reforzado por la formulación empleada en el Anteproyecto, que habla, no "de tributo", sino de "prestación patrimonial impuesta", concepto bajo el que deben entenderse todas aquellas prestaciones debidas en base a un acto de autoridad. En este sentido se ha venido pronunciando la jurisprudencia constitucional italiana sobre el artículo 23 de aquella Constitución, jurisprudencia que presenta un gran interés para nosotros, dada la similitud de los términos de dicho artículo y los de nuestro Anteproyecto» (6).

Si nos centramos en las prestaciones patrimoniales tributarias, la redacción del precepto no delimita con precisión el ámbito que queda afecto a la regla de la legalidad. Habla aquélla de establecimiento, ¿supone esto que la cobertura del citado principio se agota en la creación pura y simple del tributo, quedando al margen los distintos elementos de la relación jurídico-tributaria? No debe interpretarse esto así. Cuando el apartado 3 del artículo 31 alude al establecimiento de prestaciones patrimoniales, no se refiere solamente a la creación de un tributo, sino también al resto de los elementos de la relación tributaria; «de no ser así —afirma LASARTE ALVAREZ—, se produciría una deslegalización absoluta de la materia fiscal, pues dejar tales competencias a una norma de rango inferior a la Ley significa a fin de cuentas excluir de la responsabilidad del legislativo otros principios constitucionales tributarios, tales como los de justicia, equidad y progresividad sancionados por el artículo 29, que se ponen en juego no sólo en el momento de elección y aprobación de un tipo concreto de detracción fiscal, sino también a lo largo del desarrollo normativo del mismo y muy particularmente en relación con los elementos determinantes de la obligación» (7).

Este criterio ha sido el acogido en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983, según la cual: «Todo lo que hasta aquí hemos dicho indica que nuestra Constitución se ha producido en

(6) PÉREZ ROYO, F.: «El principio de legalidad tributaria en la Constitución». *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, p. 404. Aunque el autor se refiere al anteproyecto de Constitución, sus afirmaciones son también referible al texto definitivo de ésta.

(7) LASARTE ALVAREZ, J.: *El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978*, en Civitas, «Revista Española de Derecho Financiero», núm. 19.

la materia de una manera flexible y que, 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 y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada, y menos todavía a la potestad reglamentaria» (8).

Con los matices que se expondrán a lo largo del trabajo, nos parece aceptable este planteamiento. Sin embargo, precisemos algo más. La creación *ex novo* no suscita problema alguno. Si la determinación de los elementos esenciales o configuradores. ¿Esta tarea ha de entenderse agotada al tiempo de la creación del tributo, o su virtualidad se prolonga por encima de tal acontecimiento? Estimamos que la alteración o modificación de los elementos esenciales o configuradores del tributo, después de su determinación inicial, cae dentro del terreno de la ley formal. De nada sirve la tesis mantenida si, una vez fijados por Ley formal los elementos esenciales o configuradores del tributo, pueden ser alterados éstos por Decreto-ley. Podemos dar todavía un paso más. ¿Toda alteración ulterior de los elementos esenciales o configuradores cae dentro de la prohibición o sólo los importantes y sustanciales? Entendemos que todas. No sólo porque toda modificación de la materia de interés es importante y sustancial, sino porque, de no defender esta postura, penetraríamos todavía más en el campo de la interpretación y del relativismo, toda vez que a la postre de lo que se trataría en cada caso es de saber si las alteraciones o modificaciones

(8) En igual sentido se ha pronunciado la sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de noviembre de 1981, dictada en el recurso de inconstitucionalidad número 184/1981, promovido contra la Ley del Parlamento Vasco 3/1981, de 12 de febrero, sobre centros de contratación de cargas en transporte terrestre de mercancías. En esta sentencia, precursora en el punto de la posterior de 4 de febrero de 1983, se dice: «La competencia debe ser ejercida, sin embargo, conforme a la Constitución y las leyes, y la Constitución (art. 31.3 y 133.2) exige que el establecimiento de tributos se haga precisamente con arreglo a la ley, lo que implica la necesidad de que sea el propio Parlamento vasco el que determine los elementos esenciales del tributo, siquiera sea con la flexibilidad que una tasa de este género requiere, de manera que, aunque su establecimiento concreto quede remitido a una disposición reglamentaria, ésta haya de producirse dentro de los límites fijados por el legislador.»

No es éste propiamente el criterio de J. ANTÓN PÉREZ, en la exégesis del artículo 9 de la Ley General Tributaria, dentro de los comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, tomo I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1982, página 101. Afirma este autor: «A la vista de todo ello la posición más prudente podrá ser la de considerar que lo que nuestra Constitución impide es la creación de nuevos tributos por decreto-ley, pero no la modificación de los ya creados, cuando se den las circunstancias legitimadoras de urgencia y necesidad.»

de los elementos esenciales o configuradores del tributo son sustanciales o no.

3. Con arreglo a la Ley

A) El apartado 3 del artículo 31, abandonando la terminología tradicional de «con arreglo a una Ley votada en Cortes», señala que las prestaciones patrimoniales y personales de carácter público sólo se establecerán con arreglo a la Ley. Esto nos obliga a plantearnos dos tipos de cuestiones: en primer término, si por Ley hemos de entender tanto la Ley formal emanada de las Cortes Generales como la Ley material, proveniente del ejecutivo, y en segundo lugar, qué sentido y trascendencia puede tener la supresión de la alusión a la Ley votada en Cortes Generales.

B) En el primer bloque de problemas, a primera vista resulta claro que la materia fiscal no puede ser objeto de Decreto-ley, dado que quedan excluidos del mismo por el artículo 86.1 «los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I», en el que está incardinado el artículo 31.3. Sin embargo, el tema, a pesar de su apariencia primera, no es ni muchos menos pacífico. En la doctrina se pueden encontrar ya opiniones para todos los gustos. Desde el no pronunciamiento de LASARTE ALVAREZ (9) hasta la tesis abiertamente favorable a tal posibilidad de PÉREZ ROYO (10), sin olvidar los que como SALAS HERNÁNDEZ consideran inviable tal solución (11), o los más recientes que se citan a continuación.

Es tratamiento jurisprudencial y doctrinal habitual abordar entrañablemente ligados el principio de legalidad tributaria y el problema de los Decretos-leyes en esta materia (12). El proceder es correcto, si entendemos el referido principio como igual al reino de la Ley formal

(9) LASARTE ALVAREZ, J.: *El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución*, en CÍVITAS, «Revista de Derecho Financiero», núm. 19, y después bajo igual título, en «Hacienda y Constitución», p. 135.

(10) PÉREZ ROYO, F.: «Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento constitucional», en *Hacienda y Derecho*, p. 31.

(11) SALAS HERNÁNDEZ, J.: *Los Decretos-leyes en la Constitución de 1978*, comunicación presentada a las jornadas de estudio sobre *Constitución y Fuentes del Derecho*, organizadas por la Dirección General de lo Contencioso del Estado, en mayo de 1970, y posteriormente publicada, en *La Constitución Española y las Fuentes del Derecho*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, vol. III, página 1832.

(12) Como escribe J. MARTÍN QUERALT: *La ordenación...*, p. 561: «No cabe, según pensamos, por el contrario, forzar hasta límites extremos la apuntada literalidad de la norma: —del artículo 86.1, en concreto— concluyendo por admitir la posibilidad genérica del decreto-ley como fuente del ordenamiento tributario.»

y si recordamos que, en definitiva, el fundamento del postulado de la legalidad tributaria y el de la exclusión del Decreto-ley del terreno tributario es el mismo. Nos referimos a la mayor publicidad, composición de intereses legítimos y protección de los principios constitucional-tributarios que se produce, caso que el instrumento regulador de la materia abordada sea la Ley formal (13).

Sin embargo, descendamos al terreno normativo. El artículo 86 de la Constitución proclama a todos los vientos que el Decreto-ley no podrá afectar, entre otros extremos, a «los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I». No olvidemos, por otro lado, que el precepto glosado, artículo 31.3 de la Constitución, se encuentra dentro de la sección 2.ª, del capítulo segundo del referido título. Esto supondría a primera vista, vedar el Decreto-ley al establecimiento de las prestaciones tributarias (14). El alcance de esta referencia normativa la conocemos en virtud de la interpretación del principio de legalidad tributaria, tal como es entendido jurisprudencialmente, según nos es ya conocido.

(13) PALAO TABOADA, C., en su trabajo *La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos-leyes en materia tributaria*, «Crónica Tributaria», número 43, 1982, pp. 163 y ss., sintoniza con este planteamiento.

En efecto, escribe el autor: «En este carácter de límite a los derechos fundamentales reside la justificación esencial de la reserva de ley tributaria, que es una garantía de que al establecerse el deber fiscal se han tenido en cuenta por el Parlamento los demás bienes jurídicos tutelados por el ordenamiento constitucional. Esta protección de los derechos individuales cede en caso de urgencia, salvo en aquellos casos en los que la garantía de tales derechos debe prevalecer frente al interés del Gobierno. Esto sucederá cuando la importancia del interés individual afectado no se contrapesa adecuadamente por la necesidad de dictar una normativa de inmediata eficacia. No se trata, pues, de que en tales casos no exista la necesidad urgente que exige la promulgación de un Decreto-ley, sino de que ésta no basta para levantar la barrera de la reserva de ley, a la vista del bien individual afectado por la regulación. La utilización del Decreto-ley en tales casos supondría tanto como eludir la reserva de ley. Así, para tomar un ejemplo extremo, ninguna urgencia justificaría una reforma profunda del Impuesto de Sucesiones o del Impuesto sobre la Renta por Decreto-ley.»

Conviene, no obstante, indicar que el autor precitado atiende, más que a los principios constitucional-tributarios, a «los derechos fundamentales garantizados por el texto fundamental» (p. 176). Estimamos que el planteamiento expuesto en el cuerpo del trabajo del catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Nacional de Educación a Distancia se complementan. Cuando a lo largo del presente comentario ponemos en relación reserva de ley sólo con principios constitucional-tributarios debe tenerse en cuenta también esta observación, traída de la mano de Carlos PALAO TABOADA.

(14) Así, J. MARTÍN QUERALT: *La ordenación constitucional del decreto-ley en materia tributaria*, Civitas, «Revista Española de Derecho Financiero», número 24, octubre-diciembre 1979, pp. 553 y ss., y R. FALCÓN Y TELLA: *La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos*, Civitas, «Revista Española de Derecho Financiero», número 33, enero-marzo 1982, p. 49. En cuanto a la jurisprudencia, hay que recordar la tan citada sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983.

Se ha achacado a la solución jurisprudencial que es poco útil para señalar con precisión y hasta con rigidez los límites del Decreto-ley tributario (15). Es preciso detallar lo que ha de entenderse como elementos esenciales o configuradores del tributo. El tributo es categoría jurídico-financiera que se resuelve en una prestación pecuniaria (16). Para llegar a la cual necesita un armazón estructural. De éste forman parte a título esencial y configurador: la determinación del hecho imponible del sujeto pasivo (17), de la base imponible y liquidable y de los tipos de gravamen (18). Para nosotros éstos constituyen los elementos esenciales o configuradores del tributo, en los que no puede entrar el Decreto-ley (19).

(15) C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *Las fronteras constitucionales de los decretos-leyes tributarios*, «ABC», jueves, 24 de febrero de 1983, p. 58.

(16) Para F. SAINZ DE BUJANDA: *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 2.ª edición, Madrid, 1982, p. 147: «Podemos definir el tributo como la obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público por la realización de ciertos hechos que la misma establece.»

En el campo doctrinal podemos citar, entre otros, a F. VICENTE-ARCHE DOMINGO: *Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español*, Cívitas, «Revista Española de Derecho Financiero», número 7, 1975. Una visión más reciente de esta categoría puede encontrarse en E. GONZÁLEZ GARCÍA: *Principio...*, pp. 100 y ss.

(17) Es decir, de conformidad con el artículo 30 de la Ley General Tributaria, «la persona natural que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo».

(18) Según el artículo 54 de la Ley General Tributaria: «Tendrán la consideración de tipo de gravamen los de carácter proporcional o progresivo que correspondan aplicar sobre la respectiva base liquidable para determinar la cuota.»

(19) E. GONZÁLEZ GARCÍA: *Principio...*, pp. 63 y 64, disiente, en parte, de este parecer. Si bien es cierto, que cuando detalla su opinión, su planteamiento y el nuestro se aproxima mucho. Dice: «De acuerdo con el artículo 31.3 de la Constitución, paralelo en su redacción al artículo 23 de la Constitución italiana, sobre el cual se ha elaborado la doctrina mencionada, sólo se requiere una ley formal para crear las instituciones tributarias, pero no parece exigirse la misma para regular todos los elementos materiales y administrativos del tributo, lo cual, al menos, respecto a estos últimos, resultaría absurdo.»

La doctrina que ha estudiado este principio de reserva de ley, así entendido, está generalmente de acuerdo con alguna excepción en que siempre que se exige la ley para crear un tributo, en realidad se exige, asimismo que en la ley que crea el tributo se definan todos, pero sólo los elementos fundamentales que sirven para individualizarlo y, concretamente, los siguientes: sujetos activo y pasivo del tributo y hecho imponible, no sería, por el contrario, absolutamente precisa la regulación de otros elementos, por ejemplo, la base imponible, tarifas, etcétera. Quiere decirse que en nuestro Derecho, para poder exigir un tributo se requiere previamente que haya sido creado dicho tributo por una ley y, adicionalmente, que en ésta sean definidos, al menos, el hecho imponible y los sujetos activo y pasivo del tributo en cuestión, siendo suficiente, respecto al resto de los elementos (formales o de carácter cuantitativo), que la ley precise los criterios fundamentales y los límites necesarios para evitar, de un lado, toda posible discrecionalidad de la Administración al regular los citados elementos, y favorecer, de otro, la exacta determinación de la prestación impuesta al sujeto pasivo.»

Por su parte, C. PALAO TABOADA: *La disminución...*, admite lo relativo del con-

El fundamento de tal opinión se encuentra en que la regulación de estos elementos afecta directa e inmediatamente a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I de la Constitución. De cómo se disciplinen estos elementos pueden resultar perjudicados o beneficiados el criterio de la capacidad económica y los principios de justicia, igualdad y progresividad, que amparan al ciudadano frente a los titulares del poder tributario. El resto de la materia fiscal puede quedar al margen, ya que su disciplina jurídica no incide tanto en dichos derechos o lo hace de un modo indirecto, por lo que no es necesario acudir a las garantías de la Ley formal. En este sentido se ha pronunciado la reiterada Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983, cuya doctrina predica: «No se puede decir que el Decreto-ley cuestionado afecte a lo que el artículo 88 de la Constitución llama los “derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I”, por el hecho de que en el referido título I se encuentra el artículo 31.1, según el cual “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley”, pues ya hemos dicho que en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria, y 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 cualquiera 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.»

Extremo de singular importancia en relación al Decreto-ley es el de los beneficios tributarios. A ellos se refiere el artículo 133.3 de la Constitución, cuando consagra que: «Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de la ley.» Como este precepto no se emplaza dentro del título I del texto constitucional,

cepto de contenido esencial. Dice así: «Fuera de estos casos, pensamos que puedan incluso crearse tributos por medio de normas de esta clase. Ello estará tanto más justificado cuanto más necesaria sea la adopción de la medida fiscal. Por ejemplo, cuando el instrumento fiscal sea 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.»

Aunque de valor, este planteamiento inyecta al problema, según nuestro parecer, ingredientes de relatividad y circunstancialidad de difícil apoyo.

Los argumentos del autor, basados fundamentalmente en la finalidad de cada tributo, no deben perjudicar a la protección del contenido esencial de todo tributo, aunque entrañe propósitos extrafiscales.

cabría entender la referencia a la Ley, tanto a la formal como a la material, lo que supondrá extender a los Decretos-leyes la posibilidad de regular beneficios tributarios, toda vez que esta materia no está vedada en principio a la vista del artículo 86.1.

La jurisprudencia se ha referido a este punto. La tan citada sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983 ha señalado algo que ya nos es conocido: «En el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria, y 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 cualquiera otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo.» En suma, para el Tribunal Constitucional el establecimiento de exenciones y bonificaciones encaja dentro de la creación de tributos y su configuración esencial, por lo que en este extremo no puede penetrar el Decreto-ley. Por contra, la supresión y reducción de exenciones y bonificaciones «no constituye alteración de elementos esenciales del tributo».

No caben dudas acerca de que el establecimiento de beneficios tributarios pertenece a la configuración esencial de los tributos y, por todas las razones esgrimidas, debe quedar al margen del Decreto-ley. Aquí de acuerdo con la doctrina jurisprudencial. No lo estamos en que la supresión o reducción de aquéllos merezca tratamiento distinto.

Para nosotros, la supresión o reducción de los beneficios tributarios sí constituye alteración de elementos esenciales del tributo. Si el establecimiento los altera, la supresión o reducción idénticamente (20).

(20) En este sentido, C. PALAO TABOADA: *La disminución...*, afirma: «La tesis anterior nos parece errónea, dicho sea esto con todos los respetos para el Alto Organismo Jurisdiccional. No sólo el establecimiento, sino también la supresión o reducción de las exenciones y demás beneficios fiscales se han estimado siempre comprendidos dentro de los aspectos de los tributos que debían ser regulados por la ley en observancia del principio de legalidad tributaria. En efecto, es indiscutible que aquéllas influyen decisivamente en la cuantía de la obligación tributaria, cuya determinación por la ley es la finalidad esencial de la reserva. Así se reconoce en el artículo 10 de la Ley General Tributaria, cuyo apartado b) establece que "se regulará en todo caso por la ley el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributaria". El citado precepto no tiene ciertamente rango constitucional ni el valor de una interpretación auténtica de la Constitución, pero no cabe negarle al menos el alcance de una a modo de presunción interpretativa, expresión de una doctrina consolidada.»

Si el establecimiento afecta al alcance y efectos de elementos tan sustanciales del tributo como el hecho imponible o el sujeto pasivo, igual suerte corre la supresión o reducción; que también modula el alcance y efectos de tales elementos configuradores, ya sea devolviéndoles sus atributos normales, supresión de beneficios tributarios, o en camino hacia ellos, reducción.

Pero adentrémonos en el fundamento de la restricción del Decreto-ley en materia tributaria. Conectado aquél, como sabemos, con el principio de legalidad, según la visión tradicional garantiza más los derechos de los ciudadanos el conocimiento de lo tributario por la institución parlamentaria (21). Al abrigo de este enfoque, la supresión del beneficio tributario afecta al alcance del deber fiscal de un ciudadano y debe contar con la garantía que ofrece la ley formal. Si damos un paso más y nos acercamos a las razones que, a nuestro parecer, cimentan la exclusión del Decreto-ley de importantes ámbitos tributarios, llegamos a la misma conclusión con respecto a la supresión o reducción de beneficios tributarios. Decíamos que la razón por la que aquel instrumento normativo debe ser ajeno a la creación de tributos y a su configuración esencial, reside en que las Cortes Generales constituyen mejor salvaguardia de los principios constitucional-tributarios, a través de la Ley emanada de ellas, que el Gobierno por medio del Decreto-ley. Pues bien, la reducción o supresión de un beneficio tributario afecta directamente al criterio de la capacidad económica y al principio de igualdad. El establecimiento de beneficios tributarios puede responder, como sabemos por el comentario del artículo 31.1 del texto constitucional, a razones extrafiscales de variada condición. Pero igualmente pueden ser exigidos

(21) Esta forma de ver el problema la encontramos reflejada en el voto particular que formuló el magistrado R. GÓMEZ-FERRER MORANT a la sentencia de 4 de febrero de 1983. El apartado 3 de su voto particular señala: «Pues bien, 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 incurrir en una inconstitucionalidad formal, sin que exista un precepto específico en la propia Constitución que permita sostener una excepción en materia tributaria. Por ello, no puedo compartir el parecer mayoritario (Fundamento jurídico sexto de la sentencia) de que no se violaron con la utilización del reseñado Decreto-ley los estrictos límites genéricos que el artículo 86 contempla textualmente.»

por un correcto entendimiento del criterio de la capacidad económica y del principio de igualdad ante la prestación tributaria (22). Y aun en el supuesto de que el establecimiento de aquéllos respondiera sólo a razones extrafiscales, su reducción o supresión afectaría directamente al criterio de la capacidad económica y al principio de igualdad tributaria.

En resumen, estimamos que la reducción o supresión de beneficios tributarios no puede ser objeto de regulación por vía de Decreto-ley; requiere una Ley formal. Así lo entendemos, en contra del parecer jurisprudencial (23), por suponer una verdadera alteración de elementos esenciales del tributo, al hilo de esta misma doctrina, y, en cualquier caso, por afectar directamente al derecho de todo ciudadano a que el criterio de la capacidad económica y el principio de igualdad tributaria sean salvaguardados y dotados de las máximas garantías, lo cual sólo es propio de la Ley formal. Todo ello en consonancia con los artículos 31.3 y 86.1 de la Constitución.

Debemos plantearnos la posibilidad del Decreto-ley tributario en el campo autonómico. La jurisprudencia ha abordado el problema de modo incidental en la sentencia de 16 de noviembre de 1981, en el recurso de inconstitucionalidad promovido por el Presidente del Gobierno contra la Ley del Parlamento vasco 3/1981, de 12 de febrero, sobre centros de contratación de cargas en transporte terrestre de mercancías.

(22) La forma de entender el problema por nosotros propuesta es independiente del argumento, frecuentemente esgrimido, de que la reducción o supresión de beneficios tributarios puede ser objeto de Decreto-ley, al no suponer agravamiento de la carga tributaria, sino, por el contrario, aligeramiento.

En nuestro parecer, este argumento esgrimido por el abogado del Estado en el recurso que dio lugar a la sentencia reiteradamente citada, es un remedo de la vieja configuración garantista del principio de legalidad y de sus consecuencias. Lo determinante no es si se agrava o no una carga tributaria. Lo que ha de tenerse presente, por el contrario, es la alteración de los elementos esenciales del tributo que la reducción o supresión de beneficios tributarios supone y la exigencia de que, en aras principalmente al criterio de la capacidad económica y del principio de igualdad, el instrumento normativo idóneo para la regulación de estas situaciones tributarias es la ley formal.

(23) No podemos, sin embargo, olvidar la prudencia sobre la que se fundamentan las decisiones del Tribunal Constitucional, que con frecuencia, en su ya fructífera trayectoria, matiza los planeamientos estrictamente jurídicos.

Como ha escrito C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *Las fronteras...*, «Antes de seguir exponiendo la posición del Tribunal Constitucional ante el uso del Decreto-ley tributario por el Gobierno, ha de advertirse que este alto Tribunal está dando prueba de exquisita prudencia cuando enjuicia cuestiones tributarias, pues renuncia a ser tajante y explícito como lo es las demás materias sometidas a su jurisdicción. Opino que el Tribunal Constitucional es conecedor de las inmensas dificultades que acarrearía aplicar la moviola a las prestaciones tributarias ya realizadas para borrar los efectos de cualquier decreto-ley».

El tratamiento de la materia constituye precedente de la Sentencia de 4 de febrero de 1983, de tan continua mención. Es decir, reduce el ámbito del principio de legalidad, en este caso autonómica, al establecimiento de los tributos, «la que implica la necesidad de que sea el propio Parlamento vasco el que determine los elementos esenciales del tributo, siquiera sea con la flexibilidad que una tasa de este género requiere, de manera que, aunque su establecimiento concreto quede remitido a una disposición reglamentaria, ésta haya de producirse dentro de los límites fijados por el legislador».

En una primera aproximación a la resolución judicial, podría pensarse, en paralelo a la doctrina ya conocida, que fuera del establecimiento de los tributos y sus elementos esenciales, acotado a la reserva de Ley autonómica, puede instrumentarse el Decreto-ley tributario a la esfera a la que nos referimos. Sin embargo, somos de la opinión contraria. En primer término por nuestra oposición genérica a los Decretos-leyes en el campo autonómico (24), la cual se agrava en el supuesto tributario, por las particularidades que concurren en ella. Pero, además, de la propia Sentencia de 16 de noviembre de 1981 pueden extraerse argumentos en favor de nuestra postura. En efecto, cuando alude aquélla a la reserva de Ley o al principio de legalidad, lo entienden igual a la Ley aprobada por el Parlamento vasco. No se puede, por tanto, albergar aquí el Decreto-ley. De seguido, al dar un paso más, el escalón normativo siguiente es situado por la propia sentencia en el terreno reglamentario. «De manera que —afirma—, aunque su establecimiento concreto quede remitido a una disposición reglamentaria, ésta haya de producirse dentro de los límites fijados por el legislador.» No hay lugar, pues, según la dicción de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de noviembre de 1981, para el Decreto-ley tributario en el terreno autonómico. El establecimiento del tributo y de sus elementos esenciales incumbe a la Ley aprobada

(24) En efecto, mantenemos en la 3.^a edición del libro *Temas de Derecho Administrativo*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, 1983, pp. 108 y 109, nuestro parecer contrario a esta figura normativa dentro del campo autonómico. Por los siguientes argumentos: lo exige la intensificación y el ahondamiento del principio democrático en el ámbito autonómico; no procede aplicación analógica de la legislación estatal, al no haber identidad de razón; no debe entenderse la falta de regulación constitucional en el punto como laguna, sino como expresión de la inaplicabilidad de este cauce normativo en el ámbito de las Comunidades Autónomas.

De modo opuesto a este parecer se manifiesta I. LASAGABASTER HERRARTE: *Consideraciones en torno a la figura de los decretos-leyes y decretos legislativos en el ámbito autonómico*, «Revista Vasca de Administración Pública», número 2, 1982.

por el Parlamento territorial de que se trate. Lo que la resolución apela «establecimiento concreto» es propio de la disposición reglamentaria, dentro de los límites fijados por el legislador. Ni de una ni de otra categoría normativa forma parte el Decreto-ley.

A la vista de todo lo escrito nos podemos preguntar acerca de la utilidad jurídica y no política del Decreto-ley tributario.

Coincidimos con C. PALAO TABOADA en las siguientes apreciaciones: «A nuestro juicio, la solución del problema planteado por el artículo 86-1 de la Constitución debe tener presente la finalidad de esta norma (el fin de la Ley, no el subjetivo del legislador). Esta no es, por lo que hace referencia el título I de la Constitución, garantizar simplemente la reserva de Ley, como sostiene en la sentencia comentada el Tribunal Constitucional, sino proteger los derechos fundamentales reconocidos en el texto constitucional. En este sentido, el artículo 86 va más allá de la simple reserva de Ley, ésta no prevalece, en principio, frente al Decreto-ley, que deriva su justificación de la urgencia de su promulgación. Dicho precepto establece una zona de la regulación de los derechos fundamentales en la que ni siquiera en caso de extraordinaria y urgente necesidad es posible penetrar mediante Decretos-leyes. Esta zona no puede en modo alguno identificarse con cualquier manera, sino que es considerablemente más reducida. Según esto puede establecerse una gradación en la reserva de Ley que iría desde aquellos aspectos de los derechos y libertades garantizados por la Constitución que sólo pueden ser regulados por medio de Leyes orgánicas, pasando por aquellos otros abiertos a la Ley ordinaria, pero no al Decreto-ley, hasta llegar, en el escalón inferior, a la reserva común de Ley, en cuyas materias sólo puede penetrar ésta en circunstancias normales, pero que es accesible al Decreto-ley en situación de urgente necesidad.

La delimitación entre las dos últimas zonas —a las que es común la reserva de Ley ordinaria— es el problema que plantea el artículo 86-1 de la Constitución. El criterio fundamental para resolverlo sería el del carácter más o menos esencial del aspecto del derecho fundamental afectado por la regulación» (25).

Indiquemos, para concluir esta parte, que con lo expuesto, tanto en el campo doctrinal como en el jurisprudencial, se han dado sólo los primeros pasos en el nada sencillo camino de la delimitación del Decreto-ley tributario. A la luz de ello y de las particularidades que se dan cita en el campo fiscal, «se ha de recomendar que el Decreto-

(25) PALAO TABOADA, C.: *La disminución...*, p. 175.

ley tributario no deje de tramitarse como proyecto de Ley por el procedimiento de urgencia (art. 86.3 de la Constitución). La seguridad jurídica en lo tributario tiene insospechables proyecciones tanto para los contribuyentes como para la Hacienda pública ... que también es de los contribuyentes» (26).

C) La legislación delegada tiene otro tratamiento en el nuevo orden constitucional. Nada impide que los Decretos legislativos tengan por objeto cuestiones tributarias en aplicación del apartado 1 del artículo 82 y al no estar excluidas de su ámbito, pues no precisan ser reguladas por leyes orgánicas, a las que remite el citado precepto. Las normas articuladas por el Gobierno tendrán rango de Ley, de conformidad con el apartado 1 del artículo 82 del texto constitucional, por lo que se cumple a su vez lo mandado por el apartado 3 del artículo 31.

La delegación legislativa en el terreno fiscal, al igual que en cualquier otro, «deberá otorgarse mediante una Ley de bases cuando su objeto sea la formación de textos articulados o por una ley ordinaria cuando se trate de refundir varios textos legales en uno solo» (art. 82.2); por otro lado, «la delegación legislativa habrá de otorgarse al Gobierno de forma expresa para materia concreta y con fijación del plazo para su ejercicio» (art. 82.3).

Cabe añadir que «las leyes de bases delimitarán con precisión el objeto y alcance de la delegación legislativa y los principios y criterios que han de seguirse en su ejercicio» (art. 82.4); por fin, en el caso de refundiciones, «la autorización para refundir textos legales determinará el ámbito normativo a que se refiere el contenido de la delegación» (art. 82.5, primer inciso).

Fijemos el alcance de la delegación legislativa, particularmente en lo que atañe a su modalidad de leyes de bases, en punto a la materia tributaria. Se dice por la Constitución que «las leyes de bases delimitarán con precisión el objeto y alcance de la delegación legislativa y los principios y criterios que han de seguirse en su ejercicio». Entendemos que esta mención normativa ha de interpretarse, en lo referido a los tributos en sentido estricto, como que en tal ley de bases ha de cobrar abrigo la creación del tributo y sus elementos esenciales configuradores. Este, como ya es sabido, constituye el ámbito inalienable de la acción parlamentaria; su conocimiento por el Congreso de los Diputados y el Senado es inevitable. En igual sentido se ha pro-

(26) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Las fronteras...*

nunciado la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983, que se ha referido a la legislación delegada de manera incidental. Afirma: «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 y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.»

Esta interpretación atañe exclusivamente a la materia tributaria en sentido estricto. El resto de las cuestiones tributarias ha de guiarse por otros criterios. Una delimitación de los cuales se produjo en la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases del Procedimiento Económico-administrativo.

Esta Ley de Bases, por otro lado, fue pionera en la creación de fórmulas adicionales de control, a las que alude el apartado 6 del artículo 82 de la Constitución. En efecto, el párrafo segundo de su artículo segundo estableció que: «Las Cortes Generales controlarán la ejecución correcta por el Gobierno de la delegación legislativa otorgada en esta Ley.» Experiencia que, al menos en parte, ha sido recogida por los artículos 152 y 153 del vigente Reglamento del Congreso de los Diputados (27).

D) Punto importante es el de la determinación del alcance de la referencia a la Ley del artículo 31.3 de la Constitución, y todo ello al margen de las consideraciones ya esbozadas. El problema consiste en dilucidar si, a pesar de que los constituyentes no pensaron en ello (28), la Ley a la que alude el apartado 3 del artículo 31 de la

(27) Según el artículo 152: «El Gobierno, tan pronto como hubiere hecho uso de la delegación prevista en el artículo 82 de la Constitución dirigirá al Congreso la correspondiente comunicación, que contendrá el texto articulado o refundido objeto de aquélla, que será publicado en el "Boletín Oficial de las Cortes Generales".»

Según el artículo 153: «1. Cuando, de conformidad con lo establecido en el artículo 82.6 de la Constitución, las leyes de delegación establecieren que el control adicional de la legislación delegada se realice por el Congreso de los Diputados, se procederá conforme a lo establecido en el presente artículo.

2. Si dentro del mes siguiente a la publicación del texto articulado o refundido, ningún diputado o Grupo Parlamentario formulara objeciones, se entenderá que el Gobierno ha hecho uso correcto de la delegación legislativa.

3. Si dentro del referido plazo se formulara algún reparo al uso de la delegación, en escrito dirigido a la Mesa del Congreso, ésta lo remitirá a la correspondiente Comisión de la Cámara, que deberá emitir dictamen al respecto, en el plazo que al efecto se señale.

4. El dictamen será debatido en el Pleno de la Cámara con arreglo a las normas generales del procedimiento legislativo.

5. Los efectos jurídicos del control serán los previstos en la ley de delegación.»

(28) Se comprueba en los debates que recoge el «Diario de Sesiones» referentes a este punto.

Constitución puede ser no sólo la Ley emanada de las Cortes Generales, sino también la proveniente de las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas. Si en la organización institucional de determinadas Comunidades Autónomas, según el artículo 152.1 de la Constitución, ocupa un lugar preferente la Asamblea legislativa, es lógico, y también tiene apoyo en otros pasajes de aquélla, que ésta produzca leyes, aunque no del Estado, sino de las Comunidades Autónomas.

La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 22 de septiembre de 1980 no resuelve directamente el problema, ya que, sin penetrar en el ámbito de la distribución de poderes en el seno de los entes autonómicos, estableció genéricamente en su artículo 6.º, apartado primero, que: «Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.» Como era de esperar, han sido los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas los que han resuelto el problema. Así desde los primeros, citemos al Estatuto Vasco en su artículo 42, b), hasta los más recientes, por ejemplo, el de Extremadura, en su artículo 59, b), han consagrado la potestad de los Parlamentos respectivos de aprobar los tributos autonómicos dentro del marco legal. El camino normativo de tal proceder es la Ley autonómica (29).

4. Cobertura

Dijimos que el principio de la legalidad de las prestaciones personales y patrimoniales se configura como un derecho de los ciudadanos que por su ubicación —sección 2.ª, del capítulo 2.º del título I— será tutelado por el recurso de inconstitucionalidad, de acuerdo con lo previsto en el artículo 161.1.a) (art. 53.1, último inciso).

5. Desarrollo legislativo y jurisprudencia constitucional

En aras a una mejor exposición, han sido recogidos a lo largo del comentario, por lo que es innecesaria su repetición aquí.

(29) Opinión de J. LASARTE ALVAREZ expresada en el trabajo reseñado en Civitas, «Revista de Derecho Financiero», y en *Hacienda y Constitución*, ya citado. En extensión sobre el tema, S. MUÑOZ MACHADO: *Potestades legislativas de las Comunidades Autónomas*, Civitas, Madrid, 1979. En este sentido, además de los citados, y, a solo título de ejemplo, *vid.* artículos 30 y 25 de los Estatutos catalán y vasco, respectivamente.

En igual sentido se pronuncian leyes autonómicas. Así, *vid.* artículo 10.3 de la Ley 12/1983, de 22 de junio, de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco.