

EL DECRETO-LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

JUAN RAMALLO MASSANET
Universidad Autónoma de Madrid

SUMARIO. I. INTRODUCCIÓN. II. EL ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS DEL DECRETO-LEY POR CÍRCULOS CONCÉNTRICOS. III. LA LEGISLACIÓN URGENTE DE MEDIDAS. IV. LA PRIMERA PARTE DEL PRESUPUESTO HABILITANTE: LA EXTRAORDINARIA Y URGENTE NECESIDAD. V. LA SEGUNDA PARTE DEL PRESUPUESTO HABILITANTE: LA ADECUACIÓN DE LAS MEDIDAS DEL DECRETO-LEY A LA SITUACIÓN DE EXTRAORDINARIA Y URGENTE NECESIDAD. LA CONEXIÓN DE SENTIDO. VI. MATERIAS EXCLUIDAS Y RESERVA DE LEY TRIBUTARIA. VII. MATERIAS EXCLUIDAS: DERECHOS, DEBERES Y LIBERTADES, EN PARTICULAR EL DEBER DE CONTRIBUIR DEL ARTÍCULO 31.1 DE LA CONSTITUCIÓN.

I. INTRODUCCIÓN

«No es posible ya, pues, constitucionalmente, la emanación de Decretos-leyes que tipifiquen... la creación o modificación de tributos de cualquier tipo». Es sobradamente conocida esta frase escrita por Javier Salas en 1979 (1). Que la realidad haya demostrado lo contrario a lo largo de estos veinticinco años de vigencia de nuestra Constitución no quiere decir que en aquel inicial pensamiento de J. Salas no se

(1) SALAS, J.: «Los Decretos-leyes en la Constitución Española de 1978», *Cuadernos Cívitas*. Madrid, 1979, p. 56.

encerrase uno de los problemas jurídico constitucionales más importantes de entre los que plantean las fuentes del derecho de nuestro ordenamiento, para lo cual —y por lo que se refiere a los tributos— es suficiente acercarse al debate constitucional (2).

Las aportaciones doctrinales que se produjeron en este primer momento de la vida de la Constitución revelaron ya posiciones divergentes sobre el ámbito del Decreto-ley y los tributos. El problema que preocupó fue el de las materias excluidas del Decreto-ley por «afectar» a los derechos, deberes y libertades, dejándose de lado el análisis del presupuesto habilitante. Por un lado, J. Martín Queralt (3) partiendo de la relación entre reserva de ley y Decreto-ley, mantuvo «la posible utilización del Decreto-ley 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»; tesis que fue acogida por el Tribunal Constitucional ya en su STC 6/1983. Por otro lado, F. Pérez Royo oponiéndose a una interpretación literal del artículo 86.1 CE manifestó que «aun advirtiendo el riesgo que supone una interpretación correctiva de un precepto constitucional, creo 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» (4); tesis que no ha sido recogida

(2) La expresión «derechos, deberes y libertades» del artículo 86.1 CE fue defendida por Fraga Iribarne frente a la del proyecto «derechos y libertades», con lo cual «eludiría entrar en el problema de los tributos, que quedarían subsumidos dentro de ello», ya que había otra enmienda de Alianza Popular que pretendía que se incluyera expresamente que los Decretos-leyes no podrían «establecer, modificar o suprimir tributos». SALAS, J.: «Los Decretos-leyes...», *cit.* pp. 53,54.

(3) MARTÍN QUERALT, J.: «La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria», *Civitas REDF* 24 (1979), pp. 553 y ss. *cit.*, p. 562.

(4) PÉREZ ROYO, F.: «Las fuentes del Derecho Financiero en la Constitución española», en *Hacienda y Constitución*. IEF. Madrid, 1979, p. 33. Posteriormente volvió sobre esta propuesta de la que el mismo autor afirma que era una «línea «ingenua» de superación de la letra del artículo 86.1 CE». «Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria», *Rev.Esp.Der.Const.* 13 (1985) p. 41; en el apartado 3 de este trabajo de F. PÉREZ ROYO se hace una excelente exposición de «El estado de la cuestión en la doctrina» en aquellos momentos y que no ha variado sustancialmente. Sí ha habido consideraciones de tipo general en comentarios a concretos Decretos-leyes o sentencias del TC sobre ellos, como: HUCHA CELADOR, F. de la: «Sobre la constitucionalidad de las medidas tributarias del Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio», *Crónica Tributaria* 64 (1992), p. 23. RUIZ HIDALGO, C.: «Comentario a la STC

explícitamente por el TC (5). A raíz de la STC 6/1983 sobre el Decreto-ley 11/1979, de 20 de julio, se produjo un mayor debate doctrinal, aunque siempre centrado entre las dos posiciones inicialmente formuladas (6). Como veremos, la doctrina asumida por el TC ha tenido algunas rectificaciones y matizaciones posteriores, sobre todo en la STC 118/1997 sobre el Decreto-ley 5/1992.

II. EL ANÁLISIS DE LOS REQUISITOS CONSTITUCIONALES DEL DECRETO-LEY POR CÍRCULOS CONCÉNTRICOS.

Tres son los elementos fundamentales de que consta la regulación del Decreto-ley en el artículo 86 CE: presupuesto habilitante, delimitación de materias excluidas y convalidación; el cuarto elemento —la tramitación urgente como proyecto de ley— es opcional. En el presente trabajo nos vamos a ocupar exclusivamente de los dos elementos citados en primer lugar. Ahora bien, en el análisis constitucional de un concreto Decreto-ley en materia tributaria tendremos que descomponer ese análisis en distintas y sucesivas fases, a modo de círculos concéntricos, cuyo contraste constitucional deberá ir superando para lle-

182/1997, de 28 de octubre», *Boletín Aranzadi Fiscal* 8 (1998). PASCUAL GONZALEZ, M. M.: «El Decreto-ley en materia tributaria: su aplicación en la configuración de la Zona Espacial Canaria», *Noticias de la Unión Europea*, 203 (2001), p. 121.

(5) Esta posición parece encontrar acogida en el Voto Particular del Magistrado Pedro Cruz Villalón a la STC 182/1997, al decir que «el deber de contribuir no resulta «afectado» en el sentido vedado por el artículo 86.1 CE en aquellos casos en que la posición del contribuyente en el conjunto del sistema no queda sensiblemente alterada, por más que la presión fiscal individualmente sentida pueda quedar modificada. Esto último, sin embargo, sólo puede conseguirse cuando esa elevación introducida por decreto-ley sea políticamente neutra, quiere decirse, cuando no se utilice el decreto-ley para alterar el *status quo* previamente existente, tanto en la relación sustancial entre imposición directa e indirecta como en el esquema de la distribución de la carga fiscal entre los distintos grupos de ciudadanos y entre las distintas fuentes de renta. Mientras ello sea así, entiendo que no ha quedado afectado el deber constitucional de contribuir, en el sentido de los artículos 31.1 y 86.1 CE».

(6) PALAO TABOADA, C.: «La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria», *Crónica Tributaria* 43 (1982), p. 163. DIEZ MORENO, F.: «Doctrina del Tribunal Constitucional sobre el Decreto-ley, especialmente en materia tributaria», *Hacienda Pública Española* 80 (1983), p. 175. ARIAS ABELLAN, M^a. D.: «El Decreto-ley en materia tributaria: notas a una sentencia del Tribunal Constitucional», *Civitas REDF* 41 (1984), p. 105. MARTIN QUERALT, J.: «La doctrina del Tribunal Constitucional acerca de la admisibilidad del Decreto-ley en materia tributaria (Sentencia del TC de 4 de febrero de 1983)», en «Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional. Ed. Civitas. Madrid, 1984, p. 225.

gar a la conclusión final de —una vez superados todos los parámetros— su plena corrección constitucional. De este modo, creemos que pueden establecerse hasta cinco parámetros que de modo concéntrico que vendrían constituidos por los siguientes: 1) El presupuesto habilitante de la «extraordinaria y urgente necesidad». 2) La conexión de sentido entre las medidas adoptadas y la «extraordinaria y urgente necesidad». 3) Delimitación de la materia excluida por el principio de reserva de ley tributaria. 4) Delimitación de la materia excluida por afectar a los derechos deberes y libertades. 5) Confrontación del contenido del Decreto-ley, en cuanto norma con valor de ley, con todo el resto de los principios y reglas contenidas en la Constitución.

Con este conjunto de parámetros o criterios de análisis progresivos quizá se ayude también a superar alguna confusión sobre «lo material» y «lo formal» del Decreto-ley. En ocasiones se plantea en términos confusos lo que sea material o formal en estas normas. Así, por ejemplo, en la STC 182/1997, mientras que en el párrafo segundo de su FJ.1 se distingue —recogiendo la opinión de los recurrentes— entre «motivos formales (vulneración de los límites impuestos por el artículo 86.1 CE a la utilización del Decreto-ley: extraordinaria y urgente necesidad como presupuesto habilitante y regulación de una materia vedada al Decreto-ley), como materiales (vulneración del principio de seguridad jurídica y retroactividad constitucionalmente prohibida, con infracción, por tanto, del artículo 9.3 CE)», más adelante el Tribunal distingue entre «Límites formales del Decreto-ley: la existencia de presupuesto habilitante» (FJ.1B) y «Límites materiales del Decreto-ley: materias excluidas de la regulación por Decreto-ley» (FJ.1C). Como se aprecia, a veces no coincide lo que se entiende por material y formal. Quizá cabría distinguir entre requisitos constitucionales justificativos para la existencia del Decreto-ley, es decir, requisitos que sólo hacen referencia al propio instrumento normativo pero de cuyo carácter material no creo que deba dudarse, y cuyo contenido serían las dos partes del presupuesto habilitante y la convalidación por el Congreso; y requisitos que relacionan al Decreto-ley con el resto de la Constitución, con dos niveles: uno propio del Decreto-ley que será la delimitación de las materias constitucionales excluidas (en nuestro caso, los derechos, deberes y libertades); y otro general que vendrá constituido por la confrontación del Decreto-ley, en cuanto norma con valor de ley, con el resto de preceptos constitucionales (por ejemplo, seguridad jurídica, retroactividad, etc).

El análisis de los problemas del Decreto-ley y, en concreto, las causas en que se puede fundamentar un juicio sobre la constitucionalidad

de un Decreto-ley son, en principio, de dos órdenes diferentes. Existe la posibilidad de enjuiciamiento del Decreto-ley mediante «una confrontación del contenido del Decreto-ley con la norma constitucional como —y aún con prioridad— en una confrontación en orden a su regularidad dentro del marco de limitaciones que dice el artículo 86.1» (STC111/83,FJ.4). Es decir, una vez cumplidos todos los requisitos establecidos en el artículo 86 CE nada impide el enjuiciamiento constitucional de las medidas contenidas en el Decreto-ley con arreglo a cualquier otro de los parámetros constitucionales.

En un orden lógicamente prioritario, pues, la causa primera del análisis de la constitucionalidad de un Decreto-ley no puede ser otra que la que deriva del cumplimiento, o no, de los requisitos a los que constitucionalmente está sometida la utilización del Decreto-ley, en la medida en que la utilización de dicha vía supone «una excepción al procedimiento ordinario de elaboración de las leyes», dado «el reconocimiento indiscutible de que las Cortes Generales son las depositarias de la potestad legislativa en su ejercicio ordinario».

Tales requisitos fueron expuestos y sistematizados por el TC ya en su STC 29/1982, de 31 de mayo, de manera clara: «Tales requisitos, en cuanto a los Decretos-leyes, están recogidos en la CE configurando tres bloques definidos: a) la exigencia de que el Decreto-ley se dicte exclusivamente para afrontar una situación de extraordinaria y urgente necesidad (artículo 86, número 1); b) la limitación en cuanto a la materia sobre la que puede incidir un Decreto-ley lo que supone el que en ningún caso pueda afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I de la CE, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general (artículo 86, número 1); y c) la necesidad, por último, de que los Decretos-leyes sean sometidos inmediatamente al Congreso de los Diputados para su debate y votación de totalidad, en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación, con objeto de que se resuelva por el mismo en cuanto a su convalidación o derogación (artículo 86, número 2)».

De lo hasta aquí dicho se desprende ya, en primer lugar, una distinción —dentro del ámbito del artículo 86.1 CE, primer inciso— que puede ayudar a delimitar el conjunto de condiciones para la legitimidad en la utilización de este instrumento normativo. Se trata de ver que las causas que llevan al Gobierno a aprobar un Decreto-ley pueden ser objeto de dos distintos tipos de análisis o comparaciones constitucionales: a) una cosa es si las causas tienen la suficiente entidad de urgencia y extraordinaria necesidad para que esté justificada la utiliza-

ción del Decreto-ley; y b) otra cosa es si las causas encuentran una respuesta pertinente y adecuada en las normas y en las regulaciones contenidas en él; es decir, si se da la «conexión de sentido entre la situación definida y las medidas que en el Decreto-ley se adoptan» (STC 29/82, FJ.3). Porque, en efecto, podría darse una situación en que el presupuesto habilitante estuviera constitucionalmente justificado y fuera perfectamente comprobable y, sin embargo, las medidas contenidas en el Decreto-ley para hacer frente a dicha situación, aun cumpliendo el requisito de no afectar a las materias excluidas, no guardasen «conexión de sentido» con el mismo a efectos de su solución, con lo cual nos encontraríamos ante una imposible justificación constitucional del Decreto-ley (7).

Y, en segundo lugar, a estas dos comparaciones —que se refieren, en definitiva, a los motivos que, al entender del Gobierno, le llevaron a aprobar la medida urgente— hay que añadir la cuestión de si la regulación contenida en el Decreto-ley cumple el otro requisito del artículo 86.1 segundo inciso, en punto a las materias excluidas de esa vía. En este caso ya no estamos ante el problema de las causas que justifiquen, o no, el Decreto-ley. Porque, en efecto, podría darse el caso en que, existiendo el presupuesto habilitante y siendo la medida contenida en la norma adecuada para la solución del mismo, fuese una medida que «afectase» al ámbito excluido del Decreto-ley, con lo cual estaríamos también ante un Decreto-ley de imposible justificación constitucional.

De los tres bloques de requisitos que señaló la STC 29/82, el tercero constituye un parámetro para el enjuiciamiento de la constitucionalidad de carácter procedimental y fáctico, y por tanto de carácter previo, por cuanto es evidente que si en el plazo previsto en el artículo 86.2 CE no fuese convalidado por el pleno del Congreso y publicada oportunamente la Resolución del acuerdo de convalidación, no cabría analizarlo ya desde los restantes parámetros. Cuestión distinta es la del valor que haya de darse a dicha convalidación, tanto por lo que se refiere a la función que cumple la intervención de la Cámara convalidando en pleno y votación única esa norma, como por las consecuencias que tiene en cuanto a la naturaleza del Decreto-ley frente a la ley ordinaria formal.

En consecuencia las causas de posible inconstitucionalidad en las que puede incurrir un Decreto-ley por infracción del artículo 86.1 CE,

(7) Esta discusión entre las dos partes del presupuesto habilitante que utilizo en el texto, creo que el Tribunal hace por primera vez en la reciente STC 137/2003, de 3 de julio (FJ. 5).

son las referentes al llamado presupuesto habilitante y a las materias afectadas; pero teniendo presente que, en relación al primero, habremos de pronunciarnos no sólo sobre su existencia sino también sobre la adecuación de las medidas.

Posteriormente, el Decreto-ley puede ser objeto también de confrontación directa con la norma constitucional en su totalidad y en especial con la contenida en el artículo 31.1 CE por cuanto parte del contenido de aquella norma provisional pueda no cumplir con las exigencias constitucionales que en el citado precepto se contienen. Es ésta una causa de enjuiciamiento que se independiza del instrumento legislativo utilizado en la regulación de su contenido, por cuanto, fuera cual fuese dicho instrumento, la regulación que se hace en el Decreto-ley sea en sí misma contraria a otros preceptos constitucionales y, en concreto, al principio de justicia tributaria y a las exigencias del deber de contribuir contenidas en el artículo 31.1 CE.

III. LA LEGISLACIÓN URGENTE DE MEDIDAS

Es ya una constante en nuestra realidad política, jurídica y parlamentaria la presencia de lo que se suele denominar como «legislación de coyuntura», es decir, medidas que necesitando rango de ley son oportunas en un determinado momento sin que ello suponga que, en principio, tengan que ser temporales o permanentes en cuanto a su vigencia.

En particular, el fenómeno ocurre en relación con medidas económicas de coyuntura que han dado lugar a una legislación que ha tomado fundamentalmente dos formas en nuestra reciente historia político-constitucional: la del Decreto-ley y la de disposiciones en las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado. Así como en relación a los primeros, los Decretos-leyes, la urgente y extraordinaria necesidad es un presupuesto constitucional habilitante para la utilización de esa vía (art. 86 CE), respecto de la segunda de las vías es igualmente la necesidad de la medida lo que hace que se incluya en la Ley de Presupuestos, pero en este caso el problema es el de si existe o no conexión con el contenido esencial e indisponible del Presupuesto (at.134.2 y 7 CE) (8).

(8) A estos temas me he referido recientemente: «El bloque presupuestario en España: presupuesto, acompañamiento, estabilidad», en *Revista Jurídica de les Illes Balears*, 1 (2003), pp. 11 y ss.

En ambos casos se parte de una situación que le plantea al Gobierno la necesidad de tomar medidas que deben adoptar el rango de ley. Y su adopción por una u otra vía, aun respondiendo a una misma o análoga causa, da lugar a una distinta valoración y enjuiciamiento constitucional que no pueden ser objeto de consideración en este momento.

Baste señalar, en cuanto a los Decretos-leyes, que el mayor interés a nuestros presentes efectos lo suscitan aquellos que suelen llamarse «de medidas», y que teniendo una caracterización de «omnibus», por lo heterogéneo de su contenido, son reflejo conjunto de dos fenómenos que se unen: se trata de medidas urgentes y que se toman ante la ausencia de Ley de Presupuestos. Son los llamados impropia­mente — dada la prórroga automática del Presupuesto vigente en nuestro ordenamiento (art. 134.4 CE)— Decretos-leyes de «prórroga de Presupuestos» aprobados en aquellos casos en que, fundamentalmente por haberse disuelto las Cortes Generales y producido las subsiguientes elecciones generales, no estaban las Cortes reunidas en el último trimestre del año y al comienzo del ejercicio había un nuevo gobierno recién constituido (caso del Real Decreto-ley 24/1982, de 29 de diciembre, «de medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria» o del Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, con igual nombre). También se dio este supuesto, de más difícil justificación constitucional, aunque no es este el momento de enjuiciarlo, cuando se rechazó el proyecto de Presupuestos presentado por el Gobierno en el debate de totalidad del Congreso de los Diputados en octubre de 1995, produciéndose la devolución del proyecto y reaccionando el Gobierno con un Decreto-ley (Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre «de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera») (9). La Jurisprudencia del TC sobre estos Reales Decretos-leyes «omnibus», que contienen distinto tipo de medidas y además se aprueban en ausencia de Presupuesto, es ilustrativa respecto a un punto esencial: el TC justifica que las situaciones que dieron lugar a estas medidas en todos los casos eran situaciones de extraordinaria y urgente necesidad —otra cosa es su enjuiciamiento sobre la adecuación de las medidas contenidas en los distintos Decretos-leyes para afrontar estas situaciones— y, en consecuencia, que esta vía jurídica es

(9) Que ha dado lugar a la STC 137/2003, de julio que no estimó el recurso en cuanto a los aumentos del tipo impositivo en el impuesto sobre determinados de transporte y sí lo estimo por infringir el Estatuto de Autonomía de Canarias, cuyo Gobierno era el autor de la impugnación.

apta para la adopción de este tipo de medidas. (STC 63/1986 sobre el Decreto-ley 24/1982 y STC 146/1994 sobre el Decreto-ley 7/1989). Y a igual conclusión ha llegado el TC sobre aquellos Decretos-leyes también «omnibus» pero dictados existiendo Presupuesto vigente (STC 23/1993 sobre Decreto-ley 1/1986 y STC 182/1997 sobre Decreto-ley 5/1992) (10).

La otra vía utilizada para la legislación de coyuntura —como se ha indicado— es la de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, dado su carácter anual (art. 134.2 CE). Ante todo, hay que poner de manifiesto la utilización de que ha sido objeto la Ley de Presupuestos para regular esa legislación de coyuntura y los problemas que en torno a ella surgieron. Porque la evolución de las Leyes anuales de Presupuestos y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional durante los años ochenta nos indican que el problema del contenido de la Ley de Presupuestos si bien se planteó tanto en relación al límite establecido por el artículo 134.2 CE como del que se deriva del artículo 134.7 CE, estuvo originado e íntimamente vinculado al alcance permanente o temporal de las medidas contenidas en dichas leyes presupuestarias, es decir, a su carácter coyuntural o no. En cualquier caso, las limitaciones constitucionales al contenido y ámbito de la Ley de Presupuestos se ha pretendido soslayar mediante la utilización de un nuevo instrumento normativo cual es el de las Leyes de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, coloquialmente conocidas como Leyes de Acompañamiento de los Presupuestos, convertidas en el actual ordenamiento jurídico español en el vehículo jurídico polivalente de creación del Derecho, tanto por las materias que regula, como por la coyunturalidad o estructuralidad de las medidas que introduce.

IV. LA PRIMERA PARTE DEL PRESUPUESTO HABILITANTE: LA EXTRAORDINARIA Y URGENTE NECESIDAD

La extraordinaria y urgente necesidad es un concepto jurídico constitucional indeterminado, lo que hace imprescindible, en primer lugar, determinar qué causas deben estar presentes para que se pueda

(10) Los supuestos de hecho de este tipo de Reales Decretos-leyes —que abarcan no sólo a normas tributarias sino a temas económicos más generales, vgr. Reconversión industrial, desestabilización del orden financiero, instalación o traslado de empresas, etc.— son los que el Tribunal denominó «coyunturas económicas problemáticas» (STC 23/1993, de 21 de enero, FJ. 5).

entender que constitucionalmente se cumple el presupuesto habilitante al que se refiere el artículo 86.1. CE en su primer inciso.

A efectos del análisis del presente requisito de constitucionalidad, el método no puede ser otro que el de ver de qué manera ha ido concretando el TC en múltiples Sentencias el concepto indeterminado. Y ello en el bien entendido de que dicha doctrina debe derivarse del conjunto de Sentencias sobre el Decreto-ley y no sólo de aquélla o aquéllas que, por razón de la materia tributaria, pudieran considerarse más próximas; porque, a nuestro entender, el artículo 86.1 CE no establece distinción alguna en el presupuesto habilitante del Decreto-ley según sea la materia regulada en el mismo, de tal manera que la «extraordinaria y urgente necesidad» no está cualificada según el contenido de la norma provisional afecte a uno u otro de los cuatro grupos de materias excluidas.

No cabe duda alguna de que, ante todo, corresponde al Gobierno, en cuanto órgano político, apreciar la existencia del presupuesto habilitante «con razonable margen de discrecionalidad» (STC 29/82, FJ.3) y «no puede desconocerse, a efectos del control jurídico sobre el citado presupuesto de hecho habilitante, el peso que en la apreciación de lo que haya de considerarse como caso de extraordinaria y urgente necesidad es forzoso conceder al juicio puramente político de los órganos a los que incumbe la dirección política del Estado» (STC 29/82, FJ.3, STC 6/83, FJ.5, STC 111/83, FJ.5, STC 29/86, FJ.2.)

En segundo lugar, corresponde al Congreso de los Diputados el acto de «convalidación» (art. 86.2 CE); acto del que cabe apreciar una doble naturaleza: por un lado, «lo que el artículo 86.2 de la Constitución llama «convalidación» es más genuinamente una homologación respecto de la existencia de la situación de necesidad justificadora de la iniciativa normativa encauzada por este camino» (STC 6/83, FJ.5); por otro, «No puede considerarse que el Decreto-ley se haya convertido en ley formal del Parlamento, tras el acuerdo de convalidación, sino únicamente que se ha cumplido con el requisito constitucional del que dependía la pervivencia en el tiempo, con fuerza y valor de ley, de la disposición producto del ejercicio de la potestad normativa extraordinaria que al Gobierno le reconoce la Constitución. En otras palabras, el Decreto-ley no se transforma en ley, es decir, no cambia su naturaleza jurídica» (STC 29/82, FJ.2).

Ahora bien, mientras que el control parlamentario a través de la convalidación se hace «de acuerdo a criterios tanto de oportunidad política como jurídico-constitucionales» (STC 29/82, FJ.2), la inter-

vención que, en tercer lugar y en su caso, le corresponderá al TC tiene una naturaleza y un ámbito distinto, es decir, «el control parlamentario no excluye el jurisdiccional, ejercitable, como todo lo definido por esta nota de lo jurisdiccional, a través de criterios y razones jurídicas» (STC 111/83, FJ.5). Esta distinción es de importancia porque si bien un recurrente, por ejemplo los comisionados de un Grupo Parlamentario, se puede oponer en el debate parlamentario a la oportunidad política del Decreto-ley, votando en contra de su convalidación, en sede de la jurisdicción constitucional no son éstas las razones que pueda esgrimir pues, conociendo la libertad en la dirección política que la CE reserva al Gobierno en virtud de la cual adoptó las medidas en él contenidas, y atacada en sede parlamentaria la utilización de esa libertad, será en la instancia jurisdiccional el momento de esgrimir «criterios y razones jurídicas» ya que son las únicas que al TC, como él mismo reconoce, le competen. La oposición en esta sede jurisdiccional, pues, no puede ir dirigida contra los aspectos políticos (oportunidad, dirección, opciones de política fiscal) de la medida sino, como no podría ser de otra manera, contra la incorrección jurídico-constitucional de la misma según los parámetros que se desprenden de los artículos 86 y 31 del texto constitucional.

En cuanto a la situación que provoca un «caso de extraordinaria y urgente necesidad», el Tribunal ha vinculado la utilización del Decreto-ley ante todo, a la existencia de «circunstancias difíciles o imposibles de prever» (STC 6/83, FJ.5, STC 29/86, FJ.2 A). A este respecto conviene precisar que la imprevisibilidad de la situación a la que se vincula el presupuesto habilitante tanto puede ser una situación pasada como futura, es decir, tanto una situación que ya ha ocurrido y que no se pudo prever, como de aquella situación que se va a dar de manera inmediata sin que estuviese prevista y ante la que hay que reaccionar. Lo que en ningún caso parece quedar cubierto por el presupuesto habilitante es, desde luego, que se den medidas por si acaso ocurriese una determinada situación.

La vinculación entre el Decreto-ley y la situación que lo provoca deben estar cercanas en el tiempo, que eso es en lo que consiste el concepto de imprevisión, dado que no se ha podido «ver con anticipación» o «conocer, conjeturar por algunas señales o indicios lo que ha de suceder», que es como lo define el Diccionario de la Real Academia de la Lengua. En consecuencia, si hay señales o indicios de que algo va a suceder no se dará la imprevisibilidad justificativa de la extraordinaria y urgente necesidad. De este modo, si no se ha podido

prever lo que ya ha ocurrido, el Decreto-ley vendrá a darle una solución o remedio (11) y no tendría justificación que ese remedio urgente a esa situación que ocurrió de manera imprevista se diera en un momento temporal posterior tan alejado que los remedios hubieran podido haberse adoptado por la vía de la ley formal ordinaria. De igual modo, si la medida se toma para hacer frente a una situación de futuro, tendrá que ser de un futuro del cual no tengamos señales o indicios y, además, que se encuentre lo suficientemente cercano para que justifique la utilización del Decreto-ley ya que la utilización de la vía de la ley formal ordinaria —incluso por el procedimiento de urgencia— no daría tiempo para ponerla en vigor y aplicarla con el fin de dar solución a la situación antes de que se produzca. En definitiva, las «circunstancias difíciles o imposibles de prever», que son las que califican la situación constitutiva del presupuesto habilitante para la utilización del Decreto-ley, requieren, a nuestro entender, tanto la ausencia de señales o indicios acerca de la producción del hecho, como la inmediatez temporal del Decreto-ley con el hecho que lo provoca y con la efectividad de las medidas que se toman para solucionar esa situación. Inmediatez temporal que no permite, por inoperante, la utilización de la vía legal ordinaria —ni tan siquiera la de tramitación urgente— y exige la utilización de la vía excepcional del artículo 86 CE.

Y si lo que se acaba de indicar constituye sin lugar a dudas el presupuesto habilitante del Decreto-ley, habrá que derivar de ello dos consecuencias también indubitables, cuales son: 1ª) que no se puede confundir la urgencia de una medida con la trascendencia o importancia que la misma pueda tener para el ordenamiento jurídico o para cualquier aspecto o faceta de la realidad política, social o económica; la medida urgente —en lo que tiene de urgente— es importante o trascendente, pero no toda medida trascendente o importante es urgente, y lo será o no en función de que a la trascendencia vaya unida la imprevisibilidad y la inmediatez tanto del hecho que la provoca como de la efectividad de la medida; 2ª) que pone de manifiesto, en última instancia, que la ley formal ordinaria y el Decreto-ley no son constitucionalmente vías alternativas y fungibles, sino que, desde el punto de vista que estamos analizando, éste cumple una función subsidiaria de aquélla (STC 29/82, FJ.3, STC 111/83, FJ.5).

(11) Es el caso tan frecuente de las medidas para reparar los daños producidos por determinados fenómenos meteorológicos: sequías, tormentas, desbordamientos, etc. Reales Decretos-leyes 1 y 2 de 2002; los n.ºs 3, 6, 7, 10, 12, 13 de 2001, etc.

En este sentido, conviene recordar distintas situaciones concretas en que, a juicio del Tribunal, se encuentra justificada, o no, la existencia del presupuesto habilitante.

Por un lado, en primer lugar, «la adopción de una serie de medidas urgentes destinadas a hacer posible el ordenado desarrollo del programa que en la pasadas elecciones (se refería a las elecciones generales del 28 de octubre de 1982) ha obtenido el voto mayoritariamente favorable de los ciudadanos» no es apreciada como causa justificativa y «desde luego, que lo que legitima la adopción del Decreto-ley no es el hecho de haber ganado las elecciones legislativas por mayoría absoluta» (STC 60/86, FJ.3), de lo cual se desprende que el resultado electoral no es por sí mismo un supuesto de imprevisibilidad que de lugar a una necesidad extraordinaria, ni que la aplicación de un programa electoral victorioso en unas elecciones sea por sí misma un supuesto de necesidad urgente.

En segundo lugar, en otra ocasión ha sido la vinculación de España a las Comunidades Europeas la que ha constituido causa suficiente para la utilización del Decreto-ley, como ocurrió con el Decreto-ley 1/1986, de 14 de marzo, tras nuestra incorporación a las citadas Comunidades que se había producido el 1 de enero de dicho año. Si bien el Tribunal (STC 23/93, FJ.5) apreció la existencia del presupuesto habilitante «no tanto por el hecho mismo de la incorporación a la Comunidad Económica Europea, acontecimiento que, en sí mismo considerado, es cierto que no podría ser calificado de imprevisible, cuanto por la coyuntura económica favorable para el incremento del crecimiento y del bienestar que dicha incorporación provoca», no es menos cierto, sin embargo, que fueron precisamente las consecuencias imprevisibles de ese hecho previsible de la incorporación las que el Decreto-ley venía a remediar mediante «el objetivo común de flexibilizar y eliminar trabas, cambios en los procedimientos administrativos en un sentido de simplificación y de agilización en relación a la actividad empresarial». En este caso, por lo tanto, la situación de extraordinaria y urgente necesidad estaba constituida no por la incorporación a las Comunidades Europeas sino por la producción de unos efectos negativos que se dieron imprevisiblemente en la actividad empresarial y a los que, de modo inmediato en el tiempo, daba solución la citada norma.

En tercer lugar, por último, el Tribunal comprueba la existencia de la extraordinaria y urgente necesidad, para considerar que la utilización del Decreto-ley no ha sido «arbitraria o abusiva», mediante el examen de las exposiciones de motivos o preámbulos de los Decre-

tos-leyes impugnados y de las intervenciones justificativas de los mismos en el debate parlamentario de totalidad para su convalidación. Es éste no tanto un criterio de determinación del presupuesto habilitante cuanto un elemento de prueba, por decirlo en términos impropios, de su existencia que deberá valorarse en cada caso (STC 29/82, FJ.4, STC 6/83, FJ.6, STC 111/83, FJ.6, STC 23/93, FJ.5). En muchas ocasiones, ni el preámbulo del Decreto-ley ni el debate parlamentario para su convalidación ofrecen datos que justifiquen la extraordinaria y urgente necesidad; en este sentido es frecuente que el Decreto-ley se limite, de manera casi ritual, a afirmar que «en la adopción de estas medidas concurre, por la naturaleza y finalidad de las mismas, la circunstancia de extraordinaria y urgente necesidad que exige el artículo 86 de la Constitución para la utilización del real decreto-ley, requisito imprescindible, como ha recordado por otra parte, la jurisprudencia constitucional» (Real Decreto-ley 2/2003, de 25 de abril, «de medidas de reforma económica»). Al no haber sido impugnados un gran número de Decretos-leyes, nos quedamos sin conocer cuál sea su grado de acomodación a los requisitos constitucionales (12).

En la reciente STC 137/2003, de 3 de julio rechaza el Tribunal como causa de urgente y extraordinaria necesidad que habilite para la utilización del Decreto-ley «ni la situación de prórroga presupuestaria desencadenada como consecuencia de la devolución de al Gobierno de la Nación del proyecto de ley de presupuestos, ni la previsión de una pronta disolución de las Cortes Generales con vistas a unas elecciones» (FJ. 4 y 5), razones en que el Gobierno quería fundamentar la necesidad del Real Decreto-Ley 12/1995.

(12) Por ejemplo, el Decreto-ley 2/2000 que modifica la Ley del Régimen Económico y Fiscal de Canarias de 1994, no oculta que con el Decreto-ley «se pone fin a un largo periodo de suspensión de la puesta en marcha de una de las medidas más importantes adoptadas por la Ley 19/1994»; hasta tal punto parece que en este caso está ausente la inmediatez que en las Disposiciones Finales del Decreto-ley se hace referencia «a lo establecido en esta Ley» o «para el desarrollo y aplicación de esta Ley», lo cual parece indicar que lo que era un proyecto de ley se convirtió en Decreto-ley sin preocuparse tan siquiera de rebautizarlo, hasta el punto de que el preámbulo se limita a concluir que «por todo ello, queda plenamente justificado el carácter extraordinario y urgente de las medidas adoptadas en el presente Real Decreto-ley». En ocasiones no hay ni la más mínima referencia —ni la ritual— a la justificación, por ejemplo en el Real Decreto-ley 6/1999 «de medidas urgentes de liberalización e Incremento de la Competencia», que se limita a mencionar «en uso de la autorización concedida en el artículo 86 de la Constitución».

V. LA SEGUNDA PARTE DEL PRESUPUESTO HABILITANTE:
LA ADECUACIÓN DE LAS MEDIDAS DEL DECRETO-LEY
A LA SITUACIÓN DE EXTRAORDINARIA Y URGENTE
NECESIDAD. LA CONEXIÓN DE SENTIDO

Como ya se indicó, la existencia del presupuesto habilitante exige que también se de la necesaria adecuación entre el tipo de medidas adoptadas por el Decreto-ley y la situación fáctica que le dio origen, pues sólo en la medida en que esa adecuación se produzca estará justificada la extraordinaria y urgente necesidad. Por consiguiente, no nos referimos, en este momento, al enjuiciamiento del contenido material de las disposiciones contenidas en un Decreto-ley, sino a los criterios que el TC ha ido formando sobre los requisitos, o «género», de esas disposiciones y que es imprescindible conocer para enjuiciar el ámbito y alcance del Decreto-ley en análisis.

De las distintas Sentencias del Tribunal Constitucional sobre diferentes Decretos-leyes ante él recurridos (STC 29/82, STC 6/83, STC 111/83, STC 29/86, STC 60/86, STC 23/93 y STC 182/97) y de las que nos estamos sirviendo para deducir de ellas la posición que tiene en orden a la concreción del concepto jurídico habilitante al que se refiere el artículo 86.1 CE se obtienen, a nuestro entender, hasta cinco elementos o requisitos imprescindibles que deberán coincidir, todos ellos, para entender realizado el presupuesto habilitante del Decreto-ley.

1º) Que las medidas mantengan relación directa o indirecta con la situación que se trata de afrontar. En este sentido, ya la STC 29/82 afirmó que «no les autoriza esta competencia, sin embargo, para incluir en el Decreto-ley cualquier género de disposiciones: ni aquellas que, por su contenido y de manera evidente, no guarden relación alguna, directa ni indirecta, con la situación que se trata de afrontar» ya que debe existir «una conexión de sentido entre la situación definida y las medidas que en el Decreto-ley se adoptan» (FJ.3).

2º) Que la medida modifique de manera instantánea la situación jurídica existente, de tal manera que no se podrían incluir en un Decreto-ley «muy especialmente aquellas que, por su estructura misma, independientemente de su contenido, no modifican de manera instantánea la situación jurídica existente» (STC 29/82, FJ.3).

3º) Que la medida no consista en una deslegalización que difiera al futuro la regulación por el Gobierno de la materia deslegalizada sin establecer plazo perentorio o con un plazo que permita la tramitación de una ley ordinaria. En efecto, «las razones de extraordinaria y urgente necesidad, que excepcionalmente pueden habilitar al Gobierno, como ha quedado establecido, para abordar el tratamiento innovativo de determinadas materias reguladas por ley formal, no amparan bajo ningún punto de vista la inclusión de un precepto exclusivamente deslegalizador, que remite al futuro la regulación de la materia deslegalizada, máxime cuando no se fija un plazo perentorio para dictar tal regulación, que habría de ser inferior al necesario para tramitar la deslegalización como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia» (STC 29/82, FJ.6). De lo cual se desprende la necesidad de coincidencia temporal entre la urgencia que hace adoptar la medida y su aplicación inmediata sin diferimientos temporales, argumento que fue eludido por el Tribunal en la STC 11/2001, de 5 de agosto sobre la supresión de las Cámaras de la Propiedad Urbana por el Real Decreto-ley 8/1994 que se limitó a dar nueva vigencia a una disposición legal anterior no regulándose en el Decreto-ley la situación sustantiva.

4º) Que la medida no afecte a la estructura del ordenamiento: «las medidas requeridas para hacer frente a una situación de extraordinaria y urgente necesidad han de ser concretas y de eficacia inmediata y, por tanto, dado su carácter, no pueden alterar la estructura del ordenamiento»; si bien esta regla puede tener su excepción siempre que se justifique de manera específica: «No es imposible que en algún caso esta necesidad urgente y extraordinaria haya de ser resuelta mediante una modificación de estructura, pero siendo esto excepcional, habrá de demostrarse en cada caso que ello es indispensable» (STC 29/82, FJ.6).

5º) La permanencia de las medidas provisionales adoptadas por vía de Decreto-ley y su conversión en ley formal ordinaria. El Tribunal ha mantenido que este tipo de medidas tiene carácter provisional no sólo para el período que transcurre entre la aprobación del Decreto-ley por el Gobierno y su convalidación en el Congreso de los Diputados (art. 86.2 CE) sino también hasta su conversión en ley ordinaria (art. 86.3 CE), pues en la Constitución «se autoriza al Gobierno con carácter de provisionalidad hasta tanto obtiene la convalidación y, en su caso, la conversión en ley, que dicen sucesivamente los apartados 2 y 3 del indicado artículo 86» (STC 111/83, FJ.4). De todos modos, lo que inte-

resa en este momento es poner de manifiesto la vinculación entre urgencia y el carácter permanente de las normas contenidas en el Decreto-ley que, según la doctrina del Tribunal, parecen incompatibles. Así, «se puede afirmar 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» (STC 6/83, FJ.7). Y en igual sentido se ha manifestado el Tribunal al decir que: «La regulación nacida de una situación coyuntural y destinada a cubrir unas necesidades muy concretas no ha traspasado los límites del supuesto de hecho habilitante, siendo ostensible, bien que «a posteriori», que el Decreto-ley en cuestión no aspiraba a regular con carácter indefinido una situación que requería sólo la adopción de medidas urgentes y provisionales», pues «su vocación de regulación normativa provisional ha quedado patente una vez promulgada, como ya se ha dicho, la Ley 10/1983, de 16 de agosto, de organización de la Administración Central del Estado, Ley que ha derogado dicho Decreto-ley, el cual ha tenido así una vigencia de poco más de ocho meses» (STC 60/86, FJ.3).

En definitiva, como dijo la STC 182/97 al enjuiciar el Decreto-ley 5/1992, «no se trata, claro está, de discutir acerca de la bondad técnica de las medidas de ajuste presupuestario acordadas o sobre la oportunidad y eficacia para combatir el déficit público y la crisis económica...sino de examinar la correspondencia de las normas contenidas en el Decreto-ley con la situación económica que se trata de afrontar, a fin de controlar la apreciación de la misma como un supuesto de «extraordinaria y urgente necesidad» (FJ.3) (13).

(13) En el voto particular del Magistrado Pablo García Manzano a la STC 11/2002, de 17 de enero (que desestimó los recursos contra el Real Decreto-ley 8/1994, de 5 de agosto sobre la supresión de las Cámaras de la Propiedad Urbana), se encuentra el razonamiento siguiente: que la inactividad del Ejecutivo y el desconocimiento del deber de normación que las Cortes habían impuesto al Gobierno; el que la situación que se quería remediar no era absoluto de difícil o imposible de prever; que la situación no era el resultado de una circunstancia sorpresiva e inesperada que requiriese una intervención normativa inmediata. Todo lo anterior hace que no existe la indispensable conexión de sentido o relación de adecuación entre la situación definida que constituye el supuesto habilitante y las medidas adoptadas en el Decreto-ley.

VI. MATERIAS EXCLUIDAS Y RESERVA DE LEY TRIBUTARIA

Este es el planteamiento más tradicional en la doctrina y el que en una larga fase de su jurisprudencia aceptó el TC, como ya se avanzó en la Introducción del presente trabajo. El problema de la relación entre materias sujetas al principio de reserva de ley tributaria y materias tributarias excluidas del Decreto-ley podría formularse en los siguientes términos: ¿Queda constitucionalmente cubierto el principio de legalidad tributaria, del que se predica su carácter flexible, si los elementos del tributo sujetos a aquel principio son regulados por un Decreto-ley, dado que también de éste se predica su carácter flexible en cuanto a las materias excluidas del mismo?

Parece evidente que la unión entre tributo y Decreto-ley (es decir, la posibilidad de regular la materia tributaria por Decreto-ley) puede lograrse partiendo, en principio, de cualquiera de los dos términos, dada la flexibilidad que de ambos se predica. Conviene, de todos modos, señalar de inmediato que la relatividad y flexibilidad del principio constitucional de la reserva de ley tributaria («con arreglo a la ley», artículo 31.3 CE) no es lo mismo que la relatividad y flexibilidad en la utilización del Decreto-ley cuando regula materias tributarias sin que «afecte» al deber de contribuir (en el sentido del artículo 86.1 CE). Ambos tienen en común, en efecto, una característica, cual es que dicha flexibilidad o relatividad supone, a su vez, que ambos tienen zonas prohibidas y zonas permitidas, aunque por motivos distintos. Si bien «la mención a la ley no es identificable en exclusividad con el de ley en sentido formal» (STC 111/83, FJ.10) ello es debido, entre otras razones, a que puede darse el presupuesto habilitante para un Decreto-ley y que el mismo regule materia no excluida por lo cual «que una materia esté reservada a la ley ordinaria, con carácter absoluto o relativo, no excluye «eo ipso» la regulación extraordinaria y provisional de la misma mediante Decreto-ley» (STC 60/86, FJ.2). De este modo, vemos que una determinada materia, esté sujeta al principio de reserva relativa («de acuerdo con la ley» del artículo 103.2 CE, o «con arreglo a la ley» del artículo 31.3 CE) o lo esté al de reserva absoluta, no se encontrará necesariamente excluida del ámbito de materias regulables por Decreto-ley. Y no lo estará siempre que se den los dos requisitos siguientes: el doble presupuesto habilitante por un lado, y que no «afecte» a las materias excluidas por otro, porque, sin lugar a dudas, el límite de exclusión de las materias no viene señalado por la reserva absoluta de ley.

En el campo tributario, la reserva de ley en un sentido amplio puede presentar, por lo menos, tres vertientes problemáticas según

sea la norma jurídica alternativa: frente al reglamento, frente a la ley de presupuestos y frente al Decreto-ley. No es este el momento para poner de manifiesto que el principio de reserva de ley tributaria —en su sentido propio de reserva frente al reglamento— probablemente se caracteriza por una múltiple relatividad dados los distintos puntos de vista a adoptar. Difícilmente se pueda llegar a formular un homogéneo y único contenido de la reserva desde el punto de vista constitucional dados los diferentes derechos constitucionalmente protegidos que entran en juego en unos casos u otros. Mas bien, entendemos, se puede afirmar que no hay una única relatividad, sino que ella dependerá de la consideración que en cada caso se haga de, por lo menos, tres factores: 1º el tipo de relación entre el órgano legislativo y el ejecutivo, bien pertenecientes a un mismo ámbito de poder (horizontal: Estado, Comunidad Autónoma), bien a distintos ámbitos (vertical: Estado-Entidad local); 2º el tipo de prestación patrimonial pública coactiva cuestionada (impuesto —y, dentro de ellos, las diferencias pueden ser sustanciales—, tasas, prestaciones patrimoniales coactivas); 3º los distintos momentos de la vida de una prestación (creación, aplicación o exigibilidad) y los distintos elementos, cualitativos (hecho imponible, sujetos pasivos, exenciones) y cuantitativos (bases imponibles, tipos de gravamen, desgravaciones) necesarios para su efectividad.

Es cierto que la reserva de ley es una institución que se refiere a la relación entre la ley y el reglamento y la doctrina del TC, ampliamente conocida, así lo confirma. Baste, a estos efectos, mencionar los casos en que se planteaba la relación entre ley de una Asamblea autonómica y el desarrollo reglamentario por parte de su Gobierno (STC 37/81, sobre establecimiento de una tasa), entre la ley del Parlamento estatal y las Ordenanzas locales (STC 179/85, respecto de los recargos municipales en el Impuesto estatal sobre la renta de las personas físicas; STC 19/87, sobre los tipos de gravamen en las antiguas Contribuciones municipales sobre la riqueza rústica y urbana), o, finalmente, entre el Parlamento del Estado y su Gobierno o un Ministro (STC 185/95, sobre establecimiento de precios públicos).

La anterior doctrina constitucional sobre la reserva de ley en cuanto a la relación ley-reglamento es de interés en nuestro caso porque, aunque lo que estamos cuestionando es la reserva de ley ordinaria formal frente al Decreto-ley, el Tribunal Constitucional ha aplicado los límites de aquella relación al contenido vedado al Decreto-ley. En efecto, sobre este punto se ha pronunciado el TC en la tantas veces mencionada STC 6/83 la cual, incluso, ha sido objeto de

una cierta crítica correctora por parte de dos votos particulares en la STC 116/94.

Y la posición del Tribunal en la STC 6/83 (FJ.6) consiste, como es bien sabido, en vincular la materia vedada al Decreto-ley por el artículo 86.1 CE con la materia reservada a la ley por el artículo 31.3 CE: no se podrá hacer a través de Decreto-ley todo aquello que, según el artículo 31.3 CE, debe ser regulado directamente por ley ordinaria formal. Y el ámbito incluido en la reserva o excluido de la flexibilidad del principio es el siguiente: «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» (FJ.6, *in fine*).

Como se ha indicado, la anterior doctrina de la STC 6/83 fue objeto de una primera corrección por la minoría del Tribunal en dos votos particulares a la STC 116/94. Pero la corrección no se dirige a desvincular el ámbito de la reserva flexible de ley tributaria del artículo 31.1 del ámbito de las materias excluidas del Decreto-ley del artículo 86.1, sino que la finalidad de los votos iba en el sentido de ampliar aquel ámbito de la reserva de ley tributaria del artículo 31.1 abarcando en el mismo también la supresión de exenciones y bonificaciones —como, por otra parte, había ya hecho el voto particular a la STC 6/83—. En efecto, en el primero de los mencionados votos particulares se considera que la reducción de la bonificación, objeto de la cuestión de inconstitucionalidad, debía considerarse «modificación de los tributos en el sentido constitucional del término» y que, en consecuencia, debe «matizarse expresamente la doctrina anteriormente establecida por el Tribunal Constitucional en la STC 6/1983, de 4 de febrero»; y de igual forma en el segundo de los votos particulares se considera que la doctrina de la citada Sentencia «debería ser revisada. Así las exenciones y bonificaciones tributarias deberán, según exige su naturaleza y en contra de lo allí afirmado, considerarse elementos esenciales del tributo».

Pero la más importante corrección de la doctrina del TC, que es la que a efectos del presente trabajo nos interesa, es la que tuvo por objeto la equiparación de materias reservadas a ley y materias excluidas del Decreto-ley; corrección realizada en la STC 118/97 cuando dice: «conviene matizar explícitamente la doctrina de este Tribunal sobre el sentido y alcance de los límites del Decreto-ley cuando recae sobre materia tributaria» (FJ.8)

El Tribunal había mantenido la interpretación de que esta relación entre reserva relativa de ley tributaria y ámbito relativo de utilización del Decreto-ley en materia tributaria haciendo el razonamiento de que lo reservado a la ley por el artículo 31.3 CE coincide con las materias «afectadas» de la exclusión del Decreto-ley por el artículo 86.1 CE. De tal modo que la imposibilidad de crear ex novo un tributo o de regular sus elementos esencialmente configuradores, entre los que se han de incluir tanto el establecimiento como la modificación de las exenciones y bonificaciones, por una norma que no sea ley ordinaria formal del Parlamento tendría diferente fundamento según que el instrumento —distinto a dicha ley formal— que se pretendiese utilizar para esta creación ex novo fuera un reglamento o un Decreto-ley. El reglamento no puede, constitucionalmente, «colaborar» con la ley tributaria en lo que no le permita el principio flexible de reserva contenido en el artículo 31.3 CE, entendido tal como ha sido interpretado por la jurisprudencia antes mencionada; el Decreto-ley no puede, constitucionalmente, crear ex novo un tributo ni regular sus elementos esencialmente configuradores porque su flexibilidad no impide que ello «afecte» al derecho y al deber de pagar el tributo. En conclusión, siguiendo esta clásica doctrina del TC, que ha quedado expuesta, un Decreto-ley que cree ex novo un tributo o establezca una exención o bonificación —una parte minoritaria del Tribunal también considera que su modificación— debe ser declarado inconstitucional por afectar al principio de reserva de ley del artículo 31.3 CE que se convierte en límite infranqueable para aquel tipo de normas provisionales.

Esta desvinculación entre reserva de ley tributaria y materias o disposiciones que afecten a los derechos, deberes y libertades es lo que la STC 118/97 calificó como «ámbitos coextensos», para negar que lo fueran, al contrario de lo que había mantenido el propio Tribunal en su jurisprudencia anterior. En el FJ.9 de esta Sentencia se encuentra la idea y el razonamiento fundamental en el orden de cosas que estamos considerando. En él se afirma —en relación a los ámbitos coextensos— que:

a) «del hecho que la materia tributaria esté sujeta al principio de reserva de ley (art. 31.3 y art. 133. 1 y 3 CE) y de que dicha reserva tenga carácter relativo y no absoluto, al entenderse referida al establecimiento de los tributos y a su esencial configuración, pero no, en cambio, a cualquier tipo de modificación tributaria (STC 6/1983, FJ.4), no se deriva necesariamente que se encuentre excluida del ámbito de la regulación del Decreto-ley, que podrá penetrar en la materia tributaria

siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no «afecte», en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas. Límite material que no viene señalado por la reserva de Ley, de modo que lo reservado a la Ley por el artículo 31.3 CE tenga que coincidir necesariamente con lo que haya de entenderse por «afectar» al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del artículo 31.1 CE» (14).

b) de lo anterior se deduce que «a lo que este Tribunal debe atender al interpretar el límite material del artículo 86.1 CE no es, pues, al modo cómo se manifiesta el principio de reserva de Ley en una determinada materia, la tributaria en este caso (si tiene carácter absoluto o relativo y qué aspectos de dicha materia se encuentran amparados o no por dicha reserva), sino más bien el examen de si ha existido afectación por el Decreto».

VII. MATERIAS EXCLUIDAS: DERECHOS, DEBERES Y LIBERTADES, EN ESPECIAL EL DEBER DE CONTRIBUIR

Como ya se indicó en la introducción del presente trabajo, es posible que, aun cumpliéndose el presupuesto habilitante en su doble contenido, la materia regulada mediante este «instrumento normativo» se encuentre constitucionalmente vedada al mismo por ser materias excluidas tal como establece el segundo inciso del número 1 del artículo 86 CE al decir que «no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las comunidades autónomas ni al derecho electoral general».

Para la correcta delimitación de esta condición de constitucionalidad hay que partir de la interpretación que el TC ha dado sobre el grado de rigidez o de flexibilidad y relatividad que de esa restricción

(14) A esta posición se opone el Magistrado P. Cruz Villalón en el voto particular a la Sentencia diciendo que «considero que la Sentencia, en el enfoque del problema que nos ocupa, continúa anclada —más de lo necesario— en el suelo del citado principio de legalidad (en el que parece haber pasado a identificar dos zonas, una accesible y otra cerrada al decreto-ley), siendo así que, en mi opinión, procede intentar una interpretación lo más directa e inmediata posible de lo que haya de entenderse por «deber de contribuir» (art. 31.1 CE), así como por «afextación» del mismo (art. 86.1 CE), evitando reconducir constantemente el problema al principio de legalidad».

hace la CE. Sirva, por todas, la siguiente afirmación del TC: «La tesis partidaria de una expansión de la limitación contenida en el artículo 86.1 de la CE se sustenta en una idea tan restrictiva del Decreto-ley que lleva en su seno el vaciamiento de la figura y la hace inservible para regular con mayor o menor incidencia cualquier aspecto concerniente a las materias incluidas en el título I de la Constitución sin más base interpretativa que el otorgamiento al verbo «afectar» de un contenido literal amplísimo; como con tan exigua base se conduce a la inutilidad absoluta del Decreto-ley, pues es difícil imaginar alguno cuyo contenido no afectase a algún derecho comprendido en el título I, es claro que tal interpretación, fácilmente reducible «ad absurdum», tampoco puede ser aceptada...Entre una y otra líneas interpretativas, ambas, por extremas rechazables, la cláusula restrictiva del artículo 86.1 de la CE («no podrán afectar...») debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el Decreto-ley...ni permita que por Decreto-ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del título I, ni dé pie para que por Decreto-ley se vaya en contra del contenido o elementos esenciales de alguno de tales derechos. Esta vía interpretativa exige también que se tenga muy en cuenta la configuración constitucional del derecho afectado en cada caso» (STC 111/83, FJ.8).

De esta larga cita se desprenden algunos datos del mayor interés:

1º) el carácter relativo y flexible de la exclusión de materias y, en consecuencia, la posibilidad constitucional de utilización del Decreto-ley en esa zona flexible de las materias excluidas. Se produce, de este modo, una distinción en virtud de la cual una cosa son las materias excluidas y otra distinta que el Decreto-ley regulando alguna de estas materias, les «afecte» de un modo constitucionalmente ilegítimo.

2º) La existencia de un límite a la flexibilidad, de tipo máximo, consistente en que afectaría la prohibición si por Decreto-ley se regulase «el régimen general de los derechos, deberes y libertades».

3º) La existencia de un segundo límite a la citada flexibilidad, de tipo, a su vez, flexible, según el cual la regulación, aun no siendo del «régimen general», «de pie para que...se vaya en contra del contenido o elementos esenciales de alguno de tales derechos».

4º) Dada esa línea interpretativa, la afectación o no del Decreto-ley a las materias excluidas debe partir de que «se tenga muy en cuenta la configuración constitucional del derecho afectado».

5º) Como lógica consecuencia de todos los puntos anteriores, la decisión difícilmente puede depender de reglas generales sino que debe tomarse «en cada caso».

Partiendo, pues, de la última de las características apuntadas («en cada caso»), la concreción del presente requisito consistirá en saber si una regulación afecta al núcleo esencial del deber de contribuir por lo cual quedará excluido del Decreto-ley. Una vez aislado «el caso», deberemos ver cuál es la «configuración constitucional del derecho afectado», es decir, de las relaciones jurídicas (derechos y deberes) a través de las cuales transcurre el derecho a un reparto justo de las cargas fiscales con el fin de sostener el gasto público, o —si se quiere decir en sentido inverso— del deber de contribuir a dicho sostenimiento. Por lo tanto, lo primero que deberemos recordar es cuál sea la configuración que del tributo y del deber de contribuir se hace en distintas partes de la Constitución para conocer su configuración desde esta perspectiva. Y, a estos efectos, nos importa resaltar dos notas constitucionales básicas para esta configuración:

1ª) Que el tributo, y su sistema, es el medio a través del cual la Constitución prevé la contribución al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE); se trata de una configuración constitucional que, a contrario, excluye —o, por lo menos, las reduce notablemente de relevancia constitucional para conseguir este efecto del reparto de la carga— otras vías de sostenimiento de dichos gastos (por ejemplo, por vía de expropiación, de ventas, o, incluso, a través de otras prestaciones patrimoniales de carácter público distintas a los tributos, como podrían ser los precios públicos). Y a esta configuración se la denomina unánimemente por la doctrina científica y por la jurisprudencia de ese Tribunal: «el constitucional deber de contribuir» (STC 76/90, FJ.3) que debe encarnarse en «un sistema tributario justo».

2ª) De los muchos preceptos constitucionales en los que se menciona el tributo se desprende que la Constitución quiere asegurar una función esencial y protagonista al poder legislativo en la regulación de los mismos —bien reforzando la utilización de esa vía, bien excluyendo otras distintas— como se pone de manifiesto, por citar exclusivamente los más relevantes, cuando excluye la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE), al restringir el ámbito de la ley anual de Presupuestos Generales del Estado en cuanto a la modificación de

tributos y la prohibición de crearlos (art. 134.7 CE), o al establecer una legalidad reforzada para los beneficios fiscales (art. 133.3 CE).

Todo parece indicar que el constituyente puso especial empeño en que el tributo, y más aún el régimen del sistema de todo el conjunto de tributos, quedase en manos del legislativo, mas no en cualquiera de las distintas manifestaciones a través de las cuales dicho poder actúa. Si, por ejemplo, la CE establece restricciones a la ley de presupuestos para intervenir en materia tributaria siendo, como es, una ley en sentido pleno, material y formalmente, cabe deducir que al Decreto-ley, que a pesar de la convalidación nunca alcanzará la naturaleza de ley ordinaria formal, la Constitución no le quiere permitir, ni le permite, una intervención en la materia tributaria más amplia que la que permite a aquella ley.

De ahí que podamos concluir que, a nuestro entender, la Constitución ha querido resaltar el contenido democrático en la regulación de un interés colectivo cual es el protegido por el constitucional deber de contribuir del artículo 31 CE, asegurando, por esa vía de intervención del Parlamento en la regulación de la materia tributaria y no mediante el simple acto de convalidación de un Decreto-ley, un reparto de la carga fiscal entre todos los ciudadanos que pudiera no ser coincidente con la opción de política tributaria inicialmente proyectada por el Gobierno en uso de su competencia (art. 97 CE).

Tampoco será posible al Decreto-ley, siguiendo la doctrina constitucional establecida por el TC y antes transcrita, llevar a cabo una regulación, entendiéndose que la misma forma parte de la zona flexible de las materias excluidas, en el caso en que «de pie» para ir «en contra del contenido o elementos esenciales de alguno de tales derechos». Y el derecho constitucional a una justa distribución de la carga tributaria se verá afectado, o se dará pie para ir en contra del mismo, cuando se lleve a cabo una regulación del contenido o de los elementos esenciales de un tributo que impliquen la alteración de aquellos criterios de reparto. Esta orientación es la que ya siguió la STC 182/1997 al declarar inconstitucional el artículo 2 del Decreto-ley 5/1992 que incrementó las tarifas o escalas de tipos de gravamen aplicables a las bases imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque en la indagación acerca de si estas modificaciones afectan o no al deber de contribuir «debe atender no sólo a la cuantía de la modificación que introduce, sino también a otros aspectos distintos, entre los que cobra especial importancia la natu-

raleza del tributo sobre el que incide»; y es fundamentalmente por esta razón que el TC concluye diciendo: «y por ende modifica sustancialmente el montante de la carga tributaria que deben soportar los contribuyentes sujetos a dicho impuesto, supone una alteración sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario y afecta a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE» (FJ.9).

Por último, tampoco entraría en la zona de flexibilidad constitucionalmente apta para que el Decreto-ley regule materias excluidas del mismo, es decir, afectaría a dicha materia excluida, si con él se regulase «el régimen general de los derechos, deberes y libertades». Si tratamos del sistema tributario preciso será determinar qué debe entenderse por «régimen general» de un derecho o un deber y, sobre todo, determinar el ámbito a qué se refiere el derecho o el deber afectado: ¿A todo el sistema tributario, al modo de la Ley 11/1964, de Reforma del Sistema Tributario Español? ¿A una figura tributaria concreta del sistema, como pueda ser la Ley 40/98 de Renta de las Personas Físicas o la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades? ¿Y si en lugar de un impuesto directo que con carácter progresivo grava la renta de las personas físicas se tratase de un impuesto indirecto de carácter específico, como en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco del artículo 56 de la Ley 38/92? ¿Y si se trata de otro tipo de tributo, como una tasa? La generalización es prácticamente imposible por lo que el Tribunal tiene que cerrar la caracterización de la «afectación» a las materias excluidas del Decreto-ley con la necesaria remisión «a cada caso». De ahí que el TC mantenga en su más reciente doctrina sobre esta cuestión que «vulnerará el artículo 86 CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario», por lo cual «será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley —constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica—, qué elementos del mismo —esenciales o no— resultan alterados por este modo excepcional de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (STC 182/1997 FJ. 7).

Lo que el Tribunal Constitucional llama «régimen general» del derecho, deber o libertad, como acaba de decirnos el TC, puede predi-

case de aquellos casos en que se realiza una regulación sustancial (15) en un impuesto como es el que grava la renta de las personas físicas. No queremos decir, por consiguiente, que cualquier regulación de cualquier impuesto sea materia excluida, en el sentido del artículo 86.1 CE, y, por lo tanto, vedada al Decreto-ley; ni tampoco queremos decir que cualquier regulación en el IRPF concretamente, sea materia excluida (16) sino que en el «caso» en que aquella modificación incida en la esencia del impuesto —sin necesidad, naturalmente, de que todo él sea modificado— sí puede identificarse con el concepto de «régimen general» y, en consecuencia, incurre en la exclusión de la vía del Decreto-ley por afectar al constitucional deber de contribuir del artículo 31.1 CE en cuanto supone una modificación del reparto de la carga tributaria.

Esta nueva interpretación constitucional iniciada en la STC 182/1997 ha tenido continuidad en la reciente STC 137/2003, de 3 de julio, sobre el Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre que en su art.34 modificaba los tipos impositivos del impuesto sobre determinados medios de transporte. Pero lo importante de esta última sentencia es que la doctrina sentada por el TC en 1997 le ha llevado al Tribunal a declarar la constitucionalidad del mencionado art.34 del Decreto-ley de 3 de julio de 2003. En efecto, en el FJ.7, y una vez reproducida la doctrina de la STC 182/1997, se dice: «A la luz de estas consideraciones debemos ahora concluir que el art. 34 del Real Decreto-ley 12/1995 no ha afectado al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art.31.1 CE) en los términos que, conforme a la doctrina de este Tribunal, están prohibidos por el art.86.1 CE». Y a continuación hace una comparación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas: «En efecto —sigue diciendo el Tribunal— a diferencia del impuesto sobre la renta de las personas físicas (objeto de la Sentencia de 1997), el impuesto sobre determinados medios de transporte es un impuesto indirecto, instantáneo, objetivo y real que, lejos de configu-

(15) El término *sustancial* es el utilizado por el TC (STC 189/97 FJ.9). Del mismo modo, ya mantuvo Palao que «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», en «La disminución retroactiva...» *cit.* p. 176, aunque quizá cabría hacerle la observación de que la reforma profunda de estos impuestos no sería constitucionalmente posible ni tan siquiera justificándose la urgencia, pues la materia excluida lo está aunque se den los dos presupuestos habilitantes.

(16) Por ejemplo, recuérdese el Real Decreto-ley 2/1988, de 25 de marzo, «sobre el límite de la obligación de declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el ejercicio de 1987».

rarse como un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, grava una específica manifestación de capacidad económica, la que se pone de manifiesto con la adquisición de vehículos»; y llega a una doble conclusión: por un lado a la de que «por sus características, no puede decirse, entonces, que la modificación parcial de su tipo de gravamen repercute sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes», y, por otro lado, que dicha modificación «no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los Gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE».

Siguiendo este razonamiento del propio TC —tanto en sentido positivo de la STC 182/1997, como en el negativo de la STC 137/2003—, difícil le será aceptar la regularidad constitucional del Decreto-ley 7/1996 por lo que hace referencia, al menos, a la nueva regulación que en él se hizo de los incrementos y disminuciones patrimoniales al que se puede aplicar lo que señalaba P. Cruz Villalón en su voto particular en la primera de las sentencias: «se altera el *statu quo* previamente existente, ...en el esquema de distribución de la carga fiscal entre los distintos grupos de ciudadanos y entre las distintas fuentes de renta»; no siendo posible, sin embargo, aplicarle lo que dice la segunda de las sentencias respecto a que «no ha provocado un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir». El nuevo sistema introducido por el Decreto-ley 7/1996 convirtió el gravamen sobre los incrementos y disminuciones patrimoniales dentro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en un impuesto en gran parte autónomo, ya que las mencionadas rentas quedaron excluidas de la progresividad de la tarifa, a la que sí quedan sujetas las otras fuentes de renta. Aunque esta autonomía no fue tanta como para que dejasen de serle aplicables las deducciones en cuota que en la Ley del IRPF se establecen con el fin de subjetivizar el impuesto. A pesar, pues, del tipo proporcional del 20 por ciento a que se sometieron estas rentas en aquel momento, no se las convirtió en el objeto de un impuesto autónomo de producto, sino que —pudiendo ser considerado desde esta perspectiva como un impuesto de producto que grava a tipo fijo y proporcional determinadas rentas aisladamente—, sin embargo les fueron aplicables, posteriormente, los elementos de cuantificación de la cuota propios de un gravamen de carácter subjetivo y que colaboran en la definición del reparto de la carga que se ha distribuido progresivamente para el resto de rentas mediante la escala del impuesto.