

**GUILLERMO RUIZ ZAPATERO**

*Abogado  
Garrigues & Andersen*

**Extracto:**

**L**AS complejas cuestiones jurídicas planteadas por la retroactividad tributaria han dado lugar a una ya extensa jurisprudencia del Tribunal Constitucional español. Dos han sido los objetivos de este trabajo. En primer lugar valorar si la jurisprudencia analizada es reconducible a un cuerpo de doctrina trabado y presidido por principios informadores aplicados de forma consistente. La conclusión del trabajo sobre esta cuestión es negativa.

En segundo término, se definen y ejercitan criterios formales o principios orientadores caracterizadores de la retroactividad jurídica, no con la intención de acuñar un concepto «técnico» de retroactividad, sino con la de ofrecer principios orientadores que no reduzcan la retroactividad a un caso «límite» (retroactividad plena o auténtica en la terminología más común). Esta orientación reductora es, por otra parte, la que principalmente guía el juicio del Tribunal Constitucional español en sus sentencias.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
- II. El estado de la cuestión en la doctrina administrativa.
  - 1. Retroactividad y normas sustantivas.
    - 1.1. Rechazo de los *iura quaesita*.
    - 1.2. Los tres criterios formales utilizados por el Tribunal Constitucional.
- III. La retroactividad como concepto formal según la teoría general del Derecho.
- IV. Una propuesta de caracterización formal de la retroactividad.
- V. Algunos casos tributarios decididos por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.
- VI. Conclusiones.

## I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene su origen de la insatisfacción experimentada por el autor ante las explicaciones usuales del fenómeno de la retroactividad en general y de la retroactividad tributaria en particular.

Analizando la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre esta última materia, fui de la opinión que la cuestión requería una indagación y clarificación que intentara ofrecer mayor precisión y seguridad. Éste es el resultado de la misma que, con independencia del juicio crítico que pueda merecer, sólo pretende contribuir modestamente a las aportaciones ya existentes sobre esta materia <sup>1</sup>.

Como aclaración previa de lo que sigue a continuación, quizás sea conveniente anticipar que el autor se inclina a considerar que el fundamento del principio de irretroactividad descansa más en consideraciones formales que materiales. Ésta es también la razón por la cual tenga una gran importancia, en su opinión, una reconsideración lo más precisa posible de todas las cuestiones formales ligadas al fenómeno de la retroactividad.

Lo anterior no equivale, ni mucho menos, a una concepción formalista del derecho, porque no se excluye en absoluto la necesidad de ponderar todos los aspectos relacionados con la justicia material. Sí puede decirse, sin embargo, que el trabajo se encuadra en una línea garantista, según la cual los límites a la retroactividad se deducirían de los principios de seguridad jurídica, certeza del Derecho y protección de la confianza <sup>2</sup>.

El garantismo es también, sin embargo, un valor material: el valor que hace posible que los demás valores materiales que pretenden realizarse a través del Derecho se cumplan sólo de forma respetuosa con la legalidad y con los principios que la informan. En esta materia, los atajos sólo conducen a la devaluación del valor del Derecho como instrumento formal y material necesario para la salud social y, también, para la libertad y la igualdad de los individuos.

---

<sup>1</sup> En particular, la valiosa y temprana monografía de Regina GAYA SICILIA sobre retroactividad en la jurisprudencia constitucional, así como los trabajos de Francisco LÓPEZ MENUDO, Rafael HERNÁNDEZ MARÍN, Fernando CERVERA TORREJÓN y Juan MARTÍN QUERALT, citados más adelante.

<sup>2</sup> GAYA SICILIA, Regina: *El principio de irretroactividad de las normas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Montecorvo. Madrid, pág. 417.

## II. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Un análisis doctrinal exhaustivo del principio de irretroactividad de las normas en la jurisprudencia constitucional, y de sus bases doctrinales, puede encontrarse en LÓPEZ MENUDO <sup>3</sup>.

La principal virtud de este análisis radica tanto en el intento de examinar y caracterizar formalmente los problemas de la irretroactividad como en señalar las insuficiencias teóricas y prácticas de las teorías elaboradas por los autores. En la medida en que dichas teorías han sido abrazadas por la jurisprudencia constitucional, las insuficiencias examinadas se han comunicado -en opinión del citado autor- a las decisiones del intérprete constitucional.

En lo que sigue consideramos brevemente los planteamientos del citado autor.

El concepto de irretroactividad es para LÓPEZ MENUDO no sólo un concepto jurídico indeterminado sino «el más indeterminable de los conceptos jurídicos». El propósito de delimitar el «núcleo» de dicho concepto puede transitar dos caminos distintos: un camino sustancialista que pondera los aspectos materiales en juego (doctrina de los *iura quaesita*), o una senda formal que considere el «mecanismo» propio de la sucesión de las normas en el tiempo (doctrina de los «efectos inmediatos»; de los «grados» de retroactividad, etc.).

La doctrina constitucional ha seguido la senda formal utilizando, aparentemente, un concepto formal de irretroactividad depurado de adherencias sustantivas y con virtualidad suficiente para evitar valoraciones en las cuestiones de justicia material planteadas. Sin embargo, el Tribunal Constitucional no ha empleado una sola doctrina en la que apoyar el concepto formal de retroactividad, sino que se ha utilizado varias, a veces incluso dentro de la misma sentencia.

### 1. Retroactividad y normas sustantivas.

#### 1.1. Rechazo de los *iura quaesita*.

El rechazo de los *iura quaesita* es consecuencia inevitable de la aproximación «formalista» a la retroactividad.

---

<sup>3</sup> LÓPEZ MENUDO, Francisco: *El principio de la irretroactividad de las normas en la jurisprudencia constitucional. Estudios sobre la Constitución Española*. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría. Civitas. Madrid 1991, págs. 455-508. Del mismo autor: *El principio de irretroactividad en las normas jurídico-administrativas*. Instituto García Oviedo. Universidad de Sevilla n.º 51, 1982.

A pesar de su aparente claridad, la doctrina de los *iura quaesita* desconoce las siguientes cuestiones de gran trascendencia:

- a) La compleja gama de situaciones por las que puede pasar la gestación de un derecho antes de llegar al *status* de derecho adquirido.
- b) La dificultad de trazar una línea divisoria entre el derecho adquirido y sus consecuencias en las situaciones de duración indefinida.

Por estas razones, no parece factible ni recomendable recurrir al concepto de «derecho perfecto» (o derecho subjetivo perfecto) para obtener soluciones en el mundo jurídico actual, estructurado fundamentalmente sobre el *ius nondum perfectum* donde imperan intereses, expectativas, relaciones de tracto sucesivo, situaciones estatutarias, etc. Estas situaciones y su alteración no pueden, sin embargo, quedar a merced de un legislador liberado de cualquier responsabilidad.

### 1.2. Los tres criterios formales utilizados por el Tribunal Constitucional.

El uso indiscriminado de los tres criterios permite bien rechazar los *iura quaesita* o bien evitar todo pronunciamiento sobre el concepto mismo de retroactividad (teoría de los *status* de DUGÜIT y JEZE).

#### i) LA TESIS DE LAS SITUACIONES JURÍDICAS OBJETIVAS.

Ésta es la tesis de los autores de Burdeos.

Ejemplo paradigmático de la aplicación de la tesis es la STC 6/1983, de 4 de febrero, sobre el Real Decreto-Ley de 20 de julio de 1979, de medidas urgentes de financiación de las Haciendas Locales.

La sentencia rechaza la lesión a un supuesto derecho subjetivo en los términos siguientes:

«Algún autorizado sector doctrinal ha sostenido que en la exención de carácter general existe un derecho subjetivo al disfrute de la misma que no puede ser suprimido ... Sin embargo, a nuestro juicio es más correcto entender que el llamado derecho a la exención o a la bonificación tributaria es simplemente un elemento de la relación jurídica obligacional, que liga a la Administración y al contribuyente y que, en el caso de la contribución territorial, no integra el derecho de propiedad, el de usufructo o el derecho real concreto que sea objeto de la contribución. El objeto de la exención -no pagar o pagar una cantidad inferior a la prevista con carácter general- es distinto del objeto sobre el que recae el derecho real».

El voto particular del Magistrado Gómez-Ferrer contraargumenta, de forma consistente, con los propios conceptos de la «teoría de las situaciones», es decir, con la intangibilidad del «acto-condición» o del «aspecto estático de la situación jurídica»: «La mera lectura del precepto transitorio evidencia -a mi juicio- que el Decreto-Ley tiene en este punto efecto retroactivo en cuanto afecta a un beneficio fiscal otorgado por un acto de calificación en virtud de un título jurídico concreto ... cuando el Estado concede un beneficio tributario por un plazo determinado, mediante un acto concreto, fije el alcance del deber tributario del destinatario durante el tiempo de duración del beneficio».

La misma teoría de las situaciones es empleada por el Tribunal Constitucional para resolver los recursos sobre la anticipación por la ley de la edad de jubilación (STC 108/1986, de 26 de julio; STC 99/1987, de 11 de junio, y STC 70/1988, de 19 de abril):

«La prohibición de la retroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, y no a los pendientes, futuros, condicionados o expectativas, según reiterada doctrina del Tribunal Supremo».

No obstante lo anterior, todas las sentencias proclaman la deseabilidad de que se reconozcan justas compensaciones que reparen los efectos de una legislación «no contraria a la Constitución pero creadora de perjuicios difícilmente justificables», por lo que abre la posibilidad de un replanteamiento teórico y práctico de las situaciones objetivas.

#### **ii) DOCTRINA DE LA «EFICACIA INMEDIATA».**

Ésta es la tesis central que, siguiendo a ROUBIER, utiliza el Tribunal Constitucional sobre el concepto de retroactividad:

«... convendrá hacer de nuevo hincapié en que lo que se prohíbe en el artículo 9.3 es la retroactividad, entendida como incidencia de la nueva Ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de irretroactividad, sino el de la protección que tales derechos, en el supuesto de que experimenten alguna obligación hayan de recibir» (STC 42/1986, de 10 de abril, FJ 3.º).

#### **iii) LOS «GRADOS» DE RETROACTIVIDAD.**

DE CASTRO está en el origen de este instrumento de medir la retroactividad utilizado no escasamente por el Tribunal Constitucional.

La doctrina de los «grados de la retroactividad» no persigue acuñar un concepto de retroactividad sino que se limita a describir las distintas intensidades que la retroacción puede tener:

- La retroactividad de grado mínimo afecta a las relaciones jurídicas precedentes pero exclusivamente en lo que se refiere a los efectos producidos tras la nueva ley.
- La de grado medio alcanzaría a efectos nacidos bajo la legislación anterior, siempre que no se hubieran agotado antes de la entrada en vigor de la nueva ley.
- La de grado máximo se produce cuando se afectan efectos nacidos bajo la legislación anterior, agotados o no, e incluso a la propia relación jurídica básica.

El concepto descriptivo se convierte en normativo, sin embargo, cuando la escala se utiliza para señalar el punto a partir del cual la retroactividad es irrelevante y/o inexistente.

Como señala LÓPEZ MENUDO la cuestión no es tan fácil y toda la construcción pivota sobre qué se configura como «relación jurídica básica» y qué como elemento desgajable de ella (efectos), distinguiendo los aspectos que quedan congelados de aquellos otros modificables. Si son muchos los elementos integrados de la relación jurídica básica (exención otorgada, edad de jubilación, duración del arrendamiento, etc.) la garantía será muy fuerte; si, por el contrario, se entiende que son aspectos separables de la relación jurídica básica, ésta podrá quedar desprovista de toda sustancia y tan raquítica como pueden llegar a ser los «actos-condición» debidos a DUGÜT.

La STC 126/1987, de 26 de julio, sobre la Ley de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, de 29 de junio de 1983, proclama como «retroactividad impropia» no sólo a la retroactividad máxima, sino también la de grado medio:

«... aun cuando los elementos constitutivos del hecho imponible -incluida su dimensión temporal- comenzaron a producirse antes de la entrada en vigor de la ley, el hecho imponible no se había realizado íntegramente en ese momento y los efectos jurídicos no se habían agotado. Por ello cabe afirmar que nos encontramos ante un supuesto de retroactividad de grado medio, o de los que la doctrina alemana califica como de retroactividad impropia».

La retroactividad -prohibición a partir de un cierto grado- es un criterio tan objetivo y automático como la propia tesis de los «efectos inmediatos», con la que viene a confundirse. Como señala el autor repetidamente citado «para llegar a estos resultados preferible es llamar a las cosas por su nombre: mejor decir, sin eufemismos, que la ley nueva tiene siempre una eficacia inmediata».

En conclusión, el Tribunal Constitucional, según señala acertadamente LÓPEZ MENUDO, ha desmaterializado la garantía de irretroactividad, «reconduciéndola a un puro juego de efectos y límites formales» capaz de hacerla funcionar con automaticidad e independencia de adherencias sustantivas.

En nuestra opinión, los criterios formales utilizados a este efecto por el Tribunal Constitucional ponen de manifiesto insuficiencias teóricas y prácticas en el ámbito tributario, las cuales podrían tener quizás una solución más satisfactoria con la utilización de otros criterios formales distintos. La exploración de dichos criterios formales es el objeto de este trabajo.

La utilización de los nuevos criterios formales aquí explorados podría representar, en caso de que efectivamente fueran juzgados como más potentes desde el punto de vista formal, una reconsideración crítica de la retroactividad en materia tributaria y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en esta materia.

### III. LA RETROACTIVIDAD COMO CONCEPTO FORMAL SEGÚN LA TEORÍA GENERAL DEL DERECHO

Como ha puesto de manifiesto la doctrina administrativa, los criterios utilizados por el Tribunal Constitucional dependen de concepciones previas que no siempre están suficientemente explicitadas ni permiten dar cumplida cuenta de todos los fenómenos relacionados con la retroactividad.

Es preciso, por tanto, intentar utilizar concepciones generales de carácter formal que ofrezcan una superior coherencia y capacidad explicativa. No con la intención criticada por DE CASTRO de acuñar un concepto técnico (*aequitas cerebrina*) sino con la de ofrecer principios orientadores (estándares interpretativos o tipologías) ceñidos a la realidad jurídica.

En nuestra opinión, dicha superioridad y claridad podría obtenerse a partir de la concepción formal ofrecida por HERNÁNDEZ MARÍN <sup>4</sup>.

La concepción defendida por HERNÁNDEZ MARÍN parte de una distinción previa fundamental «... entre el aspecto ontológico y el aspecto lógico de las relaciones entre Derecho y tiempo; o entre el tiempo como marco de la existencia (jurídica) de las disposiciones y el tiempo como contenido de las disposiciones jurídicas». En palabras de G. WIELINGER se trata de la distinción entre *el Derecho en el tiempo y el tiempo en el Derecho*.

<sup>4</sup> HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael: *Introducción a la teoría de la norma jurídica*. Marcial Pons. Madrid, 1998.

Una consideración pormenorizada de los aspectos temporales del Derecho y en el Derecho debe tener en cuenta:

a) El intervalo de validez.

El intervalo de validez de una disposición es el intervalo de tiempo transcurrido entre la entrada en vigor de una norma y el momento en que la misma pierde su vigencia. Dicho intervalo es, por tanto, el intervalo máximo de tiempo dentro del cual un enunciado pertenece al Derecho.

b) El tiempo en el Derecho.

El tiempo en el Derecho, por el contrario, afecta a las referencias temporales que se contienen, explícita o implícitamente, en los enunciados jurídicos.

Como los enunciados jurídicos se dividen en presupuesto de hecho (o suposición) y consecuencia, los aspectos temporales del enunciado pueden referirse bien al tiempo en el presupuesto de hecho o bien al tiempo en la consecuencia jurídica.

c) El tiempo en el presupuesto de hecho.

1. El intervalo de referencia del presupuesto de hecho.

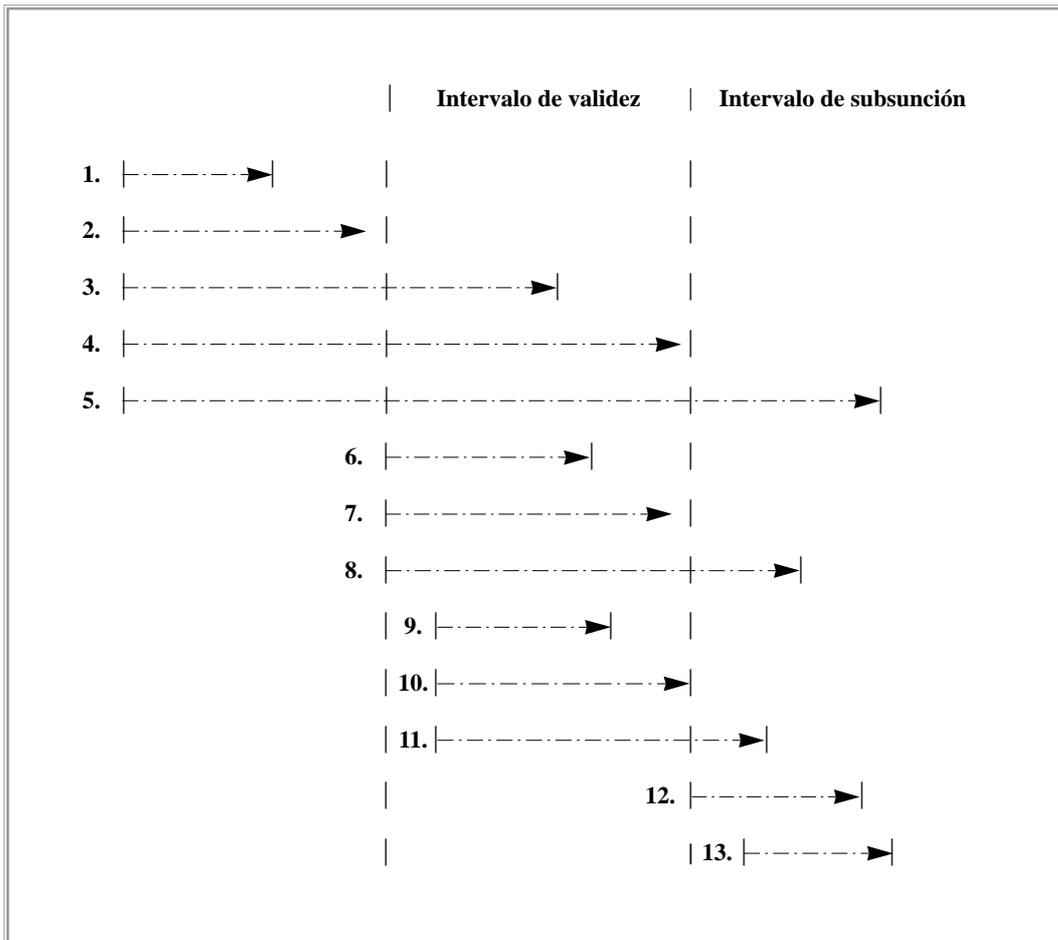
El intervalo de referencia del presupuesto de hecho de un enunciado jurídico es el intervalo de tiempo a que se refiere el presupuesto de hecho de ese enunciado. HERNÁNDEZ MARÍN lo denomina intervalo de subsunción y es, por tanto, el intervalo de tiempo durante el cual ha de tener lugar un acontecimiento para que éste sea contemplado por la suposición.

Por ejemplo, el intervalo de referencia del presupuesto de hecho consistente en la obtención de renta por una sociedad es el período impositivo definido por el artículo 24 de la Ley 43/1995. El intervalo de referencia de un enunciado jurídico es diferente del intervalo de validez del mismo. Por ejemplo, el intervalo de referencia del artículo 15.8 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades es diferente, según la disposición transitoria cuarta, del intervalo de validez de dicho artículo, que fue derogado por la Ley 43/1995 a partir de su entrada en vigor (disposición derogatoria única).

Algunas de las relaciones posibles entre el intervalo de referencia y el intervalo de validez de un enunciado jurídico se ilustran en el cuadro siguiente <sup>5</sup>:

<sup>5</sup> HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael: *op. cit.*, pág. 428.

**RELACIONES ENTRE EL INTERVALO DE REFERENCIA Y EL INTERVALO DE VALIDEZ DE UN ENUNCIADO JURÍDICO**



La barra «|» representa el instante inicial y/o final del intervalo de referencia de aquellos enunciados que lo precisan.

La mayoría de los enunciados jurídicos no precisan, en su presupuesto de hecho, ni el instante inicial ni el instante final de su intervalo de referencia. Por ejemplo, el enunciado del artículo 305 del Código Penal «... el que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal; ... elu-

diendo el pago de tributos ...» no precisa ni el instante inicial ni el instante final. En este caso, se entiende que el instante inicial del intervalo de referencia coincide con el instante inicial del intervalo de validez de la Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal, que tuvo lugar -según su disposición final séptima- a los seis meses de su completa publicación en el BOE. De acuerdo con el cuadro anterior, el enunciado correspondería al caso 7, aunque también podría corresponder al caso 8 si resultare aplicable con posterioridad a la derogación de la Ley 10/1995 por tratarse de una Ley penal más favorable.

*d) El tiempo en la consecuencia jurídica.*

Los enunciados jurídicos no sólo contienen referencias temporales en su presupuesto de hecho sino también en su consecuencia jurídica. Puede denominarse tiempo del efecto de un enunciado jurídico al intervalo temporal al que se refiere la consecuencia de ese enunciado.

El tiempo del efecto puede no coincidir con el intervalo de referencia del presupuesto de hecho.

El tiempo del efecto puede ser fijado: bien en una fecha fija (el pago fraccionado del IS debe presentarse en los 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre) o bien en una fecha variable (la declaración de IS debe presentarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo) que depende de otro momento o intervalo temporal.

También existen enunciados, la mayoría, que no fijan expresamente en su consecuencia el tiempo del efecto. En estos casos, el tiempo del efecto es una fecha variable que depende del momento en que se produce el caso comprendido bajo el presupuesto de hecho del enunciado. Por ejemplo, el tiempo del efecto del enunciado contenido en el artículo 305 del Código Penal es posterior al momento en que se produce el caso comprendido bajo el presupuesto de hecho que integra el tipo penal del delito de defraudación tributaria.

*e) Retroactividad.*

Lo que caracteriza a la retroactividad de los enunciados jurídicos no es el perjuicio a derechos adquiridos sino que en ella siempre están involucradas cuestiones temporales. Literalmente, la retroactividad de un enunciado jurídico consiste en una actuación del enunciado jurídico en el pasado, en el propio pasado del enunciado, es decir, en el tiempo anterior al inicio de su intervalo de validez.

La retroactividad de un enunciado jurídico consiste en la referencia que el mismo hace al tiempo anterior al inicio de su intervalo de validez.

Esta referencia al pasado la puede hacer el enunciado bien en su presupuesto de hecho (o suposición) o bien en su consecuencia. Por consiguiente, es posible distinguir dos tipos de retroactividad:

- La de aquellos enunciados jurídicos que se refieren al pasado en su presupuesto de hecho (o suposición). Se trata de los «**enunciados jurídicos retroactivos**».
- La de aquellos enunciados jurídicos que se refieren al pasado en su consecuencia. Se trata de los «**enunciados jurídicos con efectos retroactivos**».

Aunque la doctrina y la jurisprudencia suelen utilizar estas denominaciones indistintamente, compartimos el criterio de HERNÁNDEZ MARÍN de que es preferible utilizar denominaciones distintas para referirse a fenómenos también diferentes.

*f)* Enunciados jurídicos retroactivos.

Son aquellos que se refieren, en su presupuesto de hecho, a casos ocurridos con anterioridad al inicio de su intervalo de validez.

Los cinco primeros casos del cuadro anterior ilustran este tipo de enunciados. Cabe distinguir dos clases:

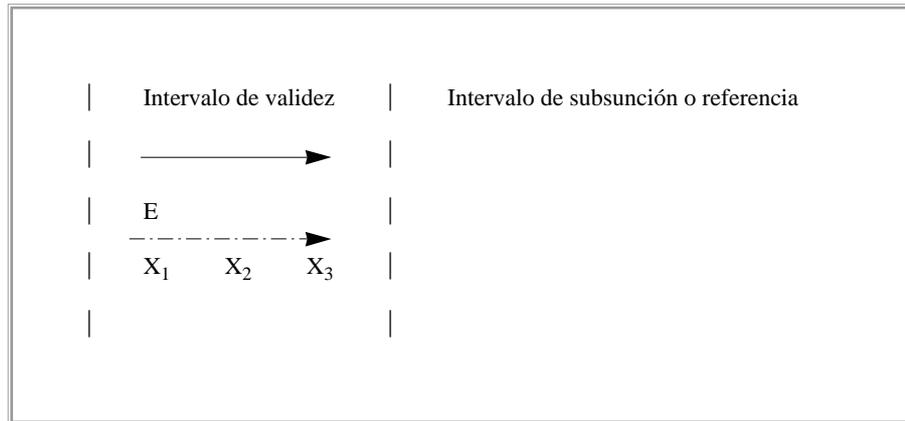
- Retroactivos totales: son aquellos en que el instante final del intervalo de subsunción es anterior o igual al instante inicial del intervalo de validez (casos 1 y 2 del cuadro).
- Retroactivos parciales: son aquellos en que el intervalo de subsunción finaliza después del inicio del intervalo de validez (casos 3, 4 y 5 del cuadro).

*g)* Enunciados jurídicos con efectos retroactivos.

Un enunciado tiene efectos retroactivos si y sólo si el tiempo de su efecto es anterior al inicio de su intervalo de validez. Es posible ilustrar este tipo de enunciados y su relación con los enunciados retroactivos con el siguiente ejemplo tomado del artículo 30.1 de la Ley 29/1997:

«Las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto.»

Los aspectos temporales de este enunciado se ilustran en la figura siguiente:



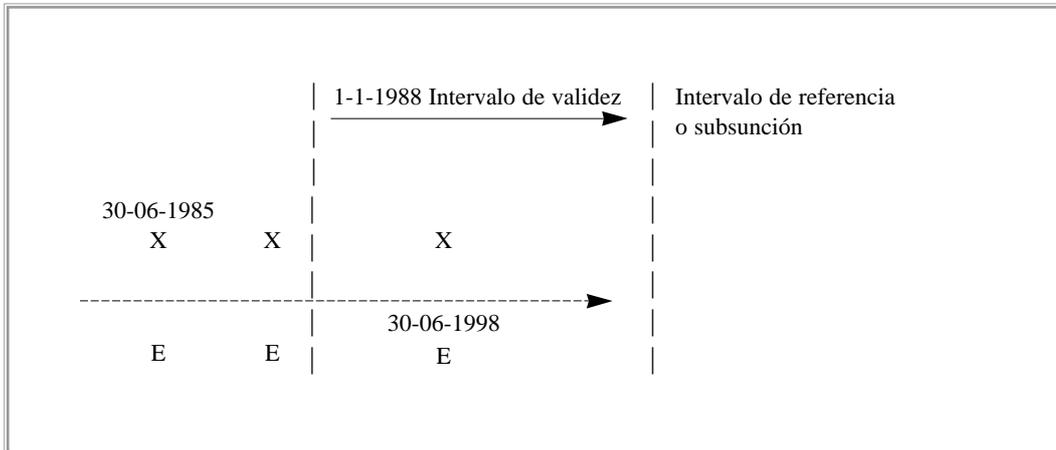
Supongamos que se realizan donaciones en tres momentos temporales diferentes («X<sub>1</sub>», «X<sub>2</sub>» y «X<sub>3</sub>») sin que medien entre las mismas más de tres años. En este caso, se consideran como una sola y el efecto (designado por una «E») es anterior al momento en que se produce la existencia de más de una donación dentro del plazo legalmente establecido. Aunque el enunciado actúa hacia atrás -corrigiendo el efecto de las liquidaciones previas- no sería un enunciado retroactivo ni con efectos retroactivos de acuerdo con las definiciones de ambos.

Ahora bien, sí existió efecto retroactivo si nos atenemos a lo preceptuado por la disposición transitoria novena del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones aprobado por Real Decreto 1629/1991:

«Las donaciones otorgadas con anterioridad al 1 de enero de 1988 serán acumulables a los efectos de los artículos 60 y 61 de este Reglamento cuando se hayan otorgado dentro del plazo de los tres años a contar desde la fecha de la donación o sucesión a que se acumulen, pero en ningún caso habrá lugar a la devolución de cantidades satisfechas por liquidaciones firmes practicadas».

Este enunciado precisa que el tiempo «E» del efecto de la acumulación de donaciones puede ser, en determinados casos, anterior al inicio del intervalo de validez del artículo 29.1 de la Ley 29/1987, que se produjo el 1 de enero de 1988 con la entrada en vigor de dicha Ley.

El aspecto temporal se ilustra en la figura



El tiempo «E» del efecto (acumulación) en el caso de donaciones anteriores al 1 de enero de 1988 es anterior al inicio del intervalo de validez y existe, por tanto, efecto retroactivo.

Este enunciado sería, además, en nuestra opinión, un enunciado retroactivo dado que el intervalo de referencia de su presupuesto de hecho (o suposición) comienza en un momento (30 de junio de 1985) anterior al momento en que comienza su intervalo de validez (1 de enero de 1988).

En efecto, como se ha indicado, la caracterización correcta de los enunciados retroactivos es la de que son aquellos que se refieren en su presupuesto de hecho a casos ocurridos con anterioridad al inicio de su intervalo de validez. Es decir, un enunciado retroactivo es aquel en que el instante inicial del intervalo de referencia de su presupuesto de hecho es anterior al instante inicial de su intervalo de validez.

A su vez, según la clasificación también mencionada, el enunciado es parcialmente retroactivo porque el intervalo de referencia finaliza después del inicio del intervalo de validez. El enunciado sería totalmente retroactivo si únicamente permitiera la acumulación de donaciones realizadas y practicadas por un mismo donante y en favor de un mismo donatario en el período comprendido entre el 1 de enero de 1985 y el 1 de enero de 1988.

En relación con este tipo de enunciados, sin embargo, algunas teorías consideran que los mismos no son retroactivos en ningún sentido sino que su efecto deriva de la eficacia inmediata de una norma que puede configurar los efectos de hechos acaecidos con posterioridad a su entrada en vigor como considere más conveniente (doctrina de la «eficacia inmediata» antes mencionada).

#### IV. UNA PROPUESTA DE CARACTERIZACIÓN FORMAL DE LA RETROACTIVIDAD

En nuestra opinión, todos los aspectos formales de la retroactividad podrían ser debidamente considerados si se diferenciaban los siguientes «tiempos» que afectan a los enunciados jurídicos (el tiempo en el derecho de la expresión de WIELINGER):

$P_1$  = Tiempo del Presupuesto de Hecho (o suposición) del enunciado jurídico.

$P_2$  = Tiempo del efecto o de la consecuencia jurídica del enunciado jurídico.

$P_3$  = Tiempo del inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico.

$P_4$  = Tiempo del «caso individual»<sup>6</sup> comprendido bajo el Presupuesto de Hecho del enunciado jurídico.

Los valores posibles de cada uno de los tiempos anteriores son:

- Valores  $P_1$ : Anterior (-) o posterior (+) al inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico.
- Valores  $P_2$ : Anterior (-) o posterior (+) al inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico.
- Valores  $P_3$ : Anterior (+) o posterior (-) al tiempo del caso individual.
- Valores  $P_4$ : Anterior (-) o posterior (+) al inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico.

Creemos que la complejidad del fenómeno de la retroactividad sólo puede reflejarse adecuadamente si se introduce en la caracterización de dicho fenómeno la distinción, propia del tiempo en el Derecho, entre  $P_1$ ,  $P_2$ ,  $P_3$ , y  $P_4$  y entre sus diferentes valores. Esta distinción es especialmente importante cuando a pesar de no estar expresamente precisado el intervalo temporal de subsunción de un enunciado, sin embargo, el presupuesto de hecho se configura, total o parcialmente, con elementos acaecidos antes del inicio de su intervalo de validez y que determinan las consecuencias aplicables a casos acaecidos con posterioridad a su entrada en vigor.

<sup>6</sup> Sobre la distinción entre «casos genéricos» *t* «casos individuales», *cfr.* ALCHOURRON y BULYGIN, *op. cit.*, págs. 56 a 61. Como indican dichos autores, el término «caso» es ambiguo, tanto en el lenguaje jurídico como en el lenguaje común. Los casos «genéricos» pueden ejemplificarse en un número ilimitado de casos individuales: la propiedad de ser un delito fiscal puede ejemplificarse en un número indeterminado de situaciones reales u ocasiones (casos individuales).

Teniendo en cuenta lo anterior, y utilizando el procedimiento seguido por ALCHOURRON y BULYGIN <sup>7</sup> para caracterizar el Universo de Propiedades y el Universo de Casos de los sistemas normativos en su conjunto, proponemos la siguiente tabla que recogería:

- Las Propiedades Temporales formales de los enunciados jurídicos (Universo de Propiedades =  $\{P_1, P_2, P_3, P_4\}$ ).
- Los posibles Casos elementales (en el sentido de «casos genéricos») derivados de la combinación de dichas propiedades temporales (Universo de Casos Temporales «típicos» =  $(UCT = \{C_1, C_2, C_3, \dots, C_{16}\})$ ) y
- Las Propiedades definitorias de todos los casos temporales «típicos» de acuerdo con los valores que pueden tomar las propiedades temporales (« $\wedge$ » simboliza la conjunción de propiedades y « $\sim$ » simboliza la negación).

$$UPT = \{P_1, P_2, P_3, P_4\}$$

P <sub>1</sub>	P <sub>2</sub>	P <sub>3</sub>	P <sub>4</sub>	CASOS ELEMENTALES	PROPIEDADES DEFINITORIAS TEMPORALES DE LOS CASOS
+	+	+	+	C <sub>1</sub>	$P_1 \wedge P_2 \wedge P_3 \wedge P_4$
+	+	+	-	C <sub>2</sub>	$P_1 \wedge P_2 \wedge P_3 \wedge \sim P_4$
+	+	-	-	C <sub>3</sub>	$P_1 \wedge P_2 \wedge \sim P_3 \wedge \sim P_4$
+	+	-	+	C <sub>4</sub>	$P_1 \wedge P_2 \wedge \sim P_3 \wedge P_4$
+	-	+	+	C <sub>5</sub>	$P_1 \wedge \sim P_2 \wedge P_3 \wedge P_4$
+	-	-	+	C <sub>6</sub>	$P_1 \wedge \sim P_2 \wedge \sim P_3 \wedge P_4$
+	-	+	-	C <sub>7</sub>	$P_1 \wedge \sim P_2 \wedge P_3 \wedge \sim P_4$
+	-	-	-	C <sub>8</sub>	$P_1 \wedge \sim P_2 \wedge \sim P_3 \wedge \sim P_4$
-	+	+	+	C <sub>9</sub>	$\sim P_1 \wedge P_2 \wedge P_3 \wedge P_4$
-	+	+	-	C <sub>10</sub>	$\sim P_1 \wedge P_2 \wedge P_3 \wedge \sim P_4$
-	+	-	+	C <sub>11</sub>	$\sim P_1 \wedge P_2 \wedge \sim P_3 \wedge P_4$
-	+	-	-	C <sub>12</sub>	$\sim P_1 \wedge P_2 \wedge \sim P_3 \wedge \sim P_4$
-	-	+	+	C <sub>13</sub>	$\sim P_1 \wedge \sim P_2 \wedge P_3 \wedge P_4$
-	-	+	-	C <sub>14</sub>	$\sim P_1 \wedge \sim P_2 \wedge P_3 \wedge \sim P_4$
-	-	-	+	C <sub>15</sub>	$\sim P_1 \wedge \sim P_2 \wedge \sim P_3 \wedge P_4$
-	-	-	-	C <sub>16</sub>	$\sim P_1 \wedge \sim P_2 \wedge \sim P_3 \wedge \sim P_4$

$$UCT = \{C_1, C_2, C_3 \dots C_{16}\}$$

<sup>7</sup> ALCHOURRON y BULYGIN: *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Editorial Astrea. Buenos Aires 1974, pág. 55.

De acuerdo con la definición de enunciados retroactivos y enunciados con efectos retroactivos antes utilizada, son casos elementales con retroactividad aquellos en que concurren todas o alguna de las circunstancias siguientes:

- Los valores de  $P_1$  o  $P_2$  son anteriores al inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico (representados por el signo «←» en la tabla).
- El tiempo del inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico ( $P_3$ ) es posterior al tiempo del caso individual, o bien el tiempo del caso individual ( $P_4$ ) es anterior al tiempo del inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico.

Aunque en la consideración usual de la retroactividad se prescinde de  $P_4$ , seguramente por considerar que el tiempo del «caso individual» no añade nada en relación con el tiempo del presupuesto de hecho (o suposición)<sup>8</sup>, ya hemos indicado que no es ésta nuestra opinión y la vamos a justificar ahora con un caso de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que se examina por extenso más adelante.

Las Sentencias 126/1987 y 173/1996 del Tribunal Constitucional consideran el caso del gravamen complementario de juego introducido en relación con tasas ya devengadas al inicio del período impositivo. Pues bien, en relación con el mismo, tanto el Abogado del Estado como el Fiscal general del Estado argumentaron la falta de retroactividad sobre la base de que el gravamen complementario es independiente de la tasa a la que complementa y que «lo que ocurre es que la identificación del sujeto pasivo por referencia a un hecho anterior a la entrada en vigor de la Ley origina cierta confusión». Para combatir esta argumentación, el Tribunal Constitucional tiene, por así decirlo, que «unificar» los gravámenes por referirse ambos a un mismo «caso individual» en relación con el cual hay que considerar el efecto retroactivo<sup>9</sup>.

En consecuencia, el recuento de los casos elementales o posibles de retroactividad incluye, desde el punto de vista formal, a los siguientes:

$$UCTR = \{C_2, C_3, C_4, C_5, C_6, C_7, C_8, C_9, C_{10}, C_{11}, C_{12}, C_{13}, C_{14}, C_{15}, C_{16}\}$$

<sup>8</sup> El caso individual puede incluso considerarse como imprescindible para evaluar las cuestiones temporales en la medida en que aparece siempre enclavado y sólo mediante la interferencia entre las diferentes clases (relaciones) cobra valor el caso individual: *cfr.* VELARDE, Julián: *Lógica Formal*. Pentalfa Ediciones. Oviedo, 1982, pág. 243.

<sup>9</sup> En concreto, la STC 126/1987 declara lo siguiente: «El gravamen complementario se aplica, en definitiva, a las máquinas o aparatos automáticos por haber devengado la tasa correspondiente a 1983 con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, es decir, por haber sido autorizadas o hallarse en explotación durante ese período. Lo cual pone de manifiesto que no existe un nuevo hecho imponible que dé lugar a un nuevo tributo, pues la disposición en cuestión no contempla un nuevo acto de la Administración, ni una capacidad económica distinta de la que pudo asignar el devengo de la tasa por ese período». El pronunciamiento de la Sentencia 1731/1996 sobre esta cuestión es muy similar.

De los mismos deben excluirse <sup>10</sup> aquellos en que de la conjunción de propiedades temporales resulte una contradicción como consecuencia de los valores que pueden tomar  $P_3$  y  $P_4$ . Se encuentran en este supuesto todos aquellos casos en que  $P_3$  y  $P_4$ , en conjunción, toman valores complementarios («+» y «-» ó «-» y «+»), es decir,  $C_2$ ,  $C_4$ ,  $C_6$ ,  $C_7$ ,  $C_{10}$ ,  $C_{11}$ ,  $C_{14}$ , y  $C_{15}$ , en los cuales hay que optar por uno solo de los valores posibles de  $P_3$  y  $P_4$  <sup>11</sup>.

En relación con los formalmente retroactivos en cuanto a  $P_1$  y  $P_2$ , (representados por el signo «-» en ambos casos o en cualquiera de ellos), la posible contradicción entre los valores de  $P_3$ , y  $P_4$ , por tanto, únicamente exige considerar uno de dichos valores en las Propiedades definitorias temporales de los casos. En consecuencia, los casos «típicos» o elementales distintos de la ausencia total de retroactividad (representada por  $C_1$ ) se reducirían o «absorberían» en la forma siguiente:

- $C_3$  caracterizado por un valor de  $P_3$  (inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico) anterior al tiempo del caso individual.
- $C_5$  caracterizado por un valor de  $P_2$  (tiempo de efecto de la consecuencia jurídica) anterior al inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico ( $P_3$ ).
- $C_8$  caracterizado por la misma propiedad temporal de  $C_5$  y, además, por un tiempo del intervalo de validez de enunciado jurídico ( $P_3$ ) posterior al tiempo del caso individual ( $P_4$ ).
- $C_9$ , caracterizado por un tiempo de presupuesto de hecho o suposición ( $P_1$ ) total o parcialmente anterior al inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico.
- $C_{12}$  caracterizado por la misma propiedad temporal de  $C_9$  y, además, por un tiempo del intervalo de validez del enunciado jurídico ( $P_3$ ) posterior al tiempo del caso individual ( $P_4$ ).
- $C_{13}$  caracterizado por un tiempo del presupuesto de hecho ( $P_1$ ) y del efecto de la consecuencia jurídica ( $P_2$ ) anteriores al inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico ( $P_3$ ).
- $C_{16}$  caracterizado por las mismas propiedades temporales de  $C_{13}$  y, además, por un tiempo del inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico ( $P_3$ ) posterior al tiempo del caso individual ( $P_4$ ).

Con la reordenación anterior resultan, por tanto, siete casos «típicos» con propiedades temporales relacionadas «formalmente» con la retroactividad.

<sup>10</sup> ALCHOURRON y BULYGIN, *cit.* Pág. 54.

<sup>11</sup> Podríamos haber ordenado los casos directamente considerando, exclusivamente,  $P_1$ ,  $P_2$ , y  $P_3$ , pero preferimos introducir también el tiempo del caso individual por su importancia en la generación de la tabla y por la razón antes indicada.

Una interpretación «semántica» de la tabla en relación con los casos considerados sería la siguiente:

- $C_{16}$  -y también  $C_{13}$ - se refieren a lo que la doctrina ha caracterizado como retroactividad de grado máximo o, a veces, plena o auténtica. El centrar el concepto formal de retroactividad en este caso tiene el inconveniente, en nuestra opinión, de caracterizar a la retroactividad principalmente por una sola posibilidad que, además, es un caso «límite». La jurisprudencia del Tribunal Constitucional que más adelante examinamos sigue casi exclusivamente este criterio aunque con contradicciones en su aplicación.
- $C_5$  y  $C_8$  se referirían a la retroactividad de grado medio según la doctrina tradicional.
- $C_3$ , se referiría a la retroactividad de grado mínimo según la doctrina tradicional.
- $C_{12}$  se referiría a la ultractividad, caracterizada como aquella situación en que una norma derogatoria admite el mantenimiento en el futuro de un efecto propio de la norma derogada para un caso acaecido con anterioridad al inicio del intervalo de validez de la primera y con arreglo al régimen propio de la norma derogada.
- $C_9$  representaría un supuesto de retroactividad formal no considerado normalmente y definido por un intervalo de subsunción total o parcialmente anterior al inicio del intervalo de validez.

En materia tributaria, opinamos que hay algunos casos recientes que podrían considerarse incluidos en este último caso elemental ( $C_9$ ). Tales casos serían los siguientes:

- La exigencia del recurso de las Cámaras de Comercio establecido por la Ley 3/1993 en relación con cuotas del Impuesto sobre Sociedades -o del IRPF de empresarios individuales- devengadas antes del 31 de diciembre de 1992 o en esa misma fecha.
- La limitación a la deducción por doble imposición interna de dividendos contenida en el artículo 28.4.c) de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades.
- La previsión contenida en la disposición adicional segunda de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas tributarias. En el Proyecto de Ley remitido por el Gobierno y aprobado por el Congreso de los Diputados esta disposición se incluía como disposición transitoria quinta con el título «Transmisiones de valores o participaciones no admitidas a negociación con posterioridad a una reducción de capital».

A continuación nos referimos brevemente a las cuestiones que estos casos plantean en relación con la retroactividad.

**i) RECURSO CAMERAL.**

La cuestión planteada es si el recurso cameral establecido por la Ley 3/1993, que entró en vigor el 20 de abril de 1993, puede devengarse en relación con aquellas cuotas del IS -o del IRPF- devengadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 31/1993.

A pesar de que el artículo 13.2 de la Ley 3/1993 establece que el devengo del recurso cameral coincide con el de los impuestos a que se refiere, las Cámaras han liquidado el recurso en el ejercicio 1993 sobre la cuota del IS devengada el 31 de diciembre de 1992. Este planteamiento se basa en una interpretación discutible de la disposición transitoria tercera y cuarta de la Ley en relación con el artículo 14.2 de la misma.

Algunos Tribunales Superiores de Justicia han declarado ya que las liquidaciones así practicadas conllevan un efecto retroactivo no admitido por la Ley <sup>12</sup>.

En nuestra opinión, este caso tiene importancia porque, incluso aunque la Ley 3/1993 hubiera previsto expresamente el efecto retroactivo mencionado, no debería decirse simplemente que estamos ante un supuesto de retroactividad impropia sin relevancia constitucional.

**ii) LIMITACIÓN A LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA.**

El artículo 28.4.c) de la Ley 43/1995 estableció que la deducción no se practicaría en relación con rentas que darían en otro caso derecho a practicarla cuando «con anterioridad a su distribución se hubiese producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, o el traspaso de la prima de emisión a reservas, o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.»

En definitiva, el problema planteado es si deben considerarse no sólo las reducciones de capital o aportaciones para reponer pérdidas posteriores a la entrada en vigor de la Ley 43/1995 o también todas las anteriores sin limitación temporal. En nuestra opinión, considerar las anteriores daría lugar a un efecto retroactivo no previsto expresamente por la Ley. Incluso aunque éste se hubiere previsto, opinamos que el caso debería enjuiciarse como retroactivo con necesidad de ponderar los aspectos materiales que justificarían dicha retroactividad y el resto de los principios y derechos constitucionales. En este sentido, la inexistencia de una fecha inicial de cómputo introduce, en nuestra opinión, un elemento incompatible con el principio constitucional de seguridad jurídica <sup>13</sup>.

<sup>12</sup> STSJ de la Comunidad Valenciana de 23-12-1997 y STSJ de Galicia de 27-2-1998. A favor del efecto, sin embargo, la STSJ de Asturias de 26-10-1998.

<sup>13</sup> La contestación a consulta de la DGT de 16-9-1997 admite, sin embargo, el efecto retroactivo.

**iii) DISPOSICIÓN ADICIONAL SEGUNDA DE LA LEY 40/1998.**

La disposición es formalmente idéntica a la anterior.

Tampoco esta norma contiene un efecto retroactivo expreso, pero, sin embargo, exige tener en cuenta cualquier «reducción del capital instrumentada mediante una disminución del valor nominal que no afecte por igual a todos los valores o participaciones en circulación del contribuyente» sin establecer ninguna fecha inicial a partir de la cual deba iniciarse el cómputo. Dado que el régimen de tributación de los valores transmitidos puede diferir significativamente, no puede negarse un efecto retroactivo que, incluso, parece ser la finalidad primordial de la norma. Es cierto que el efecto retroactivo puede entenderse en este caso como una recuperación futura de una insuficiente tributación en el pasado, pero el problema subsiste pues se está modificando indirectamente una tributación pasada que, parece, debería ser inalterable. Por otra parte, también entran en juego el principio de igualdad y el de capacidad puesto que la diferencia de tratamiento se basa no en diferencias actuales entre los sujetos pasivos sino en diferencias en cuanto a las actuaciones en el pasado de los mismos.

**V. ALGUNOS CASOS TRIBUTARIOS DECIDIDOS POR LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL****i) SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 28 DE OCTUBRE DE 1997.**

Esta Sentencia, que contiene tres votos particulares (el del Presidente Don Álvaro Rodríguez Bereijo y el de los Magistrados Don Pedro Cruz Villalón y Don Vicente Gimeno Sendra), decidió el caso por siete votos contra cinco y es la que, quizás por la falta de unanimidad o clara mayoría, «precipitó» el interés del autor de este trabajo por la cuestión de la retroactividad tributaria.

En efecto, es la primera Sentencia del Tribunal Constitucional que abordando la cuestión de la retroactividad en materia tributaria no cuenta con un parecer unánime ni claramente mayoritario.

a) La cuestión de retroactividad objeto de controversia en la Sentencia.

Los recursos de inconstitucionalidad resueltos por la sentencia se plantearon en relación con las siguientes normas:

- El artículo 2.º y el artículo 6.º 1, del Real Decreto-Ley 5/1992, de 21 de julio, de Medidas Presupuestarias Urgentes.
- El artículo 2.º de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, también de medidas Presupuestarias Urgentes, resultado de haber tramitado como Proyecto de Ley el Real Decreto-Ley 5/1992 y que derogó expresamente esta última norma, a la que sustituyó.

Ciñéndonos al artículo 2.º del Real Decreto-Ley 5/1992, de 21 de julio -el art. 6.º 1 modificaba el art. 129.1 de la LGSS en lo relativo a la prestación por incapacidad laboral transitoria-, el mismo dispuso lo siguiente:

«Modificación de las escalas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Con efectos para el Impuesto que se devengue por los períodos impositivos que finalicen en 1992 con posterioridad a la entrada en vigor del presente Real Decreto-Ley, la escala contenida en el apartado uno del artículo 74 de la Ley 18/1991, de 6 de julio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas quedará sustituida por la siguiente: [y sigue la nueva escala del impuesto aplicable a la base liquidable regular en la tributación individual].
2. A idénticos efectos, la escala contenida en el artículo 91 de la Ley del Impuesto quedará sustituida por la siguiente [y sigue asimismo la nueva escala del impuesto, aplicable en la tributación conjunta].»

La disposición final única del Decreto-Ley dispuso su entrada en vigor en el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, que tuvo lugar el 23 de julio de 1992.

En la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley se expresa, como causa de la elevación de tipos de gravamen del IRPF por él operada, «el crecimiento del déficit público durante el primer semestre del año, que habría obligado a «actuar con urgencia y rigor sobre los ingresos y gastos públicos con la finalidad de asegurar el cumplimiento de los objetivos del Programa de Convergencia».

Por su parte, el artículo 2.º de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, de Medidas Presupuestarias Urgentes dispuso lo siguiente:

«Modificación de las escalas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Con efectos para el Impuesto que se devengue por los períodos impositivos que finalicen en 1992 con posterioridad al 22 de julio de dicho año, la escala contenida en el apartado uno del artículo 74 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quedará sustituida por la siguiente: [y sigue la nueva escala para la tributación individual].
2. A idénticos efectos, la escala contenida en el artículo 91 de la Ley del Impuesto quedará sustituida por la siguiente: [y sigue la nueva escala para la tributación conjunta].»

Las tarifas de la Ley 28/1992 son idénticas a las establecidas en el artículo 2.º del Real Decreto-Ley 5/1992 y el alcance temporal «también trata de serlo». En efecto, el artículo 2.º del Real Decreto-Ley 5/1992 sería aplicable al impuesto devengado, en su caso, con posterioridad al 23 de julio de 1992, mientras que el artículo 2.º de la Ley 28/1992, con el mismo contenido, sería aplicable al impuesto devengado entre el 22 de julio de 1992 y el 31 de diciembre de 1992.

Prescindiendo del examen en detalle de la doctrina de la sentencia sobre la idoneidad constitucional de Decreto-Ley para operar la modificación de tipos aprobada, la conclusión de la misma es que la «incidencia esencial del precepto legal enjuiciado sobre el deber constitucional de contribuir con lleva lisa y llanamente, la vulneración de uno de los límites materiales con que el artículo 86.1 circunscribe el uso de la potestad normativa que el Gobierno puede ejercer mediante el Decreto-Ley.»

Declarada la inconstitucionalidad del Decreto-Ley por el motivo citado, el Tribunal Constitucional obvió pronunciarse sobre la de otra vulneración constitucional aducida por los recurrentes: la infracción de los principios de seguridad jurídica e irretroactividad. Esta vulneración sólo se examinó en relación con el artículo 2.º de la Ley 28/1992.

b) El enjuiciamiento de la retroactividad invocada en el recurso por el Tribunal Constitucional.

El Tribunal Constitucional recuerda, en primer lugar, su jurisprudencia sobre la cuestión:

«Finalmente, como criterio orientador de este juicio casuístico, resulta relevante, a tenor de la doctrina de este Tribunal, distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas, sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica. En el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la Ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares (STC 126/1987, fundamentos jurídicos 11, 12 y 13 (STC 197/1992, fundamento jurídico 4.º y STC 173/1996, fundamento jurídico 3.º).»

Posteriormente, siguiendo el orden lógico establecido en la jurisprudencia invocada, el Tribunal Constitucional examina el grado de retroactividad del precepto impugnado y declara lo siguiente:

«El artículo 2.º del Real Decreto-Ley 5/1992 ... entró en vigor el mismo día de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado", esto es, el 23 de julio de 1992, y lo hizo con efectos para el Impuesto que se devengue por los períodos que finalicen en 1992 con posterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto-Ley". El artículo 2.º de la Ley 28/1992, por su parte, entró en vigor el 25 de noviembre del mismo año, fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" ... extendiéndose sus efectos al "Impuesto que se devengue por los períodos impositivos que finalicen en 1992 con posterioridad al 22 de julio de dicho año ...".

Con estos datos, hay que rechazar desde el principio que, con la salvedad que inmediatamente haremos, nos encontremos entre una retroactividad de las que hemos calificado como "plena" o "auténtica" ... atribuye efectos jurídicos futuros a hechos imponibles que todavía no se han realizado completamente, ya que las rentas percibidas antes de entrar en vigor la ley no son más que elementos materiales integrantes del hecho imponible duradero y unitario que consiste en la obtención de la renta global neta a lo largo de todo el período impositivo, que concluye el último día del año; se aplica, en definitiva, a deudas impositivas que aún no se han devengado ...

Un supuesto particular podría venir configurado por los períodos impositivos finalizados entre el 23 de julio y el 25 de noviembre de 1992, a los que se extienden los efectos del artículo 2.º de la Ley 28/1992 por propia disposición del mismo. Pues, en principio, cabría sostener que el precepto, aisladamente considerado, crea un supuesto de retroactividad auténtica al proyectarse sobre períodos agotados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley. Ocurre, sin embargo, que *analizado el precepto de forma sistemática, inserto en una Ley que sólo deroga el Decreto-Ley pero en modo alguno pretende hacer desaparecer los efectos del mismo durante los meses en que estuvo en vigor, la aparente retroacción de los efectos del artículo 2.º carece de efectos constitutivos, en el sentido de que no introduce retroactivamente una modificación respecto de una situación que ya venía regida por el citado Decreto-Ley. De otra parte, es únicamente nuestra actual declaración de inconstitucionalidad y nulidad del correspondiente precepto del Real Decreto-Ley lo que confiere ex post un efecto constitutivo, retroactivo en puridad, al artículo 2.º de la Ley 28/1992, del que originariamente carecía; por ello, no cabe estimar que el legislador de 1992 haya vulnerado el principio de seguridad jurídica (único cánón ahora de nuestro control) de forma sobrevenida, como consecuencia de nuestra actual declaración de inconstitucionalidad del Decreto-Ley por las razones que seguidamente se exponen».*

Por consiguiente, en opinión del Tribunal Constitucional la retroactividad es impropia y únicamente podría tener relevancia constitucional, por afectar a la seguridad jurídica, después de examinar las circunstancias del caso y, especialmente, «la previsibilidad de la medida, las razones que han llevado a adoptarla y el alcance de la misma.»

En cuanto a la previsibilidad de la medida, el Tribunal Constitucional la entiende cumplida con la aprobación del Decreto-Ley 5/1992 y su tramitación posterior como Proyecto de Ley, sin que la misma, como «cualidad de mero hecho», se vea afectada por la declaración de inconstitucionalidad del mismo.

En lo que se refiere al resto de circunstancias, el juicio del Tribunal Constitucional, favorable a la constitucionalidad, es el siguiente:

«... a diferencia de lo que sucedía en el supuesto enjuiciado en la STC 173/1996, en este caso concreto concurren claras exigencias de interés jurídico que fundamentan la medida adoptada por la Ley 28/1992, aunque ésta tenga incidencia negativa sobre la seguridad jurídica de los ciudadanos ... la Ley 28/1992 ... elevó las escalas del IRPF ... ante la necesidad ... de responder al espectacular crecimiento del déficit público durante el primer semestre del ejercicio 1992 ... que afectaba gravemente al equilibrio de la Hacienda Pública del Estado y al cumplimiento del Programa de Convergencia Económica ... con vistas a alcanzar la unión monetaria prevista en el Tratado de la Unión Europea celebrado en Maastricht y firmado por España ... la subida de los tipos de las escalas del IRPF establecida por el artículo 2.º de la Ley 28/1992, no alcanza ... la "notable importancia" de las que se han producido en otras ocasiones en que las que este tribunal ha debido pronunciarse, como es el caso del gravamen complementario de la tasa fiscal del juego declarado inconstitucional por la STC 173/1996, en el que, como advertíamos en el fundamento jurídico 5 A), se provocaba un aumento de las tasas pagadas al inicio de 1990 de más del doble de su cuantía inicial ...»

c) El enjuiciamiento sobre la retroactividad contenido en el voto particular que formula el Presidente del Tribunal, Don Álvaro Rodríguez Bereijo, y al que se adhieren los magistrados Don Rafael Mendizábal Allende y Don Pablo García Manzano.

Éste es el único de los votos particulares que disiente de la Sentencia en lo que se refiere a la valoración que la misma realiza sobre la adecuación constitucional del artículo 2.º de la Ley 28/1992. Es más, el voto particular:

« ...se circunscribe sólo a los fundamentos jurídicos 12 y 13 relativos al pronunciamiento sobre el recurso de inconstitucionalidad núm. 553/93 contra el artículo 2.º de la Ley 28/1992 ... cuya inconstitucionalidad debió haberse declarado, a mi juicio, en esta Sentencia por las razones que seguidamente se exponen:

1. ...

Es cierto ... que, en principio, se trata de un supuesto de los denominados de retroactividad "impropia" ... Pero ello no ocurre ... en los supuestos excepcionales de período impositivo incompleto o partido ... en que el hecho causante se haya producido después

del 22 de julio de 1992 ... pero antes de la entrada en vigor de la Ley 5/1992 (el 25 de noviembre de 1992). Supuestos en que, como consecuencia de la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 2.º del Real Decreto-Ley 5/1992 declarada por esta Sentencia -habrán de aplicarse las nuevas escalas impositivas de la Ley de modo retroactivo ... Produciéndose, por consiguiente, en esos casos ... una retroactividad de grado máximo que ha de calificarse de "plena" o "auténtica", como acontecía en la STC 173/1996 en que el nuevo tipo de gravamen se aplicaba a hechos impositivos ya agotados o realizados en que la deuda tributaria ya estaba devengada a la entrada en vigor de la nueva norma.

Es cierto que esta retroactividad -de grado máximo, sin duda- no deriva de las determinaciones del legislador, sino del efecto anulador (art. 39.1 LOTC) de la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley que llevamos a cabo en esta Sentencia; antes al contrario, el propio legislador ha tenido buen cuidado de que las nuevas escalas de gravamen del IRPF se apliquen sólo a períodos impositivos no concluidos, a impuestos no devengados. Por ello, argumentar, como se hace en la Sentencia de la que disintimos, que es legítima una retroactividad de grado máximo en atención a las "exigencias cualificadas del bien común o del interés general, incluso en el limitado número de supuestos en que se produce, supone -a mi juicio- ser más complaciente con la retroactividad que el propio legislador cuya norma se somete a nuestro control ...»

A continuación, el voto particular, invocando la jurisprudencia anterior del Tribunal Constitucional sobre retroactividad, llega a conclusiones contrarias a las de la Sentencia razonando lo siguiente:

«... un cambio sorpresivo por medio de Decreto-Ley, una vez transcurrido más de la mitad del período impositivo y luego reiterado en una ley aprobada poco antes de la finalización del mismo el 31 de diciembre, impide que el ciudadano conozca y calcule de antemano, con un razonable nivel de certeza, las consecuencias y los costes fiscales que se derivan de su propio comportamiento económico o jurídico ajustado a la legislación fiscal vigente del IRPF.

La afectación a la seguridad jurídica que ocasiona el cambio normativo ... se refuerza si se consideran las concretas circunstancias del caso así como el propio comportamiento del legislador tributario, que había anunciado una política de reducción de tipos impositivos. En efecto, la Ley 18/1991 ... había establecido ... unas escalas de tipos de gravamen sensiblemente inferiores a las hasta entonces aplicadas en el antiguo IRPF, anunciando incluso, en su disposición adicional octava, para ejercicios posteriores, reducciones adicionales de los tipos de gravamen. Lo que se mantuvo por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992 ... Pudieron, por consiguiente, los ciudadanos y contribuyentes confiar en la previsibilidad y efectividad de la no modificación para 1992 de las tarifas del Impuesto establecidas hasta ese momento, creándose una "expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho", que es la seguridad jurídica entendida en su sentido más amplio (STC 36/1991, fundamento jurídico 5.º).»

Por último, es especialmente importante, en nuestra opinión, el rechazo de considerar el Real Decreto-Ley previo como justificación de la previsibilidad de la medida para los ciudadanos afectados:

«Lo que por razones de extraordinaria y urgente necesidad, le está constitucionalmente permitido al Gobierno mediante Decreto-Ley no puede servir, sin más, para justificar también, como si constituyeran un *continuum*, las medidas adoptadas por el legislador en la posterior tramitación como Ley ordinaria de un Decreto-Ley que, además, ha sido declarado inconstitucional y nulo en esta Sentencia. Porque la previsión constitucional de que un Decreto-Ley sea tramitado posteriormente como Ley ordinaria en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación (art. 86.3 CE) no puede convertirse en un expediente para sanar *ex post factum* (con base en un supuesto efecto "anuncio o aviso" de futuros cambios en la legislación, o en las exigencias cualificadas de interés general de la economía) el sacrificio por la Ley, trasunto de aquél, de principios o derechos constitucionalmente protegidos como es, en este caso, el de la seguridad jurídica.

Así pues, tampoco la situación de extraordinaria y urgente necesidad que, como ha quedado declarado en los fundamentos jurídicos de la Sentencia, concurría en el Real Decreto-Ley 5/1992, por la gravedad de la situación de desequilibrio financiero por la que atravesaba la Hacienda Pública en el ejercicio de 1992, permite al legislador en uso de su legítima libertad de opción política, sacrificar la seguridad jurídica de los ciudadanos ...

Por todo ello, resulta constitucionalmente inaceptable que el artículo 2.º de la Ley 28/1992, de 25 de noviembre, haya llevado a cabo, retroactivamente, un aumento de las tarifas del IRPF que, por el momento del período impositivo en que fue adoptado, puede calificarse de no previsible y carente de suficiente justificación, lo que conduce a declarar que se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el artículo 9.º.3 CE».

d) Valoración de la Sentencia y del voto particular a la misma: consideraciones realizadas por ambos sobre la retroactividad.

En relación con la Sentencia, llama la atención el esfuerzo argumentativo dirigido a negar la retroactividad propia de la Ley 28/1992. La negación descansa sobre lo siguiente:

- Los «efectos» producidos por el Decreto-Ley 5/1992 en el período entre el 23 de julio y el 25 de noviembre de 1992, en relación con los cuales -se dice- la Ley 28/1992 no tuvo ninguna pretensión de invalidación con carácter retroactivo.

Hay que decir, sin embargo, que los «efectos» invocados no son tales porque lo único relevante debería ser cuál es la norma que se va a aplicar a los hechos imposables devengados entre el 23 de julio y el 25 de noviembre de 1992. La única norma aplicable a dichos hechos imposables es la norma en vigor en el momento de declarar los mismos y dicha norma sólo puede ser, a partir del 25 de noviembre de 1992, la Ley 28/1992. Por tanto, debe rechazarse rotundamente que el Decreto-Ley 5/1992 tenga ningún «efecto» sobre los mismos. La mera posibilidad de que lo hubiera tenido -si no se hubiera aprobado la Ley 28/1992- es absolutamente irrelevante para el juicio de constitucionalidad de la Ley 28/1992.

- No hay, por tanto, cambio en el régimen normativo de ambos instrumentos y la retroactividad sólo se produce *ex-post* como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto-Ley 5/1992.

De nuevo aquí se prescinde de la situación de la norma concretamente aplicable para atender a la sucesión de normas en el tiempo y a la ausencia de cambio normativo. Resulta paradójico, sin embargo, negar la retroactividad propia únicamente sobre la base del régimen jurídico de una norma expulsada del ordenamiento y que no debería producir ningún efecto.

La Sentencia ha prescindido, por tanto, en su razonamiento del hecho incontrovertible de que la única norma aplicable a los hechos imposables devengados entre el 23 de julio de 1992 y el 25 de noviembre de 1992 es la Ley 28/1992, así como también que dicha Ley es aplicable a dichos hechos imposables, devengados antes de su entrada en vigor, por disposición expresa de su artículo 2.º. Que éste es un caso de retroactividad propia indudable, como señala el voto particular, es algo que no nos ofrece ninguna duda.

Que la Sentencia haya podido llegar a la conclusión contraria es ilustrativo, en nuestra opinión, de la falta de depuración de los conceptos formales por ella aplicados, así como también de la falta de una consideración centrada de cuál es la concreta situación producida desde el punto de vista de las obligaciones del contribuyente. En su lugar, la Sentencia atribuye continuidad de «efectos» y ausencia de retroactividad sólo sobre la base de consideraciones que únicamente servirían si no se hubiera declarado la inconstitucionalidad del Decreto-Ley 5/1992.

Dicho en otros términos, la Sentencia no ha querido reconocer que la modificación normativa de una obligación tributaria ya devengada constituya un supuesto de retroactividad propia o de grado máximo. Esto no debería extrañar, en nuestra opinión, porque tampoco la Sentencia 173/1996 invocada por el voto particular en su favor, contiene reconocimiento alguno en este sentido, a pesar de la claridad del supuesto y de la estimación del recurso.

Por lo anterior, parece que el supuesto de retroactividad de grado máximo o propia se ha convertido en la jurisprudencia del Tribunal en un supuesto de realización imposible.

Esta cuestión no ha pasado desapercibida a los magistrados -incluido el Presidente del Tribunal- que suscribieron el voto particular. Éste contiene la importante y acertada opinión de que se trata de un supuesto de retroactividad «plena» o «auténtica», pero su justificación debería, en nuestra opinión, haber reconsiderado la línea jurisprudencial anterior del Tribunal Constitucional sobre la materia. Esta falta de reconsideración puede detectarse en los siguientes juicios de la opinión minoritaria:

- En primer lugar, comparte con la Sentencia el criterio de que la retroactividad no deriva de las determinaciones del legislador «sino del efecto anulatorio de la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley que llevamos a cabo en esta Sentencia». Ya hemos mencionado antes por qué razón tal juicio no es, en nuestra opinión, totalmente acertado, pero además, puede considerarse en cierto modo ilustrativo de cómo el carácter no suficientemente preciso de los conceptos utilizados por la jurisprudencia anterior del Tribunal Constitucional «impide» al voto particular ser más incisivo.

Poco debería importar la intención o voluntad del legislador en el juicio sobre la retroactividad. Lo único relevante debería ser la situación legal objetiva creada por la norma tributaria aplicable. La retroactividad deriva de ésta y no de ningún efecto anulatorio de una norma (Real Decreto-Ley) expulsada del ordenamiento. Por no entenderlo así, tanto la sentencia como el voto particular parecen enjuiciar más las intenciones del legislador que la situación objetiva derivada de la norma tributaria aplicable.

- En segundo lugar, el voto particular afirma que el legislador ha tenido «buen cuidado de que las nuevas escalas ... se apliquen sólo en períodos impositivos no concluidos, en impuestos no devengados». Esta declaración sólo puede entenderse sobre la base de la misma argumentación utilizada por la Sentencia en el sentido de que el legislador sólo incluyó (*ex ante*) los supuestos de devengos anteriores al 25 de noviembre de 1992 en la medida en que estaban cubiertos por la entrada en vigor previa del Real Decreto-Ley 5/1992. Resulta sorprendente, sin embargo, que el voto particular no diga más enfáticamente que puesto que la Ley 28/1992 es (*ex post*) la única norma válidamente aplicable a los hechos imposables devengados antes del 25 de noviembre de 1992, la misma incurre en retroactividad «plena» o «auténtica».
- Además, el voto particular compara el caso con el resuelto por la STC 173/1996 «en que el nuevo tipo de gravamen se aplicaba a hechos imposables ya agotados o realizados en que la deuda tributaria ya estaba devengada a la entrada en vigor de la nueva norma». La comparación es idónea, sin embargo, la Sentencia invocada no calificó el supuesto como de retroactividad «plena» o «auténtica», como veremos a continuación. En este sentido, podría decirse que la Sentencia reproduce decisiones previas no acertadas, así como que el voto particular representa la primera fractura en lo que había venido siendo la utilización por el Tribunal Constitucional de los conceptos formales sobre la retroactividad. Los magistrados disidentes, sin embargo, no parecen haber sido suficientemente consciente de la necesidad de ofrecer al voto particular un apoyo conceptualmente distinto del que había venido utilizando la jurisprudencia constitucional sobre el tema. El voto particular es muy

importante, pero podría haber analizado más en profundidad qué cuestiones están necesitadas de una reconsideración en la jurisprudencia constitucional sobre la retroactividad tributaria.

- Por último, se echa en falta en el voto particular una reconsideración crítica sobre los hechos imponibles «ordinarios», es decir, los devengos producidos el 31 de diciembre de 1992, cuya tributación se modifica con poco más de un mes de antelación a la conclusión de los mismos.

El voto particular reproduce el criterio usual del Tribunal Constitucional acerca de la retroactividad «impropia». Sin embargo, no somos capaces de encontrar ninguna razón por la cual los juicios del voto minoritario sobre la lesión a la seguridad jurídica y la falta de previsibilidad y razonabilidad de la medida no debieran ser igualmente aplicables a los hechos imponibles ya prácticamente agotados desde el punto de vista temporal cuando se produce la modificación legislativa. Claramente se opta aquí por el devengo como único hito temporal determinante de la retroactividad o no. Sin embargo, la circunstancia de que la mayor parte del período impositivo haya transcurrido a la fecha del cambio normativo es, en nuestra opinión, un elemento de retroactividad que no debería desecharse sin más con el auxilio de la doctrina de la «eficacia inmediata». Sinceramente y siguiendo la tipología por nosotros empleada no creemos que en la situación enjuiciada la diferencia entre los devengos producidos el 31 de diciembre (que serían formalmente un caso de los tipificados como *C9*: tiempo del presupuesto de hecho o suposición total o parcialmente anterior al inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico) y los producidos antes del 25 de noviembre de 1992 (que serían formalmente un caso de los tipificados como *C16*) justifique por sí sola una diferente conclusión porque los dos constituyen, formalmente al menos, supuestos de retroactividad. Una separación tan neta entre ambos no es, en nuestra opinión, acertada para «guiar» el juicio del Tribunal Constitucional, sobre todo si descansa fundamentalmente en una distinción doctrinal que únicamente debería tener un alcance instrumental. Con esto no se quiere decir que no deben distinguirse ambos supuestos, pero rechazar *a priori* la posibilidad de que el primero de ellos pueda incidir en retroactividad constitucionalmente vedada no nos parece acertado. Dicho de otra manera, lo que el Tribunal Constitucional denomina «retroactividad impropia» es formalmente retroactividad y exige que ésta resulte justificada con argumentos diferentes del puramente nominalista de la denominación doctrinal asignada a la misma.

No resultará ocioso, por tanto, recordar aquí la síntesis realizada por CERVERA TORREJÓN<sup>14</sup> de cuáles son las excepciones admitidas por el Tribunal Constitucional Alemán en materia de retroactividad tributaria, así como que dichas excepciones requieren también un análisis de sus «límites constitucionales» y no han impedido a dicho Tribunal juzgar inconstitucionales, en determinados casos, supuestos de «retroactividad impropia» o de grado mínimo (Sentencia de 16 de diciembre de 1981):

<sup>14</sup> CERVERA TORREJÓN, Fernando: «La retroactividad de la norma tributaria». *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* n.º 10, Abril-Junio 1976. Págs. 257-278. Asimismo, GAYA SICILIA, Regina: *Op. cit.*, págs. 370-420.

- «a) La generalmente admitida norma más favorable al contribuyente; el "Bundesfinanzhof" la ha admitido incluso cuando la diferenciación entre retroactividad favorable o no, no es fácil en razón de la complejidad de los supuestos de hechos gravados.
- b) La llamada retroactividad impropia ("unechte" o "retrospektive Rückwirkung"), distinción procedente de la doctrina general en materia de retroactividad, en que la Ley opera sobre hechos o relaciones jurídicas aún no transcurridas plenamente; de acuerdo con ello, el Tribunal Constitucional admite que una Ley complete retroactivamente una Ley anterior incompleta, haciéndola así aplicable.
- c) Cuando el contribuyente, en el momento a que se contrae la aplicación retroactiva de la norma, debía contar con que se iba a promulgar ésta; pero el Tribunal excluye de esta posibilidad el que ante el órgano (u órganos) legisladores se hubiera remitido el correspondiente proyecto de Ley o se diera publicidad en la prensa a la eventualidad de una norma retroactiva.
- d) Cuando una norma retroactiva corrige lo que por razones no imputables al legislador, en la primitiva normativa determinaba oscuridades o lagunas objetivas. Pero la retroactividad sería ilícita si la norma primitiva corregida retroactivamente no era arbitraria ("willkürlich") sino coherente ("sinnvoll"), y podía aparecer como querida por el legislador.
- e) Cuando se trata de normas retroactivas para un período de tiempo ("Zeitabschnittsregelungen"), especialmente si dentro del período impositivo se elevan retroactivamente los tipos de gravamen con efectos a partir del comienzo del mismo, como dice el Tribunal "dentro de límites razonables" ("in massvollen Grenzen"); este criterio no es válido cuando los impuestos son repercutibles.
- f) Cuando el legislador sustituye retroactivamente una disposición nula mediante una norma inatacable jurídicamente.
- g) Cuando graves razones derivadas del bien común ("zwingende Gründe des gemeinen Wohls"), que se encuentran por encima del principio de seguridad jurídica, justifican una disposición retroactiva; quizá sea ésta la excepción más fuertemente criticada por la doctrina alemana por el amplio margen de discrecionalidad que supone.
- h) Por último, cuando la retroactividad es indispensable para actuar la finalidad de la Ley; tal es el caso singularmente en situaciones de necesidad o de crisis pero también, según ha manifestado claramente el Tribunal, de la legislación tributaria dictada por razones de política económica coyuntural.»

También resulta necesario reiterar la conveniencia de tener en cuenta la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la retroactividad tributaria, tal y como ha indicado MARTÍN QUERALT <sup>15</sup>. Dicha doctrina exige para admitir excepcionalmente la validez de las disposiciones retroactivas lo siguiente:

- a) Que la medida sea absolutamente necesaria para conseguir el fin perseguido.
- b) Que no se defraude la legítima confianza en las instituciones públicas.
- c) Que la medida se encuentre convenientemente motivada.

El citado autor invoca además dicha jurisprudencia como posible elemento corrector de las insuficiencias apreciadas en nuestra jurisprudencia constitucional:

«Nos encontramos ante una doctrina escasamente perfilada desde el punto de vista de la dogmática jurídica. Doctrina de la que se ha enseñoreado la imprecisión y los conceptos jurídicamente vacuos. Se ha producido un mimético traslado de conceptos importados de la dogmática civilista, sin reparar en un elemento esencial: lo que en el ámbito privado se rige por el principio de autonomía de la voluntad, en el ámbito público se rige por el necesario sometimiento del actuar público a la Ley y al Derecho y, señaladamente, por la necesidad de que los poderes públicos sirvan con objetividad los intereses generales, en obligado acatamiento a las exigencias del artículo 103.1 del texto constitucional.

Éste es, según pensamos, el elemento esencial. Así lo ha visto el TJCE, al poner de manifiesto que la medida retroactiva debe ser necesaria para la consecución del fin perseguido. Circunstancia que no ha sido debidamente ponderada por nuestro Tribunal Constitucional, que sustituye tal necesidad por un elemento distinto: que la medida no vulnere otros principios constitucionales.

Los resultados, lógicamente, no son los mismos. Una disposición retroactiva que no fuera necesaria para el fin perseguido, pero que tampoco entrañara vulneración de otros principios constitucionales, sería para el TJCE contraria a Derecho, mientras que el Tribunal Constitucional español no opondría a la misma tacha alguna de inconstitucionalidad.»

<sup>15</sup> MARTÍN QUERALT, Juan: «La retroactividad tributaria en la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas». *Tribuna Fiscal*. Agosto/Septiembre 1993, págs. 45-52.

**ii) SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 31 DE OCTUBRE DE 1996 (173/1996) Y DE 16 DE JULIO DE 1987 (126/1987) SOBRE LA TASA DE JUEGO.**

A) El supuesto de hecho objeto de las Sentencias.

En ambos casos se trata del aumento por la Ley 5/1983 y por la Ley 5/1990 de tasas ya devengadas «de modo que su cuantía resulte la misma que la fijada *ex novo* para las futuras autorizaciones».

B) El pronunciamiento sobre la retroactividad de la Sentencia 126/1987.

La Sentencia se pronuncia como sigue:

«En este contexto, *el grado de retroactividad de la norma cuestionada*, así como las circunstancias específicas que concurran en cada caso, se convierten en *elemento clave en el enjuiciamiento de su presunta inconstitucionalidad*. Y a estos efectos resulta relevante la distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En el primer supuesto -retroactividad auténtica-, la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y sólo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio; en el segundo -retroactividad impropia-, la licitud o ilicitud de la disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso ... Y parte de que el hecho imponible se agotó temporalmente en el instante del devengo.

12. De acuerdo con las consideraciones anteriores es preciso analizar, en primer término, el alcance de la retroactividad de la disposición adicional sexta, 3, cuya constitucionalidad se cuestiona.

De los escritos presentados parece deducirse que la retroactividad de dicha norma se proyecta sobre relaciones jurídico-tributarias ya agotadas y que, por lo tanto, debería considerársela de grado máximo, con la consiguiente conclusión de su ilegitimidad constitucional. Tal postura encuentra su apoyo en el hecho de que el devengo del tributo se produce con anterioridad a la entrada en vigor de la ley.

Cabe pensar, sin embargo, dadas las características que concurren en la configuración de este tributo, que más bien se trata de un hecho imponible de duración prolongada y del que, por consiguiente, constituye un elemento integrante su dimensión temporal. El hecho imponible de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar no se agota en el

acto de autorización, sino que comprende también el mantenimiento de la autorización a lo largo del tiempo con la posibilidad de explotación de las máquinas o aparatos durante el mismo. Ello explica que en el caso de estas máquinas o aparatos automáticos las cuotas sean exigibles por años naturales (art. 3.4 del Real Decreto-ley 16/1977 en la redacción dada por el Real Decreto-ley 9/1980), o que en el artículo 6 del Real Decreto-ley 16/1977 se prevea como sanción, en el caso de falta de pago de la tasa o de ocultación total o parcial de la base imponible la "suspensión de la autorización administrativa durante un plazo máximo de seis meses". Cabe entender, pues, que la referida tasa fiscal es un tributo periódico, cuyo hecho imponible no es instantáneo, sino duradero.

Ahora bien, mientras que en los hechos imponibles instantáneos, el devengo coincide con la existencia del elemento material del mismo, en los duraderos el legislador puede, entre otras soluciones técnicas, situarlo al término o al comienzo de un período impositivo legalmente predeterminado. En el supuesto que nos ocupa el legislador se decidió por esta opción, pero, así como en el momento de su creación la fecha de devengo se fijó en el momento final del período impositivo, a partir del Real Decreto-ley de 1982 se sitúa en el inicio del mismo.

Mas, en cualquier caso, ha de entenderse que, aun cuando los elementos constitutivos del hecho imponible -incluida su dimensión temporal- comenzaron a producirse antes de la entrada en vigor de la Ley, el hecho imponible no se había realizado íntegramente en ese momento y los efectos jurídicos no se habían agotado. Por ello cabe afirmar que nos encontramos ante un supuesto de retroactividad de grado medio, o de los que la doctrina alemana califica como de retroactividad impropia.

13. La ponderación de los bienes constitucionales en juego, que el enjuiciamiento de la constitucionalidad de una norma fiscal con efectos retroactivos de este grado entraña, obliga a tomar en consideración la finalidad de la norma y las circunstancias específicas que concurren en el presente caso.

A este respecto es preciso destacar que al alcance retroactivo de la disposición adicional sexta, 3, se limita, por una parte, al período impositivo en que la ley se aprueba, y afecta a un ejercicio económico en el que, por diversas circunstancias, la Ley de Presupuestos, en la que según lo establecido en el Real Decreto-ley 9/1980 podrían realizarse las modificaciones, no fue tramitada dentro del plazo previsto en el artículo 134 de la Constitución. Por otra parte, la citada disposición responde al intento de adecuar la presión tributaria del sector en cuestión al resto de las modalidades de juego, a fin de lograr una mayor justicia tributaria y aminorar las distorsiones que venían produciéndose entre ellas y que, a su vez, estaban afectando negativamente a la recaudación total procedente del juego. En la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 8/1982 y sobre la base de los datos relativos a 1981, se pone de manifiesto el favorable tratamiento fiscal de que eran objeto las máquinas o aparatos automáticos dentro de los juegos de suerte, envite o azar, pues mientras la generalidad de los juegos quedaban gravados al tipo

proporcional del 20 por 100 sobre una base imponible constituida por el importe total de las cantidades jugadas, las cuotas fijas que recaían sobre la explicación de máquinas o aparatos automáticos estaban, en cambio, muy lejos de representar el porcentaje fijado respecto de las cantidades jugadas, las cuales, además, como era público y notorio, experimentaban un crecimiento progresivo y continuado. Éste es el motivo que induce a adoptar las medidas oportunas para equilibrar la presión fiscal del sector a través de una política de elevación de las cuotas fijas, que se inicia en el mencionado Real Decreto-ley y que continúa en la Ley cuestionada. Se trata, pues, de una norma que tiene carácter transitorio, cuya aplicación se limita al ejercicio en que la Ley se aprueba, que no puede calificarse de imprevisible y que responde a la finalidad, constitucionalmente respaldada, de una mayor justicia tributaria.

Pues bien, si al enjuiciar la norma cuestionada desde el punto de vista de sus efectos sobre la seguridad jurídica de los contribuyentes se tiene en cuenta su finalidad y las circunstancias que en ella concurren, ha de concluirse que no resulta fundada su pretendida inconstitucionalidad. Y, asimismo, de las consideraciones anteriores se deduce que dicha norma tampoco infringe el aducido principio de interdicción de la arbitrariedad, reconocido igualmente en el artículo 9.3 de la Constitución».

C) El pronunciamiento sobre la retroactividad de la Sentencia 173/1996.

En este caso, conceptualmente idéntico, la Sentencia <sup>16</sup> declara:

«Determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos en una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de una lado, el grado de retroactividad de la norma y, de otro, las circunstancias que concurren en cada supuesto (SSTC 126/1987 y 150/1990).

En este sentido, respecto a una norma idéntica a la que ahora enjuicamos -la disposición adicional sexta, 3, de la Ley 5/1983, de 29 de junio, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria-, este Tribunal llegó a la conclusión de que se acomodaba a la Constitución porque concurrían las siguientes circunstancias: tenía carácter transitorio, su aplicación se limitaba al ejercicio en que la ley se aprobaba, no podía calificarse de imprevisible y respondía a la finalidad, constitucionalmente respaldada, de una mayor justicia tributaria (STC 126/1987, fundamento jurídico 13). Como en seguida veremos, algunas de las circunstancias que concurren en el caso que ahora nos ocupa -concretamente las dos últimas- son sensiblemente diferentes y de ahí que haya que serlo también la conclusión a que llegamos.

<sup>16</sup> Esta sentencia ha sido analizada por VILLAR EZCURRA, Marta: La protección a los principios de seguridad y confianza legítima frente a las reformas tributarias retroactivas: consideraciones en torno a la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el «gravamen complementario» de las tasas de máquinas de azar. *Quincena fiscal*, núm. 6, marzo 1997, pág. 35.

4. El estudio de la cuestión suscitada obliga, pues, en primer término, a analizar las circunstancias concretas que concurren en el caso, y, en segundo lugar, a determinar si, dadas esas circunstancias, la eficacia retroactiva de la norma cuestionada vulnera o no el principio de seguridad jurídica plasmado en el artículo 9.3 CE. Sobre el alcance retroactivo de la norma, el Fiscal General del Estado sostiene que, como indica el artículo 38.dos.2.4, el gravamen complementario "se devengará el día de la entrada en vigor de esta Ley", por lo que no se observa que tenga carácter retroactivo.

La expresada opinión no puede ser compartida. La existencia del gravamen complementario no implica un nuevo hecho imponible, distinto del que configura la tasa fiscal, que dé lugar a un nuevo tributo, por ello, el expresado gravamen complementario no supone en último término sino el incremento de la cuantía de las cuotas fijas ya devengadas de conformidad con la normativa entonces vigente (Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre) hasta igualarlas a las fijadas en la nueva norma (Ley 5/1990, de 29 de junio). Lo que nos lleva a concluir que la norma reguladora del llamado gravamen complementario no hace más que atribuir carácter retroactivo a las modificaciones de las cuotas fijas introducidas por la misma Ley, contradiciendo la excepción prevista en el artículo 38. Uno, párrafo 2.º.

5. De lo hasta ahora expuesto se desprende que la norma cuestionada ha llevado a cabo un incremento de la deuda de un impuesto periódico (STC 296/1994 [RTC 1994\296], fundamento jurídico 4.º), la llamada tasa fiscal sobre el juego, antes de que finalizara el correspondiente período impositivo. En concreto, por lo que aquí interesa, la tasa fiscal que recae sobre las máquinas tipo "B" correspondiente al período de 1990 se ha visto incrementada por la Ley 5/1990, de 29 de junio, que entró en vigor el 30 de junio de 1990. La naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no impiden, en principio, que el legislador pueda modificar algunos aspectos de la tasa fiscal que recae sobre el juego por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deben surtir efectos. Esto no significa, empero, como hemos dicho antes, que cualquier regulación de este género deba reputarse conforme a la Constitución. Al contrario, la protección de la confianza fundada de los ciudadanos y, en definitiva, la seguridad jurídica garantizada por el artículo 9.3 de la Constitución, imponen en tales casos ciertos límites al legislador. Algunos de esos límites adquieren una especial relevancia en el supuesto ahora enjuiciado.

A) Al igual que la disposición adicional sexta, 3, de la Ley 5/1983, precepto que declaramos constitucional en la STC 126/1987, el artículo 38.Dos.2 de la Ley 5/1990 es una norma de carácter transitorio cuya aplicación se limita al ejercicio en el que dicha Ley se aprueba. Además, es evidente que la norma impugnada, al igual que la Ley 5/1983, provoca un incremento de notable importancia en una deuda tributaria ya devengada (el 1 de enero) y satisfecha por los sujetos pasivos. Así es, la Ley 5/1990 establece un gravamen complementario sobre la tasa fiscal que grava las máquinas recreativas tipo "B" recaudada al inicio del período impositivo, gravamen que ha de

ingresarse en los veinte primeros días naturales del mes de octubre y tiene una cuantía de 233.250 pesetas, esto es, la diferencia entre la cuota vigente al comienzo del período -141.750 pesetas- y la establecida al finalizar el mismo -375.000 pesetas-. Basta comparar las cifras para poner de manifiesto que el citado gravamen ha provocado un aumento de las tasas pagadas al inicio de 1990 de más del doble de su cuantía inicial.

B) Las que acabamos de señalar son las únicas similitudes existentes entre el gravamen complementario establecido en la Ley 5/1990 y el que creó la Ley 5/1983 y fue declarado conforme con la Constitución por la STC 126/1987. Porque, a diferencia de lo que sucedió entonces, el aumento significativo de las cuotas fijas ya devengadas de la tasa fiscal del juego ha sido en esta ocasión absolutamente imprevisible. Y, como hemos dicho antes, el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que, de no darse esta circunstancia, la retroactividad posible de las normas tributarias podría incidir negativamente en el citado principio que garantiza el artículo 9.3 CE....

De este modo, cuando la Ley 5/1990 estableció un gravamen complementario aplicable sobre las tasas ya devengadas al comienzo del año 1990, no hacía otra cosa que modificar, de manera imprevisible, el *quantum* del deber de contribuir que ya había sido satisfecho, quebrantando, de este modo, la seguridad jurídica de quienes en 1990 permanecieron en dicho sector del juego o iniciaron su actividad empresarial en el mismo en la confianza de que sus obligaciones fiscales se hallaban previamente delimitadas por el Real Decreto-ley 7/1989...

Sin embargo, según hemos visto, cuando se introduce el gravamen complementario por la Ley 5/1990, de 29 de junio, las circunstancias han experimentado una profunda transformación. Tras las importantes modificaciones introducidas por el Decreto-ley de 1982 y la Ley de 1983, en el período que transcurre entre la Ley 5/1983 y la 5/1990, sólo se producen moderados aumentos en el importe de las cuotas fijas. Si la aplicación de la normativa vigente continuaba ocasionando la pretextada desigualdad entre la tributación de las máquinas recreativas de los tipos "B" o "C" y las restantes manifestaciones del juego, el legislador dispuso del suficiente margen de tiempo para remediar tal discriminación con la adopción de medidas respetuosas de la seguridad jurídica. Carece, por lo tanto, de la debida justificación que el legislador deje transcurrir tan dilatado período de tiempo sin adoptar las medidas oportunas y pretenda poner fin en 1990 a la citada discriminación mediante una norma dotada de eficacia retroactiva.

Lo anteriormente expuesto obliga a concluir que la norma cuestionada ha llevado a cabo, retroactivamente, un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de no previsible y carente de la suficiente justificación, lo que conduce a estimar que en este caso se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el artículo 9.3 de la Constitución».

D) Valoración del pronunciamiento de las Sentencias sobre la retroactividad.

En nuestra opinión, la Sentencia 126/1987 atribuye de forma infundada una retroactividad impropia a la norma, y la Sentencia 173/1996 sin corregir en este aspecto a la anterior llega a un juicio de constitucionalidad adverso por razones puramente materiales (cuantía, previsibilidad, etc.).

En efecto, opinamos que la única conclusión razonable desde el punto de vista formal es que la retroactividad de ambas normas «se proyecta sobre relaciones jurídico-tributarias ya agotadas y que, por lo tanto, debería considerársela de grado máximo, con la consiguiente conclusión de su ilegitimidad constitucional. Tal postura encuentra su apoyo en el hecho de que el devengo del tributo se produce con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley y parte de que el hecho imponible se agotó temporalmente en el momento del devengo».

El único razonamiento de la Sentencia 116/1987 para desvirtuar lo anterior es que «aun cuando los elementos constitutivos del hecho imponible -incluida su dimensión temporal- comenzaron a producirse antes de la entrada en vigor de la Ley, el hecho imponible no se había realizado íntegramente en ese momento y los efectos jurídicos no se habían agotado.»

Sin embargo, la alusión al carácter no instantáneo sino periódico del hecho imponible y a la continuación de sus efectos no puede ocultar que el devengo se había realizado y que había surgido la obligación tributaria, habiéndolo tenido lugar también el momento de su exigibilidad. Es decir, no existía ningún efecto jurídico de la obligación tributaria pendiente de realización o que pudiera verse afectado *a posteriori* por algún acontecimiento que tuviera lugar antes de la terminación del período impositivo.

Por el contrario, todos los aspectos temporales a considerar con carácter general en relación con el hecho imponible (SAINZ DE BUJANDA) habían tenido lugar antes de la entrada en vigor de la Ley 5/1983 y de la Ley 5/1990:

- 1.º El momento de nacimiento de la obligación tributaria.
- 2.º El momento de exigibilidad de la obligación tributaria.
- 3.º La ley aplicable para la determinación del origen de la obligación.

En cuanto a la determinación de la ley aplicable, SAINZ DE BUJANDA <sup>17</sup> precisa lo siguiente:

«Para determinar la ley aplicable a un cierto hecho imponible es preciso arrancar de dos premisas básicas:

<sup>17</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense de Madrid. 1982, págs. 189-190.

- 1.<sup>a</sup> Que las leyes, salvo expresa disposición de retroactividad, asocian sus efectos únicamente a los hechos o situaciones que se producen con posterioridad a su entrada en vigor, y
- 2.<sup>a</sup> Que para el nacimiento de una determinada obligación tributaria es indispensable la concurrencia de un doble elemento:
  - 1.º La existencia de una norma vigente, y
  - 2.º La realización efectiva del hecho imponible previsto en la misma.

De esta doble premisa derivan las siguientes consecuencias que explican la influencia temporal del hecho imponible en la determinación de la ley aplicable:

- 1.<sup>a</sup> Para que a un determinado hecho o situación pueda atribuírsele la cualidad de "imponible" es necesario que una norma, vigente al tiempo de producirse aquél, le atribuya la expresada naturaleza, y
- 2.<sup>a</sup> El hecho imponible sólo puede entenderse realmente producido cuando se han integrado todos los elementos que normalmente lo configuran y, en particular, cuando la dimensión temporal queda cumplida.

Esto supone que la ley aplicable será la vigente al tiempo de producirse el devengo del tributo».

Como puede apreciarse, la segunda consecuencia es la que utilizó la Sentencia 126/1987 para sostener la ausencia de retroactividad «plena» por no haber transcurrido la totalidad del período impositivo. Sin embargo, parece evidente que la misma sólo tiene sentido, para SAINZ DE BUJANDA <sup>18</sup> en aquellos presupuestos de duración prolongada en «que el período impositivo sea un elemento consustancial con el propio aspecto material del elemento objetivo, hasta el punto de que hasta el fin del período no sea posible saber si existe o no hecho imponible. Esto es, por ejemplo, lo que ocurre en los impuestos personales sobre la renta global de las personas físicas o jurídicas. Obsérvese que en estos impuestos no puede imaginarse la percepción de la renta como un hecho imponible duradero dividido en fracciones temporales, dado que lo que es duradero es el ejercicio de la actividad que procura la obtención de la renta, mas no la percepción de la misma.»

En la tasa del juego no puede decirse, en absoluto, que el período impositivo sea consustancial con el aspecto material del elemento objetivo y, por tanto, una ley que altere la cuantía de una obligación devengada y pagada tiene plena eficacia retroactiva, sin que exista ningún efecto jurídico tributario de la misma que se encuentre pendiente.

<sup>18</sup> SAINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, pág. 191.

La problemática anterior es importante porque los conceptos formales utilizados por el Tribunal Constitucional tienen, como ha señalado la doctrina, un carácter suficientemente difuso como para argumentar que los efectos sustanciales ya agotados de una obligación, sin embargo, subsisten por la única razón de que la misma está configurada como un hecho imponible duradero dividido en períodos temporales. Llevando la argumentación hasta el extremo podría decirse que los efectos temporales de los hechos imponibles duraderos no se agotan nunca -ni siquiera al final de cada período impositivo- y que este agotamiento sólo se produce en relación con los hechos imponibles instantáneos. La ausencia de precisión de cuál es el efecto que debe haberse agotado para que la retroactividad sea considerada como plena permite, por tanto, una utilización no muy rigurosa de los requisitos formales de la retroactividad. El voto particular de la Sentencia de 28 de octubre de 1997 sufre, por tanto, un *lapsus* cuando afirma que la Sentencia 173/1996 considera el caso por ella enjuiciado como de retroactividad plena. El caso no deja de ser curioso porque los tres magistrados que suscribieron el voto particular también eran miembros del Tribunal que pronunció la Sentencia 173/1996.

Por último, resulta necesario recordar que para SAINZ DE BUJANDA <sup>19</sup> la denominada retroactividad «impropia» no deja de ser retroactividad con efectos susceptibles de control de constitucionalidad:

«No puede desconocerse ... que la circunstancia de que los elementos constitutivos del hecho imponible ... hayan comenzado a producirse antes de la entrada en vigor de la ley podrá haber influido, incluso decisivamente, en la decisión de llevarlos a efecto por las personas que los realizan, al dar por supuesto que esos hechos no estaban sometidos a tributación. La obligación de satisfacer el tributo, sobrevenida con posterioridad, puede ocasionar una notable perturbación en los planes económicos de tales sujetos y llegar, incluso, a provocar una importante fricción con el principio de capacidad de pago».

**iii) SENTENCIAS DE 19 DE NOVIEMBRE DE 1992 (197/1992) Y 26 DE NOVIEMBRE DE 1992 (205/1992) SOBRE IMPUESTOS ESPECIALES.**

a) La cuestión objeto de las Sentencias.

Las Sentencias se dictan con ocasión de cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en relación con la Ley 44/1983 (art. 37, ap. 2.º, párr. 3.º) de Presupuestos Generales del Estado para el año 1984 (así como también en relación con el artículo 22.2.3 del Real Decreto-Ley 24/1982 y con el artículo 23.2.3 de la Ley 5/1983) y respecto de la Ley 45/1988 (art. 5.2) de Impuestos Especiales.

<sup>19</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Notas de Derecho Financiero*. Universidad Complutense de Madrid. 1976. Tomo I, volumen 2.º, pág. 432.

La Ley 44/1983 modifica (aumenta) el tipo impositivo aplicable a las bebidas derivadas de alcoholes naturales que salgan de fábrica o se importen desde el día 1 de enero de 1984.

La cuestión planteada por la Audiencia Nacional se refiere no tanto a la elevación del tipo como a la posible modificación del hecho imponible que podría haberse producido al concretar la forma de aplicación del mismo (productos que salgan de fábrica desde el día 1 de enero de 1984), dado que la Ley 39/1979 de Impuestos Especiales define como hecho imponible la elaboración de los productos. Como la Ley 44/1983 era una Ley de Presupuestos, se cuestionó por la Audiencia su idoneidad constitucional para llevar a cabo la mencionada reforma. En este aspecto concreto, el Tribunal Constitucional declara que el mandato de aplicar el tipo en el momento de salida de fábrica ya estaba recogido en la Ley 5/1983 (art. 23.2.3), que es una Ley sustantiva en relación con la cual no se puede plantear ninguna duda en cuanto a su idoneidad constitucional para llevar a cabo el mencionado cambio.

No obstante, se sigue planteando la duda de si la aplicación del nuevo tipo impositivo a hechos imponibles realizados y consumados con anterioridad (productos elaborados antes de la entrada en vigor del nuevo tipo que salen de fábrica con posterioridad conlleva una retroactividad constitucionalmente no admisible). La Ley 45/1985 plantea idéntica cuestión.

b) El pronunciamiento de las Sentencias sobre la retroactividad de la Ley 44/1983, y 45/1985.

El Tribunal Constitucional declara que la Ley prevé su aplicación a hechos contemporáneos o posteriores a su entrada en vigor y no constituye:

«...un supuesto de retroactividad auténtica de la Ley Tributaria, sino, a lo sumo, de retroactividad impropia, porque el nuevo tipo se aplica a hechos imponibles devengados después de la entrada en vigor de esta Ley y, en definitiva, puesto que los hechos y situaciones (la salida de bebidas alcohólicas de la fábrica) a los cuales la Ley anuda una consecuencia jurídica (no elevación del tipo) no podían considerarse agotados, definitivos o conclusos ... ciertamente, el hecho material imponible de este impuesto especial es la elaboración de bebidas alcohólicas [art. 6 a) de la Ley 39/1979], pero su puesta en circulación después de la salida de la fábrica supone la realización íntegra del hecho imponible, amén del devengo o momento del nacimiento de la obligación tributaria [arts. 6 c) y 14 b) de la Ley 39/1979]. Sin ese presupuesto de hecho -la circulación del producto-, no puede estimarse plenamente realizado el hecho imponible, según el criterio legítimamente seleccionado por el legislador, dentro de un impuesto cuya finalidad es gravar el consumo. Así aunque algunas de las partidas de alcoholes gravadas a partir del 1 de enero de 1984 pudieran haber sido fabricadas con anterioridad, en tal caso, no habrían salido de la fábrica ni habrían satisfecho el preceptivo impuesto. Esto sentado, sólo la relativa indeterminación sobre el momento de aplicación de los tipos presente en la vieja Ley 39/1979 de Impuestos Especiales, que los preceptos legales

cuestionados vienen a concretar y hoy en día aclara con rotundidad el artículo 5.2 de la nueva Ley 45/1985 para todos los impuestos especiales, permite comprender la jurisprudencia en su día emanada por el Tribunal Supremo que las partes aducen en este proceso (SSTS de 17 de mayo y 19 de diciembre de 1985)».

La doctrina del Tribunal Supremo citada declaró que el tipo impositivo aplicable debía ser el vigente en el momento de la realización del hecho imponible y no el que se encontrara en vigor en el momento del devengo.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional considera que la jurisprudencia del Tribunal Supremo tuvo su origen en una «laguna legal» de la Ley 39/1979, que subsanó la legislación posterior (Real Decreto-Ley 24/1982, Ley 5/1983, Ley 44/1983). Por esta razón, argumenta que:

«Los criterios utilizados por el Tribunal Supremo para resolver el problema que planteaba la imprecisión en esta materia de que adolecía la Ley 39/1979, no son trasladables a la cuestión constitucional aquí suscitada, puesto que una cosa es resolver, en relación con una determinada Ley, cuál es el momento a partir del cual debe aplicarse el tipo impositivo en ella previsto y otra bien distinta es decidir si la Constitución permite o no al legislador dictar leyes en las que el momento que ha de tomarse para la aplicación del tipo impositivo sea el del devengo y no el del hecho imponible; problema este que dejamos resuelto afirmativamente desde la perspectiva de la retroactividad auténtica, según se deja razonado ...

Todo lo anteriormente razonado es aplicable al artículo 23.2.3 de la Ley 5/1983, en el que el problema se plantea en idénticos términos, si bien presenta una peculiaridad que en principio podría utilizarse para afirmar la presencia de una eficacia retroactiva propia, pues la norma dispone la aplicación del tipo impositivo "desde el 1 de enero de 1983", siendo así que dicha Ley entró a regir el 30 de junio del mismo año. Pero este argumento se evidencia carente de toda consistencia si se considera que dicho artículo es reproducción exacta del 22.2.3 del Real Decreto-Ley 24/1982, el cual viene a sustituir por haber sido derogado por la propia Ley 5/1983. No existe, por tanto, mandato retroactivo, sino reiteración de una norma que ya estaba vigente en el momento de producirse los hechos».

Hay que decir, sin embargo, que el Tribunal Constitucional había declarado previamente inadmisibile la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional en relación con el artículo 22.2.3 del Real Decreto-Ley 24/1982 porque «las liquidaciones tributarias controvertidas se refieren a una partida de bebidas alcohólicas que salieron de fábrica durante el cuarto trimestre de 1983 ...: la imposible aplicación a los hechos del artículo cuestionado del citado Decreto-Ley obliga a declarar inadmisibile respecto de él esta cuestión de inconstitucionalidad ... sin perjuicio de que se admita la cuestión respecto del precepto de la Ley 5/1983 que realmente se aplicó».

No parece aventurado decir que, al margen de su procedencia o no desde el punto de vista constitucional procesal, la declaración de inadmisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad del artículo 22.2.3 del Real Decreto-Ley 24/1982 tuvo por efecto que el Tribunal Constitucional no tuviera que pronunciarse sobre la idoneidad constitucional de la modificación (o precisión) operada por el Real Decreto-Ley en relación con el momento temporal en que debía entenderse nacida la obligación tributaria y determinado el tipo impositivo aplicable. La Audiencia Nacional pretendió, parece, un pronunciamiento sobre esta cuestión de indudable interés <sup>20</sup>.

c) Valoración de las Sentencias.

Desde el punto de vista tributario, estas Sentencias ofrecen aspectos de indudable interés. Para apreciar estos aspectos, sin embargo, es necesario tener en cuenta determinados antecedentes doctrinales y jurisprudenciales.

Desde el punto de vista doctrinal, hay que decir que el problema planteado tenía solución de acuerdo con la doctrina tributaria elaborada por SAINZ DE BUJANDA. En efecto, de acuerdo con la misma, «el tributo se devenga cuando el aspecto temporal del hecho imponible se integra con los restantes elementos que lo constituyen, lo que determina que el hecho así formado puede producir el efecto jurídico específico que le asigne la ley, a saber: el nacimiento de la obligación tributaria». Es más, el aspecto temporal del hecho imponible había sido expresamente considerado por SAINZ DE BUJANDA <sup>21</sup> en relación con el Impuesto sobre la Fabricación y frente a la posición sostenida por otro ilustre tributarista (BERLIRI):

«Al hacer el elenco de fórmulas que permiten asociar una actividad duradera al fenómeno instantáneo de nacimiento de la obligación, registra BERLIRI el caso que juzga jurídicamente más interesante y que consiste, según él, en que el legislador vincula el nacimiento de la relación jurídica impositiva a una actividad permanente considerada propiamente como tal, y no, por tanto, por su resultado. Es el caso -señala- del Impuesto sobre la fabricación ...

Estimemos que el supuesto a que se alude por BERLIRI en el texto ... no ofrece peculiaridades que obliguen a abandonar la construcción jurídica unitaria que del fenómeno de nacimiento de la obligación tributaria hemos venido sosteniendo en estas páginas ... la perplejidad del autor italiano se produce porque, a su juicio, el impuesto de fabricación ofrece una singularidad, a la que atribuye notable relevancia jurídica, y que esencialmente consiste en que la obligación tributaria nace en el momento de iniciarse la producción (a partir de ese instante -escribe- el contribuyente se convierte en deudor ...

<sup>20</sup> La cuestión también afectaba al alcance de la reserva de ley en relación con el Decreto-Ley: MARTÍN QUERALT, J. y otros: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Tecnos. Madrid 1997, pág. 168 y ss.

<sup>21</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Notas de Derecho Financiero*. Universidad Complutense de Madrid. 1976. Tomo I, volumen 2.º, pág. 425 y ss.

Al razonar de ese modo, BERLIRI no cae en la cuenta de que el fenómeno impositivo que describe no se aparta del esquema general de nacimiento de la obligación tributaria y viene, antes al contrario, a confirmar ciertos principios que son de común aplicación a todos los hechos impositivos:

- 1.º El presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado hecho jurídico, y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una doble consecuencia:
  - a) Que en ausencia de uno cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto en cuestión no se produce; y
  - b) Que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido.
- 2.º Dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que modifica el presupuesto particular de que se trate en contraste con todos los otros presupuestos posibles; y
- 3.º El presupuesto de hecho se determina en función de los efectos y no los efectos en función del presupuesto ... lo que supone, en el ejemplo aducido por BERLIRI: que la "extracción de los almacenes" de la totalidad o de parte de sus productos fabricados constituye un elemento integrante del presupuesto de hecho y que, por tanto, hasta que ese momento no llegue, el fabricante no estará obligado al pago del impuesto ... la obligación nace porque se ha producido el hecho imponible (consistente en la efectiva fabricación de los productos gravados y en su extracción o salida de los almacenes) ...

Por vía de hipótesis -ya que las posibilidades técnicas que los ordenamientos positivos pueden acoger son variadísimas puede establecerse por la ley que el nacimiento de la obligación tributaria de los Impuestos sobre Fabricación se produzca en alguno de estos momentos:

- 1.º Al finalizar un período impositivo.
- 2.º En cualquier momento del ciclo de fabricación discrecionalmente determinado por la Administración, si estuviere para ello autorizada por la Ley; y
- 3.º A requerimiento del contribuyente, cada vez que éste se proponga realizar una entrega de sus productos al mercado, por cualquiera de las posibles vías de distribución comercial de los artículos gravados».

Lo que doctrinalmente resultaba claro, no se encontraba, sin embargo, establecido en la Ley de los Impuestos Especiales en relación con el momento temporal a considerar para la determinación del tipo impositivo aplicable como consecuencia de la modificación del mismo introducida por la Ley 39/1979. Esta circunstancia es la que dio lugar a las sentencias del Tribunal Supremo mencionadas por el Tribunal Constitucional. El supuesto considerado es, por tanto, idéntico, al que motivó el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad:

«CONSIDERANDO que ... la cuestión planteada en la apelación consiste en determinar si el tipo de gravamen aplicable por el Impuesto sobre Alcoholes Eftílicos y Bebidas Alcohólicas, a una partida de bebidas alcohólicas elaboradas antes del día primero de enero de mil novecientos ochenta, ha de ser el vigente en el momento de la elaboración de las bebidas, o es aplicable el tipo establecido en la Ley de treinta de noviembre de mil novecientos setenta y nueve, con lo que se plantea discrepancia sobre si el gravamen aplicado en la liquidación tributaria es el que regía en el momento de producirse el hecho imponible de la elaboración de las bebidas alcohólicas ... o por el contrario es el vigente cuando se devengó el Impuesto, mediante la salida de los alcoholes embotellados de la fábrica ....

CONSIDERANDO que la Ley llama hecho imponible al elemento material, de lo que la doctrina científica denomina situación de hecho o presupuesto del tributo, definiéndolo el artículo 28 de la misma citada Ley, como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria; derivando la discrepancia entre los criterios mantenidos en el procedimiento del contenido que cada una de las partes atribuye al vocablo "origina", estimándose en el acto administrativo y resoluciones recurridas que la obligación tributaria tiene su origen o principio en el hecho imponible, pero para su nacimiento no basta la mera realización de éste, sino que el legislador hace la debida distinción entre el hecho imponible y el instante en que la Ley entiende que se ha realizado dicho hecho imponible o devengo del tributo, originándose en este último momento el nacimiento de la relación jurídico tributaria y en su razón el de la obligación tributaria, como contenido fundamental de dicha relación; pero si el hecho imponible es por sí mismo el presupuesto que configura cada tributo, da forma a éste, y su realización constituye un elemento completo, determinante de la obligación tributaria; por lo que los distintos hechos estructurales de esa obligación habrán de ser definidos, delimitados, referidos y aplicados al hecho o hechos que, según la ley aplicable configuren el tributo salvo que una norma específica, con rango suficiente disponga otra cosa; y a todo ello no se opone que según la ley sea la realización del hecho imponible la que origina el nacimiento de la obligación tributaria, pues originar o dar origen, además de ser a veces sinónimo de mero comienzo o principio, al relacionarse en este caso con la configuración del tributo, significa que es la causa, da lugar, produce o provoca la obligación tributaria, pues originar o dar origen, además de ser a veces sinónimo de mero comienzo o principio, al relacionarse en este caso con la configuración del tributo, significa que es la causa, da lugar, produce o provoca la obligación tributaria; y es por ello

que si, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7-b) del Texto Refundido aprobado por Decreto de dos de Marzo de mil novecientos sesenta y siete, en concordancia con el artículo 6-b) de la Ley 39/1979 de treinta de Noviembre, el hecho imponible del Impuesto que tales disposiciones regulan es la elaboración de bebidas alcohólicas, ese hecho es el que configura el tributo y por consecuencia sirve de causa, da lugar, produce y provoca la obligación tributaria; por lo que el tipo de tributación correspondiente a ese hecho ha de ser el vigente en el momento de su realización o configuración, y no el fijado para aplicar a hechos realizados en fechas posteriores.

CONSIDERANDO que la referida interpretación no queda modificada por el hecho de que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 13-b) del citado Texto Refundido y el artículo 14-b) de la Ley 39/1979 también citada, el devengo del Impuesto se determine por la salida de fábrica del producto elaborado, pues el vocablo "devengo", tanto en razón a su etimología ("de vindicare") como por su propio significado usual, entraña el derecho a exigir o reclamar una obligación, y constituye por tanto una consecuencia adicional no integrada en la obligación misma, sino en su ejecución, en cuanto se aplica a las percepciones que ya se tiene derecho a recibir y no a configurar el contenido del derecho mismo; el devengo de salarios, tasas o intereses es posterior y derivado de los trabajos, servicios o prestaciones ya realizados, aunque las correspondientes obligaciones no pueden ser exigidas hasta la fecha o momento señalados al efecto; los tributos derivan de *hechos imponibles determinantes de obligaciones tributarias, que pueden ser devengadas en momento distinto al de consumación o configuración del correspondiente hecho imponible*, como ocurre en el caso del Impuesto sobre Bebidas Alcohólicas, que deriva de la fabricación de las mismas, pero no es exigible hasta la salida de fábrica del producto elaborado ...

CONSIDERANDO que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4-3) del Código Civil, las disposiciones del mismo se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes, y *siendo la cuestión planteada de Derecho transitorio*, será de aplicación supletoria lo previsto en la disposición transitoria 4.<sup>a</sup> del mismo Código Civil, conforme a *la que los derechos nacidos y no ejercitados y en los términos que les reconociera la legislación precedente; y aplicando el mismo criterio a las deudas tributarias derivadas de la fabricación de bebidas alcohólicas antes del día primero de Enero de mil novecientos ochenta, habrá de considerarse subsistentes, con la extensión y en los términos que les reconociere la legislación precedente en dicha fecha, aunque a partir de la misma quedara modificada la legislación aplicable.*

CONSIDERANDO que la interpretación de los preceptos legales aplicables a las cuestiones planteadas, ha quedado según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto y los antecedentes legislativos, y al hacer la interpretación procedente según el artículo 3.1) del Código Civil, en relación con la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, se parte de estimar que la fabricación de un producto se realiza en función del coste de los distintos factores que intervienen en la misma y entre ellos el de los impuestos que la fabricación devengue, y *si, como en el caso de fabricación de bebidas alcohólicas de alta graduación, el impuesto aplicable a partir del día prime-*

*ro de Enero de mil novecientos ochenta supone que la cuota de gravamen pueda quedar multiplicada por más de treinta, respecto a las devengadas con anterioridad no puede suponerse que el legislador haya querido imponer tan notorio aumento tributario respecto a mercancías que habían sido ya fabricadas, teniendo en cuenta muy inferiores costes impositivos anteriores». (STS de 27 de mayo de 1985).*

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo transcrita es importante porque el Tribunal Constitucional afirma dos cosas. La primera, que las Sentencias tuvieron por objeto resolver deudas planteadas por la Ley 39/1979 como consecuencia de la falta en la misma no sólo de una norma de Derecho transitorio sino también de una norma de Derecho Material que «al conectar el título impositivo con algún factor temporal, predeterminara su aplicación de manera clara». La segunda, que los criterios utilizados por el Tribunal Supremo para resolver el problema de la laguna -en opinión del Tribunal Constitucional- existente no son trasladables a la cuestión constitucional suscitada, pues, en definitiva, la norma dictada por el legislador estableciendo que el tipo se determina por el vigente en el momento del devengo no incurre en retroactividad auténtica si éste se produce con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley.

Ahora bien, aunque no exista retroactividad auténtica por no haberse agotado los efectos no cabe duda de que existe retroactividad y, además, que incluso admitiendo la importancia temporal del devengo como consecuencia de las construcciones doctrinales generalmente más admitidas, no es posible establecer -a efectos de la retroactividad- una distinción entre la elaboración de los productos y la salida de fábrica de los mismos «en cuanto se refiere a la causalidad jurídica entre cada uno de estos elementos singulares y el efecto jurídico producido». Si no es posible establecer esa causalidad jurídica, parece que debería ponderarse debidamente la circunstancia de que uno de los elementos se ha agotado íntegramente antes de la entrada en vigor de la nueva Ley. Esta circunstancia habría resultado más patente si en lugar de acudir a las disposiciones de Derecho Transitorio del Código Civil, el Tribunal Supremo hubiera declarado que los tipos aplicables eran los vigentes con anterioridad a la Ley 39/1979 por no haber contemplado ésta expresamente un efecto retroactivo (art. 2.3 del Código Civil). Pero es que, además, la aplicación de la disposición transitoria 4.ª del Código Civil no tiene un sentido diferente como consecuencia de lo previsto en el párrafo introductorio a las disposiciones transitorias del Código:

«Las variaciones introducidas por este Código, que perjudiquen derechos adquiridos según la legislación civil anterior, no tendrán efecto retroactivo.

Para aplicar la legislación que corresponda, en los casos que no están expresamente determinados en el Código, se observarán las reglas siguientes».

Por último, la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la materia tenía la consideración de fuente del Derecho (art. 1.6 y 1.7 del CC). Éste es, en nuestra opinión, uno de los puntos débiles más importantes de las sentencias. Puesto que en la normativa en vigor existía certeza, por aplicación del sistema de fuentes obtenido, acerca de cómo debían afectar a los Impuestos Especiales los cambios

de tipos impositivos, la modificación retroactiva operada por la Ley 44/1983 no parece que debiera considerarse previsible y respetuosa con el principio de seguridad jurídica. En este sentido, se ha pronunciado, por ejemplo, el Tribunal Constitucional alemán en su Sentencia de 23 de marzo de 1971 citada por GAYA SICILIA <sup>22</sup>:

«El legislador no puede corregir retroactivamente la jurisprudencia correspondiente a una situación jurídica clara ni intentar "igualmente aplicarla a hechos del pasado"».

Es cierto que la misma Sentencia afirma que «tampoco podrá apoyarse el ciudadano en el derecho vigente cuando la situación jurídica resulte oscura o confusa o presente lagunas ... En todos estos casos, el mismo principio de Estado de Derecho exige que se vuelva a restablecer la seguridad jurídica y la justicia mediante una regulación clara de efectos retroactivos». Ésta es la razón, creemos, por la que el Tribunal Constitucional considera que la jurisprudencia del Tribunal Supremo respondía a la integración de una laguna. Sin embargo, no deja de ser cierto que, desde el punto de vista del Sistema de Fuentes aplicable, existía certeza en cuanto a la forma de aplicación de los cambios impositivos. Esto es particularmente cierto en relación con la Sentencia que enjuicia la constitucionalidad del artículo 5.2 de la Ley 45/1985, dado que dicha Ley es posterior a las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de mayo y de 19 de diciembre de 1985.

En todo caso, nos parece que el Tribunal Constitucional debería haber ponderado esta circunstancia en ambas sentencias así como la existencia de retroactividad como consecuencia de la íntegra realización de uno de los elementos integrantes del hecho imponible.

El planteamiento seguido es, por último, y desde el punto de vista doctrinal, inconsistente con el de las sentencias sobre la tasa de juego en las que a pesar de que el devengo tuvo lugar antes de la entrada en vigor de la norma no se considera que dicha situación sea determinante de retroactividad. La incoherencia no puede ser más patente. Si el devengo justifica en este caso la ausencia de retroactividad, debería igualmente justificar la existencia de retroactividad en el caso de la tasa de juego. No se consideró así y se justifica, en el caso de la tasa de juego, porque el período impositivo no había concluido. Sin embargo, en relación con los Impuestos Especiales no se considera en absoluto la circunstancia de la íntegra realización de uno de los elementos integrantes del hecho imponible.

No hay duda de que el Tribunal Constitucional puede, por razones materiales, llegar a conclusiones distintas en dos casos sustancialmente iguales desde el punto de vista formal. Sin embargo, su jurisprudencia en materia de retroactividad debería ser consistente en lo que se refiere a los requisitos formales definitorias de la misma sin incurrir en contradicciones en la considera-

---

<sup>22</sup> GAYA SICILIA, Regina: *El principio de irretroactividad de las leyes en la jurisprudencia constitucional*. Editorial Montecorvo. Madrid, 1987.

ción formal de los casos sometidos a control de constitucionalidad. También se resiente la justicia del caso porque el tratamiento desigual de la formalmente equivalente exige, en primer lugar, reconocer la equivalencia formal, las consecuencias lógicas y jurídicas derivadas de la misma y, en último lugar, las razones de justicia material que justifiquen la disparidad de trato. Si el devengo o no antes de la entrada en vigor de una norma es el aspecto crucial determinante de la retroactividad, debería existir coherencia en el reconocimiento formal de la misma a partir del dato fáctico del mismo. Si, por el contrario, el devengo no es el único aspecto a considerar, los conceptos formales utilizados deben también ofrecer un mínimo de coherencia desde el punto de vista lógico.

**iv) SENTENCIA DE 27 DE FEBRERO DE 1997 (38/1997) SOBRE VARIACIONES TRIBUTARIAS DERIVADAS DE LA LEY 20/1989.**

a) La cuestión de inconstitucionalidad planteada.

La cuestión sometida al juicio del Tribunal Constitucional es la posible inconstitucionalidad de las sanciones tributarias impuestas en los ejercicios 1986 y 1987 como consecuencia de lo previsto en el artículo 15.3 de la Ley 20/1989.

«Sin perjuicio de lo previsto en los apartados siguientes, cuando la Administración Tributaria revise actos firmes o practique cualquier tipo de liquidación con posterioridad al 2 de marzo de 1989, en relación con las autoliquidaciones o liquidaciones citadas, las deudas tributarias pagadas, determinadas o liquidadas inicialmente tendrán la consideración de mínimas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, practicándose exclusivamente las liquidaciones complementarias que puedan proceder, incluidas, en su caso, sanciones o intereses de demora, según las reglas y criterios de tributación establecidos en los capítulos anteriores de la presente Ley».

En el auto de planteamiento de la cuestión se indica que la STC 45/1989 al haber declarado inconstitucionales determinados artículos de la Ley del Impuesto produjo una laguna legal que impedían determinar, en vía de comprobación, el importe debido por los ejercicios 1986 y 1987. En caso de liquidaciones complementarias derivadas de la comprobación administrativa el importe de las sanciones que se fijaría en función de las cuotas procedentes según la Ley 20/1989 por lo que la misma sería objeto de aplicación retroactiva vedada por la constitución a las normas sancionadoras.

b) El pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre la retroactividad invocada.

La Sentencia se pronuncia sobre la cuestión en la forma siguiente:

«Con todo, debe tenerse presente que la retroactividad del artículo 15.3 de la citada Ley no se refiere a la tipificación de una infracción tributaria ni tampoco a su sanción, de suerte que lo aplicable no serán unas nuevas normas sancionadoras sino los preceptos correspondientes de la Ley General Tributaria que previamente las establecían.

En efecto, aquella Ley no ha significado formalmente innovación alguna del tipo de la infracción definido en el artículo 79 a) LGT en la redacción dada por la Ley 10/1985 y que consiste en dejar de ingresar la totalidad o una parte de la deuda tributaria dentro de los plazos reglamentariamente señalados. Lo mismo cabe afirmar respecto de las sanciones correspondientes a las infracciones graves que, de acuerdo con el artículo 87.1 LGT (versión Ley 10/1985), debían ser sancionadas "con multa pecuniaria proporcional del medio al triple" de la cuota defraudada.

En el caso que ha suscitado la cuestión de inconstitucionalidad que se nos plantea, la integración del tipo infractor que describe el artículo 79 a) LGT y de las sanciones definidas en el artículo 87.1 del mismo texto legal debe hacerse a través de las normas reguladoras del IRPF en los ejercicios 1986 y 1987. Y es evidente que tales normas, entre las que hay que incluir la Ley 20/1989, en virtud de su artículo 15.3, en tanto que integran disposiciones de carácter sancionador, deben también respetar las garantías establecidas en los artículos 9.3 y 25 CE; en particular, el principio general de irretroactividad *in peius* de las normas sancionadoras.

Pues bien, no cabe la menor duda de que cuando el artículo 15.3 de la Ley 20/1989 establece que en los ejercicios anteriores a 1988 se podrán practicar las liquidaciones complementarias que proceda, incluidas, en su caso, las sanciones o intereses de demora, "según las reglas y criterios de tributación establecidos" en la propia Ley, está admitiendo la aplicación retroactiva de una disposición que, al constituir el complemento indispensable de las normas sancionadoras, como acabamos de señalar, participa también de este carácter a los efectos constitucionales. En efecto, la aplicación de la Ley 20/1989 a períodos impositivos anteriores a su entrada en vigor no incide en el tipo infractor descrito en el artículo 79 a) LGT, dado que éste, a diferencia de lo que sucede con el delito de defraudación tributaria, se perfecciona con el mero dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria, mediante la falta de presentación de la declaración o la presentación de la misma con omisiones o falsedades. Distinta debe ser la conclusión, sin embargo, para las sanciones que establece el artículo 87 LGT, que, cuantificadas en función de la cuota tributaria dejada de ingresar se ven modificadas en el *quantum* por una decisión del legislativo -la Ley 20/1989- posterior al momento del comportamiento ilícito, circunstancia esta que puede afectar de modo significativo a la seguridad jurídica de los eventuales sujetos infractores y, por tanto, al principio de legalidad penal establecido en el artículo 25 de la Constitución que implica también la predeterminación de las penas" (STC 36/1991 [RTC 1991\361] fundamento jurídico 8.º), y a la prohibición de retroactividad de las normas sancionadoras del artículo 9.3 CE, que garantiza al ciudadano "que no será sorprendido *a posteriori* con una clasificación de delito o con una pena no prevista o más grave que la señalada al tiempo del hecho ilícito" (STC 21/1993 [RTC 1993\21], fundamento jurídico 5.º).

Constatado, pues, el efecto retroactivo de la norma legal cuestionada, procede examinar ahora si dicha retroactividad es o no contraria a la Constitución.

Como veníamos diciendo, es evidente que el artículo 15.3 de la Ley 20/1989, en tanto norma que integra otra de carácter sancionador (concretamente, el art. 87.1 LGT, que determina la sanción aplicable a las infracciones graves tipificadas en el art. 79 a) LGT), supone la aplicación retroactiva de una norma de dicho carácter; sin embargo, no por ello vulnera los artículos 9.3 y 25 de la Constitución ...

En efecto, según hemos dicho en constante jurisprudencia, la estricta prohibición de retroactividad que establecen tales preceptos está referida únicamente "a la retroactividad en perjuicio del reo, dado que aquélla ha de ceder allí donde, en lugar de cumplirse el fin perseguido por la irretroactividad -protección del autor frente a las penas sobrevenidas-, se produciría un perjuicio para el sujeto" (STC 21/1993, fundamento jurídico 5.º), también, SSTC 8.º/1981 [RTC 1981\8], 21/1993 y 177/1994 [RTC 1994\177], entre otras); precisamente por este motivo, el artículo 2 del Código Penal aprobado por Ley Orgánica 19/1995, de 23 de noviembre (RCL 1995\3170 y RCL 1996\777), al igual que hacía el artículo 24 del anterior, tras garantizar en su apartado 1.º. Que no será castigado ningún delito ni falta con pena que no se halle prevista por Ley anterior a su perpetración, establece en su apartado 2.º que tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, previsión esta que, para el ámbito administrativo sancionador, recoge también expresamente el artículo 128.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992\2512, 2775 y RCL 1993\246), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Pues bien, con ocasión de un pronunciamiento anterior sobre el artículo 15.3 de la Ley 20/1989 (aunque en relación a una cuestión distinta) ya señalamos en nuestra STC 146/1994 que "las nuevas reglas de tributación de los sujetos integrados en unidades familiares, incorporadas por la Ley 20/1989, son, por regla general, más favorables a los sujetos pasivos" [fundamento jurídico 7.º. A]; y desde luego -debemos añadir ahora-, como apuntan el Fiscal General del Estado y el Abogado del Estado, la aplicación de dicha Ley a los ejercicios anteriores a 1988, si se opta por la tributación individual (alternativa que en todo caso ofrece el art. 2 de la Ley 20/1989), debe suponer una reducción de la deuda tributaria a pagar, esto es, en definitiva, de la cuota eventualmente dejada de ingresar en los citados períodos impositivos y, por ende, de la sanción que pudiera resultar aplicable a la conducta infractora definida en el artículo 79 a) LGT. Determinando la Ley 20/1989 una sanción de cuantía inferior a la que correspondía antes de su entrada en vigor, hay que concluir necesariamente que su aplicación retroactiva -retroacción *in bonum*- no vulnera los artículos 9.3 y 25 CE. Siendo éste el efecto general de la Ley 20/1989, aun admitiendo en hipótesis que de su aplicación pudiera derivarse en algún caso (que no se nos alcanza) en el ámbito punitivo un efecto perjudicial para los obligados tributarios, tampoco cabría declarar la inconstitucionalidad de la citada norma particularmente teniendo en cuenta que en tales supuestos sería suficiente con aplicar

la norma de resultado más favorable al determinar la sanción para respetar el artículo 9.3 CE, que prohíbe la aplicación de "una ley desfavorable a hechos ocurridos con anterioridad a su entrada en vigor"» (STC 21/1993).

c) Valoración de la Sentencia.

La Sentencia admite la existencia de retroactividad en la aplicación de la Ley 20/1989 a efectos sancionadores pero niega su inconstitucionalidad por tener un efecto más favorable que la Ley 44/1978 declarada inconstitucional en cuanto a determinados artículos por la STC 45/1989.

No creemos que la argumentación del Tribunal Constitucional sea consistente al aplicar el criterio de la retroactividad de la norma sancionadora más favorable en un supuesto en que no existe otro término de comparación, es decir, en el que no existe una norma aplicable a los hechos en el momento en que sucedieron por haber sido declarada ésta inconstitucional. A falta del término de comparación, entendemos que el argumento de la retroactividad favorable no es admisible. Sencillamente era imposible determinar la cuota y la sanción aplicable mediante la Ley 44/1978 como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad. La limitación de los efectos de la Sentencia 45/1989 no afecta a esta cuestión. La Sentencia impide que el resultado derivado de la aplicación de la Ley 44/1978 se pueda comparar con el que se deriva de la nueva Ley. La Ley declarada inconstitucional no puede ser invocada para justificar que la sanción derivada de la misma habría sido superior.

Opinamos que la solución debería haber tomado otro derrotero, el de considerar que no hay una aplicación retroactiva de la Ley 20/1989. Para argumentar de esta manera debe considerarse el fenómeno de la remisión normativa y la distinción entre norma internamente retroactiva y norma externamente retroactiva.

La remisión por la norma sancionadora de la sanción aplicable a la cuota resultante de la Ley 44/1978 o de la Ley 20/1989 es una remisión en la consecuencia. HERNÁNDEZ MARÍN define esta remisión en la consecuencia como un enunciado jurídico en el que consecuencia del mismo se remite a otro enunciado jurídico. La propia Sentencia aprecia esta circunstancia cuando se refiere al artículo 15.3 de la Ley 20/1989 «en tanto norma que integra otra de carácter sancionador».

Ahora bien, la remisión implica, según HERNÁNDEZ MARÍN, que haya que distinguir entre aplicación interna y externa de una norma. Un enunciado aplicable externamente a un caso es un enunciado que otro enunciado jurídico declara aplicable a ese caso; un enunciado al que un enunciado jurídico se remite en su consecuencia. En este sentido, el enunciado aplicable externamente a un caso es el objeto de remisión de una remisión en la consecuencia.

Un enunciado aplicable internamente a un caso es un enunciado jurídico cuya suposición se refiere a ese caso.

De acuerdo con lo anterior, las normas sancionadoras de la Ley General Tributaria hacían una remisión en la consecuencia a las normas del IRPF aplicables <sup>23</sup> y éstas se aplican externamente a los casos considerados. Como la retroactividad exige que el tiempo del presupuesto de hecho o de la consecuencia de un enunciado sea anterior al inicio de la entrada en vigor de dicho enunciado, la aplicación externa en este caso de la Ley 20/1989 como consecuencia de una remisión en la consecuencia no sería determinante de retroactividad <sup>24</sup> porque la norma que efectúa la remisión y se aplica internamente al caso es la norma de la Ley General Tributaria que estaba en vigor en el momento en que sucedieron los hechos.

En lo que se refiere a la aplicación de la Ley 20/1989 para determinar las cuotas en su caso exigibles por los ejercicios 1986 y 1987, aspecto no planteado ni resuelto por la Sentencia, la retroactividad interna es indudable, pero no existe pronunciamiento en la Sentencia por no haber sido objeto de las cuestión de inconstitucionalidad. El Tribunal Constitucional Alemán (Sentencia de 9 de diciembre de 1961) consideró que «en determinadas circunstancias, el legislador estará facultado para sustituir con efectos retroactivos una disposición inválida por otra que no presente objeciones desde el punto de vista jurídico» <sup>25</sup>.

## VI. CONCLUSIONES

PRIMERA. La jurisprudencia constitucional en materia de retroactividad tributaria no ofrece, en nuestra opinión, un concepto formal con virtualidad suficiente para enjuiciar con una coherencia suficiente todas las cuestiones planteadas en este ámbito. Se observan contradicciones entre los diversos pronunciamientos y también pronunciamientos inconsistentes con las premisas teóricas que, según expresamente se declara, guían el juicio del Tribunal Constitucional. En particular, opinamos que el voto particular de la Sentencia de 28 de octubre de 1997 alerta sobre esta cuestión.

La jurisprudencia producida por el Tribunal Constitucional en materia de retroactividad tributaria confirmaría, al menos en este ámbito y con la importante matización que a continuación se añade, la conclusión anticipada por GAYA SICILIA <sup>26</sup> con carácter general en el sentido de que «ni el concepto utilizado, ni el *modus operandi*, ni el criterio interpretativo preferente del Tribunal Constitucional español en materia de retroactividad propician pronunciamientos congruentes con criterios de justicia material». El juicio crítico, sin embargo, debe corregirse en el sentido que la pretensión de una congruencia *a priori* entre los conceptos (y/o principios orientadores) y la justicia material es un empeño imposible. Sí es cierto, sin embargo, sin entrar

<sup>23</sup> HERNÁNDEZ MARÍN: *op. cit.*, pág. 291 y ss.

<sup>24</sup> HERNÁNDEZ MARÍN: *op. cit.*, pág. 474 y ss.

<sup>25</sup> GAYA SICILIA, Regina: *op. cit.*, pág. 383.

<sup>26</sup> GAYA SICILIA, Regina: *op. cit.*, pág. 438.

en el acierto o no de las sentencias desde consideraciones de justicia material, que en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de retroactividad tributaria no se observa una suficiente congruencia o consistencia formal entre los diversos pronunciamientos. Esta insuficiencia, sí derivaría del modo en que el Tribunal Constitucional ha utilizado los conceptos y principios orientadores sobre la retroactividad.

Una consecuencia importante de la conclusión anterior es que la jurisprudencia existente no es reconducible a un cuerpo de doctrina sólido y trabado que permita evitar un casuismo no reconducible a principios informadores, ni tampoco facilitaría la consolidación y desarrollo de dicho cuerpo de doctrina.

SEGUNDA. Con intención de contribuir al examen de los problemas planteados por la retroactividad tributaria se propone la adopción de criterios formales (principios orientadores) mejor definidos, o un mejor entendimiento de los ya existentes.

De acuerdo con dichos criterios formales (principios orientadores), que han sido definidos en el ámbito de la teoría general del Derecho, la retroactividad jurídica tributaria se produciría en relación con todas o algunas de las siguientes circunstancias temporales:

- Un tiempo ( $PT_1$ ) del presupuesto de hecho (o suposición del enunciado jurídico) anterior al inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico (entrada en vigor).
- Un tiempo ( $PT_2$ ) del efecto o de la consecuencia jurídica del enunciado jurídico anterior al inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico (entrada en vigor).
- Un tiempo ( $PT_3$ ) del inicio del intervalo de validez del enunciado jurídico (entrada en vigor) posterior al tiempo del caso individual comprendido bajo el presupuesto de hecho del enunciado ( $PT_4$ ).

Utilizando las circunstancias temporales descritas y su combinación formal resultan siete «casos tipo» o elementales relacionados con la retroactividad. Dichos casos tipo incluirían los supuestos usualmente considerados de retroactividad máxima, media y mínima, pero también incluyen otros con propiedades diferentes y que no pueden, en nuestra opinión, excluirse de la consideración, incluida la denominada retroactividad de grado mínimo.

Una posible ventaja de la concepción formal propuesta es que no privilegia ningún supuesto concreto de retroactividad, de forma que el principio de seguridad jurídica pueda operar como límite a la retroactividad de aquellas normas que modificando, sólo en apariencia, los efectos futuros de las situaciones nacidas al amparo de la legislación anterior -o integrando como presupuestos de hecho dichas situaciones pasadas- incidan en esas situaciones modificando, vaciando o neutralizando su contenido originario.

En particular, coincidimos con la opinión recogida por GAYA SICILIA de que el principio de irretroactividad -cualquiera que sea su alcance- se justifica por la peligrosidad inherente al fenómeno retroactivo.

Cualquier retroactividad que se encuentre entre las definidas formalmente debería ser relevante desde la perspectiva del juicio de constitucionalidad, aunque se admita, con base en el artículo 9.3 CE, que la retroactividad tributaria no está constitucionalmente prohibida. Es cierto que la retroactividad máxima debe ser por regla general incompatible con la Constitución, pero la posible incompatibilidad debería mantenerse también abierta, sin exclusiones apriorísticas, a todos los demás casos, previa ponderación de todas las demás circunstancias relevantes (justicia material, seguridad jurídica, confianza, previsibilidad, etc.). En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional parece que debería tener más en cuenta la línea del Tribunal Constitucional Alemán y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como ya ha sido señalado por la doctrina.

TERCERA. Los criterios formales de retroactividad utilizados permiten considerar como supuestos de retroactividad aquellos en que la misma se produce como consecuencia de integrar el legislador en el presupuesto de hecho de las normas tributarias situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigor de la norma. Se han ofrecido ejemplos concretos de estos casos contenidos en la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y en la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

Estas normas con retroactividad no expresa plantean además un grave problema de seguridad jurídica por la ausencia total de referencias temporales en cuanto al período temporal pasado que debe ser objeto de consideración para la aplicación de la norma. Teniendo en cuenta ambas circunstancias, opinamos que el juicio de constitucionalidad y/o legalidad sobre las mismas podría ser, dependiendo de los casos, contrario al efecto retroactivo pretendido.

CUARTA. En un caso, el resuelto por la Sentencia 38/1997, el Tribunal Constitucional considera, indebidamente en nuestra opinión, la aplicación de la norma como una retroactividad favorable cuando únicamente existe un supuesto de remisión en la consecuencia de la norma sancionadora general (LGT) a la cuota resultante de la aplicación del IRPF. Este supuesto de aplicación externamente retroactiva de una norma no debería haberse considerado como retroactivo con arreglo a los criterios formales que hemos propuesto. Sí sería retroactiva, por el contrario, la aplicación de la Ley 20/1989 para determinar, en vía de comprobación, las cuotas tributarias correspondientes a los ejercicios 1986 y 1987. Ésta no era, sin embargo, la cuestión de inconstitucionalidad planteada.

Se admita o no el planteamiento propuesto, creemos que este caso pone especialmente de relieve la necesidad de reconsiderar los criterios formales utilizados por el Tribunal Constitucional en su jurisprudencia en materia tributaria.

QUINTA. La jurisprudencia constitucional en materia tributaria podría haber dado lugar a que el legislador tributario haya sido menos cauteloso en relación con la aprobación de normas tributarias con eficacia retroactiva implícita. Se ofrecen en este trabajo algunos ejemplos de estos supuestos y aunque no es fácil aventurar un juicio sobre un posible pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre los mismos, parece difícil que se admitiera la relevancia constitucional de los mismos.

Como consecuencia de lo anterior, e incluso por la falta de reconocimiento expreso de la retroactividad en el texto legal, la depuración del posible vicio de retroactividad indebida quedaría limitada a la que pueda producirse por la decisión de los diferentes órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. Sin perjuicio de la corrección de la retroactividad indebida por dichos órganos, sería necesario contar con criterios de constitucionalidad sobre la retroactividad «implícita» de determinadas normas tributarias, incluso en el caso de que pudiese declararse que la misma no está vedada constitucionalmente por no afectar a la seguridad jurídica.

SEXTA. Un reconsideración de la jurisprudencia constitucional en materia tributaria por parte de su autor se revela, de acuerdo con lo que antecede, como un acontecimiento arduo e improbable. Sin embargo, la elevada calidad jurídica de la doctrina y de los magistrados del tribunal deberían ofrecer la flexibilidad y agudeza necesarias para reconsiderar aquellos aspectos necesitados de revisión de forma honesta y decidida. En este sentido, los votos particulares de las sentencias controvertidas deben proporcionar el primer impulso en el cambio de orientación. Ésa es, en realidad, su función con objeto de alcanzar un sistema que pueda considerarse menos imperfecto y, por tanto, más justo.