

FRANCISCO FAUSTINO CHANA GARRIDO

Licenciado en Derecho

Sumario:

- I. El Decreto-Ley: requisitos y posibilidad.
 - 1. El presupuesto de hecho habilitante.
 - 2. Los límites materiales.

- II. Posibilidad de los Decretos-Leyes en materia tributaria.
 - 1. Posturas detractoras de la posibilidad de la vía del Decreto-Ley en materia tributaria.

2. Posturas intermedias.
3. Posturas favorables a la admisión del Decreto-Ley como fuente del Derecho en materia tributaria.

III. Valoración final y conclusiones personales.

Bibliografía.

I. EL DECRETO-LEY: REQUISITOS Y POSIBILIDAD

Entiende GARCÍA DE ENTERRÍA por Decreto-Ley «toda norma con rango de Ley que emana, por vía de excepción, de un órgano que no tiene el poder legislativo, concretamente del Gobierno o Consejo de Ministros» (1).

Desde una perspectiva histórica, señala este autor que «los Decretos-Leyes tienen una cierta tradición en el Derecho Constitucional europeo y las explicaciones o justificaciones que se han dado de ellos han sido muy diversas. Así, por ejemplo, se ha invocado la tesis del estado de necesidad, según la cual en caso de necesidad y en virtud del principio *salus publica suprema lex* se entiende que el bien jurídico más débil (la conservación del orden moral de competencias legislativas) debe ceder ante el bien jurídico más fuerte (la conservación del orden jurídico y social, que, en ocasiones, no permite esperar a que se tramite y apruebe una Ley). Como variantes de esta tesis se ha acudido a la idea de la *negotiorum gestio* del Derecho Civil, de acuerdo con la cual habría que entender que el Gobierno, en casos de urgencia, asume el papel respecto del Parlamento, de gestor de negocios y asuntos ajenos, o bien a la delegación tácita, según la cual habrá que suponer que, tratándose de asuntos urgentes en los que no cabe demora, el Parlamento delega de una manera tácita y permanente su propia competencia legislativa en el Gobierno. Como explicación alternativa o concurrente se ha acudido también a la tesis de la ratificación: la actividad del Gobierno sería, en principio, ilícita, pero la posterior ratificación del Parlamento vendría a convalidarla» (2).

(1) GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Curso de Derecho Administrativo*, I. Cuarta edición. Ed. Civitas. Madrid, 1983. Pág. 163.

(2) *Ídem*.

Así pues, el artículo 86.1 de la Constitución Española (CE en adelante) admite y regula la figura del Decreto-Ley, dentro del marco parlamentario, como un instrumento equivalente en cuanto a su fuerza a la ley, utilizable cuando una necesidad, calificada de «extraordinaria y urgente», reclame una acción normativa que, por lo ordinario, sea competencia del legislador, pero que, precisamente por esa necesidad y por no poder ser atendida por una acción normativa emanada de las Cortes Generales, se autoriza ejercitar al Gobierno, con carácter de provisionalidad hasta tanto obtenga la convalidación y, en su caso, la conversión en ley (apartados 2.º y 3.º del art. 86 CE, respectivamente). «Se amplía así el juego normal atribuido al Gobierno en la acción legislativa, pues, junto a su papel de mayor presencia en la promoción de leyes dentro del marco que define la CE, se pone a su disposición con todos los condicionamientos que dice el artículo 86.1 (...), un instrumento con el que atender necesidades que reclaman una acción legislativa inmediata» (STC 111/1983).

También en Sentencias anteriores, como la de 31 de mayo de 1982, se reconocía que «el Gobierno podrá también dictar normas con rango de Ley en los supuestos de extraordinaria y urgente necesidad, pero esta posibilidad se configura, no obstante, como una excepción al procedimiento ordinario de elaboración de las leyes y en consecuencia está sometida en cuanto a su ejercicio a la necesaria concurrencia de determinados requisitos que lo legitiman» (FJ 1.º); requisito este que concreta el artículo 86.1 de la CE en tres bloques: que se dicten exclusivamente para afrontar una situación de extraordinaria y urgente necesidad, que no se inmiscuyan en materia prohibida al Decreto-Ley y que sean sometidas inmediatamente al Congreso.

Así pues, y siguiendo la opinión del Tribunal Constitucional en su Sentencia 6/1983, podemos decir que nuestra Constitución ha adoptado una solución flexible y matizada respecto del fenómeno del Decreto-Ley, «que, por una parte, no lleva a su completa proscripción en aras del mantenimiento de una rígida separación de los poderes, ni se limita a permitirlo en forma totalmente excepcional en situaciones de necesidad absoluta (...). Nuestra Constitución ha contemplado el Decreto-Ley como un instrumento normativo, del que es posible hacer uso para dar respuesta a las perspectivas cambiantes de la vida actual, siempre que su utilización se realice bajo ciertas cautelas».

Cabe entender así, que la necesidad justificadora de los Decretos-Leyes no debe ser entendida en modo absoluto, como lo provocado por un peligro grave para el sistema constitucional o el orden público, sino con mayor amplitud, como necesidad relativa respecto de situaciones concretas de los objetivos gubernamentales, que, por distintas razones, requieran un actuar sin demoras, en un plazo más breve al de la tramitación parlamentaria (incluso por el procedimiento de urgencia) de las leyes.

La misma Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983 establece que «apoyan esta interpretación dos tipos de consideraciones: por una parte, el que nuestra Constitución separe el tratamiento de las situaciones, que pueden considerarse como de extraordinaria y urgente necesidad, que dan lugar a estados de alarma, excepción y sitio, que define el artícu-

lo 116, y que regule, en cambio, en otra sede sistemática diferente la necesidad justificadora de los Decretos-Leyes; y, por otra parte, el hecho de que el ámbito de actuación del Decreto-Ley como instrumento normativo no se defina de manera positiva, sino que se restrinja de modo negativo mediante una lista de excepciones» (FJ 5.º).

Junto a estos requisitos, el artículo 86.1 establece que el Decreto-Ley deberá ser inmediatamente sometido a la convalidación del Congreso de los Diputados. Según la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional en Sentencia de 31 de mayo de 1982, dicha convalidación «no produce una sanación del mismo, si éste fuera originariamente nulo por haberse producido con extralimitación, pues la "sanación" sólo podría producirse mediante su transformación en Ley una vez seguida la tramitación parlamentaria». Lo que el artículo 86.2 CE llama «convalidación» no sería, pues, más que una homologación respecto de la existencia de la situación de necesidad justificadora de la iniciativa normativa encauzada por ese camino.

No obstante, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 29/1982 ha entendido que «nuestra Constitución limita en un doble sentido la facultad excepcional que atribuye al Gobierno para promulgar, en forma de Decreto-Ley, normas con fuerza de Ley. Esta limitación viene dada, de una parte (...) por la exclusión de determinadas materias (ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, derechos y libertades de los ciudadanos reguladas en el Título I, etc.) que en ningún caso pueden ser objeto de regulación mediante Decreto-Ley; de la otra, por la conexión establecida entre esta facultad legislativa excepcional y la existencia de un presupuesto habilitante concreto: el caso de extraordinaria y urgente necesidad. El aseguramiento de estos límites, la garantía de que en el ejercicio de esta facultad como de cualquier otra, los poderes públicos se muevan dentro del marco trazado por la Constitución es, evidentemente, función propia de este Tribunal Constitucional» (FJ 3.º).

En cuanto al control jurisdiccional del Tribunal Constitucional, previsto en el artículo 27 de su Ley Orgánica, sobre el uso correcto de esta medida normativa excepcional por parte del Gobierno, el supremo garante de la Constitución estima en su Sentencia 29/1982, que «la apreciación de lo que haya de considerarse como caso de extraordinaria y urgente necesidad es forzoso conceder al juicio puramente político de los órganos a los que incumbe la dirección política del Estado» (FJ 3.º). Ahora bien, «el Tribunal Constitucional podrá, en supuestos de uso abusivo o arbitrario, rechazar la definición que los órganos políticos hagan de una situación determinada como caso de extraordinaria y urgente necesidad, de tal manera que no pueda ser atendida por el procedimiento legislativo de urgencia. (...). Esta potestad de control del Tribunal implica que dicha definición sea explícita y razonada y que exista una conexión de sentido entre la situación definida y las medidas que en el Decreto-Ley se adopten» (STC 29/1982, FJ 3.º), pero sin que el Tribunal pueda, «sin traspasar la frontera de su función y a la vez de su responsabilidad, inmiscuirse en la decisión del Gobierno, pues si así se hiciera quedarían alterados los supuestos del orden constitucional democrático» (S. 111/1983, FJ 5.º).

«En consecuencia -opina el TC-, la Constitución atribuye al Gobierno la competencia y la iniciativa para apreciar, con un razonable margen, la concurrencia de la situación de extraordinaria y urgente necesidad, que no tiene por qué coincidir con supuestos extremos de excepcional amenaza para la comunidad o el orden constitucional» (S. 60/1980, FJ 4.º).

«No les autoriza esta competencia, sin embargo, para incluir en el Decreto-Ley cualquier género de disposiciones; ni aquellas que, por su contenido y de manera evidente, no guarden relación alguna, directa ni indirecta, con la situación que se trata de afrontar ni, muy especialmente, aquellas que, por su estructura misma, independientemente de su contenido, no modifican de manera instantánea su situación jurídica existente, pues de ellas difícilmente podrá predicarse la justificación de la extraordinaria y urgente necesidad» (S. 29/1982, FJ 3.º).

El propio Tribunal Constitucional sentencia, pues, que «por todo ello, hay que concluir que la utilización del Decreto-Ley, mientras se respeten los límites del artículo 86 de la Constitución, tiene que reputarse como una utilización constitucionalmente lícita en todos aquellos casos en que hay que alcanzar los objetivos marcados por la gobernación del país, que, por circunstancias difíciles o imposibles de prever, requieren una acción normativa inmediata o en que las coyunturas económicas exigen una rápida respuesta» (S. 6/1983, FJ 5.º).

1. El presupuesto de hecho habilitante.

Como ya se ha avanzado, este poder legislativo delegado en el Gobierno se halla limitado por la propia Constitución, que en el párrafo 1.º de su artículo 86 tasa rigurosamente el presupuesto habilitante del Decreto-Ley, adjetivando doblemente la necesidad como extraordinaria y urgente, de modo que cualquier necesidad no habilita al Gobierno para recurrir al Decreto con valor de Ley, sino sólo cuando confluyen necesidad, urgencia y extraordinariedad quedará abierto este camino y siempre entendido exclusivamente como posibilidad («el Gobierno podrá...»).

Vemos así cómo un principio constitucional como el de la división de poderes admite determinadas rupturas en situaciones precisadas por el propio texto de la Constitución. Así indica ASTARLOA HUARTE que «este esquema ordinario -división de poderes- (...) admite quiebras tasadas y excepcionales allí donde los mecanismos de respuesta normales no son capaces de satisfacer determinadas necesidades, igualmente calificables de excepcionales. Sólo entonces se propicia la sustitución de instituciones y una cierta fungibilidad de sus modos naturales de actuación. En el dominio de la Ley, esto determina que la normas con fuerza de Ley del Gobierno sólo sean posibles cuando se produce el supuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad, de forma que, así como pueden producirse necesidades que no justifiquen el Decreto-Ley, incluso siendo extraordinarias y urgentes -el ámbito de los

límites materiales-, no existe una parcela propia de este tipo normativo, puesto que constituyen un remedio aplicable a toda necesidad grave, en cuanto corra el riesgo de no ser cubierta por los medios ordinarios de acción del Estado» (3).

El propio Tribunal Constitucional, en su Sentencia 166/1986, nos ofrece una interesante panorámica de esta ruptura de la división de poderes:

«Procede, sin embargo, señalar que la evolución histórica del sistema constitucional de división de poderes ha conducido a una flexibilización que permite hoy hablar, salvo en reservas materiales de ley y en actividades de pura ejecución, de una cierta fungibilidad entre el contenido de las decisiones propias de cada una de dichas funciones, admitiéndose pacíficamente que su separación ya no se sustenta en la generalidad de una y singularidad de la otra y que, según se deja ya dicho, es lícito al legislador adoptar decisiones singulares cuando así lo requieran situaciones singulares, al igual que es lícito a la Administración completar la función normativa de aquél mediante el ejercicio de su poder reglamentario.

A pesar de ello, no puede desconocerse que la Constitución encomienda la potestad legislativa del Estado a las Cortes Generales -art. 66.2- y la ejecución al Gobierno -art. 97- y, por tanto, esta separación debe ser normalmente respetada a fin de evitar el desequilibrio institucional que conlleva la intromisión de uno de dichos poderes en la función propia del otro.

En su consecuencia, de la misma forma que el ejercicio por el Gobierno de la potestad legislativa que, a título excepcional, le concede el artículo 86.1 de la Constitución para supuestos de "extraordinaria y urgente necesidad" debe utilizarse tan sólo cuando tales supuestos requieren una prontitud de respuesta que no puede dar el poder legislativo de las Cortes, la adopción de leyes singulares debe estar circunscrita a aquellos casos excepcionales que, por su extraordinaria trascendencia y complejidad, no son remediados por los instrumentos normales de que dispone la Administración, constreñida a actuar con sujeción al principio de legalidad, ni por los instrumentos normativos ordinarios, haciéndose por ello necesario que el legislador intervenga singularmente, al objeto exclusivo de arbitrar solución adecuada, a una situación singular».

(3) ASTARLOA HUARTE-MENDICOA, I. «Teoría y Práctica del Decreto-Ley en el Ordenamiento Español», en *Revista de la Administración Pública* núm. 106. Año 1985. Pág. 117.

En cuanto a qué se entiende por «extraordinaria y urgente necesidad», opina SANTOLAYA que cuando la Constitución habla de necesidad se refiere a «la existencia de una situación en la cual la no actuación gubernamental provocaría un mal para el interés social, y, por el contrario, sólo una actividad decidida por parte del Gobierno conseguirá una disminución o anulación de los perjuicios derivados de la existencia fáctica de determinadas circunstancias» (4).

En lo que concierne a si el surgimiento de esa necesidad ha de ser un dato plenamente objetivo, apreciable como tal por cualquier observador, o por el contrario, esa necesidad puede ser relativa, esto es, subjetivamente apreciable por el órgano capacitado para emitir el Decreto-Ley, a la sazón el Gobierno, este autor opina que «se ha ido abriendo progresivamente paso la idea de la posibilidad de definir la "necesidad" en relación con el desarrollo de un programa gubernativo concreto, una necesidad por tanto sólo relativa, que hace referencia a los objetivos que el Gobierno, como órgano democráticamente responsable, ha elegido llevar adelante durante su mandato, independientemente de que desde otra óptica política el logro de esas finalidades propuestas pueda no ser considerado "necesario"» .

Más concretamente, señala ASTARLOA HUARTE que cierto sector de la doctrina estima que, ante lo difuso de los términos en que suele expresarse el presupuesto excepcional de habilitación (extraordinariedad y urgencia en España e Italia; daño público e irreparable en Austria; urgencia e imprevisibilidad en Grecia; ...), su valoración solamente admite criterios políticos. «Tanto más cuando, reguladas las situaciones de emergencia en el artículo 116 de la Constitución, es posible apreciar una cierta cotidianización en las necesidades urgentes a que se refiere el artículo 86, dando campo al Gobierno en terrenos fronterizos o zonas grises y propiciando una interpretación extensiva de estos supuestos habilitantes». Él, sin embargo, opina que «extraordinariedad y urgencia no son puros predicados políticos (...) sino, antes bien, conceptos jurídicos indeterminados, a determinar caso por caso por medios jurídicos» (5).

Ésta es la línea que ha seguido nuestro Tribunal Constitucional: el configurar el Decreto-Ley no como algo extraordinario, sino simplemente como algo no normal, permitido no sólo en casos de «extrema necesidad» sino también para hacer frente a determinadas necesidades sociales, incluso consideradas tales sólo desde la óptica de una determinada visión política.

Así, en Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrero, se ha declarado que:

«La Constitución ha contemplado el Decreto-Ley como un instrumento normativo del que es posible hacer uso para dar respuesta a las perspectivas cambiantes de la vida actual; así pues, la necesidad justificadora no se ha de enten-

(4) SANTOLAYA MACHETTI, P. *El Régimen Constitucional de los Decretos-Leyes*. Ed. Tecnos. Madrid, 1988. Pág. 106.

(5) *Op. cit.*, pág. 118.

der en sentido absoluto, sino que puede serlo también en relación a concretos objetivos gubernamentales (...) por lo que la utilización del Decreto-Ley, mientras se respeten los límites del artículo 86, tiene que reputarse lícita en todos aquellos casos en que hay que alcanzar los objetivos marcados para la gobernanación del país (...) o en que las coyunturas económicas exigen una rápida respuesta».

En relación al otro término del binomio, la «urgencia», la define SANTOLAYA, siguiendo a SORIANO, como aquella «que supusiere una situación perentoria e inminente, capaz de provocar en sí misma una actuación indispensable que apareciese imperativamente, empujando ineludiblemente a la acción de forma que no es en modo alguno un concepto referible a la voluntad (no es urgente aquello que el Gobierno quiere que lo sea), sino a la necesidad. [...]. De esta forma la urgencia se convierte en un concepto relacional; depende de la imposibilidad del Parlamento para adoptar ese acto como propio. [...]. "Urgencia" viene a significar, por tanto, que la actuación legislativa ordinaria no puede tomar a tiempo las medidas indispensables para la satisfacción de una cierta necesidad social» (6).

ASTARLOA, por su parte, entiende que «sólo en el caso de que la tardanza del procedimiento legislativo produzca daños irreparables o de que la reserva de la medida a adoptar aconseje remedios expeditivos (los famosos decretos *cattencio* italianos) queda legitimada la decretación por la vía de urgencia» (7).

Otra opinión doctrinal a tener en cuenta en este punto del presupuesto habilitante de los Decretos-Leyes es la del profesor SALAS.

Este autor opina que al no haber definido la Constitución en qué consisten esos casos de extraordinaria y urgente necesidad, estamos ante un supuesto típico de concepto jurídico indeterminado o, mejor, constitucionalmente indeterminado, y no ante una pretendida facultad discrecional del Gobierno para determinar si concurre o no tal hipótesis.

«Y puesto que se trata de proveer a través de un técnica con valor y rango de Ley, no ha de ser posible realizar tal cometido a través del procedimiento legislativo, en cualquiera de sus modalidades, ni siquiera en aquellas que permiten acortar considerablemente los plazos (*v. gr.*: procedimiento de urgencia, aprobación en Comisión con competencia legislativa plena, tramitación en lectura única), previstos en los Reglamentos del Congreso de los Diputados y del Senado.

(6) *Op. cit.*, pág. 110 y ss.

(7) *Op. cit.*, pág. 119.

De ahí que pueda considerarse inconstitucional, por faltar el requisito al que estamos aludiendo, aquel Decreto-Ley que, de haberse presentado como proyecto de Ley a través de alguna de las modalidades procedimentales indicadas, hubiera podido convertirse en Ley en un plazo tal que la necesidad que pretendiera satisfacer se mantuviera en pie y no se hubieran producido graves perjuicios para los intereses públicos en el lapso de tiempo que medie entre la presentación de aquel proyecto y su promulgación como Ley» (8).

Esta línea doctrinal -encomiable a mi entender- no es seguida, sin embargo, por autores de la talla de GARCÍA DE ENTERRÍA, T.R. FERNÁNDEZ, I. de OTTO o J.I. MORILLO-VELARDE (9) que han entendido en términos de mayor laxitud y flexibilidad dicho presupuesto de hecho, así como tampoco por el Tribunal Constitucional que se ha decantado claramente por la tesis de la llamada «necesidad relativa», que legitima Decretos-Leyes dictados en función de los «objetivos gubernamentales», de la realización del «programa político» del Gobierno. Así la Sentencia 60/1986 insiste en que:

«La Constitución contempla el Decreto-Ley como un instrumento normativo del que es posible hacer uso para dar respuesta a las perspectivas cambiantes de la vida actual, siempre que su utilización se realice bajo ciertas cautelas, debiendo entenderse que el supuesto de hecho que permite dicho uso no hace referencia a necesidades extremadas o absolutas de la vida colectiva, sino más bien a aquellas necesidades relativas que se originan en el ordinario desenvolvimiento del quehacer gubernamental (...). En tal sentido, la Constitución autoriza al Gobierno para utilizar el Decreto-Ley en todos aquellos casos en que hay que alcanzar los objetivos marcados para la gobernación del país que, por circunstancias difíciles o imposibles de prever, requieren una acción normativa inmediata».

Con esto se está afirmando que tal requisito entra en el ámbito de lo estrictamente político, de oportunidad y, en consecuencia, en la esfera cuya fiscalización le está vedada al Tribunal Constitucional.

Como hemos constatado, Javier SALAS no está de acuerdo con esto, pues entiende que no fue la voluntad del legislador de 1978: «Otra cosa bien distinta sería, desde luego, si el artículo 86.1 se hubiera añadido tras la expresión "en caso de extraordinaria y urgente necesidad" algo así como "apreciada discrecionalmente por el Gobierno, éste..."» (10).

(8) SALAS HERNÁNDEZ, J. «Los Decretos-Leyes en la Teoría y en la Práctica Constitucional», en *Estudios sobre la Constitución Española*. Homenaje al profesor E. GARCÍA DE ENTERRÍA, tomo I. Ed. Civitas. Pág. 274.

(9) Obras citadas.

(10) *Op. cit.*, pág. 277.

Señala también que no son escasos los Decretos-Leyes en cuyas exposiciones de motivos no se justifica, realmente, la necesidad y urgencia de su emanación.

«Un caso, realmente, límite por la absoluta perplejidad que causa la lectura de su "encabezamiento" -ya que carece, propiamente, de exposición de motivos-, es el Decreto-Ley 13/1984, por el que se modifica el artículo 4.º de la Ley 20/1981, de creación de la situación de Reserva Activa y fijación de la edades de retiro para el personal militar profesional, que se limita a decir lo siguiente: "Previo deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 12 de diciembre de 1984, y en uso de la autorización contenida en el artículo 86 de la Constitución, dispongo:". Habida cuenta de la "materia" a la que se refiere y de la absoluta imposibilidad de justificar en este caso las razones de extraordinaria y urgente necesidad, parece como si el Gobierno hubiera "tirado por el camino de en medio", omitiendo cualquier explicación. Hay, como se ve, silencios harto elocuentes» (11).

Otros ejemplos de abusos que de la decretación de urgencia se viene haciendo y que probablemente ha registrado en este requisito de la necesidad extraordinaria y urgente las quiebras más llamativas de las garantías establecidas en el precepto constitucional, pueden ser casos como el del Decreto-Ley 14/1981, de 20 de agosto, que aplaza su entrada en vigor a los dos meses desde su publicación, con lo que se cuestionaba la urgencia. La extraordinariedad tampoco ha corrido mucha mejor fortuna: se han dictado Decretos con fuerza de Ley sobre materias tales como las prácticas y enseñanzas sanitarias especializadas (D-L 1/1981), la autorización de obras en el Puerto Autónomo de Bilbao (D-L 17/1979), la modificación de las fechas de referencia del censo (D-L 20/1979), la reordenación de Organismos Autónomos en diversos Ministerios (D-L 13/1980), la prohibición de utilización de determinados gasóleos (D-L 6/1980), la limitación de determinadas rentas (D-L 21/1979), la extinción de entidades de ahorro (D-L 11/1981, que justifica su urgencia en las garantías a tomar ante la extinción que él mismo decide), etc. Por último, la adecuación de las medidas al presupuesto habilitante tampoco ha sido muy rigurosa, especialmente en aquellos supuestos en los que el objeto del Decreto-Ley registraba gran amplitud (los llamados Decretos *ómnibus* que giran sobre materias como la reconversión, la reforma de la Administración, la revisión del régimen urbanístico, las Corporaciones Locales, el sistema financiero y presupuestario...), de forma que se contienen una multiplicidad de medidas de diverso orden que difícilmente encajan en el fundamento originario.

Con esta serie de escándalos cabe establecer que se viene sustituyendo la imprevisión y gravedad por la conveniencia, y la urgencia por la comodidad.

(11) Véase nota 10.

2. Los límites materiales.

Como se desprende del tenor literal del artículo 86.1, la Constitución establece unos límites materiales al ámbito de aplicación del Decreto-Ley: «no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas, ni al Derecho electoral general».

Ahora bien, depende del sentido que se le otorgue al término «afectar», así será el ámbito que delimite la posibilidad de regulación por Decreto-Ley.

SALAS sostiene que dicha expresión excluye «no solamente una ordenación frontal o directa de tales materias, sino también cualquier regulación incidental o indirecta incluida en una norma dirigida a otra finalidad» (12).

GARCÍA DE ENTERRÍA, sin embargo, entiende que esta postura es excesivamente rigurosa («maximalista», para ser exactos) y que adoptarla «convertiría de hecho en un simple adorno la inclusión en el texto fundamental de esta figura, especialmente si se tiene presente la *vis* expansiva que, por su propia naturaleza, corresponde a los derechos y libertades y su presencia virtualmente general en toda verdadera normativa *ad extra*, afectante a los ciudadanos» (13). Esto lo apoya aludiendo a la Sentencia de 26 de mayo de 1988, y afirma que «no se puede equiparar totalmente el ámbito negativo de exclusión del Decreto-Ley contenido en el artículo 86.1 de la Constitución con el positivo de exigencia de Ley Orgánica del artículo 81.1 de la propia Norma Fundamental. "Este último -dice- es por fuerza más restringido, pues tan sólo cubre el desarrollo general de un derecho o, en todo caso, la regulación de aspectos esenciales de dicho desarrollo". Al Decreto-Ley le está vedado, pues, el desarrollo propiamente dicho de los derechos fundamentales, pero no toda incidencia en los mismos, que no suponga tal desarrollo, como, por ejemplo, la atribución de competencia jurisdiccional a los diversos Tribunales ordinarios (Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de mayo de 1988) o, incluso, la tipificación de conductas constitutivas de infracción administrativa (Sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de enero de 1988)» (14).

(12) *Op. cit.*, pág. 279.

(13) *Op. cit.*, pág. 165.

(14) *Op. cit.*, pág. 167.

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia 111/1983 (caso RUMASA) afirmó que:

«La tesis partidaria de una expansión de la limitación contenida en el artículo 86.1 de la Constitución se sustenta en una idea tan restrictiva del Decreto-Ley que lleva en su seno el vaciamiento de la figura y la hace inservible para regular con mayor o menor incidencia cualquier aspecto concerniente a las materias contenidas en el Título I de la Constitución sin más base interpretativa que el otorgamiento al verbo "afectar" de un contenido literal amplísimo (...), la cláusula restrictiva del artículo 86.1 de la Constitución ("no podrán afectar...") debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el Decreto-Ley, que es un instrumento normativo previsto por la Constitución "del que es posible hacer uso para dar respuesta a las perspectivas cambiantes de la vida actual", ni permita que por Decreto-Ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del Título I, ni dé pie para que por Decreto-Ley se vaya en contra del contenido o elementos esenciales de alguno de tales derechos».

Sin embargo, los defensores de la tesis expansionista del vocablo «afectar», entre los que cabe destacar a SALAS y a PARADA, creen que «lo que los constituyentes quisieron, efectivamente, fue reducir al máximo el ámbito de aplicación del Decreto-Ley, hacer de esta técnica algo prácticamente inútil, desanimar al poder ejecutivo para el empleo de la fórmula del Decreto-Ley» (15).

Para COSCULLUELA MONTANER, «el Tribunal Constitucional considera que el término "afectar" equivale a regular de forma general un derecho o libertad o incidir en aspectos esenciales de los mismos, lo que permite al Decreto-Ley cualquier regulación de otro tipo. En base a esta teoría ha justificado la constitucionalidad de un Decreto-Ley [se está refiriendo al D-L 2/1983, relativo al "caso RUMASA"] que realice una regulación singular de un derecho, es decir, que afecte a un solo individuo o grupo de individuos (STC 166/1986, de 19 de diciembre). Teoría que en unión a otros muchos no comparto y que como ha puesto de manifiesto S. MARTÍN RETORTILLO es rechazada por la doctrina alemana en base a la previsión terminante del artículo 19.1 de la Ley Fundamental de Bonn: "En la medida en que, con arreglo a esta Ley Fundamental deba ser limitado un derecho fundamental por una Ley o en virtud de una Ley, tal vez deberá tener validez general y no solamente para un caso particular"» (16).

(15) PARADA VÁZQUEZ, J.R. «Expropiaciones legislativas y garantías jurídicas (el caso RUMASA)», en *Revista de la Administración Pública*, núms. 100-102. Año 1983. Pág. 1.147 y ss.

(16) COSCULLUELA MONTANER, L. *Manual de Derecho Administrativo*. Tercera edición. Ed. Civitas. Madrid, 1992. Pág. 98.

En nuestra modesta opinión, ésta es la postura correcta, la querida por los legisladores en aras a defender el principio de la división de poderes. Otra cosa muy distinta es lo que realmente haya ocurrido en la práctica jurisdiccional constitucional.

Y no les falta razón tampoco a los detractores de esta tesis expansionista cuando, como ASTARLOA HUARTE, dicen que «si nos quedamos en ello, prácticamente todo resultará prohibido, dado que es imposible imaginar decisiones que no sean de mera estructuración del Estado-aparato y no afecten, de alguna u otra manera, a la libertad o a la propiedad, términos en los que resume la mejor doctrina el contenido de los derechos comprendidos en el Título I» (17).

Tal vez por ello, el Tribunal Constitucional ha optado por resolver a la vista de cada caso concreto a tenor de una suma de datos que no admiten una formulación general (afectación al régimen general de los derechos, afectación a sus elementos esenciales, configuración constitucional del derecho, colocación sistemática del mismo, excepcionalidad de la medida, etc.).

Qué duda cabe que con todo ello la seguridad jurídica se resiente. Las dificultades que surgen para que el Tribunal falle cada caso en equidad y las amplias posibilidades que se abren para que el Gobierno haga un uso desproporcionado del Decreto-Ley, hacen de éste un arma política muy peligrosa.

Señala SANTOLAYA que «resulta, por ejemplo, interminable, en relación con los derechos, deberes y libertades fundamentales, el listado de Decretos-Leyes que han "afectado" a materias financieras, presupuestarias y tributarias, e incluso no faltan Decretos con claro contenido penal (v. gr. 3/1979, de 26 de enero, sobre seguridad ciudadana, o 19/1979, de 23 de noviembre, que prorroga la vigencia de las medidas antiterroristas). También hay algún supuesto en relación con las Comunidades Autónomas (13 y 14/1979, por los que se someten a referéndum los Estatutos de Autonomía vasco y catalán) y, por último a una Institución Básica del Estado como es el Gobierno (D-L 22/1982, de reforma administrativa)».

«Pero quizás resulte de mayor gravedad -prosigue- la constatación de que se han producido Decretos-Leyes para articular procedimientos específicamente regulados en la Constitución. En este sentido (...) el más escandaloso de todos los Decretos-Leyes producidos desde la entrada en vigor de la Constitución sea el 2/1980, de 11 de enero, sobre medidas económicas y fiscales derivadas de la elevación de los productos petrolíferos, que contiene delegaciones legislativas al Gobierno» (18).

(17) *Op. cit.*, pág. 134.

(18) *Op. cit.*, pág. 176 y ss.

II. POSIBILIDAD DE LOS DECRETOS-LEYES EN MATERIA TRIBUTARIA

Visto lo anterior, y descendiendo a terrenos más concretos, pero no por ello menos resbaladizos, cabe cuestionarse sobre la posibilidad de creación o modificación de tributos por medio de Decretos-Leyes.

Habida cuenta de los límites materiales que, según vimos, vienen impuestos por la Constitución a tal instrumento normativo gubernamental, y que le impiden «afectar» a los derechos, deberes y libertades recogidos en el Título I, y habida cuenta también de que en dicho Título se encuentra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31), a primera vista la respuesta parece negativa.

Sin embargo, bien es sabido que nada en este mundo es claro y simple, y mucho menos en Derecho, amén de que en este campo realidad jurídica y realidad extrajurídica no suelen ir siempre parejas. Todo lo cual nos hace sospechar que el *prima facie* advertido nos servirá poco menos que para nada.

Si esa misma pregunta hubiese sido realizada bajo el régimen jurídico anterior, el de las Leyes Fundamentales, la respuesta hubiese sido, cuanto menos, teóricamente discutible al amparo de la propia normativa fundamental. Así pues, el profesor VICENTE-ARCHE DOMINGO entendía que «no sólo es posible establecer un tributo por Decreto-Ley, sino también regular toda la materia tributaria, pues la expresión de establecimiento o reforma del Régimen Tributario es muy amplio y abarca, sin duda, todo el campo del Derecho Tributario, tanto sustantivo como formal»; mientras que para el profesor SÁNCHEZ AGESTA «la separación de las funciones legislativa y administrativa tiene aquí un carácter tajante. El carácter neto de esta declaración y su conformidad con lo establecido en nuestras Leyes Fundamentales, permite excluir como base para el establecimiento de tributos el Decreto-Ley» (aunque luego, como ha descrito perfectamente Joaquín TOMÁS DE VILLARROYA, «más allá de la polémica doctrinal, se haya hecho uso frecuente del Decreto-Ley para el establecimiento o regulación de tributos» (19).

Sin embargo, el tenor literal del artículo 86.1 nos remite de nuevo a la vieja polémica anteriormente descrita de la extensión, tanto del vocablo «afectar», como de los límites materiales del propio Decreto-Ley.

(19) Autores citados por CASAL BRAVO, *op. cit.*, pág. 21.

Con un criterio estrictamente literal, el Decreto-Ley no puede ser fuente del Derecho Tributario. No obstante, la rigidez de esa solución, así como la práctica habida tras la Constitución, regulándose por este instrumento materias claramente tributarias, imponen la necesidad de una interpretación más flexible de dicho artículo 86 que introduzca, junto al criterio de literalidad, otros cánones hermenéuticos que ofrezcan un resultado más ajustado a la realidad.

Así, la doctrina ha mantenido muy diversas posturas. Desde la exclusión pura y simple del Decreto-Ley del ámbito tributario, o al menos en la fase de creación de tributos (CAZORLA PRIETO, GONZÁLEZ GARCÍA, RECODER DE CASSO, RODRÍGUEZ OLIVER, SALAS HERNÁNDEZ o SAINZ DE BUJANDA) a quienes, partiendo del fundamento material del principio de reserva de ley, y del carácter relativo del mismo en nuestra Constitución, afirman que el Decreto-Ley es aplicable a todos los aspectos del ordenamiento tributario no cubiertos por el citado principio (MARTÍN QUERALT), o aquellos otros autores que propugnan una interpretación correctiva de la Constitución que circunscriba el ámbito vedado al Decreto-Ley a las materias que afecten al estatuto personal del ciudadano, entre las que no se incluirían los deberes tributarios (PÉREZ ROYO), o a las materias reservadas a la ley orgánica (GÁLVEZ MONTES, GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ, MENDOZA OLIVAN, RIVERO YSERN y CASCAJO CASTRO, SOSA WAGNER, TROCONIZ MARCOS o VILLAR EZCURRA).

Señala así el profesor MARTÍNEZ LAGO que, en conjunto, «la mayoría de nuestra doctrina (MARTÍN QUERALT, LASARTE, SAINZ DE BUJANDA, ANTÓN PÉREZ, FERREIRO) vincula directamente el ámbito prohibido al Decreto-Ley con el de las materias cubiertas por la reserva de Ley del artículo 31.3 de la Constitución, señalándose que lo que no puede hacer un Decreto-Ley es crear un tributo nuevo, pero sí modificar los existentes.

Desde una perspectiva teleológica, PALAO TABOADA estima que al Decreto-Ley le está prohibido regular supuestos que afecten a la configuración o contenido esencial del derecho de propiedad, admitiendo que, fuera de tales casos, un Decreto-Ley puede llegar, incluso, a crear tributos.

Otros autores parecen inclinarse por eludir una respuesta categórica sobre el tema y proponen un examen caso por caso, desvinculando la cuestión del ámbito vedado al Decreto-Ley respecto de la disciplina tributaria cubierta por la reserva de ley» (20) -que, como veremos, supone desvirtuar el rango de ley formal del Decreto-Ley-.

(20) MARTÍNEZ LAGO, M.A. *Apuntes de Derecho Financiero*. Curso 93-94. Pág. 66.

Para el profesor LOZANO SERRANO, sin embargo, «hay que admitir que la cuestión del Decreto-Ley ha perdido gran parte de su virulencia, debido a la nueva ordenación constitucional de la figura, que en absoluto elimina al Congreso de los Diputados y que subraya el carácter provisional de la regulación establecida por este tipo normativo, justificable solamente por casos de extraordinaria y urgente necesidad -ante lo cual debo mostrar mi disenso, pues entiendo que los cauces de producción normativa por Decreto-Ley, pese a su posterior convalidación o transformación en ley, sirven para esquivar numerosos controles existentes en la tramitación parlamentaria de una ley material, dados los hechos del menor tiempo y de la totalidad del debate y enmiendas de dicha tramitación por el procedimiento establecido en el artículo 86.3 de la CE; todo lo cual no sólo convierte a este instrumento normativo en un arma poderosa en manos del Gobierno, sino que en muchos casos motiva directamente la elección del medio, como, *v. gr.*, en el famoso "caso RUMASA". En este sentido -continúa el autor- si el uso del Decreto-Ley se atiende a estos imperativos constitucionales -a mi sano entender está haciendo demagogia al introducir el término definido en la definición, esto es, la pregunta en la respuesta-, no me parece demasiado grave defender su admisibilidad en el ordenamiento tributario, quedando abierta, en el peor de los casos, la posibilidad del artículo 86.3 para un pronunciamiento definitivo y más reflexionado de las Cortes» (21).

1. Posturas detractoras de la posibilidad de la vía del Decreto-Ley en materia tributaria.

Ahondando más en la opinión de los distintos autores, podemos decir que entre los detractores de la posibilidad de que puedan existir Decretos-Leyes en materia tributaria se alinea SAINZ DE BUJANDA, que desde una perspectiva del «deber ser», así como una interpretación literal del precepto constitucional y un conocimiento de la elaboración del mismo, entiende que «la novedad fundamental que plantea en el ámbito tributario este precepto es la de que, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad, no podrán establecerse tributos mediante Decreto-Ley» (22), como se desprende de su inclusión en el Título I de la Constitución, así como de la reserva de ley prevista por el apartado 3.º del propio artículo 31 de la CE.

En efecto, en los debates parlamentarios previos a la elaboración de la Constitución, el tenor actual del artículo 86 resultó de una adenda realizada tras una enmienda de De la Fuente, defendida por el señor Fraga Iribarne, en la que se solicitaba que, a fin de acabar con la corruptela del régimen anterior, se incluyera expresamente que los Decretos-Leyes no pudiesen «establecer, modificar o suprimir tributos», lo cual se entendió solucionado (y así se le dio a entender al grupo UCD del Senado, que presentó una posterior enmienda) con la conocida inclusión de la expresión «deberes» en el texto constitucional.

(21) LOZANO SERRANO, C. *Op. cit.*, pág. 150.

(22) SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, 1979. Pág. 19.

Paralelamente a SAINZ DE BUJANDA, SALAS HERNÁNDEZ sostiene que «no es posible ya, pues, constitucionalmente la emanación de Decretos-Leyes (...) (que supongan) la creación o modificación de tributos de cualquier tipo (a diferencia de lo que sucede en Italia, donde son relativamente habituales en este ámbito los llamados *decreti-cattenaccio*), como tampoco, por supuesto, la regulación de ningún aspecto de los demás derechos y deberes de los ciudadanos recogidos en el Título I de la Constitución» (23). Mientras que CAZORLA PRIETO puntualiza que «la reducción o supresión de beneficios tributarios no puede igualmente ser objeto de regulación por vía de Decreto-Ley; requiere una Ley formal. Así lo entendemos, en contra del parecer jurisprudencial..., por suponer una verdadera alteración de los elementos esenciales del tributo, al hilo de esta misma doctrina, y, en cualquier caso, por afectar directamente al derecho de todo ciudadano a que el criterio de la capacidad económica y el principio de igualdad tributaria sean salvaguardados y dotados de las máximas garantías, lo cual sólo es propio de la Ley formal. Todo ello en consonancia con los artículos 31.3 y 86.1 de la Constitución» (24).

2. Posturas intermedias.

Desde posiciones algo más atemperadas, ANTÓN PÉREZ entiende por su parte que «la posición más prudente podrá ser la de considerar que lo que nuestra Constitución impide es la creación de nuevos tributos por Decreto-Ley, pero no la modificación de los ya creados, cuando se den las circunstancias legitimadoras de urgencia y necesidad» (25).

Asimismo MARTÍN QUERALT advierte que desconocer la prohibición del artículo 86 de la CE «entraña un grave riesgo tanto desde el punto de vista político como desde el punto de vista jurídico. Políticamente, porque con tal modo de interpretación la determinación del contenido de la norma constitucional se encuentra pendiente, en cada caso, de la escala de valores de quien se apresta a realizar la exégesis. Y ello en materias como la que nos ocupa y en un tema en el que, en definitiva, lo que se ventila es el equilibrio de poderes entre legislativo y ejecutivo, entraña riesgos evidentes. Jurídicamente, porque la incertidumbre que deriva de tal modo de operar produce un considerable confusiónismo y puede entrañar una grave quiebra del principio constitucional de seguridad jurídica» (26).

(23) SALAS HERNÁNDEZ, J. *Op. cit.*, pág. 56.

(24) CAZORLA PRIETO, L.M. «En torno al Decreto-Ley en materia tributaria». En *Revista de la Administración Pública* núms. 100-102. Enero-diciembre, 1983. Pág. 207.

(25) ANTÓN PÉREZ, J. *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, vol. I. Madrid, 1982. Pág. 101.

(26) MARTÍN QUERALT, J. «La ordenación constitucional del Decreto-Ley en materia tributaria», en *REDF*, núm. 24, 1979. Pág. 555.

Para este autor, en torno a la admisibilidad del Decreto-Ley como fuente del Derecho en materia tributaria, «todo jugaba a favor de esta conclusión. De una parte, la plena recepción del deber de contribuir como un deber no exorbitante, sino, incluso, de ordinario ejercicio en nuestros días y, por consiguiente, la posibilidad de que el mismo fuera también -¿por qué no?- asumido como objeto de regulación por el Decreto-Ley. De otra parte, la misma configuración jurídica dada a esta fuente por la Constitución posibilita que, en último término, sea el Congreso el que pueda aplicar los mecanismos correctores precisos a fin de obstaculizar cualquier posible veleidad del Ejecutivo en esta materia y repristinar así la legalidad constitucional conculcada por el Decreto-Ley.

Sin embargo, esta conclusión, que parecía obvia, no ha sido respaldada, al menos en nuestra opinión, por el texto constitucional. Y a este respecto cabrá, en su caso, lamentar la disfunción existente en el razonamiento que hemos visto, postulando una interpretación que, respetando la literalidad de la norma constitucional, potencia al máximo los resultados que pueden derivar de una interpretación conjunta del entero texto constitucional. No cabe, según pensamos, por el contrario, forzar hasta límites extremos la apuntada literalidad de la norma -del art. 86.1 en concreto-, concluyendo por admitir la posibilidad genérica del Decreto-Ley como fuente del ordenamiento tributario.

Ahora bien, si no debe admitirse pura y llanamente, sin mayores matizaciones, la posibilidad genérica de legislar por Decreto-Ley en materia tributaria, pensamos que tampoco puede descartarse sin más tal posibilidad. Y ello tanto porque creemos que en el espíritu y en la letra de la Constitución no tiene cabida semejante conclusión, cuanto porque es evidente la función y las finalidades que, en un determinado momento, puede cubrir tal mecanismo en el ámbito tributario» (27).

Por su parte, el profesor FALCÓN Y TELLA habla de una «admisibilidad del Decreto-Ley en materia tributaria en base a una interpretación teleológica» y de «exclusión del Decreto-Ley en materia tributaria sustantiva en base a una interpretación sistemática» (28). Y todo ello lo apoya en lo que para él supone una indubitable relación el principio de reserva de ley y el Decreto-Ley en materia tributaria, que nos llevaría a concluir en la posible utilización del Decreto-Ley en la regulación de aquellos aspectos tributarios no cubiertos por el principio de reserva de ley, esto es, en todos los aspectos salvo el del establecimiento de tributos y la concesión de beneficios tributarios que afecten a los tributos del Estado.

(27) Véase nota 26, pág. 561 y ss.

(28) FALCÓN Y TELLA, R. «El Decreto-Ley en materia tributaria», en *REDC* núm. 10, 1984. Pág. 183 y ss.

Así lo entiende el profesor LASARTE al decir que el «no podrá afectar al deber de levantar las cargas públicas puede interpretarse tanto en un sentido restrictivo de que un Decreto-Ley no puede instituir tributos como en el más amplio de que no podrán regularse por esa vía asuntos fiscales en general. Pero el tema está relacionado con el contenido del principio de legalidad tributaria...»; así como el citado FALCÓN Y TELLA, para quien «la interpretación más acorde en el espíritu de la Constitución es la que relaciona el tema en el contenido del principio de legalidad tributaria, interpretando el mandato de los artículos 31 y 36, según los cuales el Decreto-Ley no podrá afectar el deber de levantar las cargas públicas, en el sentido restrictivo de que esta fuente normativa no es apta para establecer tributos, esto es, para regular la materia tributaria sustantiva, pero en cambio es admisible en la regulación de los aspectos tributarios no cubiertos por el principio de reserva de ley» (29).

Sin embargo, esta postura, refrendada por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983, ha sido abiertamente criticada por amplios sectores doctrinales, entre los que podríamos destacar a GARCÍA DE ENTERRÍA Y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, quienes entienden que «relegar las disposiciones de esta clase -se refieren al Decreto-Ley- al ámbito material propio de los reglamentos significa privar así por completo de utilidad a esta técnica normativa».

MARTÍN QUERALT, como ya advertimos, discrepa de que excluyendo al Decreto-Ley de las materias reservadas a la ley se esté minimizando y desproporcionando tal instrumento normativo. «Y ello no es así por una razón fundamental, derivada de la inexistencia de una "reserva reglamentaria" en el texto constitucional. En efecto, si convenimos que no existe tal reserva reglamentaria, debemos concluir que son muchos los aspectos tributarios que normalmente no podrán ser objeto de regulación por parte del Ejecutivo porque, aun no formando parte del núcleo de materias reservadas constitucionalmente a la Ley por los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución, la preferencia de la Ley sobre tales aspectos es clara. En consecuencia, el Gobierno sólo puede incidir en su regulación a través del Decreto-Ley, de la delegación legislativa o por la vía, mucho más cuestionable en nuestra opinión, de los Reglamentos delegados. Y en este sentido sí adquiere una plena vigencia y un enorme sentido el recurso al Decreto-Ley como fuente de Derecho en materia tributaria» (30).

(29) FALCÓN Y TELLA, R. «La habilitación de las Leyes de Presupuestos para modificar tributos», en *REDF* núm. 33, 1982. Pág. 49.

(30) *Op. cit.*, pág. 563.

3. Posturas favorables a la admisión del Decreto-Ley como fuente del Derecho en materia tributaria.

Entre aquellos autores que ponen menos trabas a la posibilidad indicada se alinea PALAO TABOADA, para quien «la utilización del Decreto-Ley en materia tributaria, siempre que se mantenga dentro de los límites inherentes a este tipo de normas, es decir, que obedezca a motivos de necesidad y urgencia verdaderas, no es una corruptela propia de las dictaduras, sino que obedece a motivos justificados de carácter político y técnica legislativa (tén-gase presente, en este sentido, que la fiscalidad es en el Estado de nuestros días un instrumento indispensable de política económica y social)» (31).

Este autor opina, por su parte, que «la solución al problema planteado por el artículo 86.1 de la Constitución debe tener presente la finalidad de esta norma (el fin de la ley, no el subjetivo del legislador). Ésta no es, por lo que hace referencia el Título I de la Constitución, garantizar simplemente la reserva de ley, como sostiene el Tribunal Constitucional, sino proteger los derechos fundamentales reconocidos en el texto constitucional. En este sentido el artículo 86 va más allá de la simple reserva de ley: ésta no prevalece, en principio, frente al Decreto-Ley, que deriva su justificación de la urgencia de su promulgación. Dicho precepto establece una zona de la regulación de los derechos fundamentales en la que ni siquiera en caso de "extraordinaria y urgente necesidad" es posible penetrar mediante Decretos-Leyes. Esta zona no puede en modo alguno identificarse con cualquier regulación que "afecte" a los derechos fundamentales, en el sentido de que se relacione con ellos de cualquier manera, sino que es considerablemente más reducida. Según esto, puede establecerse una gradación en la reserva de ley que iría desde aquellos aspectos de los derechos y libertades garantizados por la Constitución que sólo pueden ser regulados por leyes orgánicas, pasando por aquellos otros abiertos a la ley ordinaria, pero no al Decreto-Ley, hasta llegar, en el escalón inferior, a la reserva "común" de ley, en cuyas materias sólo puede penetrar ésta en circunstancias normales, pero que es accesible al Decreto-Ley en situaciones de urgente necesidad» (32).

Para este mismo autor, «en este carácter de límite a los derechos fundamentales reside la justificación esencial de la reserva de ley tributaria, que es una garantía de que al establecerse el deber fiscal se han tenido en cuenta por el Parlamento los demás bienes jurídicos tutelados por el ordenamiento constitucional. Esta protección de los derechos individuales cede en el caso de urgencia, salvo en aquellos casos en los que la garantía de tales

(31) PALAO TABOADA, C. «La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-Leyes en materia tributaria». *Crónica Tributaria*, núm. 43. Pág. 171.

(32) *Ídem*, pág. 175.

derechos debe prevalecer frente al interés del Gobierno. Esto sucederá cuando la importancia del interés individual afectado no se contrapesa adecuadamente por la necesidad de dictar una normativa de inmediata eficacia. No se trata, pues, de que en tales casos no exista una necesidad urgente que exige la promulgación de un Decreto-Ley, sino que ésta no basta para levantar la barrera de la reserva de ley, a la vista del bien individual afectado por la regulación. La utilización del Decreto-Ley en tales casos supondría tanto como eludir la reserva de ley. Así, para tomar un ejemplo extremo, ninguna urgencia justificaría una reforma profunda del Impuesto de Sucesiones o del Impuesto sobre la Renta por Decreto-Ley.

Fuera de estos casos, pensamos que pueden incluso crearse tributos por medio de normas de esta clase. Ello estará tanto más justificado cuanto más necesaria sea la adopción de la medida fiscal. Por ejemplo, cuando el instrumento fiscal sea el más adecuado para la finalidad político-económica de que se trate. En este sentido será más fácil admitir la posibilidad de un Decreto-Ley cuando se trate de tributos, o de aspectos de éstos, con un marcado carácter extra-fiscal que en el caso de tributos con un fin más puramente fiscal» (33).

Finalmente, el profesor PÉREZ ROYO, uno de los más enérgicos defensores de la posibilidad del Decreto-Ley en materia tributaria, estima que una conclusión negatoria de tal posibilidad «sería una conclusión apresurada nacida de un apego excesivo a la letra del artículo 86 y en contradicción con el sentido que debe atribuirse al deber de tributar y a la función del principio de legalidad tributaria».

Este principio -afirma- «no debe ser considerado hoy como una institución orientada de manera principal a la garantía de la esfera de propiedad y libertad personal. Esta conceptualización en clave individualista del principio de legalidad tributaria se halla ligada a una visión restrictiva del deber de tributar, a la consideración del tributo como una agresión contra la esfera individual. En la actualidad, habiendo cambiado en la teoría y en la práctica legislativa diaria la concesión del deber de tributar, debe reconocerse en el requisito de la intervención del Parlamento, más que una garantía de carácter individual, una regla encaminada a garantizar el derecho de la colectividad a la discusión y el debate de la Política fiscal en el Parlamento, es decir, en el órgano que asegura de manera más correcta la publicidad de los debates y la posibilidad de composición de los intereses respectivos entre los diferentes grupos sociales allí representados. Pero se trata no ya de una institución que afecte al estatuto personal del ciudadano, sino de una garantía, de carácter colectivo, referida al reparto de funciones entre los órganos del Estado» (34).

(33) *Ídem*, pág. 176.

(34) PÉREZ ROYO, F. «Las Fuentes del Derecho Tributario en el nuevo Ordenamiento Constitucional», en *Hacienda y Constitución*. IEF. Madrid, 1979, pág. 31 y ss.

Para PÉREZ ROYO, «llevando la interpretación literal del artículo 86 hasta sus últimas consecuencias, obtendríamos efectos próximos al absurdo. Como en el propio artículo 31 se regulan las líneas generales del gasto público -el llamado principio de justicia material del gasto público-, habría que entender que no puede el Decreto-Ley regular ninguna materia que afecte al gasto público. Igualmente, habría que entender que no es posible alterar por Decreto-Ley, para un determinado año, el tiempo de prestación del servicio militar (...). En realidad, y aun advirtiendo el riesgo que supone proponer una interpretación correctiva de un precepto constitucional, creo necesario entender que el ámbito de exclusión del Decreto-Ley, por lo que afecta al Título I, debe quedar reducido a lo que podríamos llamar el estatuto personal del ciudadano, pero no a materias, como la tributaria, que desde luego no pueden integrarse en dicho estatuto» (35).

En esta misma línea, el profesor MARTÍNEZ LAGO entiende que «en realidad, la relación entre Decreto-Ley y la reserva de ley tributaria debe situarse en otro plano: teniendo en cuenta que la reserva de ley es, primeramente, una norma *sulla normazione*, un principio formal de regulación de las relaciones entre los poderes del Estado, hay que distinguir claramente entre lo que serían reservas de ley cuya razón de ser está en la protección de un derecho individual y aquellas otras establecidas con el fin primordial de asegurar el carácter democrático en la regulación de una determinada materia. Así sucede con la reserva de ley en materia tributaria, que no afecta directamente al estatuto personal del ciudadano -pese al origen histórico garantista del principio de legalidad-, y que aparece ligada a la realización de otros intereses o valores constitucionales: la defensa del principio democrático en la dirección y diseño de la política tributaria» (36).

La realidad normativa ha venido a confirmar estas teorías y ahí están numerosos Decretos-Leyes en materias tributarias como los de 20 de julio y 21 de septiembre de 1979, 11 de enero y 26 de septiembre de 1980, 13 de mayo y 18 de septiembre de 1981, 17 de marzo y 29 de diciembre de 1982, etc., por poner algunos ejemplos de los más vespertinos, así como el hecho, anecdótico cuanto menos, de que el primer pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre la adecuación de un Decreto-Ley a la *norma normandi* fuese precisamente sobre un Decreto-Ley en materia financiera...

Así, para TEJERIZO LÓPEZ, «como conclusión podemos decir que los Decretos-Leyes constituyen una fuente del Derecho Financiero, y también, por tanto del ordenamiento tributario porque estas materias no forman parte del estatuto personal, que constituye la limi-

(35) PÉREZ ROYO, F. «Principio de Legalidad, Deber de Contribuir y Decretos-Leyes en Materia Tributaria», en *REDF*, núm. 13. Año 1985. Pág. 44.

(36) MARTÍNEZ LAGO, M.A. *Op. cit.*, pág. 67.

tación a que hace referencia el artículo 86 de la Constitución. Aunque también debemos indicar que se deben respetar con todo rigor los requisitos formales de la misma Constitución en la promulgación de estas normas, para evitar que se puedan reproducir los excesos que han existido hasta ahora» (37).

III. VALORACIÓN FINAL Y CONCLUSIONES PERSONALES

En primer lugar, a ningún observador ha de pasársele por alto el dato de la prohibición que el tenor literal del artículo 86 hace pender sobre la figura del Decreto-Ley en materia tributaria. Dato este que se vería reforzado aún más conociendo los antecedentes históricos y la voluntad de los padres de la Constitución en los debates previos a su promulgación, con las señaladas enmiendas y el alcance de que se las quiso dotar.

Ahora bien, como creo se ha expuesto *ad nauseam*, ajustarnos sin más al tenor literal del citado precepto constitucional nos conduciría al casi total vaciamiento de tal figura de producción normativa, bien reduciendo su ámbito de actuación hasta límites insospechados y no queridos por sus creadores, bien relegando su rango al propio de los reglamentos.

Por lo que respecta, en concreto, a que la voluntad de los legisladores era dotar al citado artículo 86 de un alcance tal con la inclusión del vocablo «deberes» que excluyese la posibilidad de que -como expresamente se aludió en las enmiendas en el Congreso y Senado- por Decreto-Ley se pudiesen crear tributos o modificar los ya existentes, entiendo que cuando los ímpetus precipitados y las emociones embriagadas por arreglar los errores y corruptelas de un pasado dictatorial hacen sucumbir a la lógica que supone que un instrumento normativo como el Decreto-Ley, previsto para regular situaciones que por su extraordinariedad y urgencia no puedan ser solventadas por los cauces de producción normativa ordinarios, dé respuesta, precisamente, a situaciones que, con estas características, así lo requieran, por muy financieras o tributarias que sean...; cuando esto ocurre, el tiempo, el más lógico de los elementos a los que se ha de enfrentar una norma en su aplicación, se encarga, como así ha sucedido, por sí solo, de realizar la oportuna interpretación correctiva del precepto constitucional, haciéndolo, si no inaplicable, sí inaplicado (siempre en el bien entendido que nos estamos refiriendo a situaciones de extraordinaria y urgente necesidad).

(37) TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «Las Fuentes del Derecho Financiero a la Luz de la Constitución», en *La Constitución Española y las Fuentes del Derecho*, vol. III. Madrid, 1979. Pág. 2.027.

Ahora bien, tal prohibición implícita entiendo habrá de alzarse con todo rigor, y así esgrimirse, cuando las causas que motiven la utilización de tal instrumento normativo, lejos de ser extraordinarias o urgentes, sean veleidades políticas gubernamentales o corruptelas semejantes a las que hemos venido sufriendo en los últimos decenios. Será entonces cuando, a nuestro modesto saber y entender, deberá cercenarse la posibilidad del Decreto-Ley en materia tributaria.

Así, en principio, cabría concluir que cuando se diesen los presupuestos habilitantes del Decreto-Ley, esto es, la situación de extraordinaria y urgente necesidad, cabría tal figura, por entender que, como ha dejado sentado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la Constitución ha previsto la figura del Decreto-Ley como un instrumento normativo del que es posible hacer uso para dar solución a las perspectivas cambiantes de la vida social y económica.

Ahora bien, no hay que dejar de lado los límites materiales del mismo artículo 86.1, por los cuales, hay ciertos aspectos en los que, a pesar de esa situación de urgencia y extraordinariedad, prevalece sobre ella la seguridad jurídica y el respeto a los principios democráticos que comporta la tramitación de una ley formal, evitando así el fantasma de un eventual uso alternativo de la figura del Decreto-Ley por el Gobierno para dar solución a fines propios, o incluso políticos, hartamente censurables.

Es por ello que habrá que examinar, caso por caso, si la creación o modificación de esos tributos afecta de manera significativa o no al montante global de la carga tributaria de los sujetos afectados, pues -con palabras de mi querido ex profesor MARTÍNEZ LAGO- «un diseño sustancial de una figura tributaria, que afecte importantemente al reparto de la carga tributaria, o que globalmente modifique el sistema tributario estaría prohibido al Decreto-Ley» (38).

En mi opinión, toda la polémica que surge al hablar de delegaciones de potestad normativa al Gobierno no es debida a un escándalo democrático por la quiebra del principio clásico de la división de poderes, sino única y exclusivamente a la desconfianza que se tiene en este país hacia un Gobierno que nos ha dado (y habrá que esperar a ver si el nuevo no nos los sigue dando) suficientes argumentos para ello.

Para finalizar, y engalanando así este trabajo con una cita doctrinal del profesor MARTÍN QUERALT -y también porque cierto profesor, de cuyo nombre no quiero acordarme, osó en su día decirme que no era «personal» citar a un autor en las conclusiones «personales»-, simplemente asentir que «bien es cierto que el esquema constitucional actual es radicalmente distinto del ante-

(38) MARTÍNEZ LAGO, M.A. *Op. cit.*, pág. 67.

rior y, en consecuencia, las críticas dirigibles al Decreto-Ley en el contexto anterior no son, *sic et simpliciter*, reproducibles hoy en el supuesto de que se continuara con el abuso del Decreto-Ley como expediente de producción normativa. Pero, en cualquier caso, el hecho indudable del cambio constitucional operado no justifica por sí solo que no quepa dirigir ninguna crítica contra el abuso del Decreto-Ley» (39).

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada expresamente a través de las notas a pie de página, el autor ha consultado:

- CASAL BRAVO, M. M^a. *Los Decretos-Leyes en Derecho Financiero*. Ed. Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la UAM. Madrid, 1984. Pág. 21 y ss.
- LOZANO SERRANO, C. «Las Fuentes del Derecho», en *Revista de la Administración Pública*, núm 99. Año 1982.
- SALAS HERNÁNDEZ, J. *Los Decretos-Leyes en la Constitución de 1978*. Madrid, 1979. Pág. 56 y ss.

(39) MARTÍN QUERALT, J. *Op. cit.* Pág. 556.