

TRABAJO EFECTUADO POR:

RAMÓN LUIS RODRÍGUEZ VINDAS

*Licenciado en Derecho. Notario Público
por la Universidad de Costa Rica.*

ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1995

Sumario:

- I. Situación fáctica de referencia.
- II. Aspectos generales en torno a la retroactividad de la ley.
- III. Retroactividad de normas en materia tributaria.
- IV. La retroactividad según la naturaleza de ley tributaria.
 1. Retroactividad de normas materiales.
 2. Retroactividad de las normas procesales.

3. Retroactividad de normas sancionadoras. Especial referencia a las sanciones materiales (sin infracción previa).
 4. Retroactividad de normas interpretativas.
 5. Retroactividad en materia de reglamentos.
- V. Tributos instantáneos y periódicos. Diversos sistemas de solución a los problemas de retroactividad tributaria.
1. El caso de Costa Rica. Garantía constitucional de irretroactividad de normas.
 2. La solución que brinda el sistema tributario brasileño. Especial referencia al principio de anterioridad.
- VI. Perspectivas para la solución de la situación planteada en el sistema tributario español.
1. El principio de seguridad jurídica como principio constitucional. Su tratamiento en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.
 2. Posibles soluciones al problema planteado.
 - 2.1. Retrotraer los efectos de la reforma al inicio del período impositivo con base en el numeral 93 de la Ley reguladora del IRPF.
 - 2.2. Aplicación de las nuevas tarifas a partir de la vigencia de la norma modificativa lo que implicaría una división del período impositivo en dos.
 - 2.3. Que por virtud del principio de seguridad jurídica la modificación sólo pueda aplicarse a partir del próximo período impositivo.

I. SITUACIÓN FÁCTICA DE REFERENCIA

Se encuentra pendiente de resolución ante el Tribunal Constitucional español recurso de inconstitucionalidad presentado por 50 diputados del Congreso contra el Real Decreto-Ley 5/1992, de 21 de julio, el cual, en su artículo 2.º, modifica las escalas del IRPF. Los recurrentes alegan la incompetencia del Real Decreto-Ley para establecer tributos *ex novo* o bien para regular sus elementos esenciales -según doctrina del Tribunal Constitucional recogida en Ss. 6/83, de 4 de febrero; 41/83, de 18 de mayo; 51/83, de 14 de junio; y 60/86, de 20 de mayo-.

Específicamente, los recurrentes aducen que al modificar las escalas del IRPF el Real Decreto-Ley impugnado excede los límites competenciales que le corresponden según la línea jurisprudencial aludida. Asimismo, los impugnantes discrepan en torno a las razones de «oportunidad» bajo las cuales se asienta el Real Decreto-Ley 5/1992, de 21 de julio, cuestionando los argumentos de «extraordinaria y urgente necesidad» que exige el artículo 86.1 de la Constitución Española (CE) para su utilización como fuente normativa. Igualmente, cuestionan la validez de dicho Real Decreto-Ley en tanto que la modificación de escalas del IRPF se hace a mitad de período del hecho imponible, violentando de esta forma el principio de seguridad jurídica reconocido a nivel constitucional por el artículo 9.º 3 de la CE.

En el recurso también se cuestiona la constitucionalidad del artículo 6.º del aludido Real Decreto-Ley en cuanto modifica la legislación de Seguridad Social (específicamente el art. 129.1 del Decreto 2065/1974, de 30 de mayo, Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social) por la que el subsidio por «Incapacidad Laboral Transitoria» deja de satisfacerse con los caudales de la Tesorería General de la Seguridad Social; debiendo ahora ser satisfecho por el empresario el abono de la prestación al trabajador desde los días cuarto hasta el decimoquinto de baja, ambos inclusive. Mantienen los recurrentes que dicha prestación de Seguridad Social solamente puede ser exigida por ley, pues, aunque no es típicamente tributaria, se le debe, al menos, reconocer la condición de prestación patrimonial de carácter público, según lo ha reconocido el Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de marzo de 1991. En este sentido, y sustentados además en la línea jurisprudencial del Tribunal Constitucional (Ss. 103/83, 65/83 y 127/87 en cuanto al carácter legal de dichas prestaciones y 39/92, de 30 de marzo, en lo referente a su naturaleza tributaria), estiman que, en este artículo, el Real Decreto-Ley impugnado también excedió los límites constitucionalmente exigidos para su validez por cuanto infringe el numeral 31.3 de la CE.

Los recurrentes finalizan su exposición criticando el «efecto sanatorio» de la ley ratificadora de esta clase de Decretos, criterio este último que estiman frágilmente sustentado por el Tribunal Constitucional tanto en sus argumentos jurídicos como el número de adherentes en el precedente jurisprudencial que lo estableció (conocido como el caso RUMASA).

Este trabajo centra su objeto en el análisis del segundo de los argumentos utilizados por los recurrentes para atacar el artículo 2.º del Real Decreto-Ley 5/1992, en cuanto modifica las escalas del IRPF a mitad de período. Lo anterior, por cuanto dicha norma entró en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (23-7-1992), esto es, antes del 31 de diciembre; fecha que señala la Ley reguladora del IRPF como la del devengo del impuesto por ella regulado (art. 94). Como en el caso del IRPF, el hecho imponible es de los denominados de «connotación periódica», con el Real Decreto-Ley impugnado se ha podido violentar el principio de seguridad jurídica preceptuado en el numeral 9.º 3 de la CE.

II. ASPECTOS GENERALES EN TORNO A LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY

Como cuestión previa, resulta imprescindible determinar el significado de la expresión «retroactividad de la ley». En términos muy amplios, JOSÉ LUIS SHAW (1) entiende que «una ley es retroactiva cuando proyecta sus efectos sobre el pasado o -con mayor rigor técnico-, cuando modifica los efectos jurídicos de hechos o situaciones ocurridos en el pasado. Es decir, cuando les otorga efectos jurídicos que son distintos de los que les otorgaba a esos hechos o situaciones del pasado la ley vigente en el momento en que ellos ocurrieron o se configuraron».

Sobre esta cuestión se han ocupado multiplicidad de autores, principalmente a partir del siglo XIX, cuando la codificación y el proceso de positivización normativa tuvieron auge. No obstante, habiéndose esclarecido el objeto de este trabajo, no podemos analizar con detalle las diferentes etapas que históricamente ha experimentado el tratamiento de la materia, de ahí el por qué preferimos hacer la referencia doctrinal de estilo (2). A pesar de lo anterior, interesa resaltar que en el transcurso y desarrollo de su estudio se distinguen diversas corrientes doctrinales.

Algunos ejemplos de lo anterior son los siguientes:

La teoría de los derechos adquiridos, según la cual la nueva ley no puede alterar derechos incorporados definitivamente al patrimonio y sí, en cambio, las simples expectativas so pena de incurrir en irretroactividad. (DEMOLOMBE, AUBRY y RAY, BAUDY-LACANTINERIE y HUC, principalmente en Francia durante el siglo XIX).

(1) SHAW, JOSÉ LUIS: «El principio de irretroactividad de la ley tributaria material». En *Revista de Derecho Tributario*. Núm. 32 (abril-junio) Instituto de Estudios Tributarios. Editorial Revista dos Tribunais. Sao Paulo, 1985, pág. 23.

(2) Sobre el tema pueden consultarse, con especial referencia a nuestra materia, GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.: *Derecho Financiero* Tomo I. 4.ª edición actualizada. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1987. BALEIRO, ALIOMAR: *Una Introducción a la Ciencia de las Finanzas*. 14.ª edición. Editorial Forense. Río de Janeiro, 1990.

Otra relevante corriente doctrinal elaboró la denominada «teoría de los hechos cumplidos», para la cual, lo que importa son los hechos cumplidos (no el derecho adquirido), bajo el imperio de la ley anterior; siendo susceptibles de regulación por la nueva ley, únicamente los hechos que, causalmente, no sean consecuencia del hecho ocurrido al amparo de la ley anterior (Siglo XIX en Alemania y Austria y en Italia a través de CHIRONI, en Francia destaca como exponente VAREILLES-SOMMIERES). DUGUIT y JEZE distinguen entre situaciones «individuales u objetivas» y situaciones «legales y objetivas»; siendo posible la retroactividad únicamente en el caso en que la nueva ley afecte a las segundas. Finalmente, y para no extendernos más en el tratamiento que históricamente ha tenido la cuestión, destacamos la teoría de la situación jurídica (ROUBIER y LEVEL) que distingue entre las situaciones jurídicas, según se afecten en su fase dinámica o en su fase estática. En las primeras, si se han presentado los hechos cumplidos, y consumados sus efectos bajo la vigencia de la ley anterior, la nueva ley no puede ser retroactiva. En las segundas, donde se dan situaciones en curso (efectos futuros de situaciones anteriores), éstas sí pueden ser susceptibles de afectación por la nueva ley.

Recientemente, se han distinguido diversos grados de retroactividad. En este sentido, el profesor FEDERICO DE CASTRO (3) identifica tres posibles niveles de retroactividad. De acuerdo con su teoría, la retroactividad puede ser de grado máximo (cuando afecta a la relación jurídica básica y sus efectos); de grado medio (si repercute sobre los efectos nacidos durante la vigencia de la ley derogada) y mínimo (cuando interesa los efectos nacidos durante la vigencia de la nueva ley).

La moderna doctrina alemana, sintetizada por ALONSO GONZÁLEZ (4), señala que la retroactividad sería sólo de dos clases: «auténtica o propia cuando afecta a hechos realizados en el pasado, anteriores a la ley retroactiva, siendo, en este caso difícilmente legitimable, o mejor aún, merecedora de ser proscrita; o bien, impropia, si afecta a hechos o situaciones aún no cerradas, situaciones o relaciones jurídicas actuales no concluidas». Sobre esta última, el citado autor indica que la doctrina alemana ha exigido que en el juicio de validez de la norma retroactiva deben ponderarse, por un lado, la lesión que puede producirse a la seguridad jurídica y, por otro, los motivos que inducen al legislador para otorgar carácter retroactivo a la nueva ley.

Interesa destacar también la diferencia apuntada por JOSÉ LUIS SHAW (5), quien, remitiéndose a ROUBIER, nos dice que no debe confundirse «retroactividad de la ley» y «efecto inmediato de la ley», por cuanto este último se «refiere a la aplicación de la nueva ley a aquellos efectos que aún no han tenido lugar al día de la promulgación de la nueva ley... cuando la nueva ley se aplica, a partir de su promulgación a todos los efectos que se produzcan en el futuro, ya sea que provengan de hechos o relaciones jurídicas preexistentes o a producirse, estamos ante un caso de "efecto inmediato" de dicha ley».

(3) Citado por ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1993, pág. 125.

(4) ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL: *op. cit.* págs. 125-126.

(5) SHAW, JOSÉ LUIS: *op. cit.* pág. 24.

III. RETROACTIVIDAD DE NORMAS EN MATERIA TRIBUTARIA

Los anteriores planteamientos han sido expuestos en forma genérica para todas las normas jurídicas. Ahora, nuestro interés se enfocará en la posible retroactividad de normas cuya naturaleza sea tributaria. Por ello, aunque sea brevemente, nos interesa destacar el tratamiento que ha tenido esta materia en diferentes ordenamientos jurídicos.

Como primer aspecto debemos destacar la diferencia entre los ordenamientos que consagran el principio de irretroactividad de la ley a nivel constitucional, de aquellos que se limitan a establecerlo a nivel legal o infraconstitucional.

Ejemplo de la primera línea de tratamiento de la materia resulta ser el sistema jurídico costarricense. La Carta Fundamental de 1949 dispone, en su artículo 34, que «a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, o de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas» (el subrayado no es del texto original) (6) (7). Otro ordenamiento que se destaca por este sistema es el brasileño, en el cual, el artículo 153.29.III.b) de la Constitución Federal de 1988, consagra: «Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está vedado a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios: (...) III- Cobrar tributos: (...) b) en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los instituyó o aumentó» (8).

Dentro de los ordenamientos en los que no se establecen normas sobre retroactividad tributaria a nivel constitucional pueden mencionarse como ejemplos el del Código Tributario Uruguayo, el cual, en su artículo 8.º, indica: «Las leyes tributarias materiales se aplicarán a los hechos generados»

-
- (6) Nótese en este caso la influencia de las corrientes doctrinales que trataron el tema de la retroactividad de la ley desde la perspectiva de los derechos adquiridos y de las situaciones jurídicas consolidadas.
- (7) Dicha disposición constitucional cuenta con un importante refuerzo legal principalmente en la Ley General de Administración Pública (Núm. 6227, de 2-5-1978), la cual, en su artículo 194.3, establece la responsabilidad del Estado por los daños directos que se causen haciendo variar situaciones jurídicas consolidadas por una ley posterior. No obstante, en materia tributaria, y específicamente en materia de exenciones, la Ley 7293, de 31 de marzo de 1992, modificó el artículo 64 del Código Tributario estableciendo: «la exención, aun cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado». Esa eximente de responsabilidad para el Estado no existía en la redacción original de la norma. De todas formas, el artículo 9.º del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley Núm. 4755, de 3 de mayo de 1971) no parece tan estricto como la Constitución, pues, el mismo, se limita a decir: «las leyes tributarias rigen desde la fecha que ellas indiquen, si no lo establecen, se deben aplicar diez días después de su publicación en el Diario Oficial ...» (el subrayado no es del texto original). El término de diez días es consecuente con el señalado en el numeral 7.º del Código Civil vigente en Costa Rica. Sin embargo, este último tampoco parece ser consecuente con la Constitución pues, en su redacción, se plantea la posibilidad de que existan normas con carácter retroactivo. El referido artículo nos dice: «las leyes entrarán en vigor diez días después de su completa y correcta publicación en el Diario Oficial "La Gaceta" si en ellas no se dispone otra cosa» (el subrayado no es del texto original).
- (8) En este sistema también se encuentran normas infraconstitucionales, como lo es el artículo 105 del Código Tributario Nacional que, a pesar de lo señalado en el texto constitucional, parece desatender su mandato. Dicho artículo reza: «La legislación tributaria se aplica inmediatamente a los hechos generadores futuros y a los pendientes, entendiéndose por estos últimos aquellos cuya ocurrencia haya tenido inicio pero aún no esté completa...». Obsérvese que, aplicando la diferencia entre retroactividad y efecto inmediato de la ley expuesta líneas atrás, el artículo transcrito parece referirse a la última de las situaciones apuntadas.

res ocurridos durante su vigencia». De seguido, atendiendo los tributos cuyo hecho imponible es de connotación periódica, dicha norma nos dice: «el hecho generador para cuya configuración se requiere el transcurso de un período se considerará ocurrido a la finalización del mismo». Atendiendo a esta especie de tributos el Código Tributario de Venezuela, en su artículo 9.º inc.3), dispone: «Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o cuantía de la obligación regirán desde el primer día del período del respectivo tributo que se inicie al entrar la ley en vigencia». En similares términos se pronuncia el numeral 10 inciso 2) del Código Tributario de Ecuador.

Asimismo, el modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID), en su artículo 9.º, inciso 1), nos dice: «Las normas referentes a la existencia o cuantía de la obligación regirán desde el primer día del año calendario siguiente al de su promulgación cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos anuales o mayores, y desde el primer día del mes siguiente cuando se trate de períodos menores». De esta forma, las disposiciones analizadas para el caso de América Latina obedecen en general a las recomendaciones hechas en las XI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Río de Janeiro en el año 1983.

El sistema tributario español se ubica dentro del segundo de los sistemas anteriormente aludidos, pues del artículo 25.1 de la CE únicamente se desprende la prohibición de retroactividad de normas sancionatorias. El referido numeral reza: «Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento» (el subrayado no es del texto original). Dicha regla cuenta con un complemento expreso en el numeral 9.º 3 de la CE, el cual garantiza «la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables -y agrega- o restrictivas de derechos individuales» (el subrayado no es original). Por su parte, el artículo 20 de la Ley General Tributaria remite al Código Civil para regular lo referente a la vigencia de normas tributarias, siendo que este último, en su artículo 2.º 3, señala: «las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario» de donde, a *sensu contrario*, puede inferirse que, en el ordenamiento español, no hay obstáculo constitucional para la retroactividad de leyes de connotación tributaria siempre y cuando no sean de carácter sancionatorio, o, sin ser partícipes de esta naturaleza, restrinjan derechos individuales (9) (10).

(9) Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional español, entre otras, en Sentencias 6/83, de 4 de febrero; 126/87, de 16 de julio; 150/90, de 4 de octubre; 197/92, de 19 de noviembre y 205/92, de 26 de noviembre. Asimismo, la doctrina española parece consecuente y unánime en cuanto a la retroactividad de normas tributarias siempre y cuando esté establecida por ley. Véanse por ejemplo: SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: *Hacienda y Derecho*. T. IV, Madrid, 1966, págs. 36-37. AMORÓS RICA: *Derecho Tributario*. Madrid. 1970, págs. 129-130. CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO: *Ordenamiento Tributario Español* Vol I. Madrid, 1977, págs. 98-99. PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ: *Curso de Derecho Tributario* T. I. Madrid, 1978, págs. 64-65. PÉREZ ROYO, FERNANDO: *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*. 4.ª edición. Civitas. Madrid, 1994. págs. 76-79.

(10) Debe resaltarse que el Tribunal Constitucional Alemán, desde su Sentencia número 27 de 19 de diciembre de 1961, ha considerado legítimas las normas fiscales retroactivas cuando la ley pretende tener aplicación dentro del período impositivo dentro del cual entra en vigor. Asimismo, el Tribunal Supremo norteamericano ha declarado también la constitucionalidad de medidas fiscales retroactivas cuando la retroactividad alcanza a períodos cercanos al de la tramitación de la ley en cuestión, como es el caso de leyes fiscales cuyo objeto es gravar rentas o beneficios obtenidos durante el año en que se aprobó la ley o incluso durante el año de la sesión legislativa anterior a la de su aprobación (decisiones de 11-1-1937, 21-11-1938 y 12-1-1981 en los casos USV Hudson, Welch V. Henry et alii, y USV Darusmont). No obs-

IV. LA RETROACTIVIDAD SEGÚN LA NATURALEZA DE LEY TRIBUTARIA

Dentro del abanico de materias que son susceptibles de regulación legal, pueden enmarcarse diversos grupos que, por su naturaleza, son afines entre sí. De esta manera podemos ubicar normas de naturaleza sustancial-tributaria, procesal-tributaria, sancionadora-tributaria (formal y materialmente), interpretativas y de complemento o reglamentarias.

1. Retroactividad de normas materiales.

En relación con las normas materialmente tributarias ya hemos adelantado que el Tribunal Constitucional español ha advertido que su retroactividad no encuentra obstáculo expreso en la Constitución Española de 1978. MARTÍN QUERALT y CARMELO LOZANO SERRANO (11) advierten que las resoluciones del Tribunal Constitucional, 6/83, de 4 de febrero (12) y 126/87, de 16 de julio (13), sientan la máxima de que no existe prohibición constitucional para que existan leyes tributarias retroactivas, ya que, el artículo 9.º 3 de la CE establece dicha prohibición tan sólo para las normas sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. En las referidas sentencias, el Tribunal Constitucional argumenta que, si dicha prohibición existiese, se haría inviable una verdadera reforma fiscal (14).

tante, en ambos Tribunales se analizan las circunstancias específicas, importancia de las modificaciones introducidas y el conocimiento por parte del contribuyente de la posibilidad de que se efectúen cambios en la legislación. Por su parte, la Corte Costituzionale italiana, en diversas sentencias, ha mantenido que la ley tributaria retroactiva resulta constitucionalmente ilegítima si vulnera el principio de capacidad contributiva, ejemplificando tal supuesto con el caso de una ley que establece como presupuesto del tributo un hecho o una situación pasada que no persiste en el momento de su entrada en vigor, o modifica, extendiendo sus efectos hacia el pasado, los elementos esenciales de un tributo existente en dicho momento; pues dicha capacidad ha de referirse no a la actual del contribuyente, sino a la que está ínsita en el presupuesto del tributo y, si ésta hubiera desaparecido, o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigor la norma en cuestión, se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad contributiva (Ss. 45/1986, 44/1966, 75/1969 y 54/1980). Sobre el punto, ver Fundamentos Jurídicos 10 y 11 de STC español núm. 126/87, de 16 de julio.

- (11) QUERALT, JUAN MARTÍN y LOZANO SERRANO, CARMELO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 4.ª Edición revisada y puesta al día. Tecnos. Madrid, 1993, pág. 207.
- (12) En esta ocasión debía decidirse acerca de la constitucionalidad de la conversión de la reducción temporal de un 90 por 100 de la base imponible en la Contribución Territorial Urbana en una bonificación del 50 por 100, a partir del 1 de enero de 1980, prevista en la disposición transitoria segunda del Real Decreto Ley 11/1979, de 20 de julio.
- (13) Esta resolución gira en torno a la posible inconstitucionalidad de la disposición adicional sexta de la Ley 5/1983, de 29 de junio, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria. El origen de la controversia se encuentra en el recurso 240/1984, presentado ante la Audiencia Territorial de Pamplona, contra la Resolución de 8 de marzo de 1984 de la Hacienda Foral de Guipúzcoa que había desestimado la reclamación número 43/1984 formulada contra la liquidación girada por el concepto de Tasa de Juego, año 1983, gravamen complementario.
- (14) No obstante este criterio ya había sido expuesto por el propio Tribunal Constitucional desde su Sentencia de 5 de diciembre de 1989, en la cual, refiriéndose a los derechos adquiridos, señaló: «dicho límite no ha de ser tan absoluto ni extenderse hasta el extremo de impedir las reformas legislativas que el ejercicio de la potestad jurídica innovadora pretende, porque entonces no sería ya un mero límite, sino una práctica prohibición de dicho ejercicio de los poderes legítimos que al legislador y a la Administración, en sus respectivos casos, les confiere la Constitución».

Los autores citados destacan que la permisión constitucional de retroactividad de leyes materialmente tributarias ha sido matizada por el propio Tribunal Constitucional en las sentencias aludidas, pues, en ellas, el Alto Tribunal establece que la legitimidad constitucional podría estar cuestionada si los efectos del recurso a la retroactividad dispuesto por el legislador afectaren otros principios o garantías constitucionalmente consagrados (15).

En torno a la retroactividad de normas, la Sentencia 6/83 del Tribunal Constitucional rechaza la teoría de los derechos adquiridos como límite a la retroactividad. En dicha sentencia, refiriéndose a la reducción de exenciones, el Tribunal resolvió: «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». Por ello, «no puede hablarse en puridad de un auténtico derecho a la bonificación tributaria o al mantenimiento del régimen jurídico tributario de bonificación, que pueda entenderse incorporado al patrimonio de los titulares del dominio... y que éstos puedan entenderse privados en virtud de una norma como el Real Decreto-Ley 11/1979».

En cuanto a la matización de la permisión de retroactividad en materia tributaria, el Tribunal Constitucional ha fijado, en diversas sentencias, algunos de los límites constitucionales a que nos referíamos líneas atrás. Así, la resolución 126/87 señala, entre ellos, el principio constitucional de capacidad económica (art. 31.1 CE). Según el Tribunal Constitucional, dicho principio debe servir como límite a la imposición retroactiva, pues no sería constitucionalmente válido un impuesto que estableciere como presupuesto un hecho o situación pasada no persistente en el momento en que entra en vigor la ley. Asimismo, en dicha resolución, el Alto Tribunal resalta el principio de seguridad jurídica (art. 9.º 3 CE) como límite a la imposición retroactiva, haciendo eco de la doctrina expuesta en sus Sentencias 27/81, de 20 de julio, y 6/83, de 4 de febrero; pero resaltando, como ya se indicó, que la seguridad jurídica no puede ser entendida como valor absoluto que petrifique e impida la adaptación a la realidad del ordenamiento jurídico, atendiendo los objetivos de política social y económica que se persigan con el sistema tributario.

Dentro de esta línea argumentativa, puede citarse la Sentencia del Tribunal Constitucional número 150/90, de 4 de octubre (16), en la que se señala a la interdicción de la arbitrariedad, como límite constitucional a la retroactividad tributaria.

(15) QUERALT, JUAN MARTÍN y LOZANO SERRANO, CARMELO: *op. cit.* pág. 207.

(16) En esta sentencia se alegaba la inconstitucionalidad de la Ley 15/1984 de la Asamblea de Madrid en su conjunto y en preceptos concretos de la misma. Dentro de estos últimos del recargo del 3 por 100 sobre la cuota líquida del IRPF establecido por la Comunidad de Madrid [arts. 2.º a), 7.º y 8.º y disp. adic. cuarta de la ley] en lo que a este trabajo interesa. No obstante, por razones estrictamente formales, el Tribunal se excusó de analizar el fondo del asunto en lo que a la validez constitucional de dicha retroactividad concernía. En relación a los criterios generales emitidos por el Tribunal Constitucional español también pueden consultarse las Sentencias 197/92, de 19 de noviembre, y 205/92, de 26 de noviembre.

De las resoluciones anteriormente referidas puede extraerse una conclusión importante, en la cual se sintetiza la posición del Tribunal Constitucional en la materia: en palabras de AGUALLO (17), el Alto Tribunal utiliza la siguiente ecuación: «a mayor grado de retroactividad de la norma, mayor es el rigor con el que opera el principio general de irretroactividad que reclama la seguridad jurídica o, de otro modo, mayor habrá de ser la justificación de la disposición retroactiva para no transgredir la legalidad constitucional». PALAO TABOADA (18) pone en evidencia que el Tribunal Constitucional relaciona la retroactividad impropia con la de grado medio. No obstante, en todas las sentencias citadas, y en virtud del principio de seguridad jurídica que garantiza el artículo 9.º 3 de la CE, el Alto Tribunal rechaza categóricamente la retroactividad propia o en grado máximo (19).

2. Retroactividad de las normas procesales.

De acuerdo con ANDRÉS DE LA OLIVA y MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ (20) «la aplicación en el tiempo de la ley procesal viene caracterizada y determinada por dos factores o elementos: la irretroactividad de la ley y el desarrollo temporal sucesivo del proceso». En virtud de lo anterior, el proceso que se inicie estando en vigor determinada ley procesal será regido por ésta. Lo anterior con independencia del objeto procesal que se regirá por el Derecho sustantivo en vigor en el tiempo procesal propio del caso.

Por ello, cuando una nueva legislación procesal (refiriéndonos al caso de reformas generales y no siempre en el caso de normas procesales aisladas y concretas) entra en vigencia, normalmente se la acompaña de «reglas de Derecho transitorio» para dotar el sistema jurídico de cierta unidad, estableciendo qué procesos han de determinarse de acuerdo con la ley antigua (produciéndose la ultraactividad de la ley derogada) y cuáles se regirán por la nueva ley. No obstante, los actos definitivamente desarrollados y firmes conforme a la ley antigua serán intangibles.

Sin embargo, dichos autores reseñan que las reglas de Derecho transitorio deben respetar el principio pro reo en ámbito jurisdiccional penal, el de norma más favorable en el Derecho laboral y, en general, el respeto a las expectativas procesales abiertas a los litigantes al iniciarse el proceso.

Para la materia tributaria, el profesor LEJUENE VALCÁRCEL (21) señala que, aunque no existe discusión doctrinal sobre la aplicación desde su promulgación de las normas formales (procesales y administrativas), en tanto no afectan a relaciones materiales sino el cauce a través del cual

(17) y (18) Citado por ALONSO GONZÁLEZ: *op. cit.* pág. 126.

(19) Una referencia más detallada sobre las resoluciones hasta ahora citadas puede encontrarse en la obra ya citada de ALONSO GONZÁLEZ.

(20) DE LA OLIVA, ANDRÉS y FERNÁNDEZ, MIGUEL ÁNGEL: *Derecho Procesal Civil*. Tomo I. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A. 2.ª Edición 2.ª reimpresión. Madrid, 1994, págs. 255-257.

(21) LEJUENE VALCÁRCEL, ERNESTO: «Irretroactividad de las leyes y actos administrativos en materia tributaria». *Revista de Derecho Tributario* núm. 35. Enero-marzo de 1985. Instituto de Estudios Tributarios. Editorial Revista dos Tribunais. Sao Paulo, 1985, págs. 85-86.

dichas relaciones se exteriorizan; debe replantearse la cuestión para el caso de las normas procesales que impliquen una supresión o restricción de derechos formales del contribuyente, en el curso de un procedimiento de gestión tributaria. De ahí el por qué de su rechazo a la retroactividad formal *in peius*.

El citado autor, expresa una especial preocupación por el problema de la ley que modifique los plazos de prescripción como medio de extinción de la obligación tributaria, señalando que, aunque «teniendo efectos materiales (la extinción de la obligación) su exteriorización tiene un inequívoco carácter formal (inactividad de la Administración durante un determinado período de tiempo)» (22).

Compartimos con él la inquietud por los efectos materiales que pueda tener la ampliación de un período de prescripción. Piénsese, para el caso del Derecho español, en el supuesto de que se aumente de cinco a diez años el período de prescripción que señala el artículo 64 de la Ley General Tributaria para:

- a) Determinar la deuda tributaria.
- b) Exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.
- c) La acción tendente a imponer sanciones tributarias; o bien, que disminuyera el término para la devolución de ingresos indebidos [inciso d) *ibídem*].

El punto también se ha planteado en el Derecho Penal. Para ENRIQUE BACIGALUPO (23), el problema tiene dos posibles respuestas, según la naturaleza jurídica que se le otorgue a la prescripción: «Los que la conciben como una institución del Derecho Penal material (LISZT. SCHMIDT), se inclinarán necesariamente por la vigencia de la garantía -se refiere a la de irretroactividad- respecto de la prescripción y, por consiguiente, considerarán lesiva del principio de legalidad la aplicación a un hecho de la extensión de los plazos de prescripción dispuestos en una ley posterior al mismo. Distinto será el parecer de quienes consideran a las reglas referentes a la prescripción como ajenas al Derecho Penal material: pueden admitir la aplicación retroactiva de nuevos plazos de prescripción».

Atendiendo a la solución brindada por el Tribunal Constitucional, en el sentido de aceptar como constitucionalmente válida la retroactividad de grado medio o impropia; así como el carácter oficioso de la declaración de prescripción que estipula el artículo 67 de la Ley General Tributaria (STC de 14-12-1979), sancionándose con nulidad absoluta los actos liquidatorios que violen dicha oficiosidad (STS de 20-12-1973); podemos concluir que la nueva ley podrá modificar los términos de prescripción si este instituto aún no ha operado (es decir, cuando la prescripción es una simple expectativa), pero no podrá alterar las situaciones jurídicas ya consolidadas (la prescripción opera aunque ésta no haya sido formalmente declarada).

(22) LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *op. cit.* págs. 85-86.

(23) BACIGALUPO, ENRIQUE: *Principios de Derecho Penal. Parte general*. 2.ª edición. Akal/iure. Madrid, 1990, pág. 43.

3. Retroactividad de normas sancionadoras. Especial referencia a las sanciones materiales (sin infracción previa).

En el momento de analizar la posibilidad -constitucionalmente válida, aun en criterio del Tribunal Constitucional- de retrotraer los efectos de las normas materiales tributarias, adelantamos algunos lineamientos sobre esta cuestión. Según nos recuerda el profesor ALEJANDRO NIETO (24) «esté o no incluida esta regla... en el principio de la legalidad, el hecho es que se encuentra recogida en forma expresa en la Constitución y no una sino varias veces. Primero en el artículo 9.º 3 que "garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables" -de donde se infiere la retroactividad de las normas que impliquen un beneficio bien para el infractor bien para el imputado-, y luego en el 25.1, de modo indirecto pero contundente, al aludirse a "la legislación vigente en aquel momento" (en el de producirse los hechos sancionables)».

En doctrina penal, se clarifica por parte de ENRIQUE BACIGALUPO (25), que «tal exigencia, por lo demás, se refiere tanto a la tipificación del hecho punible como a la amenaza de pena, a las medidas de seguridad y a las consecuencias accesorias del delito».

Tratándose del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, de la cual la de la Administración Tributaria es una simple derivación, el artículo 128.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC) (núm. 30/1992), es claro al afirmar que «serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa» siendo que el inciso 2) *ibídem*, nos dice: «las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor»; sancionando además el artículo 62 inciso 2) *ibídem*., la nulidad de pleno derecho de las disposiciones administrativas que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables. De esta forma, el Derecho Administrativo sancionador ha regulado la materia en concordancia con el artículo 24 del Código Penal.

La solución aludida también es válida para el Derecho Tributario sancionador, por cuanto, a pesar de lo dispuesto en la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, las normas anteriormente referidas son de aplicación supletoria en materia tributaria por no contar ésta con regulación expresa al respecto.

Esta posición se ve reforzada por varias resoluciones del Tribunal Constitucional. En primer lugar, debe citarse la Sentencia 76/90, en la cual dispuso: «los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos "matices", al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Ss. de la Sala cuarta de 29-9, 4 y 10-11-1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales» (26).

(24) NIETO, ALEJANDRO: *Derecho Administrativo Sancionador*. Tecnos S.A. Madrid, 1993, pág. 204.

(25) BACIGALUPO, E.: *op. cit.* pág. 69.

(26) Puede consultarse en este mismo sentido la STC de 8 de junio de 1981.

Por otra parte, en Sentencia de 7 de mayo de 1981, el Tribunal Constitucional admitió la retroactividad de normas administrativo-sancionadoras más favorables. Dicha sentencia dispuso «la retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables tiene su fundamento, a *sensu contrario*, en el artículo 9.º 3 de la Constitución, que declara la irretroactividad de las no favorables.» (pueden consultarse además las Ss. TC 77/83, STC de 24-7-1984; 42/87, de 7 de abril; 101/88, de 8 de junio y STC de 4-7-1991). En similares términos se pronuncian las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 1988 y la de 28 de mayo de 1990. No obstante, el Tribunal Constitucional encuentra el sustento del principio de retroactividad de la norma favorable en el artículo 9.º 3 de la CE, con lo cual, ha negado su protección por la vía de amparo, toda vez que ésta, en virtud del artículo 53.2 de la CE, no cobija al precepto citado. Sin embargo, dicho recurso se mantiene abierto para el caso de aplicación retroactiva de normas sancionadoras más favorables, por ubicarse dicha garantía, en el numeral 25.1 de la CE.

Llegados a este punto, interesa resaltar un aspecto sobre el cual ya ha opinado la más destacada doctrina española y es el relacionado con la desnaturalización de la potestad tributaria en su modalidad de imposición extrafiscal. El profesor CASADO OLLERO (27) destaca que la utilización de tributos de connotación extrafiscal (28) está propiciando el encubrimiento de «medidas sancionatorias sin infracción previa». El autor citado critica la práctica legislativa consistente en utilizar el instrumento tributario, en su dimensión extrafiscal, para -indirectamente-, regular situaciones cuya naturaleza debería tener protección jurídica a través de disposiciones normativas pertenecientes a otros estadios del Derecho (piénsese por ejemplo en la protección a la función social de la propiedad que de alguna forma se tutela a través del impuesto andaluz sobre las tierras infrautilizadas, o bien la protección del medio ambiente tutelada por el impuesto balear sobre empresas contaminantes). Aunque dicho autor no desconoce la importancia del uso de tributos extrafiscales, en cuanto propicien el desarrollo de principios constitucionalmente protegidos, sí critica su utilización como medio sancionatorio de aquellas situaciones -que, si bien perjudiciales- no cuentan con una normativa preventivo-represiva expresa, en otras ramas del Derecho y a través de instrumentos jurídicos que resultarían más idóneos en el tratamiento de la materia. Finalmente, CASADO OLLERO evidencia que, con dicha práctica, se quiebran las cautelas constitucionalmente consagradas para el ejercicio de la potestad sancionadora, desconociéndose así las garantías y derechos fundamentales que en esta materia reconoce la Constitución al administrado.

Ante tales circunstancias, e independientemente del valor constitucional que tengan dichas disposiciones desde el punto de vista estrictamente tributario, debemos señalar que las situaciones jurídicas creadas por este procedimiento, deben analizarse conforme a su naturaleza y no según la nomenclatura que les quiera dar el legislador.

(27) CASADO OLLERO, GABRIEL: «Los fines no fiscales de los tributos». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Núm. 213, 1991, págs. 455-511.

(28) Dicho autor se refiere concretamente al impuesto sobre tierras infrautilizadas dispuesto por la Comunidad andaluza y que dio lugar a la STC 37/1987, de 26 de marzo, que declaró su constitucionalidad y, podríamos agregar nosotros, el impuesto establecido por Ley 12/1991 de la Comunidad de Baleares sobre instalaciones que inciden perjudicialmente en el medio ambiente actualmente impugnada ante el Tribunal Constitucional.

En este sentido, no puede limitarse el ámbito de protección de las garantías constitucionalmente consagradas en materia represiva, a aquellas disposiciones que «formalmente» sean sancionatorias, negándose dicha protección en aquellos casos en que -aunque no formalmente y sí materialmente- las disposiciones legislativas tengan efecto sancionatorio. Por lo anterior, consideramos aplicables a estas situaciones los razonamientos supra referidos en cuanto a la interdicción absoluta de retroactividad en virtud de que, por su naturaleza, tales disposiciones contienen, materialmente, los mismos efectos que las formalmente sancionadoras.

4. Retroactividad de normas interpretativas.

El Tribunal Supremo español, en Sentencias de la Sala Tercera, de 8 de abril, 12 de mayo, 28 de septiembre y 17 de octubre de 1978, ha señalado que la aplicación retroactiva de normas puede darse en los siguientes casos:

- a) Por declaración expresa o tácita de ley;
- b) Normas que tengan por objeto establecer un régimen general uniforme cuya viabilidad requiera de efectos retroactivos (29);
- c) Tratándose de normas interpretativas, complementarias o ejecutivas; únicamente en cuanto desarrollen la ley principal.

Para ZORNOZA PÉREZ y FALCÓN Y TELLA (30) la pretendida retroactividad de las normas interpretativas, complementarias y ejecutivas «es pura creación jurisprudencial... se extiende en la jurisprudencia incluso a los reglamentos, de una forma irreflexiva, sin tener en cuenta la posición de éstos en el ordenamiento y sus relaciones con la ley» (31). En este sentido, los autores citados mantienen que las normas interpretativas únicamente serán retroactivas si lo disponen en forma expresa, sin que, en tal caso, opere una retroactividad *ipso iure*; siendo posible la retroactividad de sus disposiciones, siempre y cuando, los efectos de la misma no afecten la seguridad jurídica.

(29) Véase al efecto también STC de 31 de marzo de 1981 en cuanto afirma la procedencia de la retroactividad de la regulación constitucional en materia de derechos y libertades públicas, afectándose instituciones del régimen preconstitucional que las limitaban. Dicha sentencia dispuso: «un régimen general y uniforme de cara al futuro» deroga retroactivamente «regímenes odiosos por moralmente condenables conforme al nuevo sistema de valores».

(30) ZORNOZA PÉREZ, JUAN y FALCÓN Y TELLA, RAMÓN: «La retroactividad de las normas tributarias. Normas interpretativas». *Revista de Derecho Tributario*. Núm. 37 (julio-septiembre) Instituto de Estudios Tributarios. Editorial Revista dos Tribunais. Sao Paulo, 1986, pág. 12.

(31) Sobre la retroactividad de normas aclaratorias en vía reglamentaria véase SSTs de 7-6-1966 y 24-9-1974.

La jurisprudencia se ha encargado de matizar el alcance de la retroactividad de las normas interpretativas, señalando que únicamente podrán considerarse válidos sus efectos retroactivos si son propiamente aclaratorios mas no podrán serlo, si de alguna forma entrañan disposiciones nuevas (SSTS de 10-3-1962 y 8-4-1978).

Finalmente, ZORNOZA PÉREZ y FALCÓN Y TELLA (32) estiman que las Órdenes Ministeriales de carácter interpretativo, no podrán afectar situaciones pasadas ni futuras, por cuanto carecen de rango normativo.

5. Retroactividad en materia de reglamentos.

Admitido por parte del Tribunal Constitucional español el carácter relativo de la reserva de ley en materia tributaria, especialmente a partir de su Sentencia 6/1983, de 4 de febrero, exigiendo dicha reserva únicamente para la creación *ex novo* de un tributo (33), la regulación de los elementos esenciales del mismo (34) y la creación (no así la extinción o reducción) de beneficios fiscales, debemos referirnos a la posible retroactividad de disposiciones reglamentarias que complementen la ley.

Sobre el tema, nos mostramos de acuerdo con GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ (35), en el sentido de que «se ha venido considerando tradicionalmente como una regla propia del Derecho Administrativo la que entiende que, si bien la ley puede establecer sin más su retroactividad (art. 2.º 3 CC), el reglamento, en cambio, no puede hacerlo. Según ello, la posibilidad de aplicación retroactiva quedaba, pues, referida a las leyes formales, pero no a los reglamentos» (36). Así las cosas, la retroactividad de los reglamentos sólo será válida cuando el reglamento desarrolle una ley que, expresamente, declare su retroactividad. Sin embargo, si el reglamento dispusiere su retroactividad «en ausencia de determinación legal, implicaría una clara transgresión de sus límites respecto de la ley» (37).

(32) ZORNOZA PÉREZ y FALCÓN Y TELLA: *op. cit.* pág. 16.

(33) Véase con especial énfasis en este punto STC 37/1981, de 16 de noviembre.

(34) Al efecto, consúltese la STC 179/1985, de 19 de diciembre.

(35) GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO y FERNÁNDEZ, TOMÁS RAMÓN: *Curso de Derecho Administrativo*. T. I. Sexta Edición. Civitas. Madrid, 1993, pág. 83.

(36) Como refuerzo de esta posición véase el artículo 53.7 de la LRJAP y PAC (Núm. 30/1992), según el cual «los actos de la Administración serán válidos y producirán efecto desde la fecha en que se dicten» si bien «excepcionalmente podrá otorgarse eficacia retroactiva cuando se dicten en sustitución de actos anulados y, asimismo, cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y éste no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas».

(37) GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, TOMÁS RAMÓN: *op. cit.* pág. 88.

V. TRIBUTOS INSTANTÁNEOS Y PERIÓDICOS. DIVERSOS SISTEMAS DE SOLUCIÓN A LOS PROBLEMAS DE RETROACTIVIDAD TRIBUTARIA

De conformidad con el artículo 28 de la Ley General Tributaria «el hecho imponible es 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». Así, la ley puede configurar un hecho imponible relacionado con una situación fáctica concreta (ubicable en una dimensión temporal y por un acto o hecho concreto), o bien considerar hechos generadores continuados o de formación sucesiva (también llamados periódicos, complexivos, conjuntivos o duraderos), los cuales, en palabras de JOSÉ LUIS SHAW «son aquellos que reproducen un hecho o situación cuya configuración temporal insume un cierto lapso, mismo que es tomado en cuenta por el legislador desde que sus diversos elementos materiales u objetivos, cuyo ciclo de formación se prolonga en el tiempo, e integran la hipótesis que la norma legal consagra como hecho generador, de modo que todos esos elementos tienen trascendencia jurídica» (38).

La relación de los artículos 93 y 94 de la Ley del IRPF española (núm. 18/1991, de 6 de junio), brindan el esquema necesario para ubicarlo como un impuesto cuyo hecho generador es de connotación periódica.

Las soluciones jurídicas hasta hoy apuntadas por la jurisprudencia española, en torno a la retroactividad de normas tributarias, han estado referidas a tributos cuyo hecho generador es de los denominados instantáneos. Solamente en una oportunidad, Sentencia 150/90, de 4 de octubre, el Tribunal Constitucional tuvo la ocasión de analizar el problema de la retroactividad de normas relacionadas con una modificación de tarifas del IRPF a mitad de período, sin embargo, por razones de carácter formal, dicha sentencia no se pronunció sobre el fondo de la cuestión. De ahí, el interés en analizar el recurso expuesto al inicio de este trabajo, así como las posibles soluciones que del mismo puedan esperarse por parte del Tribunal Constitucional.

Sin embargo, antes de entrar en materia, interesa dar un vistazo sobre las soluciones que, sobre el mismo problema, brinda el Derecho comparado.

Ya adelantamos que, en los casos de Venezuela y Ecuador, el punto tiene solución normativa expresa a nivel de sus respectivos Códigos Tributarios. En dichos ordenamientos, según vimos, las leyes modificativas de este tipo de tributos serán eficaces a partir del período impositivo siguiente a su entrada en vigor. Sin embargo, dicha solución cuenta con el inconveniente de que al estar señalada por ley, una norma de igual rango (por ejemplo, la ley modificativa de las tarifas), tendría su mismo valor normativo y, consecuentemente, dejaría acéfala la solución prevista.

(38) SHAW, J.L.: *op. cit.* pág. 51.

Por lo anterior, conviene adentrarse en los sistemas jurídicos que brindan soluciones a nivel constitucional y, por ello, de seguido, estudiaremos la cuestión en los sistemas tributarios costarricense y brasileño.

1. El caso de Costa Rica. Garantía constitucional de irretroactividad de normas.

Como ya vimos, en Costa Rica, el artículo 34 de la Constitución Política de 1949 establece una prohibición genérica en cuanto a retroactividad de leyes. En este sentido la jurisprudencia ha sido firme en negar la posibilidad de retrotraer los efectos de normas tributarias hacia el pasado (39). Cabe destacar, sin embargo, que la mayor parte de las resoluciones que se han ocupado del tema, están referidas a tributos cuyo hecho generador es de naturaleza instantánea.

Diferente es el caso de las resoluciones de la Sala de Casación núms. 202/74 y 203/74, ambas de 26 de diciembre; en las cuales se resolvió un asunto directamente relacionado con la modificación de tarifas del impuesto sobre la renta a mitad del período impositivo. En dicha resolución se estimó: «cuando la alteración ocurre durante el período impositivo, pues la renta -como objeto del tributo- no es más que un saldo favorable entre los ingresos determinados por la ley y los gastos legalmente deducibles; ingresos y gastos que no son instantáneos, aunque algunas veces pueden tener ese carácter, sino que generalmente se van produciendo a lo largo de un término, de un año... si una nueva ley viniera a modificar alguno o algunos de los elementos del hecho generador, producidos con fecha anterior a la emisión de esa ley, con ello prácticamente se estaría alterando el hecho generador en sí mismo, en cuanto ese hecho es el resultado de una actividad productora de renta que se inició también desde antes... una renta puede existir sin gravamen si la respectiva ley no la somete a tributo en el tiempo en que esa renta se produce, como ocurre con el régimen de exenciones tributarias. En tal caso, si después se emitiera una ley suprimiendo la exención, es indudable que esa ley no podría aplicarse sobre los ingresos anteriores, aunque el período impositivo se encuentre en curso, pues de otra manera se estaría creando un impuesto con vigencia hacia el pasado y se afectarían beneficios o utilidades que se hallaban libres de ese gravamen por disposición legislativa. Y si ello es así en esas situaciones, lo mismo cabe decir cuando una nueva ley decreta un aumento de tarifas para calcular la carga impositiva... la irretroactividad de las leyes es uno de los principios generales del Derecho que debe orientar la actividad del legislador al emitir la ley y del intérprete de ésta al aplicarla conforme a su texto y a su espíritu».

(39) Específicamente pueden citarse las Sentencias de la Sala de Casación núm. 113/76, de 29 de septiembre y núm. 58/77, de 24 de agosto; y de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia núm. 5/90, de 10 de enero. Especialmente, debe destacarse la Sentencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia núm. 19/84, de 4 de mayo, en la cual se rechazó la aplicación retroactiva de un nuevo supuesto de hecho (los ingresos obtenidos por concepto de becas) como hecho imponible a efectos del Impuesto sobre la Renta. En este caso se resolvió: «si bien el artículo 5.º, inciso 3, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, antes de la reforma introducida por Ley núm. 6450 de 15 de julio de 1980, podía consistir en salarios, sueldos, dietas, honorarios, gratificaciones, ventajas, comisiones o en cualquier otra forma de pago o compensación, lo cierto es que si se quiere gravar las sumas de dinero que recibe el servidor mientras está con licencia por motivo de beca no ocurría -como hecho generador- aunque sí se hizo posteriormente...» (el subrayado no es del texto original).

La Sala de Casación costarricense no deja de reconocer que dicha solución obedece a la particularidad de protección constitucional de la garantía de irretroactividad de las normas que tiene el sistema jurídico nacional. En este sentido, las referidas sentencias expresan: «Pero no obstante ser tan fundamental ese principio, no en todos los ordenamientos jurídicos tiene el mismo rango, pues en algunos constituye una simple norma de ley, al contrario de lo que ocurre en el Derecho costarricense, donde está elevado a la categoría de precepto constitucional...» (40).

No podemos dejar de destacar otro precepto de vital importancia que la Sala de Casación enuncia en dichas resoluciones: «en la aplicación de la ley también puede incurrirse en el vicio de retroactividad inconstitucional, cuando la ley en sí misma no contiene ningún mandato retroactivo y son los jueces quienes retrotraen sus efectos e infringen el artículo 34 de la Constitución».

La importancia de las citas anteriores, excusa lo prolongado de su uso. Sin embargo, no es el objeto de este trabajo entrar en el análisis pormenorizado de estas resoluciones. No obstante, a partir de ellas, podemos evidenciar la conclusión que más nos interesa de momento: el reconocimiento a nivel constitucional del principio de irretroactividad de las leyes impide la modificación, con efectos hacia el pasado, de tributos cuyo hecho imponible sea de connotación periódica, como es el caso del IRPF.

2. La solución que brinda el sistema tributario brasileño. Especial referencia al principio de anterioridad (41).

El «principio de anterioridad» en el Derecho brasileño es entendido como la «garantía individual del contribuyente, sea éste persona natural o jurídica, de que el cobro de nuevos tributos o bien el aumento de los ya existentes deberá venir establecido en ley que sea por sí conocida con anterioridad,

(40) Hacemos la aclaración de que el voto transcrito expresa el criterio de mayoría pues, en aquella oportunidad, el Magistrado Gonzalo Retana salvó su voto indicando: «El período fiscal, en lo que interesa, corre del primero de octubre de cada año al treinta de septiembre del siguiente (arts. 22 y 23 de la Ley de la Renta y lo. inc. c) de su reglamento)... El artículo 14 de la misma ley... establece que una vez determinada la renta líquida -del año fiscal, desde luego- el impuesto "se calculará" conforme a la tabla en él señalada. Y sólo de acuerdo con esa tabla, pues no se dispuso, en forma alguna, que el resultado del período se dividiría (la cual más bien prohíbe el art. 15 de la Ley de la Renta)... de modo que si la referida Ley núm. 4961 estableció, de manera expresa, que el impuesto se debería liquidar conforme a lo en ella prescrito, sin duda que entonces se halla ajustado a Derecho lo que se impugna en autos. Porque si la reforma tributaria (contenida en la Ley núm. 4961), vulnera o no el principio de irretroactividad, es punto de exclusiva competencia de la jurisdicción constitucional...».

(41) Sobre el principio de «anterioridad» en la Constitución Federal de Brasil pueden consultarse en la Revista de Derecho Tributario ya citada, los siguientes artículos: VELLOSO, CARLOS MARIO: «O principio da anterioridade: uma visao da jurisprudencia». Núm. 31 (enero-marzo), 1985 págs. 111-126. NAVARRO COELHO, SACHA CALMON: «Iptu, anualidade e anterioridade». Núm. 39 (enero-marzo), 1987, págs. 122-130. XAVIER, ALBERTO: «Anterioridade e irretroatividade». Núm. 40 (abril-junio), 1987, págs. 54-76. DA SILVA VELLOSO, CARLOS MARIO «A irretroatividade da lei tributaria. Irretroatividade e anterioridade. Imposto da renda e empréstimo compulsorio». Núm. 45 (julio-setiembre), 1988, págs. 81-96. BITTENCOURT DA ROSA, FÁBIO: «Ir. irretroatividade e anterioridade». Núm. 54 (octubre-diciembre), 1990, págs. 191-201. BAUER NOVELLI, FLÁVIO: «Anualidade e anterioridade na Constitucao de 1988». Núm. 51 (enero-marzo), 1990, págs. 62-88. DE ALMEIDA, LISE: «Principio da anterioridade. Evolucao no Direito Brasileiro e sua Situacao na Constitucao». Núm. 55 (enero-marzo), 1991, págs. 323-331.

de tal modo que el mismo tenga certeza del gravamen a que se sujetará en un futuro próximo» (42). La doctrina brasileña se divide sobre la permanencia conjunta de los principios de anualidad y anterioridad en el régimen establecido en la Constitución Federal de 1988.

El planteamiento del problema se retrotrae a la reforma constitucional operada en 1967 (43) a través de la cual se quiso restablecer en la Constitución, el texto que originalmente contenía la Constitución de 1946 (art. 141 inc. 34) en el sentido de exigir el principio de anualidad junto con el principio de anterioridad para la validez constitucional de la cobranza de tributos. El texto de 1967 dispuso: «Ningún tributo será exigido o aumentado sin que la ley lo establezca, ni cobrado, en cada ejercicio, sin que la ley que lo hubiese instituido o aumentado esté en vigor antes del inicio del ejercicio financiero». El mismo texto eximía de dicho requisito a los impuestos sobre productos industriales, la tarifa «alfandegaría», y de transporte, los que indicaran las leyes complementarias de la Constitución, el impuesto determinado por motivos de guerra, y los demás casos señalados por la Constitución.

El *quid* de la cuestión estriba en determinar si con la redacción referida se había suprimido o no el «principio de anualidad» (44). FLABIO BAUER NOVELLI se inclina en favor de que este último aún se mantenía, criterio que, incluso, convenció al ilustre ALIOMAR BALEIRO, quien, a partir de la segunda edición de su libro «Derecho Tributario Brasileiro» cambió su posición en cuanto a la «desaparición» del principio de anualidad (la cual es sustentada en la primera edición), por la de «silencio» (atendiendo a la no incorporación expresa pero sí tácita), del principio de anualidad a partir de la enmienda constitucional de 1967.

Este criterio fue contestado por la doctrina contraria a la incorporación tácita del principio de anualidad en la Constitución de 1967, dentro de cuyos principales exponentes destaca SACHA CLAMÓN, seguido posteriormente por PAULO DE BARROS CARVALHO. Estos autores sostienen que es innecesaria la autorización presupuestaria previa al ejercicio fiscal, para la cobranza del tributo. En su criterio, para su validez constitucional, basta con que el tributo se encuentre vigente con anterioridad al período impositivo siguiente.

(42) DE ALMEIDA, LISE: *op. cit.* pág. 321.

(43) Con anterioridad a esta fecha, el principio de anterioridad había sido reconocido desde la Carta Imperial de 1824 (art. 171). La Constitución de 1891 no lo reconoció expresamente aunque sí lo hacía el artículo 27 del Código de Contabilidad vigente en aquella época. Posteriormente, la Constitución Brasileña de 1946 lo recoge expresamente en su artículo 141 inciso 34, el cual disponía: «ningún tributo será exigido o aumentado sin que la ley lo establezca, ninguno será cobrado en cada ejercicio sin previa autorización presupuestaria salvo tarifas aduaneras e impuestos determinados por motivo de guerra». La vigencia del artículo citado fue suspendida el 22 de mayo hasta el 31 de diciembre de 1964 por la enmienda constitucional núm. 7. Vuelve a adquirir su vigencia a través de enmienda constitucional 18/1965, pero en esta última se deslindan los principios de anterioridad y anualidad que aparecían confundidos en la Constitución de 1946. En la enmienda constitucional 18/1965 se eliminó el requisito de previa autorización presupuestaria pasando únicamente a exigir que la ley que creara o aumentara un tributo entrara en vigor antes del inicio del ejercicio financiero en que aquel tributo fuese cobrado.

(44) Según este principio, la cobranza del tributo debía estar autorizada en el presupuesto anterior al ejercicio fiscal en que se cobrase. Como se vio, al mismo hacía referencia expresa la Constitución de 1946.

La misma controversia apuntada se mantiene hasta hoy, pues, según dijimos, el artículo 150. III. b) de la Constitución Federal de 1988, dispone: «Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está vedado a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios... cobrar tributos... en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la que los instituyó o aumentó» (cabe resaltar que en esta redacción se mantienen, en general, las excepciones anteriormente destacadas).

No es de interés en este trabajo el examen con detalle de los argumentos sobre los cuales las diversas corrientes de la doctrina brasileña defienden sus posiciones. Sin embargo, si el fin del principio de anterioridad es evitar la «sorpresa tributaria», como señala LISE DE ALMEIDA (45), al indicar que dicho principio se ha instaurado en la Constitución brasileña para «abrir la posibilidad al contribuyente de previamente organizarse y planear sus negocios y actividades -siendo- el fin primordial de esa limitación constitucional, la tutela de la seguridad jurídica, especialmente configurada una justa expectativa del contribuyente en cuanto a la certeza y previsibilidad de su situación fiscal»; debería entenderse que el principio de anterioridad debe ir acompañado del principio de anualidad, por cuanto, en caso contrario, podría vulnerarse tal garantía si un tributo aprobado el 31 de diciembre, entrara en vigor el primero de enero siguiente (46).

Del sistema de protección de retroactividad de normas tributarias en el Derecho brasileño podemos concluir, a efectos de este trabajo, que en un impuesto de connotación periódica, como el IRPF, no podría verse afectado por modificaciones realizadas por el legislador durante el curso del período impositivo puesto que las mismas, por disposición constitucional, deberán enervar sus efectos hasta el próximo período de imposición.

VI. PERSPECTIVAS PARA LA SOLUCIÓN DE LA SITUACIÓN PLANTEADA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Según hemos analizado, el sistema jurídico-tributario español no cuenta con prohibiciones expresas de retroactividad de leyes tributarias a nivel constitucional, como sí ocurre en un sistema jurídico como el costarricense.

Tampoco cuenta el sistema español con un principio equivalente al de anterioridad, que se tiene como garantía constitucional del contribuyente en el sistema tributario brasileño.

Cabe destacar que, históricamente, en el caso español sí han existido requisitos de autorización presupuestaria para el cobro de los impuestos. En la Constitución de 1812 (art. 341), se otorgaba a las Cortes la competencia para fijar los gastos públicos y «las contribuciones que deban cubrir-

(45) DE ALMEIDA, LISE: *op. cit.* pág. 321.

(46) Sobre esta posición consúltese con más detalle a BAUER NOVELLI, FLÁVIO: *op. cit.* págs. 63-66.

los» en base al Presupuesto General presentado por el Secretario del Despacho de Hacienda. Posteriormente, dicha exigencia se desarrolla a lo largo del tiempo en diferentes cuerpos constitucionales: en el Estatuto Real (art. 36); Constitución de 1837 (art. 72); Constitución de 1845 (art. 75) y en la Constitución de 1856 (art. 79).

Los inconvenientes en cuanto a la seguridad y certeza jurídicas que derivan de la aplicación práctica del precepto (en cuanto propician un sistema de aprobación anual de normas para hacer efectiva y legítima la recaudación fiscal), llevó al Constituyente español a deslindar los principios de «legalidad tributaria» y «legalidad presupuestaria», en la bautizada por OTTO MAYER, y traída al Derecho español por SAINZ DE BUJANDA, «bifurcación del principio de legalidad financiera». En este sentido, el principio de legalidad tributaria pasó a ubicarse en la parte dogmática de la Constitución (en la sección correspondiente a los derechos y deberes de los ciudadanos), y el de legalidad presupuestaria fue situado en la parte orgánica (donde se regula la organización y el reparto de competencias de los distintos poderes del Estado).

En torno al Derecho español, SAINZ DE BUJANDA (47), apunta que la bifurcación del principio de legalidad tributaria puede observarse desde la Constitución de 1869 (arts. 15 y 100) (48). Para BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH (49) dicho desdoblamiento «no afecta tanto al principio de legalidad presupuestaria -que no es, en definitiva, sino una norma de atribución de competencia- sino al propio principio de autoimposición, que pierde su carácter temporal: el consentimiento para establecer y recaudar tributos ya no ha de ser prestado anualmente a través de la ley que aprueba el Presupuesto». Sin embargo, advierten los autores citados, que «en relación con la competencia presupuestaria, puede decirse que hay una continuidad clara en toda la normativa constitucional del siglo pasado».

En cuanto a la posible solución de la situación planteada al inicio de este trabajo, podrían adelantarse, desde ahora, tres posibles respuestas a la cuestión por parte del Tribunal Constitucional: la primera, tendería a aceptar los efectos retroactivos de la reforma hasta el inicio del período fiscal; atendiendo para ello que el hecho imponible en el caso del IRPF «será de un año natural y el impuesto se devengará el día 31 de diciembre de cada año» (art. 93 de la Ley reguladora del IRPF). La segunda, consistiría en aplicar la norma impugnada a partir de su entrada en vigor (declarando inconstitucional solamente su aplicación retroactiva) implicando la división del período impositivo en dos (situación que no es extraña al Derecho español en materia del IRPF, en virtud del art. 94 de la Ley

(47) Citado por BAYONA DE PEROGORDO, JUAN JOSÉ y SOLER ROCH, MARÍA TERESA: *Temas de Derecho Presupuestario*. Librería Compas S.L. Alicante, 1990, pág. 54.

(48) A pesar de la bifurcación apuntada la normativa española vigente mantiene resabios de la situación anterior. Puede citarse como ejemplo el artículo 20 de la Ley General Tributaria el cual dispone: «Las normas tributarias entrarán en vigor con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.º del Código Civil y serán aplicadas durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en la respectiva ley, sin que precisen ser revalidadas por la Ley Presupuestaria o por cualquier otra» (el subrayado no es del texto original).

(49) BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH: *op. cit.* pág. 54.

reguladora de dicho Impuesto, del cual nos ocuparemos más adelante). Finalmente, y como tercera solución, podría resolverse que en virtud del principio de seguridad jurídica (art. 9.º 3 CE) la modificación sólo podría aplicarse a partir del período impositivo posterior a la reforma.

Antes de entrar al estudio en detalle de cada una de las soluciones propuestas debe resaltarse el hecho de que en cualesquiera de ellas se encuentra implícito (con mayor o menor intensidad, según la solución que se escoja), un problema de seguridad jurídica. De ahí nuestro interés por reseñar el valor normativo del principio de seguridad jurídica, como principio constitucional en el ordenamiento español, así como el desarrollo que del mismo ha hecho el Tribunal Constitucional, como máximo intérprete de la Constitución.

1. El principio de seguridad jurídica como principio constitucional. Su tratamiento en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Según ha quedado expuesto a lo largo de este trabajo, la Constitución española garantiza en su artículo 9.º 3 el principio de seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Nótese que el mandato constitucional no se limita a los poderes que normalmente tienen la misión de aplicar las normas jurídicas (jurisdiccionales o administrativos), pues el principio de seguridad jurídica garantizado en la Constitución vincula a los poderes públicos en general, quedando por ello sujeto al mismo el Poder Legislativo, en cuanto ejerza su potestad normativa (art. 66 y ss. CE).

El principio de seguridad jurídica, en cuanto principio general de Derecho reconocido a nivel constitucional, cuenta con la genérica condición de expresar lo que, en palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ (50), son «los valores materiales básicos de un ordenamiento jurídico, aquellos sobre los cuales se constituye como tal, las convicciones ético-jurídicas fundamentales de una comunidad». Añaden los citados autores que dichos principios deben ser tratados como «fórmulas técnicas del mundo jurídico y no -como- simples criterios morales, o, menos aún, las famosas declaraciones de buenas intenciones o vagas o imprecisas directivas».

El propio Tribunal Constitucional, desde su Sentencia de 2 de febrero de 1981, fue oportuno en resaltar el valor normativo de los principios constitucionales de Derecho. Particularmente, en cuanto a su valor derogatorio, el Tribunal sentenció: «Los principios generales del Derecho incluidos en la Constitución tienen carácter informador de todo el ordenamiento jurídico -como afirma el art. 1.º 4 del Título Preliminar CC-, que debe así ser interpretado de acuerdo con los mismos. Pero es también claro que allí donde la oposición entre las leyes anteriores y los principios generales plasmados en la Constitución sea irreductible, tales principios, en cuanto forman parte de la Constitución participan de la fuerza derogatoria de la misma, como no puede ser de otro modo».

(50) GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO y FERNÁNDEZ, TOMÁS RAMÓN: *op. cit.* págs. 75-76.

En torno al principio de seguridad jurídica muchos tributaristas (51) reconocen la especial relevancia que el mismo tiene en su materia. En general, hay concordancia con la fórmula ya adelantada por el profesor SAINZ DE BUJANDA (52), en el sentido de que, por su virtud, se debe «saber a qué atenerse», lo cual «no es, en definitiva, sino estar asegurado:

1. Respecto a la normativa aplicable a su contenido y efectos; y
2. Respecto a la circunstancia de que los órganos estatales actuarán de conformidad con aquella y velarán por su cumplimiento».

Sobre esta misma línea de argumentación, el Tribunal Constitucional ha expresado, en Sentencia 27/81, de 20 de julio, que los principios recogidos en el numeral 9.º 3 de la Constitución no son compartimentos estancos, sino que «cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho», en dicha sentencia también se señala que, en la conceptualización del principio de seguridad jurídica, se deben sumar los principios de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad; los cuales, en suma, permiten la promoción de la justicia y la igualdad en libertad.

En cuanto a la seguridad jurídica exigible a la normativa tributaria, la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/90, de 4 de octubre, sentenció que, en virtud de dicho principio, el legislador debe procurar «el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye una participación y un protagonismo creciente en la gestión y aplicación de los tributos». Por ello, continúa el Tribunal, si se dictan normas cuya interpretación u omisiones se presten a confusión, éstas generarían en sus destinatarios «una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento, o sobre la previsibilidad de sus efectos, -de lo cual, podría concluirse que la norma en cuestión infringe el principio de seguridad jurídica».

En la misma sentencia, el Alto Tribunal establece una máxima de vital importancia a efectos de esta investigación, al interpretar que en razón del principio de seguridad jurídica, el contribuyente tiene derecho a la protección de su «confianza» frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles (53).

(51) Como simple reseña pueden citarse: PONT MESTRES, MAGÍN: «Estallido de la seguridad jurídica del contribuyente: expansión de la inseguridad». Gaceta Fiscal. Núm. 60, pág. 172 y ss. BANACLOCHE PÉREZ, JULIO: *Principio constitucional de seguridad jurídica y Ordenamiento Tributario*. En Constitución y normas tributarias. Editorial Aranzadi-Asociación Española de Asesores Tributarios. Pamplona, 1990, pág. 123 y ss. CORTÉS DOMÍNGUEZ, MATÍAS y MARTÍN DELGADO, JOSÉ MARÍA: *Ordenamiento tributario español*. Civitas. Madrid, 1977, págs. 85-88.

(52) SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: *Hacienda y Derecho*. Instituto de Estudios Políticos. Tomo III. Madrid, 1963, págs. 293-294.

(53) Otro caso particular en el que el Tribunal Constitucional se ha referido al principio de seguridad jurídica en materia tributaria, es el resuelto por Sentencia 76/90, de 26 de abril; en la cual, el Alto Tribunal dispuso que la acumulación en la Inspección de las funciones inspectoras y de liquidación, no vulnera el principio de seguridad jurídica dado que su actua-

Analizados, en términos generales, los planteamientos normativos, doctrinales y jurisprudenciales en torno al principio de seguridad jurídica; concentrémonos ahora en el estudio detallado de las soluciones propuestas al problema jurídico objeto de este trabajo.

2. Posibles soluciones al problema planteado.

Como adelantamos líneas atrás, dentro de las soluciones posibles que puedan darse al problema planteado deben resaltarse las siguientes:

2.1. *Retrotraer los efectos de la reforma al inicio del período impositivo con base en el numeral 93 de la Ley reguladora del IRPF.*

De acuerdo con el artículo 93 de la Ley reguladora del IRPF «el período de imposición será el año natural y el impuesto se devengará el día 31 de diciembre de cada año». Con base en la disposición transcrita, el Tribunal Constitucional podría entender que, en la especie, por haberse efectuado la reforma normativa que eleva las escalas del IRPF antes de la fecha de su devengo, el hecho imponible aún no está completo y, consecuentemente, la reforma no tendría efectos retroactivos, por lo que no habría obstáculo constitucional para su aplicación durante todo el período impositivo.

No deja de preocupar que el Tribunal Constitucional adoptara una solución de este tipo por la evidente lesión que se infringiría al principio de seguridad jurídica garantizado a nivel constitucional. En dicha condición, la seguridad jurídica es un valor superior del ordenamiento y, en cuanto tal, no puede ser contradicho por normas de rango inferior. Recuérdese que, para evitar la «sorpresa tributaria» (garantizando así la seguridad jurídica y la confianza del contribuyente), el constituyente brasileño adoptó el principio de anterioridad como garantía constitucional para el contribuyente, en cuanto al «saber a qué atenerse», en relación con sus obligaciones fiscales.

Del mismo modo, el principio de seguridad jurídica fue inspirador del reconocimiento a nivel constitucional del principio de irretroactividad de las leyes, en el sistema jurídico costarricense.

Según se expuso líneas atrás, no es ajena al sistema constitucional español la consagración del principio de seguridad jurídica a nivel constitucional.

ción se desarrolla en el ámbito administrativo y no en el judicial. Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Navarra ha resuelto que sí vulnera dicho principio la inadmisión de unos datos contables por la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra para determinar el sistema de estimación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta cuando otro órgano de la misma Administración los había admitido a efectos de rescindir una relación laboral. (STSJ de Navarra de 20-11-1992).

El hecho de que en los tres sistemas jurídicos analizados se consagre al principio de seguridad jurídica como inspirador del ordenamiento -aunque con diversas manifestaciones y garantías de su aplicación-, tiene un fundamento filosófico común, el cual, en palabras de RECASENS SICHES (54), se resume en la siguiente máxima: «no puede reinar la justicia en una sociedad en que no haya un orden cierto y seguro; no puede reinar la dignidad y la libertad en una sociedad en anarquía. Todos esos valores superiores del Derecho deben cumplirse precisamente en el Derecho, pero no hay Derecho donde no hay orden cierto y seguridad».

En términos generales, las relaciones y el desarrollo económicos en el sistema capitalista imperante, están en función de la planificación hecha con base en las reglas del mercado. Dentro de la planificación económica deben considerarse, entre muchos otros aspectos, las relaciones de costo de: bienes, servicios, insumos, factores de producción, capital y, por supuesto, las posibilidades de inversión. Dentro de la relación de costos, es evidente que los fiscales ocupan un apartado de vital importancia (55).

Por lo anterior, la alteración de las condiciones fiscales consideradas por los contribuyentes a la hora de hacer su planificación económica, redundará no sólo en un resquebrajamiento de las expectativas económicas que inicialmente previeron, sino que también los obligará a replantear los lineamientos bajo los cuales -y atendiendo las nuevas reglas-, deben regir sus actividades económicas. El costo adicional que representa la nueva labor planificadora, así como la variación -perjudicial, en la mayoría de los casos-, de la relación de costos bajo las cuales se hizo la planificación originaria, repercutirá desfavorablemente en la economía, por cuanto, normalmente, el aumento en la relación de costos, provocaría un aumento de los precios y, con ello, la disminución del consumo y de las cantidades previstas para la inversión, provocándose la contracción de la economía, o bien, degenerando en inflación.

Hay una verdad de claridad meridiana para cualquier sistema económico: la inseguridad jurídica y la inversión (interna o externa) no van de la mano. Y como bien lo ha señalado la Sala de Casación costarricense, la inseguridad jurídica no proviene sólo de la ley, sino que también puede derivarse de la interpretación que de la misma haga el juzgador.

Lo más paradójico en este planteamiento es que sean las propias resoluciones del Tribunal Constitucional español (que, como vimos, ha reconocido a la seguridad jurídica como valor fundamental del ordenamiento), las que, en la práctica, propician un ambiente de inseguridad jurídica perjudicial para la economía española. Piénsese, por citar sólo algunos ejemplos, en las resoluciones

(54) Citado por SHAW, JOSÉ LUIS: *op. cit.* pág. 47.

(55) Piénsese en el caso del sistema recaudatorio alemán en el cual los ingresos por concepto de impuestos directos a la renta significaron el 40 por 100 de los ingresos fiscales recaudados por el Estado durante el año 1984. Dato obtenido en la Conferencia sobre el Impuesto sobre la Renta Alemán en la cual figuró como ponente la Dra. María Angeles García Frías, el día 6 de abril de 1995. Departamento de Derecho Financiero. Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid.

que admiten la adaptación de los impuestos a la realidad por vía de ley de presupuestos, sin necesidad de norma sustantiva previa que así lo prevea (STC 27/81, de 20 de julio) (56). Puede citarse también la sentencia en que se declara constitucionalmente válida la supresión o disminución de beneficios fiscales utilizando como vía normativa el Decreto-Ley (STC 6/1983). Asimismo, puede recordarse aquella resolución en que el Tribunal Constitucional ha puesto al deber de contribuir «más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico», entendiendo la relación jurídico-tributaria como una «relación de sujeción» (STC 76/90) (57). Igual incertidumbre se desprende de los extraños efectos que otorga el Tribunal Constitucional a la nulidad absoluta de normas tributarias por violación de disposiciones constitucionales (STC 45/1989) (58). Finalmente, y para no hacer más extensa la ejemplificación, citamos el caso de la reciente sentencia en que el Alto Tribunal considera que no son aplicables a las Comunidades Autónomas las limitaciones legislativas contenidas en el artículo 134.7 de la CE en cuanto al contenido de la Ley de Presupuestos, entendiendo que estas últimas sólo son aplicables a Ley de Presupuestos Generales del Estado (STC 116/84, de 18 de abril).

Por las razones expuestas a lo largo de este trabajo, no es de extrañar que rechazemos contundentemente la solución que ahora nos ocupa, sin embargo, las resoluciones últimamente citadas y el extraordinario esfuerzo que el Tribunal Constitucional ha hecho para justificar la aplicación retroactiva de modificaciones a las tasas de juego para las máquinas «tragaperras», luego de autorizado su funcionamiento, entendiendo que dicha autorización era para su funcionamiento durante todo un año (STC 126/87, de 16 de julio), no nos permiten rechazar de plano que a la cuestión se le dé una solución en este sentido.

2.2. Aplicación de las nuevas tarifas a partir de la vigencia de la norma modificativa, lo que implicaría una división del período impositivo en dos.

En primer lugar, cabe destacar que no es extraña al IRPF español la división del período impositivo en dos o más períodos. De hecho, el numeral 94 de la Ley reguladora de dicho Impuesto, exceptiona la regla de anualidad en la configuración del hecho imponible cuando:

- a) El sujeto pasivo que tribute individualmente fallezca antes del 31 de diciembre [inciso a];

(56) Posición esta que ha sido limitada y reorientada implícitamente en STC 76/1992 y más recientemente en la STC 195/94.

(57) Sobre esta configuración del deber de contribuir véase una excelente crítica que se formula por parte de SÁNCHEZ SERRANO, LUIS: «Españoles: súbditos tributarios?» En *Revista Impuestos*. T. I. 1992, págs. 236-264.

(58) Un análisis pormenorizado del punto puede verse en SÁNCHEZ SERRANO, LUIS: «Dictamen sobre medios de defensa de los contribuyentes desde el momento de la iniciación de un proceso constitucional en materia tributaria hasta la resolución del mismo y en otras situaciones de fundadas dudas de inconstitucionalidad de normas tributarias». Asociación Española de Asesores Fiscales. Colección monográfica. Núm. 2, 1994, págs. 7-62.

- b) Tratándose de sujetos pasivos que tributen conjuntamente, por disolución o nulidad del matrimonio, por separación matrimonial en virtud de sentencia judicial o por el fallecimiento del padre o madre separados o no casados [inciso b]; y
- c) El sujeto pasivo contraiga matrimonio y se sujete a la tributación conjunta del matrimonio con posterioridad a su celebración [inciso c].

Si el Tribunal Constitucional optara por esta solución, los ingresos obtenidos con anterioridad a la vigencia de la reforma impugnada no estarían sujetos a las nuevas escalas. Bajo esta hipótesis, la seguridad jurídica se vería afectada pero no en el grado en que lo sería bajo los supuestos de la primera de las soluciones expuestas; pues únicamente obligaría a la planificación futura por parte de los sujetos pasivos del tributo tomando en consideración el aumento en las tarifas, no viéndose afectada la planificación económica hecha en relación con los resultados económicos producidos bajo la vigencia de la legislación anterior.

En el supuesto de esta solución, y por aplicación analógica de las reglas de liquidación para los casos previstos en el artículo 94 de la Ley reguladora del IRPF, la Administración Tributaria debería hacer una división general de períodos en la cuantificación de la base imponible, circunstancia esta última que es secundaria e inherente a esta hipótesis de solución. En la práctica, esta solución implicaría una duplicidad de trabajo en la liquidación del tributo, sin embargo, esta consecuencia no sería del todo reprochable, en cuanto conllevaría un resultado disuasorio para los promotores de este tipo de modificaciones, evitándose así su uso indiscriminado.

Repetimos, una vez más, que esta solución no deja de afectar la previsibilidad y confianza en el ordenamiento tributario que el propio Tribunal Constitucional ha defendido como derecho del contribuyente, sin embargo, sus efectos no son tan desdeñables como los que resultarían de aplicar la primera de las soluciones propuestas.

A pesar de lo anterior, recuérdese que el Tribunal Constitucional ha defendido la retroactividad, en grado medio o impropia, de las normas tributarias, lo que, aunado a la fundamentación jurídica de la STC 126/87, de repetida cita, también deja abierta la vía para al asunto una solución como la apuntada. Sin embargo, queda aún la esperanza de que el Tribunal Constitucional diferencie los supuestos de hecho tenidos en consideración a la hora de aplicar la tasa de juego para el funcionamiento de las máquinas tragaperras (supuesto de la sentencia últimamente citada en el cual el hecho imponible es instantáneo), y el del aumento tarifario en el caso de IRPF (en el cual, el hecho imponible del tributo es de connotación periódica). Atendiendo a la diferencia apuntada entre ambos tributos, no puede rechazarse apriorísticamente una solución diferente a la ya dada por el Alto Tribunal.

2.3. *Que por virtud del principio de seguridad jurídica la modificación sólo pueda aplicarse a partir del próximo período impositivo.*

Debe subrayarse que esta solución sería verdaderamente revolucionaria en relación con la línea jurisprudencial que hasta ahora ha mantenido el Tribunal Constitucional. Con ella, se llevarían a la práctica los postulados expuestos por el Alto Tribunal en torno al derecho a la confianza en el mantenimiento del ordenamiento jurídico que tiene el contribuyente. A lo anterior, añadimos que si bien compartimos la posición del Tribunal Constitucional, en el sentido de que el ordenamiento no puede petrificarse mediante el establecimiento de disposiciones que impidan su adaptación a nuevas circunstancias, también defendemos el argumento de que los cambios en el ordenamiento no requieren la inmediatez para evitar la referida petrificación.

En la jurisprudencia a que hemos hecho referencia en la mayor parte de este trabajo, el Tribunal Constitucional parece tener predilección por la posibilidad de que el ordenamiento se «adapte» a las nuevas circunstancias, por sobre la garantía constitucional de seguridad jurídica. Lo anterior, pese de la defensa teórica que el máximo intérprete constitucional hace de este último principio.

Por lo expuesto, y atendiendo al hecho de que el sistema tributario español no cuenta con garantías expresas a nivel constitucional que establezcan la interdicción de la retroactividad tributaria -como sí la tienen los sistemas tributarios costarricense y brasileño-, es el Tribunal Constitucional el llamado a modificar su actitud y dar eficacia práctica -no sólo teórica-, al precepto reconocido en el artículo 9.º 3 de la CE; propiciando así un ambiente jurídico de seguridad, el cual, necesariamente, tendrá repercusiones positivas en torno a las futuras inversiones que se proyecten sobre la economía española.

No puede desatenderse en este planteamiento el hecho de que desde el año 1985 España se encuentra integrada a la Unión Europea, y siendo que dentro de los principios rectores del Tratado de la Unión se encuentra el de seguridad jurídica, no está por demás citar las resoluciones del Tribunal Europeo de Justicia (Ss. de 13-7-1965, 5-6-1973, 14-5-1975, 8-6-1977, 1-2-1978, 16-5-1979, 28-10-1972, 19-5-1983, 12-12-1985 y 17-4-1986, entre otras) en las que dicho Tribunal ha expuesto, según síntesis de GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ (59), que si bien el principio de protección a la confianza legítima «no es bastante para bloquear de forma radical todo intento de modificación de situaciones preexistentes por vía normativa, sí lo es para impedir el cambio brusco y por sorpresa, capaz de alterar de forma sensible una situación, en cuya perdurabilidad podía legítimamente confiarse, sin dar tiempo ni medios al afectado para reequilibrar su posición o adaptarse a la nueva situación, especialmente cuando no existe un interés público perentorio que imponga el cambio de un modo insoslayable».

(59) GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO y FERNÁNDEZ, TOMÁS RAMÓN: *op. cit.* pág. 90.