

PRINCIPIO DE LEGALIDAD, DEBER DE CONTRIBUIR Y DECRETOS-LEYES EN MATERIA TRIBUTARIA*

FERNANDO PEREZ ROYO

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.-2. La cláusula restrictiva del artículo 86.1 CE. Planteamiento de la cuestión.-3. El estado de la cuestión en la doctrina.-4. Doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo.-5. Hacia un intento de delimitar el ámbito del Decreto-ley en materia tributaria.-6. Sentido de los preceptos constitucionales relativos a los tributos.-7. La cuestión del Decreto-ley y el principio de legalidad tributaria.-8. El Decreto-ley y el deber de contribuir.

1. INTRODUCCIÓN

La justificación de la conveniencia de tratar el tema del Decreto-ley en relación a la materia tributaria la podemos realizar sobre la base de varias consideraciones.

En primer lugar, hay que observar que la adopción de medidas tributarias ha constituido históricamente, y constituye igualmente en la actualidad, uno de los campos en que más claramente se aprecia la «necesidad» del instrumento normativo excepcional representado por el Decreto-ley.

La aparición de la legislación de urgencia ha venido en gran medida ligada al fenómeno de la intervención del Estado en la economía, al reconocimiento de que entre las funciones del Estado se halla la del control sobre la evolución de la coyuntura, la regulación del ciclo económico, etc. Y, como es sabido, entre los instrumentos o palancas de que dispone el Estado en relación a este cometido, el manejo de los tributos -sobre todo en sus aspectos cuantitativos- ocupa un lugar importante.

Al lado de los aspectos o elementos estructurales que configuran el sistema tributario y que obviamente vienen determinados a través del normal

* Trabajo realizado por encargo del Centro de Estudios Constitucionales.

procedimiento legislativo, existe también una política tributaria coyuntural, de adopción de medidas que se inscriben dentro de la política a corto plazo y que, en ocasiones, pueden hacer precisa una intervención normativa con carácter de urgencia.

En definitiva, existe en el ámbito de las medidas de política tributaria y fiscal un terreno en el que la acción legislativa y la acción de gobierno –aun cuando diferenciables formalmente– tienden a confundirse. Medidas o decisiones que por imperativo constitucional deben ser adoptadas en el Parlamento, con forma de Ley, que tienen ciertamente alcance normativo, pero que de suyo se insertan más bien en la acción de gobierno.

La respuesta del ordenamiento jurídico a esta realidad, que se compaginaba con una interpretación rígida de la tradicional división de competencias entre Legislativo y Ejecutivo en relación a los tributos, se especifica en técnicas diversas. El Decreto-ley –prescindiendo, por ahora, del problema de su legitimidad para moverse en este ámbito, según nuestro ordenamiento constitucional– es una de ellas.

En segundo lugar, hay que tener en cuenta un dato de hecho: una parte significativa de los Decretos-leyes aprobados tras la entrada en vigor de la Constitución versan sobre modificaciones tributarias, de mayor o menor amplitud, según los casos.

Un tercer factor a considerar es que la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la cuestión del Decreto-ley, concretamente en relación al ámbito en que es admisible la figura, se ha producido por primera vez precisamente en el enjuiciamiento de una cuestión de constitucionalidad suscitada sobre un Decreto-ley en materia tributaria.

Cabría añadir, finalmente, que, probablemente como consecuencia del conjunto de circunstancias que se acaban de señalar, también en el ámbito doctrinal los pronunciamientos de los autores en relación al tema de los Decretos-leyes en materia tributaria han sido más numerosos que en los restantes campos, constituyendo casi un punto de referencia en la literatura jurídica relativa a la cuestión del ámbito material del Decreto-ley (trabajos específicamente dedicados al tema son los siguientes: J. MARTÍN QUERAL, «La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria», *Civitas*, REDF núm. 24; C. PALAO TABOADA, «La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria», *Crónica tributaria* núm. 43; F. Díez MORENO, «Doctrina del Tribunal constitucional sobre el Decreto-ley, especialmente en materia tributaria», en *Hacienda Pública Española* núm. 80; R. FALCÓN y TELLA, «El Decreto-ley en materia tributaria», en *Rev. Esp. de Der. Const.* núm. 10, con amplias referencias de bibliografía, dentro de la cual, con menor alcance que los trabajos citados, cabe mencionar los nombres de J. LASARTE ALVAREZ, F. PÉREZ ROYO, J. M.

TEJERIZO LÓPEZ, J. ANTÓN PÉREZ, L. M. CAZORLA PRIETO, C. LOZANO SERRANO, etc.).

Además de la materia tributaria, existen otros sectores del Derecho financiero en los que los problemas constitucionales relacionados con el reparto de competencias entre Legislativo y Ejecutivo presentan perfiles de interés, lo cual hace aconsejable extender a ellos el estudio de la admisibilidad de intervención del Decreto-ley en relación a los mismos, aunque ciertamente los problemas en estos casos alcanzan un nivel inferior a los planteados en el ámbito tributario. Nos referimos concretamente al tema de las modificaciones de créditos presupuestarios y al de la deuda pública. No obstante, razones prácticas, de espacio y de homogeneidad del tratamiento, aconsejan reducir el análisis al campo tributario, que, por otra parte, es el más controvertido.

2. LA CLÁUSULA RESTRICTIVA DEL ARTÍCULO 86.1, CE. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN

Parece evidente que el planteamiento de la cuestión, relativa a la admisibilidad de la figura del Decreto-ley en el ámbito tributario, debe partir de la disposición contenida en el artículo 86.1, CE, que, como se sabe, enumera, entre las materias a las que este excepcional substitutivo de la Ley formal no podrá afectar, «los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I». En dicho título I se encuentra precisamente el artículo 31, que contiene las dos reglas o principios fundamentales que tradicionalmente han caracterizado la regulación constitucional de los tributos: el principio de capacidad contributiva (ap. 1) y el de legalidad tributaria o de reserva de la Ley para el establecimiento de tributos (ap. 2).

La interdicción de intervención del Decreto-ley en relación a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos se inserta dentro del escrupuloso entramado de garantías que, para su efectiva salvaguardia, ha dispuesto nuestro constituyente, el cual no se ha limitado a la mera enunciación de los derechos, sino que se ha preocupado también de las garantías en un triple plano: 1) Garantía formal, en cuanto al modo de regulación, representada por la reserva de Ley, establecida de manera genérica en el artículo 53.1, CE, en una especie de duplicación de las numerosas formulaciones de reserva legal contenidas en las propias declaraciones de derechos. 2) Garantía sustancial, de respeto, en todo caso, del contenido esencial, del núcleo intangible de los derechos. 3) Garantía procesal o jurisdiccional, encomendada expresamente al Tribunal Constitucional. No satisfecho con esto, el Constituyente ha añadido el precepto del artículo 86, eliminando en este ámbito la intervención del Decreto-ley.

Hechas las anteriores precisiones, hay que señalar que la interpretación literal del artículo 86.1, CE, en el punto concreto que nos interesa, produce resultados claramente insatisfactorios, porque, de hecho, conduce a la eliminación de la propia figura del Decreto-ley, ya que es prácticamente imposible pensar en una disposición que, de alguna manera, no «afecte» a una u otra de las materias del título I. Los ejemplos en esta dirección de argumentación por reducción al absurdo son fáciles de poner: los Decretos-leyes sobre medidas urgentes para el comienzo del curso escolar serían anticonstitucionales, porque «afectan» al derecho a la educación, cuyo ejercicio real tratan de, con mejor o peor acierto, proteger. El Decreto-ley de 12 de febrero de 1982, sobre Repoblación Forestal gratuita con cargo al presupuesto del ICONA en terrenos incluidos en el Catálogo de Montes de Utilidad Pública, sería anticonstitucional por «afectar» al derecho reconocido en el artículo 31.2, relativo a los criterios de asignación de los recursos públicos. Los ejemplos, como decimos, podrían multiplicarse, hasta alcanzar prácticamente a la totalidad de los Decretos-leyes aprobados tras la Constitución.

Justamente como un intento de superación de las rigideces derivadas de una lectura apegada a la letra de la fórmula del artículo 86.1, CE, se ha avanzado una interpretación «teleológica» de la misma, en el sentido de considerar como ámbito vedado al Decreto-ley el de la reserva de Ley Orgánica del artículo 81.1, CE, es decir, por lo que se refiere al punto concreto que nos ocupa, el «desarrollo de los derechos fundamentales» (Cfr., GARCÍA ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho administrativo*, I, 3.^a ed. Civitas, Madrid, 1980, pp. 142 y ss.).

Pese a la autoridad de los defensores de esta tesis, la misma no ha encontrado eco significativo en el resto de la doctrina, ni tampoco en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que, como veremos más adelante, la descarta expresamente.

Conviene, de todos modos, dejar sentado desde este primer momento que la interpretación estrictamente literal del artículo 86.1, CE, puede hoy considerarse como minoritaria o, en todo caso, no dominante. Frente a ella se ha abierto camino en líneas generales una orientación interpretativa más «abierto» en un doble sentido.

En primer lugar, en cuanto al ámbito material al que referir la prohibición, se observa que éste queda constituido, no por todas las materias tratadas en los preceptos del título I, CE, sino únicamente por las de aquellos que contienen la proclamación de un derecho, un deber o una libertad de los ciudadanos. Es decir, se reconoce que el mencionado título I, aun cuando lleve por enunciado «De los derechos y deberes fundamentales» (reforzados por los del capítulo II y sus diferentes secciones: «Derechos y libertades», «De

los derechos fundamentales y de las libertades públicas», «De los derechos y deberes de los ciudadanos») contiene normas o principios que no reconocen directamente ningún derecho o libertad, ni establecen un deber, con lo cual se abre para el intérprete la labor de identificar, entre las normas de dicho título I, cuáles son las que sancionan directamente un deber, un derecho o una libertad de los ciudadanos, estando su regulación, en principio, vetada al Decreto-ley, y cuáles son las que versan sobre otras materias. El simple criterio de la colocación sistemática en uno u otro de los capítulos del título I, siguiendo la guía clasificatoria del artículo 53, CE, no es suficiente. Piénsese, por ejemplo, en los principios rectores del gasto público (art. 31.2, CE), enmarcado dentro del capítulo II («Derechos y libertades»), y que, sin embargo, tiene el carácter, no de una norma de reconocimiento de un derecho de los ciudadanos, sino de un principio programático, de orientación para el ejercicio y desarrollo de la política presupuestaria y de gasto público, en general.

En segundo lugar, en cuanto al alcance de la disciplina normativa vetada al Decreto-ley, se admite la corrección de las consecuencias que se derivarían de la rígida interpretación del vocablo «afectar». Lo que resulta prohibido al Decreto-ley es, no cualquier regulación que, de alguna manera, pueda repercutir sobre los derechos, deberes o libertades en cuestión, sino únicamente el establecimiento de normas que supongan una regulación de elementos o determinaciones sustanciales de los mismos.

3. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN EN LA DOCTRINA

Centrándonos ahora de manera concreta en la materia tributaria, podemos pasar a exponer las diversas posiciones doctrinales que se han explicitado en torno a la cuestión. Posiciones doctrinales que revelan, de entrada, una diversidad que se compadece mal con la aparente claridad de redacción de los preceptos a aplicar, poniendo, una vez más, de manifiesto la insatisfacción que la aplicación literal del artículo 86.1, CE, provoca en esta concreta materia.

En primer lugar hay que citar a los autores que se muestran decididamente opuestos a la posibilidad de incursión del Decreto-ley en el ámbito tributario. El argumento central que emplean estos autores es el de la interpretación literal de la cláusula del artículo 86.1, CE, reforzado con las referencias al análisis histórico -abuso del Decreto-ley en la época franquista, hasta «vaciar» de contenido real la reserva de Ley para el establecimiento de tributos- y al proceso de elaboración del mencionado artículo 86.1, CE -enmiendas y debates parlamentarios-.

La opinión más radical en este sentido es la representada por J. SALAS HERNÁNDEZ, el cual, aunque trata el tema del Decreto-ley con alcance general, hace una significativa referencia a la materia tributaria: «La prohibición pura y simple establecida en el artículo 86.1 de ésta —la Constitución— impedirá tanto la emanación legítima de Decretos-leyes en el ámbito de los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos, como la renovación de la polémica sobre la licitud de la adopción de tal técnica en materia tributaria. No es posible ya, pues, constitucionalmente, la emanación de Decretos-leyes que tipifiquen delitos o infracciones y sus correspondientes penas o sanciones o modifiquen las existentes, ni la creación o modificación de tributos de cualquier tipo (a diferencia de lo que sucede en Italia, donde son relativamente habituales los *decreti-catenaccio*, a los que ya durante el régimen fascista la Ley de 19 de enero de 1939 dio luz verde en un curioso intento de limitar los supuestos de la Ley anterior de 31 de enero de 1926)» (cfr. *Los Decretos-leyes en la Constitución Española de 1978*, CIVITAS, Madrid, 1978, páginas 56 y 57).

El planteamiento «radical» expuesto por SALAS es ciertamente compartido por algún autor (cfr., RECODER DE CASSO, E., «El nuevo sistema constitucional de fuentes del Derecho y su repercusión en el ámbito financiero», *HPE*, núm. 59, p. 84, el cual afirma rotundamente que «el título I está cerrado en su integridad a la vía del Decreto-ley»). No obstante, la mayor parte de los tributaristas que se han enfrentado con el tema lo han hecho partiendo de la insatisfacción que, desde el punto de vista de las necesidades de la técnica normativa en relación a la regulación de los tributos, representa la solución que parece derivarse de la interpretación literal del artículo 86.1, CE. En consecuencia, la elaboración doctrinal producida en torno al tema en el ámbito de los especialistas de Derecho tributario tiene en común un dato: el buscar, a través de distintas líneas argumentales, una solución interpretativa que permita una lectura algo más matizada del mandato constitucional reativo a las relaciones entre Decreto-ley y regulación de tributos.

Justamente, este era el punto de partida del autor de estas notas en uno de los primeros comentarios que se produjeron en relación al texto constitucional. En este trabajo, después de subrayar la contradicción entre la interpretación literal del mencionado artículo 86.1, CE, y el sentido que debe atribuirse al deber de tributar y a la función del principio de legalidad, concluía: «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» (cfr., PÉREZ ROYO, F., «Las fuentes del Derecho tributario en

el nuevo ordenamiento Constitucional», en el volumen *Hacienda y Constitución*, Madrid, Inst. Est. Fisc., 1978, pp. 31 y ss.).

Como puede advertirse, la solución propuesta era poco matizada y se hallaba escasamente argumentada. Esta línea «ingenua» de superación de la letra del artículo 86.1, CE, no ha sido, por lo general, compartida por la doctrina. Sin embargo, como ya se ha indicado, hay un elemento que sí ha sido retenido por los autores que se han pronunciado sobre el particular: la necesidad de fundamentar una interpretación que permita salir de los estrechos límites de la letra del artículo 86.1, CE.

Sistematizando las posiciones doctrinales de los especialistas de Derecho tributario que han tratado el tema, hay que referirse a continuación a J. LASARTE ALVAREZ y J. MARTÍN QUERALT, como exponentes más significativos del planteamiento que vincula de manera directa el tema de la delimitación del ámbito prohibido al Decreto-ley con el de las materias cubiertas por la reserva de Ley del artículo 31.3, CE.

MARTÍN QUERALT ha expuesto su opinión en un trabajo que ha tenido una influencia decisiva en la doctrina del Tribunal Constitucional (si bien esta influencia no alcanza al fallo, como veremos más adelante). Partiendo de la premisa de la «indudable conexión entre principio de reserva de Ley y Decreto-ley», llega a la conclusión de que cabría admitir la posible utilización del Decreto-ley en la regulación de aquellos aspectos tributarios no cubiertos por el principio de la reserva de Ley, es decir, en la regulación de todos los aspectos tributarios, exclusión hecha del establecimiento de tributos y de la concesión de beneficios tributarios que afecten a los tributos del Estado» (cfr., *La ordenación constitucional...*, cit., pp 562 y 563.)

En la misma línea de conectar de manera inmediata el ámbito prohibido al Decreto-ley con el de las materias de regulación del tributo amparadas por la reserva legal se mueve J. LASARTE ALVAREZ, aunque sus conclusiones sean diferentes precisamente en cuanto a la delimitación de estas materias. Para LASARTE, la disciplina que el Constituyente demanda al Legislativo —e implícitamente prohíbe al Decreto-ley— alcanza no sólo a la elección y aprobación de un tipo concreto de detracción fiscal, sino también al desarrollo normativo del mismo y muy particularmente a los elementos determinantes de la cuantía de la obligación. (Cfr. «El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978», en el volumen *Hacienda y Constitución*, cit., p. 140. LASARTE se plantea precisamente la posibilidad de entender que la cláusula del artículo 86.1 de la CE puede entenderse tanto en el sentido restrictivo de que un Decreto-ley no puede instituir tributos, como en el más amplio de que no podrán regularse por esta vía los asuntos fiscales en general. Pero el tema, añade, está relacionado con el contenido del

principio de legalidad tributaria, que más adelante explicita en el sentido indicado en el texto.)

En todo caso, conviene resaltar que tanto LASARTE como MARTÍN QUERALT subrayan lo desacertado de la redacción del artículo 86.1 de la CE, desde el punto de vista de la función que en las circunstancias actuales puede cumplir la técnica del Decreto-ley como mecanismo de respuesta normativa urgente a determinadas situaciones relacionadas con la política tributaria (cfr. *El principio...*, cit., p. 135; *La ordenación...*, cit., p. 561).

En una línea que se halla próxima a la conclusión de MARTÍN QUERALT se sitúan SAINZ DE BUJANDA (cfr., *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, 1982, p. 23), ANTÓN PÉREZ, (cfr. «Comentario al artículo 9.º de la LGT», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras* dirigidos por N. AMORÓS RICA, Edersa, Madrid, 1982, p. 101) y FERREIRO LAPATZA (cfr. *Curso de Derecho Financiero Español*, 6.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1983, p. 57), todos los cuales se pronuncian por limitar la prohibición del Decreto-ley a la creación de tributos, pero no a la modificación de los existentes.

Una perspectiva diferente es la que abre el planteamiento de C. PALAO TABOADA, expuesta en un interesante comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983 (cfr. *La disminución retroactiva...* cit.). Este autor propone una interpretación teleológica del artículo 86.1 de la CE, identificando la finalidad de esta norma por lo que hace referencia al título I, en la protección de los derechos fundamentales reconocidos en el texto constitucional. Sobre la base de este principio, establece que el criterio fundamental para resolver la delimitación entre el ámbito reservado a la ley ordinaria y el permitido al Decreto-ley, radica en «el carácter más o menos esencial del aspecto del derecho fundamental afectado por la regulación». De manera que el Decreto-ley no podría afectar a dicho «contenido esencial». En el caso de los tributos, esto se vincula con la incidencia del deber fiscal en relación a determinados derechos fundamentales, como el de propiedad o el de libertad patrimonial, respecto de los cuales el deber de contribuir aparece como un límite inmanente, formando parte del contenido esencial de los mismos. A guisa de ejemplo, concluye PALAO, «ninguna urgencia justificaría una reforma profunda del Impuesto de Sucesiones o del Impuesto sobre la Renta por Decreto-ley» (*op. cit.*, p. 176). Pero fuera de estos casos, que afectan a la configuración o contenido esencial del derecho de propiedad, pueden incluso crearse tributos mediante normas de esta clase.

Finalmente, hay que citar en esta revisión de las posiciones doctrinales sobre la materia, los planteamientos apuntados por otros autores que, al igual que hemos visto en el caso de PALAO, eluden una respuesta categórica sobre el tema, proponiendo un examen caso por caso y desvinculando (o, al menos, no asimilándola de manera inmediata), la cuestión del ámbito vetado al

Decreto-ley respecto de la relativa a la disciplina tributaria cubierta por la reserva legal.

En esta dirección se orienta C. LOZANO SERRANO, el cual, aunque se muestra en principio proclive a la admisión del Decreto-ley como fuente del Derecho tributario, en base a una interpretación sistemática de la Constitución y del sistema de valores en ella incorporado, concluye, ante el peligro de utilización abusiva de este expediente normativo, por la «no procedencia de una declaración general y apriorística... Tan sólo el examen en cada caso de las circunstancias de hecho que lo legitiman y de la relevancia de las medidas que mediante él se quieran aprobar, juicios ambos que ha de establecer el Legislativo, podría determinar si se está utilizando el Decreto-ley con grave riesgo para la función y la primacía que, según la Constitución, debe tener el Parlamento en la estructuración y regulación del ordenamiento tributario; así como valorar hasta qué punto este conjunto de medidas "afecta" al deber de contribuir, que, por su propia generalidad y extensión, no queda a merced de un tributo concreto, de unas determinadas disposiciones» (cfr., *Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional. Aplicación al ordenamiento financiero*, RAP núm. 99, pp. 150-151).

Por su parte, FALCÓN Y TELLA, en un reciente trabajo que contiene un magnífico resumen sobre el estado de la cuestión que estamos examinando, avanza sus propias conclusiones, que vale la pena reproducir: «Dicha cuestión —la de la admisibilidad del Decreto-ley como fuente del Derecho tributario— puede plantearse en dos planos: uno formal, relacionando las materias excluidas de regulación mediante Decreto-ley con el ámbito de la reserva de ley tributaria (art. 31.3), y otro material, relacionando las materias excluidas de regulación mediante Decreto-ley con el deber de contribuir conforme a un sistema tributario justo, inspirado en el principio de capacidad (art. 31.1). En ambos casos debe entenderse que el Decreto-ley es un instrumento normativo inadecuado para introducir cambios importantes en el sistema tributario, pero, mientras que desde un punto de vista formal nunca es admisible incidir por esta vía en elementos esenciales del tributo, entre los que se incluye los beneficios fiscales, desde un punto de vista material se llegaría a una solución distinta» (cfr. *El Decreto-ley...*, cit., p. 213).

4. DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de establecer su propia interpretación sobre el alcance del art. 86.1 de la CE en diversas ocasiones, la primera de ellas precisamente como consecuencia de una cuestión de constitucionalidad planteada respecto de un Decreto-ley en materia tributaria,

el de 20 de julio de 1979, sobre medidas urgentes de financiación de las Haciendas Locales. La cuestión se refería concretamente a la disposición transitoria 2.^a b) del citado Real Decreto-ley, mediante la cual se ordenaba un recorte en la reducciones o bonificaciones tributarias de que venían disfrutando con anterioridad las viviendas de protección oficial en la Contribución Territorial Urbana.

De los diferentes temas planteados en la cuestión de constitucionalidad y resueltos en la STC 6/1983, de 4 de febrero, nos interesa referirnos solamente al problema específico de la capacidad del Decreto-ley para introducir modificaciones en la regulación de los tributos. El Tribunal Constitucional, siguiendo el planteamiento de los propios autos del Tribunal que elevaba la cuestión —el cual aducía la posible ilegitimidad del Decreto-ley para regular una materia amparada por la reserva del artículo 31.3 de la CE— conecta de manera inmediata la solución de este problema con la caracterización del instituto de la reserva de la ley tributaria y con la delimitación de su alcance material.

La doctrina sentada por el Tribunal es la siguiente: «...debemos señalar que no se violaron con la utilización del reseñado Decreto-ley los estrictos límites genéricos que el artículo 86 contempla textualmente. Aunque el argumento ha sido esgrimido en el proceso de que esta cuestión de constitucionalidad dimana, no se puede decir que el Decreto-ley cuestionado afecte a lo que el artículo 86 de la Constitución llama «los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I», por el hecho de que en el referido título I se encuentra el artículo 31.1 (quiere decir 31.3), según el cual —como más arriba hemos visto— «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley», pues ya hemos dicho que «en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquiera otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo» (véase *Fundamento Jurídico* núm. 6).

Como puede verse, el razonamiento del Tribunal Constitucional sigue la línea que había establecido un importante sector de la doctrina, al colocar como premisa de la solución la delimitación del ámbito del principio de legalidad, el cual viene así a identificarse con el posible «derecho» afectado por el Decreto-ley. Hay que resaltar, sin embargo, que aunque el modo de razonar sea el mismo, las conclusiones del Tribunal son justamente las opuestas a las que había mantenido la doctrina en cuyo razonamiento parece

inspirarse el fallo (cfr. MARTÍN QUERALT, *La ordenación...*, cit., donde se concluye precisamente afirmando la existencia de dudas razonables sobre la legitimidad constitucional del Decreto-ley de 20 de julio de 1979).

Diferente es el estilo de razonamiento del voto particular que, en relación al fallo, emitió el Magistrado Gómez Ferrer, el cual, entre otros puntos, plantea la necesidad de conectar el Decreto-ley en cuestión con el «deber de contribuir a los gastos públicos», afirmando que dicho deber resulta claramente afectado por la norma que reduce una exención previamente concedida (véase voto particular, apartados 2 y 3).

La siguiente ocasión en que el Tribunal Constitucional se ha ocupado del tema del ámbito vetado al Decreto-ley en relación con el título I de la Constitución, ha sido la derivada del recurso de inconstitucionalidad planteado en relación al Decreto-ley sobre RUMASA. Aunque el tema no afecta a la materia tributaria, sin embargo es interesante referirse a la doctrina que con alcance general el Tribunal ha establecido en orden a la relación entre el Decreto-ley y los derechos proclamados en el mencionado título I. En este importante fallo hay que destacar los siguientes puntos, relevantes para nuestro tema:

a) El Tribunal Constitucional rechaza expresamente la interpretación que vincula el ámbito prohibido al Decreto-ley, en cuanto a derechos, deberes y libertades del título I, con el de la reserva de ley orgánica relativa al desarrollo de derechos fundamentales (la tesis de GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ).

b) Igualmente se rechaza la tesis extrema que, sobre la base de la interpretación literal del vocablo «afectar», postula una expansión de la limitación contenida en el artículo 86.1 de la CE (la tesis de SALAS HERNÁNDEZ), puesto que este planteamiento conduciría al vaciamiento casi total de la figura del Decreto-ley.

c) Entre una y otra línea interpretativa, el Tribunal Constitucional identifica la cláusula restrictiva del artículo 86.1 de la CE en el sentido de no permitir «que por Decreto-ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del título I, ni dé pie para que por Decreto-ley se vaya en contra del contenido o elementos esenciales de alguno de tales derechos. Esta vía interpretativa exige que se tenga también muy en cuenta la configuración constitucional del derecho afectado en cada caso e incluso su colocación en el texto constitucional dentro de las diversas secciones y capítulos de su título I dotados de mayor o menor rigor protector a tenor del artículo 53 de la CE».

En la máxima que se acaba de reproducir es interesante señalar la doble restricción que se hace del término «afectar» del artículo 86.1 de la CE: Se

entiende que una normativa afectá a los derechos, deberes y libertades del título I sólo cuando se regula su *régimen general* o bien cuando se va a en contra de su *contenido esencial*, proposición ésta última en la que se advierte la influencia del planteamiento doctrinal de Palao Taboada al que antes se ha hecho referencia.

El voto particular de los seis Magistrados discrepantes del fallo del Tribunal, aun aceptando expresamente el planteamiento general en cuanto al ámbito del Decreto-ley en relación al título I de la CE, considera que en el caso concreto ha resultado «afectado» el derecho de propiedad garantizado en el artículo 33 de la CE (véase punto 2, del voto particular).

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 23 de noviembre de 1983, ha enjuiciado la posibilidad de que por Decreto-ley se establezca la habilitación a que se refiere el artículo 134.7 de la CE. La conclusión que sienta el Tribunal Supremo, siguiendo la doctrina ya citada del Tribunal Constitucional, es la siguiente: «aunque la Ley de Presupuestos 74/1980, de 29 de diciembre, no pueda crear tributos, conforme a la prohibición del artículo 134.7 de la Constitución, si podía conforme a este precepto modificarlos, ya que para tal modificación venía igualmente autorizada expresamente por el Real Decreto-ley de 26 de septiembre de 1980, que si bien tampoco podía crear *per se* tributos, dada la reserva de ley formal que se contiene en los artículos 86.1, 133.1 y 31.3 de la Constitución de 1978, si es instrumento jurídico adecuado, pues lo que impide la Constitución es la creación de tributos, pero no la modificación de los existentes cuando se den las circunstancias de urgencia y necesidad».

5. HACIA UN INTENTO DE DELIMITAR EL AMBITO DEL DECRETO-LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

Del examen que acabamos de realizar del estado de la cuestión en la doctrina y jurisprudencia emerge con claridad una conclusión: la necesidad de poner en pie una línea de interpretación que, aun manteniendo el respeto a la fórmula restrictiva del artículo 86.1 de la CE, evite un entendimiento de la misma que reduzca a la nada la propia institución del Decreto-ley, ciertamente querida por el Constituyente y de cuya necesidad en cuanto a la regulación de elementos singulares del régimen tributario da testimonio el uso repetido de la misma por parte de los Gobiernos —con el voto de ratificación en el Parlamento— de diferente signo, en el período desarrollado a partir de la Constitución. Interpretación que tenga en cuenta el conjunto de la Constitución y que no solvete el problema anulando o reduciendo el contenido de otros principios constitucionales.

Ya ha quedado señalada la insuficiencia de la interpretación literal de la cláusula del artículo 86.1 de la CE. Si este mismo criterio se aplica a las restantes materias enumeradas en dicho precepto resulta excluida la totalidad del ordenamiento jurídico, pues prácticamente todos los títulos de la Constitución resultan comprendidos en dicha enumeración: El título I, mencionado expresamente en el artículo 86, el título II, «De la Corona»; el III, «De las Cortes Generales»; el IV, «Del Gobierno y la Administración»; el V, «De las relaciones entre el Gobierno y las Cortes Generales»; el VI, «Del Poder Judicial»; el IX, «Del Tribunal Constitucional», y el X, «De la reforma Constitucional»; todos los cuales tratan del «ordenamiento de las instituciones básicas del Estado»; igualmente quedaría fuera el título VIII, en cuanto trata del régimen de las Comunidades Autónomas. Curiosamente el único título no afectado directamente es el VII, «Economía y Hacienda». No hace falta insistir en que una interpretación apegada a la letra de la citada cláusula restrictiva es contraria a la intención del Constituyente.

Un argumento que se suele avanzar para guiar la interpretación del artículo 86 de la CE es el del carácter histórico, relativo al «abuso» del mecanismo del Decreto-ley bajo el régimen anterior. A decir verdad, este pretendido argumento, si se examina atentamente debe conducir a una conclusión contraria a la pretendida por sus autores. Con independencia de la mayor o menor virulencia de la polémica sobre la admisibilidad del Decreto-ley bajo el régimen de las Leyes Fundamentales franquistas, hay que señalar que el recurso repetido al Decreto-ley bajo aquel régimen, lejos de constituir un argumento en contra de la admisibilidad a priori de dicha figura normativa en condiciones de normalidad democrática, representa, por el contrario, una ilustración de la propia necesidad de la misma.

Únicamente partiendo de la ficción de la existencia de una auténtica dialéctica entre Ejecutivo y Legislativo en el franquismo cabe pensar que el recurso del Decreto-ley tenía por objeto evitar los «obstáculos» que el «Parlamento» hubiera podido oponer a las medidas en cuestión. La institución del Decreto-ley en el ordenamiento jurídico del anterior régimen pone de manifiesto sencillamente que, incluso en un ambiente político caracterizado por la subordinación de todos los poderes a la Jefatura del Estado, hay ciertas normas que deben ser dictadas inaplazablemente, sin esperar para su entrada en vigor al cumplimiento del normal «iter» legislativo, aun cuando éste no pase de un mero trámite.

Un segundo argumento de orden histórico empleado para explicar la voluntad del Constituyente es el relativo al proceso concreto -anteproyecto, enmiendas, debate parlamentario- que condujo a la redacción de la fórmula del artículo 86.1 de la CE. Aun reconociendo que éste es un elemento interpretativo, hay que señalar que el mismo no tiene, de ninguna manera, el

carácter concluyente que en ocasiones se le atribuye: lo que resulta del debate y sus antecedentes es que la enmienda que concretamente perseguía la prohibición del Decreto-ley en cuanto a la regulación de los tributos no fue aceptada en su expresa formulación literal y que la interpretación que, en relación a nuestro tema, se dio a la enmienda transaccional finalmente incorporada al texto constitucional no consta que fuera compartida por otros grupos Parlamentarios distintos del proponente.

En todo caso, lo relevante, en buena técnica interpretativa, es no la identificación de la voluntad subjetiva del Constituyente en relación a un punto concreto, aislado del resto del sistema de valores e instituciones creado por la Constitución, sino la búsqueda de la objetiva voluntad de la ley constitucional, que es necesario obtener de su conjunto.

Para identificar el sentido que, a nuestro juicio, cabe atribuir, siguiendo este criterio, a la fórmula del artículo 86.1 de la CE, en relación con el tema tributario, consideramos necesario detenernos en los siguientes tres aspectos: 1) análisis general de las normas constitucionales relativas al tema tributario; 2) relación del principio de legalidad tributaria (o de reserva de ley) con el tema del Decreto-ley y su ámbito material; 3) caracterización del deber de contribuir en relación a su posible «afectación» por un Decreto-ley.

6. SENTIDO DE LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES RELATIVOS A LOS TRIBUTOS

Como primera tarea, de cara a la determinación de la relación entre la cláusula del artículo 86.1 y el tema tributario, consideramos necesario, no simplemente limitarnos a la constatación de que efectivamente dicho tema se encuentra incluido en el título I, sino poner en relación las normas del artículo 31 de la CE, con el resto de los preceptos constitucionales relativos al tributo, con la finalidad de aclarar la caracterización, la valoración que ha atribuido el Constituyente al tema de la tributación dentro del sistema de valores y de la articulación de instituciones que resultan del propio texto constitucional.

Los puntos en que la Constitución Española se ha ocupado del tema tributario son los siguientes:

a) El artículo 31.1, que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y lo relaciona con el principio de capacidad económica, estableciendo al propio tiempo el límite del carácter no confiscatorio del tributo.

b) El artículo 31.3, que formula el principio de legalidad tributaria o de reserva de ley para el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público.

c) El artículo 87.3, dentro del título III, «De las Cortes Generales», excluye la iniciativa popular en relación a las materias propias de leyes tributarias.

d) El artículo 133.1 y 2, dentro del título VII, «Economía y Hacienda», se refiere a los titulares del poder tributario, repitiendo en el primero de los apartados la cláusula de la reserva de ley.

e) El artículo 133.3 refuerza esta cláusula de la reserva legal en lo referente al establecimiento de beneficios fiscales en los tributos estatales.

f) El artículo 134, relativo a la institución presupuestaria, recoge varias normas relacionadas con el tema tributario: en primer lugar, el apartado 2, que al formular la regla de la universalidad presupuestaria (en una de sus acepciones), se refiere no sólo a la totalidad de gastos e ingresos, sino también al presupuesto de gastos fiscales.

g) Los apartados 5 y 6 del mismo artículo 134 contienen una limitación para la iniciativa legislativa, en sentido amplio (proposiciones de ley o presentación de enmiendas) respecto de las normas que impliquen disminución de ingresos (que normalmente serán normas tributarias) en relación al presupuesto en curso de ejecución.

h) El artículo 134.7 establece la necesidad de que exista habilitación por parte de una ley tributaria sustantiva para que la Ley de Presupuestos pueda modificar los tributos, estando, en todo caso, vetado a dicha ley crear tributos nuevos.

i) El artículo 142, dentro del título VIII, sanciona el principio de suficiencia financiera de las Corporaciones locales.

j) El artículo 149.1. 14.^a, dentro del mismo título, configura como competencia exclusiva del Estado la «Hacienda General».

k) Finalmente, los artículos 156 y 157 se refieren a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, a sus fuentes de financiación y a los principios limitadores de dicha autonomía –los de coordinación con la Hacienda estatal y solidaridad entre todos los españoles– estableciendo la reserva de Ley Orgánica para regular el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas.

Del examen conjunto de los principios, criterios e instituciones resultantes de esta amplia enumeración se obtiene, en primer lugar, el dato de que las dos fundamentales reglas constitucionales relativas a la imposición (el principio de capacidad contributiva y el de legalidad tributaria) han sido incluidas en el título I, es decir, formando parte de la configuración, en sentido amplio, del estatuto de derechos y deberes del ciudadano. Esta ubicación, que rompe con nuestra tradición constitucional –si se hace abstracción del llamado «Fuero de los Españoles»– ha sido criticada por un sector de la doctrina (cfr. PÉREZ ROYO, F., «El principio de legalidad tributaria en la Constitución», en

Estudios sobre el proyecto de Constitución, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, p. 403; CALERO GALLEGO, J. y NAVAS VÁZQUEZ, R., *Estudio Preliminar de la traducción de Moschetti, «El principio de capacidad contributiva»*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 27). El Constituyente español parece haberse inspirado en el italiano, cuya formulación del principio de legalidad recoge casi literalmente. Por otra parte, teniendo en cuenta el lugar central que el principio de solidaridad —no solamente desde el punto de vista interterritorial, sino también en las relaciones entre los ciudadanos— ocupa dentro del sistema de valores de nuestra Constitución, ha parecido lógico incluir la regulación del deber de contribuir, como manifestación más visible de dicho principio general, dentro de la llamada «parte dogmática» de la Constitución.

En todo caso, y aun reconociendo lo que se acaba de indicar, hay que resaltar que el resto de las numerosas referencias que el texto constitucional dedica a los tributos se incardinan, directa o indirectamente, dentro de la parte «orgánica», relativa al modo de ejercicio de los poderes constitucionales, concretamente al poder o potestad tributaria, el cual es lógicamente concebido en sus determinaciones primarias, como una forma de exteriorización de la genérica potestad legislativa, aunque con algunas matizaciones o singularidades que son de interés en relación a la caracterización que estamos abordando en este apartado.

La preocupación fundamental del Constituyente español parece haber sido la de asegurar la tradicional primacía del Legislativo, en cuanto a la regulación de los tributos, orientando sus cautelas en una doble dirección: acentuar el contenido «democrático» de la intervención del Parlamento, en cuanto a la materia tributaria, por encima de la función de garantía individual, y al propio tiempo, marcar como directriz sustancial la actuación del criterio de solidaridad. Ambos criterios se complementan en cierto modo.

Por poner los ejemplos más significativos: las restricciones a la iniciativa legislativa en cuanto al proceso de elaboración de las normas tributarias (piénsese en la prohibición de la iniciativa popular) son explicables como garantía de la supremacía de la representación política parlamentaria, como «ratio» del principio de legalidad, incluso en contradicción con la exigencia de «autoimposición», que se compadece mal con la regla aludida. En parecido sentido, de asegurar los derechos de la representación parlamentaria en lo que se refiere al adecuado debate de la política de reformas tributarias, cabría hablar de las restricciones impuestas a la Ley de Presupuestos como vehículo para la modificación del sistema tributario.

Igualmente reveladora de la preocupación por una garantía o derecho colectivo, de protección de los «derechos de la Hacienda», en cuanto instrumento para la actuación de la solidaridad, es la reserva específica para

el establecimiento de beneficios fiscales, reforzada con la referencia a su específica contabilización en el documento presupuestario (presupuesto de gastos fiscales). Lo que el Constituyente ha querido prevenir ha sido el fenómeno de vaciamiento del sistema fiscal a favor de sectores determinados de la población, a través de la proliferación de exenciones y bonificaciones tributarias. Por ello ha ordenado esta específica intervención del Legislativo para la creación de nuevos beneficios fiscales en los tributos del Estado, mientras que la supresión se mantiene dentro de los límites genéricos del principio de legalidad. [No es correcta, ciertamente, la afirmación del Tribunal Constitucional de que la supresión o reducción de bonificaciones tributarias no está amparada por la reserva de ley. Pero tampoco es satisfactoria, a mi juicio, la ecuación que, criticando la decisión del Tribunal Constitucional, establece FALCÓN Y TELLA *-el Decreto-ley...*, cit., p. 199— entre creación de tributos y su supresión (art. 133. 1 de la CE) y establecimiento de beneficios fiscales y su supresión (art. 133.3 de la CE). Mientras que el principio del artículo 133.1 mira a la garantía genérica de legalidad en cuanto a la regulación del tributo —de sus elementos esenciales, entre los que ciertamente se cuentan las exenciones— el artículo 133.3 contempla una garantía específica, de carácter restrictivo, para el establecimiento de beneficios fiscales, fundamentada en las razones indicadas en el texto. Con independencia de las consecuencias prácticas de la distinción, interesa resaltarla para precisar los criterios valorativos que, en relación a las manifestaciones del fenómeno fiscal, ha revelado el Constituyente.]

La conclusión a la que queremos llegar es que la referencia a la intervención parlamentaria contenida en el artículo 31.3 de la CE, entre los «derechos y deberes de los ciudadanos», no puede ser entendida aisladamente, sino en conexión con los restantes preceptos constitucionales relativos al deber tributario y singularmente en relación a las normas que se ocupan precisamente del proceso de formación de la voluntad legislativa en torno al tema. De este examen conjunto resultan fortalecidos el contenido «democrático» del principio de legalidad, así como la orientación solidaria del proceso tributario, por encima de la garantía puramente individual que parece derivarse de la letra del artículo 31.3 de la CE, y de su colocación sistemática. Con lo cual, por otra parte, se pone de manifiesto que la distinción convencional entre «parte dogmática» y «parte orgánica» de la Constitución, a pesar de la relevancia que el propio texto constitucional otorga al encaje sistemático de sus preceptos, no tiene carácter absoluto, ya que también las normas orgánicas o institucionales encierran implícitamente criterios o consideraciones valorativas, que hay que encajar en el conjunto o sistema «ideológico» de la Constitución.

Ciertamente cabría afirmar que precisamente esta preocupación por

asegurar los derechos del Parlamento en el debate de las normas tributarias milita en contra de la admisión del Decreto-ley en relación a esta materia. No consideramos que sea así. Naturalmente es innegable que el Decreto-ley supone siempre una importante limitación de los derechos o prerrogativas del Parlamento. Por eso, el Constituyente, al admitir la figura, ha subordinado su emanación al presupuesto de la extraordinaria y urgente necesidad, la ha sometido, en todo caso, al control del Legislativo y ha señalado, finalmente, materias excluidas de este tipo de normas. Tal vez hubiera sido congruente con las preocupaciones manifestadas por la propia Constitución en otros puntos respecto de la formación de las leyes tributarias la inclusión expresa de esta materia entre las restantes citadas en el artículo 86.1 de la CE. Esto ha parecido, sin embargo, excesivo al Constituyente, que ha circunscrito el tema a los derechos, deberes y libertades que conforman el estatuto jurídico del ciudadano (título I de la CE). Y precisamente lo que estamos indagando, en este apartado y en los siguientes, es sobre el alcance con que, según el conjunto de la Constitución, aparece engarzado en dicho estatuto el tema de la contribución a los gastos públicos.

7. LA CUESTIÓN DEL DECRETO-LEY Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

En el examen de la doctrina y jurisprudencia realizado en anteriores apartados puede observarse cómo una nota común a los planteamientos de un importante sector de la doctrina, planteamiento que ha sido recogido igualmente por el Tribunal Constitucional, es la de relacionar de manera inmediata la respuesta que se dé a la cuestión de la admisibilidad del Decreto-ley como fuente del Derecho tributario con la determinación del ámbito de la disciplina tributaria amparado por el principio de legalidad tributaria o de reserva de ley.

Las consecuencias de este modo de enfocar el problema son graves y, en ocasiones, contradictorias con el mismo propósito de respeto formal a la cláusula restrictiva del artículo 86.1 de la CE. Efectivamente, si se dice que el Decreto-ley puede intervenir en aquellos aspectos de la normativa tributaria no cubiertos por la reserva legal, se está relegando, de hecho, al Decreto-ley al ámbito propio de la normativa reglamentaria, al campo, si no reservado, si permitido al (o propio del) Reglamento. La única diferencia sería el diferente comportamiento en cuanto al límite representado por la preferencia de ley, o «congelación de rango», siempre dentro de las materias no cubiertas por la reserva (cfr., en este sentido, MARTÍN QUERALT, *Ordenación...*, cit.): mientras que el Reglamento no podría entrar a regular estas

materias, si no es en virtud de una previa habilitación legal expresa que se deslegalizara la materia, produciendo la «descongelación de rango», en cambio, el Decreto-ley podría entrar directamente, sin necesidad de dicha previa habilitación. Ahora bien, parece evidente que esta interpretación no cuadra con la regulación constitucional del Decreto-ley como institución normativa excepcional en sustitución del normal procedimiento legislativo.

Por otra parte, cuando la doctrina que identifica el ámbito prohibido al Decreto-ley con el de la reserva legal intenta justificar, de todos modos, un espacio para la acción de dicha figura, se ve forzada a reducir hasta límites excesivamente estrechos el ámbito del principio de legalidad. Así sucede en el caso antes examinado de MARTÍN QUERALT (cfr. *La ordenación constitucional...*, cit.). Para MARTÍN QUERALT «la reserva de ley en materia tributaria aparece circunscrita a dos grandes aspectos: establecimiento de tributos -artículo 31.3- y concesión de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado -art. 133.3-», con lo que, en esta interpretación literal de los preceptos constitucionales, quedan fuera de la reserva elementos esenciales del tributo como, por ejemplo, los relativos a la cuantía. O, de forma aún más acusada, en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983, antes citada, la cual declara que no es materia de reserva legal la supresión de beneficios fiscales. Con lo cual, paradójicamente, la preocupación por respetar formalmente una garantía constitucional (la del art. 86.1 de la CE) acaba por reducir sustancialmente otra (la del art. 31.3 de la CE) (Esta contradicción es advertida por MARTÍN QUERALT, el cual observa que «ciertamente con tal interpretación, y aunque sea de rechazo, se está ofreciendo una delimitación de las materias cubiertas por el principio de reserva de ley que puede parecer excesivamente pobre y parca en su contenido», llegando a indicar que «ese concepto de reserva de ley tiene validez fundamentalmente a efectos de articular la relación reserva de ley, Decreto-ley» *La ordenación constitucional...*, cit., p. 562).

En realidad, la relación entre el Decreto-ley y la reserva de ley o principio de legalidad tributaria debe ser situada en otro plano que el propuesto por la doctrina a que nos acabamos de referir. Ciertamente, no puede negarse que existe relación entre ambos temas, en sí mismos considerados, es decir, abstracción hecha de lo que disponga en concreto el texto constitucional. La figura o institución del Decreto-ley, o, lo que es lo mismo, la posibilidad de que el Ejecutivo dicte normas primarias, significa efectivamente una excepción importante al principio de separación de poderes, una de cuyas manifestaciones singulares es la reserva de ley. Excepción que se justifica en la necesidad, ponderada por el propio Constituyente, de ofrecer cauce para una intervención normativa urgente en relación a problemas o situaciones que requieren una solución de manera inaplazable.

Ahora bien, la consideración del Decreto-ley como quiebra parcial del principio de separación de poderes (del monopolio del Parlamento para la producción de normas primarias) ha sido tenida en cuenta por nuestra Constitución, pero no para excluir al Decreto-ley del ámbito reservado a la ley formal —lo que equivaldría en realidad a la negación de la figura en sí misma—, sino para modular su configuración, el mecanismo de su definitiva inserción en el ordenamiento jurídico, a través de un procedimiento que incluye la intervención del Parlamento a través del voto de ratificación —o eventualmente de la tramitación del Decreto-ley como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia— de manera que la suplantación de la labor del titular normal de la potestad legislativa quede reducida al mínimo.

Nuestro Constituyente, sin embargo, como ya sabemos, además de esta escrupulosa regulación del mecanismo de producción de los Decretos-leyes, ha introducido adicionalmente cautelas en cuanto a las materias excluidas de su ámbito, materias que ni siquiera en casos de extraordinaria y urgente necesidad, y aun con carácter provisional, pueden ser abordadas por el ejecutivo. ¿Qué papel juega en relación a esta cláusula del ámbito material vetado al Decreto-ley la reserva de ley tributaria?

La respuesta a esta cuestión exige plantear la relación entre la reserva de ley y los derechos del ciudadano, ya que son precisamente «los derechos, deberes y libertades del título I» las materias que, junto con otras que evidentemente no se relacionan, al menos de manera directa, con nuestro tema, se encuentran vetadas a la acción del Decreto-ley.

¿Cuál es la naturaleza de las normas que establecen reservas de ley para la regulación de materias determinadas? La respuesta a este interrogante es que la reserva de ley es una norma de carácter no sustantivo, sino instrumental. Se trata de una *norma sulla normazione*, un principio sobre la producción normativa. Una norma, en fin, que, de suyo, no reconoce directamente ningún derecho, sino que se limita a regular el cauce jurídico para el establecimiento de la disciplina en relación a una determinada materia, en función de garantía de derechos o intereses preexistentes desde el punto de vista lógico.

La reserva de ley es primariamente una norma o principio formal, de regulación de las relaciones entre los poderes del Estado, concretamente entre Legislativo y Ejecutivo. La propia distinción entre reserva absoluta y reserva relativa tiene relevancia en orden a las relaciones entre Ley y Reglamento, entre norma primaria y norma secundaria, por lo que carece de sentido la invocación de esta distinción que hace el Tribunal Constitucional en la citada Sentencia de 4 de febrero de 1983, en orden a la admisión de la regulación por Decreto-ley de las materias no estrictamente reservadas.

Teniendo en cuenta esto, habrá que distinguir, en relación a nuestro tema, entre aquellas reservas de ley cuya razón de ser es la protección de un derecho individual y aquellas otras establecidas por el Constituyente con otro sentido y, fundamentalmente, con el de asegurar el carácter «democrático» en la regulación de una determinada materia. A la primera categoría pertenece, por ejemplo, la reserva de ley en cuanto al establecimiento de delitos y penas, con independencia de que también en la misma puede identificarse un contenido o fundamento «democrático», además del de garantía individual. Si el Decreto-ley no puede legitimamente regular la materia penal ello se debe, no tanto al hecho de que exista la reserva de ley del artículo 25 de la CE, cuanto al de que, mediante esa regulación, se estaría afectando al derecho fundamental de la libertad personal. Precisamente por eso, a nuestro juicio, la materia penal se encuentra no solamente reservada a la ley, en virtud del mencionado precepto constitucional, sino incluida dentro de la reserva de ley orgánica del artículo 81 de la CE, en cuanto entraña el desarrollo del derecho fundamental de libertad (cfr. ARROYO ZAPATERO, L., *Principio de legalidad y reserva de ley en materia penal*, en *Rev. Est. Const.*, núm. 12, pp. 9 y ss., y bibliografía *ibi cit.* El Tribunal Constitucional, en una reciente sentencia ha resuelto, sin embargo, que la materia penal no se integra necesariamente en el ámbito de la reserva de ley orgánica del artículo 81 de la CE -STC 25/1983, de 23 de febrero-. El error del Tribunal Constitucional, según nuestro criterio, radica precisamente en relacionar el tema con la reserva de ley del artículo 25 de la CE, en si misma considerada, y no con el derecho fundamental de la libertad personal que se encuentra en su base).

No sucede lo mismo en todos los casos de reserva de ley para la disciplina de materias determinadas. Aunque en el origen del propio concepto de reserva de ley, éste aparezca como una figura o institución unitaria -cuyas manifestaciones más salientes son la penal y la tributaria- y ligada a la función de garantía o barrera contra las limitaciones o intromisiones en la esfera individual, de manera que reserva de ley y cláusula de libertad y propiedad son conceptos inseparables (sobre el origen histórico del concepto de reserva de ley, cfr., JESCH, *Ley y Administración*, Inst. Est. Administ., Madrid 1978), en la doctrina contemporánea se atribuye una diversa función al instituto de la reserva, distinguiéndose entre aquellas que existen en función de garantía de intereses o derechos individuales y aquellas otras establecidas en función de intereses colectivos (cfr. NIGRO, M, *Studi sulla funzione organizzatrice della Pubblica Amministrazione*, Giuffrè, Milán, 1963, donde se distingue entre las reservas de ley con fundamento de garantía individual y aquellas otras orientadas al reparto entre Parlamento y Gobierno de la función de dirección política, colocando entre las del segundo tipo precisamente a la reserva tributaria -*op. cit.*, pp. 160 y ss-). Mientras que las primeras se integrarían en

el estatuto personal del ciudadano, las segundas no afectarían directamente a dicho estatuto.

Como ya hemos adelantado en el apartado precedente, en base a la interpretación sistemática de los preceptos constitucionales relativos al tributo y al procedimiento para su regulación, la reserva de ley tributaria, no obstante su colocación sistemática y la redacción literal del artículo 31.3 de la CE, debe, a nuestro juicio, clasificarse dentro del segundo de los grupos indicados.

Ciertamente la génesis del principio de legalidad o de reserva de ley para el establecimiento de tributos es inseparable de la visión estrictamente liberal, de defensa del individuo, de la esfera de propiedad y libertad frente a las intromisiones del Estado. El «consentimiento» por parte de las Asambleas legislativas al establecimiento y recaudación de los tributos cumple una doble función: La de asegurar la intervención del Parlamento en el Gobierno, en la dirección política del país, y la de proteger al individuo contra las agresiones a su esfera de propiedad y libertad, que constituye el núcleo de su «estado de naturaleza», el cual no puede ser afectado por la acción del Estado, sino en tanto en cuanto ello sea consentido por el órgano representativo de la voluntad de la Sociedad, el Parlamento, encarnación de la soberanía popular en este sentido de voluntad o soberanía de la Sociedad, concebida como algo distinto –e incluso contrapuesto a– del Estado, encarnado en el poder ejecutivo.

Los fundamentos ideológicos de este planteamiento, que se encuentra en la base de las formulaciones del primer constitucionalismo, son evidentes: se encuentran en el pensamiento estrictamente liberal, de raíz iusnaturalista, el cual concibe la acción del Estado como un «mal necesario», como una limitación de la esfera de acción libre propia del individuo; limitación que es necesario constreñir dentro de márgenes mínimos. El rígido esquema de separación de poderes resultante de este planteamiento concibe al Parlamento como órgano representativo de la Sociedad separada del Estado y depositaria de la función de limitar la acción de dicho Estado en defensa de los individuos que integran la propia Sociedad.

La consecuencia inmediata de este planteamiento en el ámbito tributario es la configuración del principio de legalidad o de «consentimiento» de los tributos, como una garantía inseparable de la del derecho de propiedad: Garantía de la propiedad y protección frente al impuesto se presentan estrechamente ligadas entre sí, incluso en los textos constitucionales.

El planteamiento del deber tributario como una limitación o atentado contra el derecho de propiedad, así como la interpretación del principio de legalidad en clave de garantía de la esfera individual es algo que se puede considerar como prácticamente indiscutido durante todo el siglo XIX y parte

del xx (cfr., por ejemplo, la obra clásica de RACIOPPI y BRUNELLI, *Commento allo Statuto del Regno*, UTET, Turín, 1909, vol. I, p. 183, donde, comentando el artículo 30 del Estatuto Albertino, se lee: «de la aplicación de este principio general –de que las limitaciones a los derechos de los ciudadanos deben derivar solamente de la Ley– a las relaciones entre los impuestos y la propiedad privada se sigue, por tanto, que en un Estado libre los impuestos no deben poder ser establecidos por el Gobierno, sino que deben serlo únicamente por las Cámaras. Estos representan, en efecto, una limitación para el individuo, más aún, la más general y cierta de todas, puesto que nadie puede escapar a ella..., he aquí el principio que, ya declarado en general por el Estatuto en el precedente artículo 29 –relativo a la garantía de la propiedad–, encuentra confirmación y aplicación específica a los impuestos en este artículo 30»).

A esta concepción se vincula la consideración del impuesto como una institución «odiosa», quasi punitiva y, en consecuencia, necesitada de reglas propias y específicas de aplicación e interpretación, orientadas a la protección del individuo: tesis de la interpretación restrictiva de las normas fiscales, principio «in dubio contra Fiscum», etc. (cfr., VANONI, E., «Natura ed interpretazione delle leggi tributarie» en *Opere Giuridiche*, I, Giuffrè, Milán, 1961, pp. 25 y ss.). Igualmente derivada de este planteamiento –en conexión con los presupuestos de la Escuela Histórica– encontramos la teoría que negaba el carácter jurídico de las normas concernientes al tributo (cfr. ORLANDO, *Studi giuridici sul governo parlamentare*, en *Archivio Giuridico*, 1866, p. 553).

No es necesario insistir en la demostración de que los presupuestos ideológicos a que hemos hecho alusión no pueden considerarse hoy vigentes, no ya como principios indiscutidos, sino ni siquiera entre quienes profesan principios políticos inspirados en la doctrina liberal. En el ámbito específicamente tributario, la caracterización del tributo como una institución «odiosa» o restrictiva se encuentra absolutamente desacreditada, al menos por lo que se refiere a las técnicas de aplicación del impuesto. Puede ser interesante citar al respecto la fundamental obra de VANONI sobre la interpretación de la norma tributaria: «La actividad financiera, lejos de ser una actividad que limite los derechos y la personalidad del individuo, constituye su presupuesto necesario, puesto que sin tal actividad no existiría Estado y sin el Estado no existiría el Derecho. En otros términos, decir que el tributo limita la personalidad individual equivale a afirmar que la misma existencia del Estado constituye un límite de los derechos del individuo» (cfr. VANONI, E., *op. cit.*, p. 122). En cuanto a la relación concretamente con el derecho de propiedad, observa el mismo VANONI: «Por lo que se refiere a la afirmación de que el tributo constituye un límite al derecho de propiedad, hay que

observar que el tributo, en el ordenamiento positivo, aparece como una obligación personal que surge a favor del Estado y a cargo del individuo que se encuentra en las condiciones previstas por las leyes tributarias. Basta, pues, para excluir al tributo del elenco de límites de derecho público a la propiedad, el hecho de que el mismo no grave a los bienes, sino que vincule al individuo» (*op. cit.*, p. 123). Sobre las relaciones entre tributo y derecho de propiedad, véase PALAO TABOADA, C., («La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», en *Hacienda y Constitución*, cit., pp. 278 y ss.).

No puede negarse, sin embargo, que la consideración clásica del principio de legalidad tributaria vinculado a la protección de la esfera de propiedad y libertad del ciudadano continúa aún siendo repetida en la doctrina. Basta citar los nombres de GIANNINI, A. D. (cfr. *Istituzioni di Diritto Tributario*, 9.^a ed., Giuffrè, Milán, 1965, p. 17), BERLIRI, A., (cfr. *Appunti sul fondamento e contenuto dell'articolo 23, Const.*, en *Studi in onore di A. D. Giannini*, Giuffrè, Milán, 1961, pp. 151 y ss.), MICHELI, G. A., (cfr., *Corso di Diritto Tributario*, UTET, Turín, 1970, p. 15). Igualmente este planteamiento es recogido expresamente en la jurisprudencia constitucional italiana (cfr., por ejemplo, la Sentencia de 26 de enero de 1957, núm. 4) o alemana (cfr. la Sentencia del Bundesverfassungsgericht de 10 de octubre de 1961).

No obstante, como ya hemos expuesto en otras ocasiones (cfr. *El principio de legalidad...*, cit., pp. 399 y ss., donde se corrige la posición apegada al planteamiento clásico que habíamos sostenido en *Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria*, HPE núm. 14) consideramos más conforme con la actual conceptualización del deber tributario y, en general, con el planteamiento de las relaciones entre Estado e individuo implícitos en los modernos textos constitucionales, la interpretación de la reserva de ley en materia tributaria desvinculada de la idea de protección de la esfera de propiedad y libertad —que tiene, por otra parte, sus garantías específicas— y ligada a la realización de otros intereses o valores constitucionales: la defensa del principio «democrático» en la dirección de la política tributaria (cfr. PÉREZ ROYO, *op. ult. cit.* p. 402. El propio BERLIRI, que había calificado en un fundamental estudio sobre el fundamento del artículo 23 de la Constitución italiana, al principio de legalidad como norma encaminada a garantizar la libertad individual, observaba posteriormente, en la 2.^a ed. de sus *Principi di Diritto Tributario*, que «la justificación más vital del artículo 23 y la que en mayor medida ha jugado a favor de su inserción en el texto constitucional» es precisamente «la de dar preferencia, para la adopción de un determinado acto, a la forma del procedimiento legislativo, y ello, tanto en razón del distinto procedimiento de formación propio de tal tipo de actos, como la de mayor estabilidad que confiere a la ley su posición de fuente primaria de

derecho». *Principi de Diritto Tributario*. I. Giuffrè, Milán 1967, p. 41) la necesidad de asegurar la unidad de orientación en la política financiera (cfr. FORTE, F., *Note sulle norme costituzionali italiane*, en *Jus*, 1957, pp. 413 y siguientes.); la preocupación por reunir en un solo órgano, el Parlamento, la facultad de aprobar los tributos, el presupuesto y el programa económico (cfr. AMATUCCI, A., *Interpretazioni della norma di Diritto finanziaio*, Jovene. Nápoles, 1965, p. 91), etc.

En definitiva, como ha puesto de manifiesto el autor del, a mi juicio, más acertado trabajo sobre el principio de legalidad tributaria en la doctrina italiana, se puede apreciar «una tendencial, aunque no siempre consciente, propensión a minusvalorar en tal norma la función de garantía de la libertad patrimonial de los particulares. No hay duda de que la elaboración teórica a la que se refiere la fórmula adoptada estaba fundamentada justamente sobre la asunción de tal «libertad» como valor constitucionalmente protegido. Dicha fórmula fue, sin embargo, insertada en un texto constitucional en el cual las orientaciones propiamente «liberales» se encuentran atemperadas por la influencia de ideologías netamente contrapuestas a las mismas, de modo que el valor efectivo del artículo comentado puede ser determinado sólo en función de las opciones conjuntamente efectuadas en el contexto de toda la carta constitucional. No parece fácil identificar en otras disposiciones constitucionales el soporte normativo para la asunción como valor constitucionalmente protegido del interés de los particulares a la integridad de la propia esfera patrimonial frente a la imposición coactiva de «prestaciones» (cfr. FEDELE, A., *Rapporti civili* comentario al art. 23, dentro del Comentario a la Constitución italiana, dirigido por BRANCA, Bolonia, Feltrinelli, 1978, p. 133). Como hemos indicado en las páginas anteriores, consideramos que estas reflexiones son perfectamente trasladables al análisis de nuestro texto constitucional y específicamente en relación al artículo 31.3, cuyo parentesco con el artículo 23 de la Constitución italiana ha sido tantas veces señalado.

En suma, extrayendo la conclusión del análisis anterior en lo que interesa a nuestro tema: El establecimiento o modificación de tributos, ya se realice por el Parlamento, ya se produzca a través de Decreto-ley, no puede decirse que afecte, al menos directamente, a ningún derecho individual del ciudadano de los que conforman su estatuto personal definido en el título I de la Constitución. El hecho de que en dicho título I se encuentre recogido el principio de legalidad o de reserva de ley para el establecimiento de tributos no supone, si se admite la interpretación que hemos defendido en relación a dicho principio, obstáculo para la regulación de la materia tributaria, incluida la amparada por la reserva, a través del procedimiento del Decreto-ley, siempre que concurren las condiciones que legitiman el recurso a este excepcional modo de producción normativa, según el texto constitucional.

8. EL DECRETO-LEY Y EL DEBER DE CONTRIBUIR

Descartada, en base a las consideraciones desarrolladas en el apartado anterior, la coincidencia entre el ámbito material prohibido al Decreto-ley en relación a los tributos y el de reserva de ley del artículo 31.3 de la CE, procedemos ahora a analizar su relación con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, recogido en el apartado 1 del mismo artículo.

Acertadamente, García Añoveros, tras observar que «la Hacienda, como institución, cualquiera que sea el ámbito territorial de su actuación, está en estrecha relación con el Estatuto de Derechos y Deberes de los Ciudadanos», concreta esta relación en el principio del artículo 31.1: «Con fina percepción y mejor encaje doctrinal, la Constitución da cobijo a esos principios precisamente en su título I, al regular los derechos y deberes de los ciudadanos, en cuyo artículo 31.1 se impone a todos el deber esencial de *contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* de acuerdo con su capacidad económica y, correlativamente, se señala como exigencia la construcción de un *sistema tributario justo*, inspirado en los principios de igualdad y progresividad y sin alcance confiscatorio» (cfr., discurso de clausura de las Jornadas de Estudio sobre la Constitución y las Fuentes del Derecho, en *La Constitución española y las Fuentes del Derecho*. III, Inst. Est. Fisc. 1979, páginas 2119 y 2120).

Consideramos, volviendo a nuestro tema, que éste es el terreno apropiado para plantear la relación entre el Decreto-ley y la regulación de los tributos. No cabe duda de que la creación de nuevas normas tributarias «afecta», en principio, a dicho deber de contribuir, que se desarrolla precisamente a través del pago de los tributos. De lo que se trata es de precisar la conformación constitucional de dicho deber, para determinar en qué condiciones puede considerarse que el mismo resulta afectado directamente, según el criterio de interpretación del vocablo «afectar» que hemos expuesto anteriormente.

Hay que resaltar el acierto de PALAO TABOADA, al plantear la cuestión en este terreno, rechazando, aunque con razonamientos distintos a los que hemos empleado nosotros, la relación con la reserva de Ley. E igualmente al precisar que lo que hay que entender prohibido al Decreto-ley es la adopción de medidas que alcancen a la configuración sustantiva de derecho o deber afectado.

Conviene, sin embargo, hacer algunas observaciones en relación a la forma en que PALAO presenta su planteamiento. En primer lugar, hay que hacer notar que PALAO, aunque toma como punto de partida la crítica de las posiciones que vinculan el tema del ámbito material del Decreto-ley con el de

la reserva de Ley, termina, en cierto modo, por recaer él mismo en este planteamiento (cfr., *La disminución retroactiva ...*, cit. p 176: «En este carácter de límite a los derechos fundamentales reside la justificación 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. No se trata, pues, de que en tales casos –los que PALAO pone como ejemplo de modificaciones tributarias con seguridad vetadas al Decreto-ley– no existe la necesidad urgente que exige la promulgación de un Decreto-ley, sino de que ésta no basta para levantar la barrera de la reserva de Ley, a la vista del bien individual afectado por la regulación». En definitiva, PALAO parece mantenerse fiel a la visión clásica de la reserva de ley en función de garantía de la propiedad, aunque de manera más flexible, entendiendo que el tributo no afecta en todo caso a dicho derecho, sino únicamente en determinados supuestos).

En segundo lugar, hay que decir que PALAO parece mezclar dos temas que, a mi juicio, deben mantenerse separados: por un lado, el del «contenido esencial» de los derechos a que se refiere el artículo 53.1 de la CE, la llamada por la doctrina alemana que cita PALAO, *Wessensgehaltgarantie*, o garantía de mantenimiento del núcleo esencial de los derechos reconocidos constitucionalmente, núcleo esencial intangible para el propio legislador, y, por otro lado, el tema de la configuración o conformación sustantiva, no meramente indirecta o accidental, del derecho o deber objeto de regulación, dentro del límite absoluto del respeto al núcleo intangible al que hemos hecho referencia.

Lo que sería relevante, de cara al planteamiento del ámbito material prohibido al Decreto-ley, sería afectar a las determinaciones sustantivas del derecho o deber en cuestión, a su contenido esencial en la segunda de las acepciones que hemos mencionado, puesto que el núcleo esencial de los derechos en el sentido del artículo 53.1 es intangible, no sólo para el Decreto-ley, sino para el propio legislador en sentido estricto. Así es como consideramos que debé ser entendido el planteamiento de PALAO –que en alguna medida tomamos como base para nuestras propias conclusiones–, aunque ello no quede totalmente claro de su propia exposición.

Llegados a este punto, de acuerdo con el presupuesto metodológico que hemos adoptado de que el ámbito material vetado al Decreto-ley en materia tributaria es el de la regulación sustantiva del deber de contribuir, se impone, para precisar los perfiles de dicha configuración sustantiva, analizar cómo se halla concebido en nuestro texto constitucional el mencionado deber.

La norma o principio contenida en el artículo 31.1 de la CE desarrolla una triple función:

En primer lugar, una función de legitimación política y jurídica del tributo. Frente al planteamiento del «derecho al tributo» por parte del Estado como

derecho derivado de la propia existencia del mismo Estado, la Constitución nos habla del deber de contribuir, caracterizado como un deber de solidaridad, cuya inclusión en el título I tiene, entre otras, la función de «equilibrar» la descripción del estatuto del ciudadano, integrado, no sólo por derechos y libertades, sino también por deberes, como el que ahora nos ocupa.

Frente al planteamiento autoritario o, en todo caso, groseramente positivista, que fundamenta el tributo en la «supremacía» del Estado, en el poder tributario como concepto incluso anterior o desligado de la Constitución, el artículo 31.1 de la CE establece como fundamento del tributo el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Como ha observado BERLIRI, en relación al precepto similar de la Constitución italiana, dicha norma puntualiza «un deber que tiene una propia justificación, diversa de la fuerza del Estado y de la impotencia del súbdito. El deber del contribuyente de pagar los impuestos no es la consecuencia, el reflejo del derecho, o tal vez mejor, del poder del Estado a exigirlos, sino que, al contrario, es el derecho del Estado a exigirlos, lo que es una consecuencia, un reflejo del deber del ciudadano de pagarlos. El Estado no recauda los impuestos... *quia nominor leo*, sino porque el ciudadano tiene el deber de concurrir a su mantenimiento» (cfr., *Principi di diritto tributario*, I, cit., p. 229).

En segundo lugar, la norma del artículo 31.1 de la CE tiene una función de orientación programática de la actuación de los poderes públicos, en primer lugar el Legislativo, al cual se encomienda la creación de un «sistema tributario justo...», como cauce para la actuación del deber de contribuir que se acaba de proclamar.

En tercer lugar, el principio de capacidad contributiva sancionado en el propio artículo 31.1 de la CE, funciona como un límite a la acción legislativa en materia tributaria. Límite que se desarrolla en varias direcciones: En primer lugar, como una garantía del contribuyente, en la medida en que se relaciona el deber de contribuir con el concurso a los gastos públicos, lo cual representa un límite, aunque ciertamente no elimina la posibilidad de utilizar el instrumento tributario con finalidad extrafiscal. El principio de capacidad contributiva impone también como límite al legislador la necesidad de configurar como elemento base de la imposición en cada caso circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica. Finalmente, el Constituyente español ha añadido como límite adicional la cláusula relativa a la no confiscatoriedad, inserción que ha sido criticada por la doctrina y que acentúa, junto a los planteamientos de solidaridad que, como hemos indicado, se hallan en la base del artículo 31.1 de la CE, la función de garantía individual.

Es importante destacar que, de cara al desarrollo del ordenamiento tributario, la vinculación que se deriva del artículo 31.1 de la CE se presenta

de manera compleja. Así, mientras que el límite «negativo», que impide tomar como base de tributación una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica, funciona efectivamente para cada ley reguladora de tributos, para cada tributo singular; en cambio, el mandato «positivo», de adecuar la carga tributaria a la capacidad contributiva conjunta de cada contribuyente se realiza a través del sistema tributario en su totalidad; partiendo del supuesto de que existen ciertamente tributos cuyo impacto en el patrón de distribución de la carga fiscal es regresivo, regresividad que se compensa con la influencia progresiva de otros impuestos.

En parecido sentido cabe referirse al problema de la tributación con finalidad extrafiscal, la cual puede chocar tanto con el principio de capacidad económica como criterio de distribución de la carga fiscal, como con la conceptualización del deber de contribuir fundamentado en la necesidad de «sostenimiento de los gastos públicos». Y también el juicio sobre este punto debe abarcar al conjunto del sistema tributario, no al tributo singularmente afectado.

Volviendo concretamente a la cuestión de la relevancia que el artículo 31.1 de la CE puede tener respecto del problema del Decreto-ley, podemos preguntar: ¿En qué medida el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, tal como se encuentra definido en dicho precepto constitucional, resultaría afectado por un Decreto-ley que introdujera modificaciones tributarias, debiendo, en consecuencia, ser reputado ilegítimo constitucionalmente, en base al artículo 86.1 de la CE?

Como hemos dicho repetidamente, una interpretación literal del artículo 86.1 de la CE conduciría a una respuesta positiva, en cualquier caso: Cualquier modificación tributaria –creación de un tributo nuevo, modificación de la cuantía de uno existente, creación o supresión de exenciones fiscales– «afectaría» a los límites del deber de contribuir de las personas que aparecieran como sujetos –contribuyentes– en los tributos en cuestión. Esta línea de interpretación parece ser la seguida por el voto particular del Magistrado Gómez Ferrer, en relación al fallo de la STC 4/1983, antes citada. El voto particular relaciona el tema del Decreto-ley con el deber de contribuir, y especifica: «Pues bien, cuando el Estado concede un beneficio tributario por un plazo determinado, mediante un acto concreto, fija el alcance del deber tributario del destinatario durante el tiempo de duración del beneficio. Su deber de contribuir queda limitado en relación al de los demás en la cuantía del beneficio concedido y por el plazo otorgado, por lo que resulta claro que la disposición transitoria cuestionada, al incidir sobre beneficios fiscales ya reconocidos en virtud de actos concretos (no, por tanto, en simples expectativas de que se mantenga la legislación) afecta a los deberes tributarios a que se refiere el artículo 31 de la Constitución y, en consecuencia, vulnera los

límites de su artículo 86 e incurre en una inconstitucionalidad formal» (véase voto particular, puntos 2 y 3).

Como ya hemos dicho, una tal interpretación no la consideramos satisfactoria. Lo que hay que considerar vetado al Decreto-ley es la regulación que afecta a la configuración sustantiva, a las determinaciones con que aparece caracterizado constitucionalmente el derecho o deber en cuestión. Ahora bien, en el caso del deber de contribuir, éste aparece estructurado en el artículo 31.1 de la CE en unos términos que lo relacionan, no con cualquier figura tributaria o con cualquier norma aisladamente considerada y prescindiendo de su mayor o menor significación en el conjunto del sistema tributario, sino precisamente con el conjunto de este sistema. Así se deduce tanto de la propia letra del precepto, como de las consideraciones que hemos expuesto anteriormente, explicando el sentido del mismo.

En todo caso, con independencia de los términos concretos empleados por el precepto constitucional, lo que nos parece evidente es que el deber de contribuir, entendido como elemento integrante del estatuto del ciudadano, debe considerarse afectado únicamente por las innovaciones normativas que alcancen, desde el punto de vista cualitativo o cuantitativo, una cierta relevancia respecto del conjunto del sistema tributario. El propio Tribunal Constitucional, aunque ciertamente en un contexto en el que la caracterización del deber de contribuir aparece como un *obiter dictum* y no con el carácter de *ratio decidendi* que aquí estamos reclamando, ha expuesto: «El artículo 31.1 de la Constitución, que, al obligar a todos al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad» (STC de 20 de julio de 1981).

La conclusión que del anterior planteamiento cabe extraer, en relación a nuestro tema, es que será necesario examinar en cada caso la trascendencia que, respecto del deber de contribuir delimitado en la forma que hemos indicado, o sea, la trascendencia que respecto del establecimiento, conservación y mejora del sistema tributario, tienen las medidas concretas contenidas en el Decreto-ley enjuiciado. Este procedimiento normativo será, a nuestro juicio, un cauce adecuado —siempre, naturalmente, que se den los presupuestos que legitiman su producción— para adoptar medidas singulares de alcance limitado, que no afecten significativamente al montante de la carga tributaria global de los sujetos afectados o a la propia estructuración del sistema tributario. Será ilegítimo en caso contrario.