

La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario

Luis María Romero-Flor*

Resumen

El presente artículo es una reflexión derivada en torno al principio de la reserva de ley. La intención es verificar que la reserva de ley constituye un principio fundamental del derecho tributario, por lo cual, se desarrollan los conceptos de principio de reserva de ley en derecho financiero, las diversas funciones del principio de reserva de ley en materia tributaria, su ámbito de aplicación y sus alcances. También veremos cómo en la práctica y en aras de conciliar las exigencias del principio de reserva de ley estatal con las derivadas del otro principio constitucional, de autonomía fiscal de las corporaciones locales, se han utilizado dos técnicas: la primera de ellas consiste en establecer un tributo municipal por medio de ley estatal, facultando al ente territorial para que, por medio de su ordenanza fiscal, apruebe su entrada en vigor. La segunda técnica utilizada es la posibilidad de que cada ayuntamiento establezca los tipos de gravamen que estime conveniente de sus propios tributos, siempre dentro del límite máximo fijado en la ley estatal.

Palabras clave: derecho tributario, principio fundamental, reserva de ley, tributos.

RESERVATION OF LAW AS A FUNDAMENTAL PRINCIPLE OF TAX LAW

Abstract

This article is a reflection derived from the principle of reservation of law. The aim is to verify that reserve law is a fundamental principle of tax law. This work is organized as follows: I. the Principle of Reserve Law as a Manifestation of the Principle of Legality in Constitutional Law. II. The Various Functions of the Principle of Reserve Law in Tax Matters. III. Material Scope of Application: A. Benefits Covered by the Reserve Act: Patrimonial Benefits of a Public Character. B. Essential Tax Elements Included in the Law C Book. The Book of Law Contained in the Tax Code. IV. The Scope of the Book of Law: A. Its Value as a Reserve Relative. B. Formal Scope: Admissibility of Decree Law C. Territorial Scope of Application. V. Bibliography.

Keywords: tax law, fundamental principle, reservation of law, taxes.

A RESERVA DE LEI COMO PRINCÍPIO FUNDAMENTAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Resumo

O presente artigo é uma reflexão derivada sobre o princípio da reserva de lei. A intenção é verificar que a reserva de lei constitui um princípio fundamental do direito tributário, razão pela qual se desenvolvem os conceitos de princípio de reserva de lei em direito financeiro, as diversas funções do princípio de reserva de lei em matéria tributária, seu âmbito de aplicação e seus alcances. Também veremos como na prática e em benefício de conciliar as exigências do princípio de reserva de lei estatal com as derivadas do outro princípio constitucional, de autonomia fiscal das corporações locais, utilizam-se duas técnicas: a primeira delas consiste em estabelecer um tributo municipal por meio de lei estatal que facilita o ente territorial para que, por meio de sua ordenança fiscal, aprove sua entrada em vigor. A segunda técnica utilizada é a possibilidade de que cada prefeitura estabeleça os tipos de ônus que estimem conveniente de seus próprios tributos, sempre dentro do limite máximo fixado na lei estatal.

Palavras-chave: direito tributário, princípio fundamental, reserva de lei, tributos.

* Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF). Profesor ayudante, Universidad de Castilla-La Mancha.

Correo electrónico:
luisamaria.romero@uclm.es

Recibido: 20 de agosto del 2013

Aprobado: 30 de septiembre del 2013

Cómo citar este artículo:

Luis María Romero-Flor. *La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario*. DIXI. Diciembre 2013. At. 51

I. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN DERECHO FINANCIERO COMO MANIFESTACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD¹

Dejando a un lado en análisis de los principios jurídico-materiales de derecho tributario que, como sabemos, son aquellos criterios de reparto de las cargas fiscales entre los contribuyentes bajo el fundamento de que los tributos sean justos, en las siguientes líneas vamos a centrar nuestra atención en el análisis del significado y alcance del principio jurídico-formal de legalidad, configurado constitucionalmente como un principio básico del ordenamiento jurídico español, al manifestar la norma fundamental en su Preámbulo la voluntad de la nación española de “consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular”, intención que no sólo se verá reflejada dentro del Título Preliminar, artículo 9.3 de la Constitución Española (en adelante CE), al establecer que la Constitución “garantiza el principio de legalidad”, entre otros principios, sino que además gozará de múltiples referencias expresas dentro de la propia Norma Fundamental.

Como se puede observar, el principio de legalidad representa uno de los logros más significativos de ese “Estado Social y Democrático de Derecho” que proclama el artículo 1.1 CE, al exigir, por un lado, el sometimiento al control de legalidad de la actuación administrativa (principio de legalidad administrativa), y por el otro, la siguiente regla de producción normativa: que sean las normas con rango, valor y fuerza de ley formal (principio de jerarquía normativa) las que contengan la regulación de unas materias constitucionales concretas (principio de reserva de ley), particularmente aquellas que tienen que ver con la intervención del poder público en la esfera de los derechos del individuo. En este sentido, y teniendo siempre en cuenta que la reserva de ley constituye una concreción del principio genérico de legalidad, nosotros vamos a utilizar indistintamente ambas expresiones como si fueran sinónimos, aunque en ocasiones, la denominación de *principio de legalidad* sea más ajustada que la indicada de *reserva de ley*.

Por lo que al ámbito financiero se refiere, la verificación constitucional de este principio de legalidad o

reserva de ley se encuentra tanto en el ámbito de los ingresos como en el de los gastos públicos, así como en otras vertientes financieras, tales como que la ley sea la encargada de regular la administración, defensa y conservación del Patrimonio del Estado y del Patrimonio Nacional (artículo 132.3 CE), o la necesidad de autorización por ley al Gobierno para emitir Deuda Pública o contraer crédito (artículo 135.1 CE).

Empezando por la segunda de las materias indicadas, esto es, la de los gastos públicos, es necesario advertir que el principio de legalidad aparece formulado de modo indirecto en los artículos 66.2 y 133.4 de la Constitución, al disponer respectivamente que “las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos [...]”, y que “las Administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes”; sin embargo, aparece reflejado, de un modo mucho más directo y claro en el artículo 134.1 del texto constitucional al preceptuar que “corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación”.

En lo que se refiere al papel que ha de cumplir el principio de legalidad o de reserva de ley en materia de ingresos públicos, y más concretamente de los tributarios, este viene establecido de manera directa en el artículo 31.3 de la Constitución al exigir que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”, y de un modo mucho más indirecto en los apartados del 1 al 3 del artículo 133 del texto fundamental, al ordenar respectivamente que el poder tributario del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales se debe ejercitar mediante ley o de acuerdo con las leyes, y que los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado sean establecidos en virtud de ley.

La reiterada exigencia constitucional de que sean las leyes las que contenga el régimen jurídico de los tributos, ha suscitado alguna que otra cuestión polémica, que ha sido abordada tanto por el Tribunal Constitucional en sus diferentes pronunciamientos, como por la doctrina. Por tanto, esta dimensión es la que nos lleva a su consideración en estas líneas, en las que trataremos de determinar, a grandes rasgos, las funciones que cumple este principio en materia tributaria, su ámbito material de aplicación y su alcance tanto formal como territorial.

¹ Este es un artículo de reflexión derivado de la investigación del principio de reserva de ley en el derecho financiero.

II. LAS DIVERSAS FUNCIONES DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

A lo largo de los años, la fundamentación del principio de legalidad ha ido variando y evolucionando respecto a esa esencia de lo que representa y de lo que se persigue por medio de este. En la actualidad, las funciones que cumple este principio, y que pasamos a comentar muy sucintamente, son cuatro.

En primer término, desde una perspectiva colectiva, o si se prefiere democrática, este principio ha respondido a la tradicional exigencia de la autoimposición o consentimiento de los impuestos (“*nullum tributum sine lege*” o “no taxation without representation”), conforme a la cual los poderes públicos no pueden exigir unilateralmente a los ciudadanos (ni estos estarán obligados) el pago de cualquier prestación patrimonial y pública si, previamente, no ha sido consentida ni regulada por normas jurídicas de mayor rango jerárquico emanadas de representantes políticos legítimos. De esta manera, se garantiza que las grandes decisiones sobre ingresos y gastos públicos, dada su relevancia para el ciudadano, van a ser tomadas por el Parlamento como órgano legislativo de máxima representación, asegurando de este modo el principio democrático en el procedimiento de los tributos. Así lo ha recogido, entre otras, la Sentencia del Tribunal Constitucional (en lo sucesivo STC) núm. 185/1995 (FJ 3º) al indicar que

[...] en el Estado social y democrático de Derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del Poder Ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuenta para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes.

Unido a esta exigencia representativa, también se puede hablar, en un segundo lugar, de un carácter garantista estrictamente individual de la libertad patrimonial y personal del ciudadano frente a las posibles pretensiones recaudatorias arbitrarias del poder público, sobre todo con respecto a los tributos, pues el sentido de la reserva de ley tributaria, conforme a la STC núm. 19/1987 (FJ 4º), “no es otro que el de asegurar que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes”.

Asimismo, dentro de esa esfera de la libertad y la propiedad, la regulación por ley de los tributos da lugar a una tercera función de este principio, consistente en preservar la unidad del ordenamiento jurídico para garantizar la igualdad básica o tratamiento uniforme para los contribuyentes; tercera finalidad que ha sido puesta de relieve por la STC núm. 19/1987 (FJ 4º) en los siguientes términos:

[...] consecuencia del artículo 31.1 y también del artículo 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles [...] Esta garantía de la autodisposición de la comunidad sobre sí misma, que en la ley estatal se cifra (art. 133.1), es también, en nuestro Estado constitucional democrático, como hemos puesto de relieve más arriba, una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia no menor, de la unidad misma del ordenamiento (art. 2º de la Constitución), unidad que —en lo que se refiere a la ordenación de los tributos y, de modo muy especial, de los impuestos— entraña la común prosecución, a través de las determinaciones que la ley contenga, de objetivos de política social y económica en el marco del sistema tributario justo (art. 31.1) y de la solidaridad (art. 138.1) que la Constitución propugna.

Para finalizar, y como derivación de todas las exigencias esgrimidas con anterioridad, el principio de legalidad en materia tributaria conecta con el principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 CE, que aun no siendo un valor que tenga una relación directa con los tributos, la certeza del Derecho posibilita que los contribuyentes puedan conocer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales y las consecuencias que pueden derivarse de su conducta.

III. ÁMBITO MATERIAL DE APLICACIÓN

A la hora de determinar el ámbito material de aplicación del principio de legalidad o de reserva de ley tributaria, es necesario partir de la mención establecida en el artículo 31.3 CE, al señalar que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”; pues dada la amplitud con la que se expresa el mandato constitucional, nos obliga a desentrañar cuáles son las prestaciones y, a su vez, cuáles son los elementos de dichas prestaciones que se encuentran cubiertas por la reserva de ley, así

como si la lista de materias contenidas en el artículo 8 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) derivan o no del mencionado mandato constitucional.

A. Prestaciones cubiertas por la reserva de ley: prestaciones patrimoniales de carácter público

La primera de las cuestiones que es necesario abordar concierne al concepto constitucional de “prestaciones personales o patrimoniales de carácter público” que resultan cubiertas por la reserva de ley.

Dejando de lado —por escapar a nuestro ámbito de estudio— las prestaciones personales de carácter público (artículos 128 a 130 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales [en lo sucesivo TRLRHL]), se hace preciso averiguar cuál es la nota distintiva fundamental del concepto de “prestación patrimonial de carácter público”. En este sentido, la STC núm. 185/1995 (FJ 3º) indicaba que

[...] la imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerlo es, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público.

De la jurisprudencia constitucional mencionada se deduce que la consecuencia por la cual las prestaciones patrimoniales de carácter público sean establecidas por ley se deriva principalmente de la coactividad de este tipo de prestaciones, término que de igual manera fue precisado por el Tribunal Constitucional en esta misma Sentencia (FJ 3º) al entender que

[...] deberán considerarse coactivamente impuestas no sólo aquellas prestaciones en las que la realización del supuesto de hecho o la constitución de la obligación es obligatoria, sino también aquellas en las que el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares, de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar, o dicho con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social.

No obstante, como el propio Tribunal Constitucional reconoce, a la hora de determinar cuándo concurren dichas circunstancias se deberá atender a las características de cada caso concreto.

Dado que el concepto de “prestación patrimonial de carácter público” ha de interpretarse como sinónimo de “imposición coactiva de la prestación”, es decir, establecida de modo unilateral por el poder público sin que concurra la voluntad de los obligados llamados a satisfacerlas; parece ser que bajo ese techo genérico se alude grosso modo a la figura del tributo (es decir, a los impuestos, tasas y contribuciones especiales, tanto estatales, como autonómicos o locales) por ser la coactividad el elemento esencial de este ingreso satisfecho, directa o indirectamente, a los entes públicos. No obstante, y aunque la calificación formal que le otorga la ley al tributo represente por excelencia y antonomasia esta prestación patrimonial de carácter público, el ámbito del precepto constitucional comentado va más allá de estas prestaciones tributarias en sentido estricto o técnico, pues en él cabría englobar otras prestaciones patrimoniales para cuyo establecimiento se exige la intervención de una ley, como por ejemplo, los precios públicos, las cotizaciones a la Seguridad Social o determinadas tarifas de servicios públicos esenciales.

En el sentido anteriormente expuesto, la ya comentada STC núm. 185/1995 (FJ 3º) ha precisado que

[...] el nivel de coactividad que deriva del monopolio público sea ciertamente menor que el que resulta del carácter imprescindible de los bienes, servicios y actividades que generan la prestación, no por ello puede considerarse irrelevante, ni subsumirse en este requisito, pues, aunque los servicios o las actividades no sean obligatorias, ni imprescindibles, lo cierto es que si sólo son los entes públicos quienes los prestan, los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación. La libertad de contratar o no contratar, la posibilidad de abstenerse de utilizar el bien, el servicio o la actividad no es a estos efectos una libertad real y efectiva.

Precisando en otras ocasiones (entre otras, SSTC núms. 182/1997 [FJ 15º]; 102/2005 [FJ 3º] o 121/2005 [FJ 5º]) que para estar ante una prestación patrimonial de carácter público se requiere, junto con el requisito de la coactividad, que la prestación, “con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público”, por lo que puede entenderse que la intervención del legislativo se-

ría precisa incluso en ciertos supuestos (por ejemplo, referidos a servicios públicos esenciales), aún cuando estos se presten en régimen de derecho privado y por entidades no públicas.

B. Elementos esenciales del tributo comprendidos en la reserva de ley

En cuanto a la segunda de las cuestiones suscitadas, relativa a si todos los aspectos o elementos del tributo han de ser necesariamente regulados por ley, el Tribunal Constitucional ha venido señalando reiteradamente (entre otras, SSTC núms. 37/1981 [FJ 4º]; 6/1983 [FJ 4º]; 179/1985 [FJ 3º]; 19/1987 [FJ 4º]; 233/1999 [FJ 9º]; 63/2003 [FJ 4º]; 150/2003 [FJ 3º]; 121/2005 [FJ 5º]) que

[...] la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la tributación: la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.

Del examen de la jurisprudencia se extrae que si la reserva de ley tributaria se concreta en el mandato de que el establecimiento (creación *ex novo*) de los tributos se lleve a cabo mediante ley y que también sea la ley la que regule sus elementos esenciales o configuradores del tributo, corresponde concretar cuáles son estos elementos del tributo que, junto con el establecimiento, conforman el núcleo inalienable de la función de la ley en la esfera tributaria; determinación que no a sido asentada por el Tribunal Constitucional, sino por la doctrina por medio de una interpretación del mandato constitucional del artículo 31.3 cuando somete a la legalidad el establecimiento de los tributos.

De manera sintética, debe entenderse comprendidos entre esos elementos esenciales configuradores del tributo, en todo caso, todos aquellos elementos que determinan el nacimiento de la obligación (hecho imponible o presupuesto del tributo), su cuantificación (base imponible o liquidable, tipo de gravamen y cuota tributaria) y el sujeto obligado al pago (contribuyente, sustituto, responsable, retenedor, etc.).

Mayor dificultad ofrece dilucidar si, junto con los elementos mencionados con anterioridad, se les puede añadir dentro del ámbito reservado a la ley, el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias. El

artículo 133.3 CE resuelve, en principio, la cuestión al indicar que “todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”; y aunque el texto constitucional no lo diga expresamente, se entiende que dicha exigencia opera igualmente respecto a los beneficios fiscales establecidos en los tributos autonómicos y locales. Su fundamento se justifica sobre la base de impedir la concesión de beneficios arbitrarios, obligando al Parlamento (estatal, autonómico o al Pleno del consistorio local) valorar las circunstancias que puedan justificar la concesión de estas ventajas.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional, en una jurisprudencia un tanto confusa (STC núm. 6/1983 [FJ 6º]) afirma 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 cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo.

Por medio de este criterio, el máximo intérprete de la Constitución viene a romper con esa protección de la ley como fuente reguladora de los elementos esenciales, la cual no se agota en su establecimiento inicial, sino que se prolonga hasta cualquier alteración o modificación posterior de ellos; garantía que no es predicable para la supresión o reducción de las exenciones y bonificaciones, por lo que se estaría contrariando la técnica normativa, pues si el establecimiento de beneficios fiscales es tarea del legislador, al este le correspondería también su modificación, reducción o supresión; incluso podríamos añadir que puesto que en cualquiera de estos supuestos se produciría un incremento o nacimiento de la obligación tributaria, según los casos, el respeto al principio de legalidad está más que justificado.

Por el contrario, existe unanimidad en dejar fuera del ámbito garantista de la reserva de ley aquellas obligaciones de carácter formal o procedimental, tales como el lugar, el tiempo y la forma de pago (incluidos los modelos de declaración) al ser todas ellas prestaciones accidentales de hacer, y que, por tanto, formarían el ámbito típico de la normativa reglamentaria.

C. La reserva de ley contenida en la Ley General Tributaria

En virtud de lo anteriormente expuesto, no podemos concluir este apartado sin poner de manifiesto que, junto con estos elementos esenciales del tributo sujetos al principio constitucional de legalidad o de reserva de ley, es frecuente hallar la expresión “preferencia de ley”, con gran importancia antes de la aprobación del Texto Constitucional, pero que en la actualidad no es más que una manifestación del principio de jerarquía que recoge el artículo 9.3 CE, en virtud del cual cuando una materia se regule simultáneamente por ley y por normas de rango inferior, se aplicará prioritariamente el contenido de la norma legal, aplicándose la norma de rango inferior sólo en lo que no contravenga el precepto legal.

En el ámbito tributario, y más concretamente en la legislación ordinaria, el artículo 8 LGT, aún refiriéndose en su enunciado a la “reserva de ley tributaria”, constituye una clara manifestación de esta preferencia de ley o de límite al ejercicio de la potestad reglamentaria, al enunciar de forma taxativa en un listado interpretativo del concepto constitucional de materias relacionadas con los tributos que deben regularse por ley, pues tal como indica la STS de 19 de septiembre de 1986, “tan sólo una norma constitucional, por su propia naturaleza suprallegal, puede delimitar tal reserva”.

Además, dado su rango de ley ordinaria, el mandato contenido en la LGT no es el idóneo para establecer una reserva material propiamente dicha y, por tanto, no puede decirse que en rigor formule el principio de reserva de ley, pues no tiene porqué vincular al legislador futuro en el sentido de que este, por medio de una ley posterior y de igual rango normativo a la LGT, puede remitir a la vía reglamentaria la regulación de alguno de esos elementos del tributo a los que se refiere su artículo 8, sin que ello suponga conculcar el principio de reserva de ley en las materias enumeradas en su mandato.

Hecha esta aclaración sobre el sentido del precepto, el artículo 8 LGT señala que se regularán en todo caso por ley:

La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.

La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de la presente Ley y la determinación de los responsables.

El establecimiento, [la] modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios e incentivos fiscales.

El establecimiento y [la] modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.

El establecimiento y [la] modificación de las infracciones y sanciones tributarias.

La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.

Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.

La condonación de deudas y sanciones tributarias y el establecimiento de moras o quitas.

La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económica-administrativa.

Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

En conclusión, aunque el principio de preferencia de ley no formule en rigor el principio de legalidad o de reserva de ley, viene a recoger, desde la letra a) hasta la e) todos aquellos elementos del tributo que son directamente cubiertos por la reserva de ley y, por tanto, elementos derivados del mandato constitucional; y en el resto de las letras, a excepción de la f) todos aquellos elementos esenciales de los procedimientos tributarios que indirectamente tienen relación con la exigibilidad del tributo. De esta manera, el contenido del artículo 8 LGT viene a completar e interpretar la norma constitucional, creando un grado de determinación de lo sustancial que es inexcusable para que pueda desplegar eficacia operativa el expresado principio de la legalidad tributaria en materia tributaria dentro de su modalidad más flexible.

IV. EL ALCANCE DE LA DE RESERVA DE LEY

Si, como hemos visto, la reserva de ley tributaria se concreta en el mandato constitucional de que el establecimiento de los tributos y demás prestaciones (personales y patrimoniales) de carácter público se lleven a cabo me-

dian­te ley, y que tam­bién sea la ley la que regule sus ele­mentos esen­ciales, se trata ahora de concre­tar qué quiere decir el artículo 31.3 CE cuando ordena que los tribu­tos se establezcan “con arreglo a la ley”. O, dicho en otros tér­minos, averiguar el alcance o la profun­didad, tanto formal como territorial, que se exige a la inter­ven­ción legisla­tiva en relación con los distintos elementos del tri­buto cubiertos por la reserva de ley.

A. Su valor como reserva relativa

Para poder abordar el alcance o grado de esa inter­ven­ción legisla­tiva en materia tributaria, debemos comen­zar distinguiendo dos modalidades del instituto de la reserva de ley en la Constitución: la reserva absoluta y la reserva relativa.

Con respecto a las materias reservadas de forma absoluta a la ley, la tributaria debería regularse en su totalidad por normas legales; por tanto, a través de esta índole estricta y rigurosa, será la ley la que deba llevar a cabo la completa regulación de la materia a ella reser­vada, sin que quede espacio para ser disciplinada por normas de rango secundario.

Por el contrario, en el caso de la reserva de ley rela­tiva, bastaría con que la ley regule los aspectos fun­damentales y fije los criterios generales para su ulterior desarrollo reglamentario, por lo que este carácter flexi­ble supondrá la acotación de los elementos fundamen­tales por ley, sin excluir la posibilidad de que normas de distinto rango a la ley o reglamentarias, puedan de­sarrollar los aspectos secundarios o accesorios.

En relación con esta cuestión, tanto la generalidad de la doctrina como el propio Tribunal Constitucional entienden que se trata de una reserva meramente relativa, al considerar que la reserva de ley tributaria opera de forma contundente con ocasión de la creación por primera vez del tributo, y con matices cuando se trata de diseñar los elementos esenciales o determinantes de la obligación en que se concrete, pero que en cualquier caso, el protagonismo de la ley en materia tributaria no es exclusivo y excluyente en cuanto que se permite la colaboración del reglamento en funciones de desarrollo, complemento y subordinación de la ley tributaria. Un resumen de los aspectos más destacables de esta línea jurisprudencial, rati­ficada en otras muchas Sentencias, se encuentra en la STC núm. 19/1987, en la que en su FJ 4º señalaba que

[...] cuando el artículo 31.3 de la Constitución proclama que sólo se podrán establecer prestaciones patrimo-

niales de carácter público con arreglo a la ley, está dando entrada a la Norma Fundamental no a una legalidad tributaria de carácter absoluto (pues no se impone allí que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de ley), sino, con mayor flexibilidad, a la exi­gencia de que ordene la ley los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos esenciales del mismo, que pertenecen al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.

Asimismo, en la STC núm. 185/1995 (FJ 5º) al in­dicar que

[...] se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia de­ben contenerse en una ley, resulta admisible la colabo­ración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimien­to de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley, siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, el gra­do de flexibilidad y relatividad de la reserva de ley, que en esta materia se postula, depende del elemen­to del tributo que se trate y de la clase del tributo ante el que nos encontremos. Respecto al alcance de la co­laboración del reglamento en función de los distintos elementos de los tributos, el Tribunal Constitucional (por ejemplo, entre otras, en las SSTC núm. 221/1992 [FJ 5º]; núm. 233/1999 [FJ 9º]; núm. 242/1999 [FJ 9º]; núm. 63/2003, del 27 de marzo [FJ 4º]; núm. 150/2003, de 15 de julio [FJ 3º]; núm. 102/2005 [FJ 3º] y ATC núm. 306/2004 [FJ 4º]) matiza que

[...] la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo sino que el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible y es menor cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gra­vamen y la base imponible,

de modo que se permitirá la colaboración del re­glamento en estos aspectos de mínimo rigor, siempre que esta se realice “en términos de subordinación, de­sarrollo y complementariedad”, debiendo ser su cola­boración “indispensable por motivos técnicos o para

optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley”.

Pero además, como mencionábamos anteriormente, el alcance de la colaboración del reglamento estará en función de la diversa naturaleza de la figura jurídico-tributaria que se trate. Así lo ha reconocido el propio Tribunal Constitucional en su Sentencia 102/2005 (FJ 3º) cuando señala que

[...] interesa especialmente resaltar que el alcance de la colaboración del reglamento estará en función de la distinta naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas. En este sentido hemos puesto de manifiesto el diferente alcance de la reserva legal, según se esté ante la creación y ordenación de impuestos o de otras figuras tributarias; y en la misma línea hemos subrayado la especial flexibilidad de la reserva de ley tributaria cuando se trata de las tasas; también hemos insistido sobre este particular al precisar que la colaboración del reglamento con la ley puede ser especialmente intensa en el supuesto de las contraprestaciones que, como las tasas, son fruto de la prestación de un servicio o actividad administrativa; y, en fin, en nuestros últimos pronunciamientos hemos venido afirmando que resulta admisible una mayor intervención del reglamento en aquellos ingresos en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas.

En el mismo sentido, SSTC núm. 37/1981 [FJ 4º]; núm. 185/1995 [FJ 5º]; núm. 233/1999 [FJ 9º]; núm. 106/2000 [FJ 2º]; o núm. 63/2003 [FJ 4º], entre otras.

Este razonamiento de especial flexibilidad respecto de unas y otras figuras tributarias (o prestaciones patrimoniales públicas) por parte del Tribunal Constitucional, responde al mayor o menor grado de coactividad presente en cada una de tales figuras, operando en un grado más intenso cuando se trata de impuestos y sus elementos esenciales (por lo que la ayuda del reglamento deberá de ser mínima y siempre realizada en función de desarrollo y complemento de la ley, y no para la creación de tales elementos consustanciales a la obligación de pago), que cuando se trata de tasas o contribuciones especiales y sus elementos esenciales, en donde no existe el mismo grado de coactividad, por lo que, en consecuencia, la influencia de la reserva de ley y, por ende, la colaboración del reglamento será mayor, sin perjuicio de que su establecimiento y el de los elementos más íntimamente ligados al componente coactivo, siempre tengan que venir fijados en la ley.

No podemos finalizar este apartado sin dejar sentado que, el hecho de afirmar que el principio de reserva de ley es relativo no significa que cuando una norma legal delega a un reglamento o norma secundaria el complemento de su normativa, esta puede realizarse en blanco, pues ello provocaría una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador; por tanto, la ley deberá de prever, en todo caso y con suficiente determinación, un mínimo de regulación material (unos criterios, directrices y límites) dentro de la cual se moverán las normas de rango inferior o reglamentarias, de manera que al no desconocerse el contenido mínimo de la reserva de ley en materia tributaria puede decirse que el tributo queda establecido “con arreglo a la ley”.

B. Alcance formal: admisibilidad del Decreto-ley

Afirmábamos con anterioridad que no toda formulación de una reserva de ley debe responder al fundamento de que la legalidad en la imposición vaya a alcanzar todas las normas que pueden regular el tributo, pues la propia formulación del precepto constitucional no habla de establecimiento por ley, sino “con arreglo a la ley” de los tributos y demás prestaciones de carácter público.

Es por ello que, llegados a este punto, procede que abordemos el alcance formal de esa *intervención legislativa*; uno de los aspectos más polémicos —si cabe— del principio que nos ocupa, debido principalmente al plurimorfismo del concepto de ley que existe en nuestro ordenamiento jurídico, y en el que el principio de legalidad en materia tributaria puede revestirse de distintas exteriorizaciones que poseen ese rango jerárquico de ley exigido, como son la Ley Orgánica, la Ley Ordinaria, las Leyes de Comisión, y otras normas jurídicas con fuerza de ley, tales como el Decreto Legislativo y el Decreto-ley.

Nosotros sólo vamos a centrar nuestra atención en estudiar la posibilidad de empleo del Decreto-ley para regular la materia jurídico-tributaria y todas las cuestiones planteadas ante el Tribunal Constitucional relativas a la utilización de este instrumento normativo.

De conformidad con el artículo 86, el Decreto-ley es un acto normativo del Gobierno que goza de la misma fuerza, rango y jerarquía que las leyes, y que puede ser utilizado “en caso de extraordinaria y urgente necesidad”, pero con la siguiente cláusula de exclusión: “no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones bá-

sicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título Primero, al régimen de las Comunidades Autónomas, ni al derecho electoral general”.

El problema se plantea a la vista de lo que prescribe el tenor literal del artículo 86.1 CE, en el sentido de que el Decreto-ley no puede regular los derechos y libertades del Título I de la Constitución, y teniendo en cuenta que el deber de contribuir (artículo 31.1 CE) se encuentra regulado, precisamente en dicho Título, llevaría a la conclusión de que el Decreto-ley no podría regular la materia tributaria.

Pero el Tribunal Constitucional, en su Sentencia núm. 6/1983 [FJ 6º], mantuvo que el Decreto-ley podía utilizarse para regular la materia tributaria, siempre que concurriese el presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad, pero con el límite de que tal regulación no alcance a los elementos esenciales del tributo cubiertos por el principio de reserva de ley tributaria.

Sin embargo, la tesis mantenida anteriormente fue modificada en la STC núm. 182/1997 [FJ 7º], fijando en una nueva doctrina, que se ha mantenido desde entonces, los límites a la utilización del Decreto-ley en el sentido de que no puede alterar ni el régimen general ni los elementos esenciales del deber de contribuir, que la Constitución conecta con el criterio de capacidad económica, y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario, de manera que “vulnerará el artículo 86 de la CE cualquier intervención o innovación normativa que por su entidad, cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario”. Por tanto, la posibilidad o no de utilizar el Decreto-ley en materia tributaria va a depender de la importancia cuantitativa y cualitativa que para la configuración del deber constitucional de contribuir tenga el tributo sobre el que se incida, si bien se trata de criterios en buena medida indeterminados y ambiguos que obligan a un examen de la regulación caso por caso; o, dicho en palabras del Tribunal Constitucional en la Sentencia y Fundamento Jurídico mencionado,

[...] será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley —constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica—, qué elementos del mismo —esenciales o no— resultan alterados por este excepcional modo de

producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y [el] alcance de la concreta regulación de que se trate.

A estas alturas no merece la pena detenerse en el examen minucioso, caso por caso, de todas las circunstancias o condiciones que legitiman el empleo de este excepcional modo de producción normativa en materia tributaria. Sólo añadir que la STC núm. 189/2005, en su FJ 8º viene a dar un paso más dentro de esta tendencia, al estimar inconstitucional el Decreto-ley cuando haya “afectado sensiblemente al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, tal como este se configura en el artículo 31.1 CE”, y entender que el tributo que afecta sensiblemente el deber de contribuir es el “global sobre la renta o sobre el consumo” y no el “que se limita a gravar una manifestación concreta de capacidad económica”; de modo que en el tributo global (IRPF o IVA) el margen del Decreto-ley es escaso y en el que no reúne esta naturaleza es amplio.

Sentadas estas premisas, cabe concluir señalando que, en efecto, no parece que existan razones suficientes para considerar improcedentes en todo caso la regulación mediante Decreto-ley de la materia tributaria; más bien habría que aceptar esta posibilidad cuando se trata de situaciones de extraordinaria y urgente necesidad (como la concesión de exenciones en supuestos de catástrofes naturales), que son precisamente los requisitos exigidos con carácter general por el artículo 86.1 CE para que el Gobierno pueda dictar Decretos-leyes.

C. Alcance territorial de aplicación

Acerca del alcance territorial de la reserva de ley, existe una cierta dificultad a la hora de compatibilizarla con la autonomía financiera de los distintos entes públicos territoriales, sobre todo si tenemos en cuenta que alguno de estos (en concreto las Comunidades Autónomas) están dotados de potestad legislativa y, en consecuencia, pueden producir leyes tributarias.

El problema que estamos tratando adquiere sentido si desgranamos los diversos apartados del artículo 133 CE. Así, si se lee en conexión el apartado primero y tercero del artículo constitucional encontramos que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”, y aún más específicamente todavía que “todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecer en virtud de ley”. Pero, por el contrario, el párrafo segundo de este

mismo artículo viene a establecer que “las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”. Por tanto, y como preámbulo a lo que diremos a continuación, el mencionado principio de reserva se refiere en exclusiva a la ley estatal, y los citados entes territoriales van a tener que ajustarse a ella, sin perjuicio de que exista una cierta flexibilidad en orden a salvaguardar el principio de autonomía financiera de los entes autonómicos y locales.

En cuanto a la conciliación de la reserva de ley estatal en relación con las competencias financieras reconocidas por el artículo 157.1 CE a las Comunidades Autónomas, parece que el conflicto no se encuentra ni en el establecimiento de tasas y contribuciones especiales propias de estos entes autonómicos, pues el propio tipo tributario contiene sus limitaciones intrínsecas y conceptuales (no superar el coste de la obra o servicio de que se trate); ni en los impuestos cedidos, de forma total o parcial por el Estado, pues no sólo estos habrán sido ya establecidos previamente por una ley estatal, sino porque la respectiva ley de cesión ya habrá establecido los oportunos límites al poder normativo de la Comunidad Autónoma o, de no existir dichos límites, siempre será una ley (en este caso autonómica) la encargada de fijar los elementos concretos en el ejercicio de su capacidad normativa.

Por tanto, el problema con la reserva de ley parece derivarse en el establecimiento de impuestos propios (de difícil concreción) y de recargos sobre los impuestos generales estatales, problema que en realidad no es tal, pues mediante ley estatal, en concreto la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), no sólo se cumple con esa reserva de ley estatal en relación con la tributación autonómica, sino que además se resuelve el conflicto que pudiera surgir (artículo 157.3 CE) al permitir, por un lado, en sus artículos 6.1 y 6.2 que las Comunidades Autónomas establezcan sus impuestos propios, que no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado y por los tributos locales; y, por el otro, al limitar el establecimiento de recargos sólo sobre determinados tributos, al indicar expresamente su artículo 12.1 LOFCA que “las Comunidades Autónomas podrán establecer recargo sobre los tributos del Estado susceptible de cesión”, y puntualizando en su apartado segundo que “los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos”.

Por lo que se refiere a las Corporaciones Locales, va a ser la propia Constitución la que garantiza en su artículo 140 la autonomía de los municipios, estableciendo en el artículo 142 que

[...] las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.

En este sentido, la STC núm. 233/1999 (FJ 10º) sostiene que

[...] en virtud de la autonomía de los Entes locales constitucionalmente garantizada y del carácter representativo del Pleno de la Corporación municipal, es preciso que la Ley estatal atribuya a los Acuerdos dictados por este (así, los acuerdos dimanantes del ejercicio de la potestad de ordenanza), un cierto ámbito de decisión acerca de los tributos propios del municipio [...]. Es evidente, sin embargo, que este ámbito de libre decisión a los Entes locales —desde luego, mayor que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal— no está exento de límites (en el mismo sentido ATC 123/2009 [FJ 9º]).

Por tanto, para conciliar las exigencias del principio de reserva de ley estatal con las derivadas del otro principio, igualmente constitucional, de autonomía fiscal de las corporaciones locales, y dado que estas últimas carecen de potestad legislativa, se han utilizado dos técnicas: la primera de ellas consiste en establecer un tributo municipal por medio de ley estatal (TRLRHL), facultando al ente territorial para que, por medio de su Ordenanza Fiscal (o Acuerdos del Pleno de la Corporación Local en materia tributaria, que como se sabe es una norma de rango reglamentario) apruebe su entrada en vigor. Sería el caso del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), o el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

La segunda técnica utilizada es la posibilidad de que cada Ayuntamiento (también mediante Ordenanza Fiscal) establezca los tipos de gravamen que estimen conveniente de sus propios tributos, así como algunas exenciones o bonificaciones, o incluso regular determinados aspectos de la base imponible y de la deuda tributaria, aunque siempre dentro del límite máximo fijado en dicha ley estatal (TRLRHL), lo que permite, en definitiva, graduar la cuantía de la obligación tributaria que se trate. Este ha sido el caso de los impuestos de estable-

cimiento obligatorio municipal, tales como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM).

V. REFERENCIAS

- A. Rodríguez Bereijo. Introducción al estudio del derecho financiero. Instituto de Estudios Fiscales. (1976).
- C. Checa González. *La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria*. Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 145. 2010.
- C. Palao Taboada. *La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos-leyes en materia tributaria*. Crónica Tributaria. Núm. 43. 1982.
- F. Pérez Royo. *Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria*. Hacienda Pública Española. Núm. 14. 1972.
- J. Lasarte Álvarez. *El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución Española de 1978*. AA. VV. Hacienda y Constitución. Instituto de Estudios Fiscales. 1979.
- J. Martín Queralt. *La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria*. Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 24. 1979.
- M. A. Collado Yurrita. *El principio de reserva de ley tributaria*. Revista Argentina de Derecho Tributario. Núm. 14. 2005.
- R. Falcón Y. Tella. *Un principio fundamental del derecho tributario: la reserva de ley*. Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 104. 1999.
- Sainz de Bujanda, F. Lecciones de derecho financiero. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid. 1993.