

MATERIA
Dereito financeiro

TITULACIÓN
Grao en Dereito

unidade
didáctica
2.1

Principios constitucionais tributarios (I)

Soraya Rodríguez Losada

Área de Dereito Financeiro e Tributario
Dereito Público Especial
Facultade de Dereito

unidadesdidácticas
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

DESCATALOGADO

© Universidade de Santiago de Compostela, 2014



Esta obra atópase baixo unha licenza Creative Commons BY-NC-ND 2.5
Calquera forma de reprodución, distribución, comunicación pública ou transformación desta obra non incluída na
licenza Creative Commons BY-NC-ND 2.5 só pode ser realizada coa autorización expresa dos titulares, salvo
excepción prevista pola lei. Pode acceder Vde. ao texto completo da licenza nesta ligazón:
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/2.5/deed.gl>

Deseño e maquetación

J. M. Gairí

Edita

Vicerreitoría de Estudantes,
Cultura e Formación Continua
da Universidade de Santiago de Compostela
Servizo de Publicacións
da Universidade de Santiago de Compostela

ISBN
978-84-16183-71-5

MATERIA: DEREITO FINANCEIRO
TITULACIÓN: GRAO EN DEREITO
PROGRAMA XERAL DO CURSO
Localización da presente unidade didáctica

Tema I. O TRIBUTO

Unidade I. O tributo

- Concepto e clases
- Impostos, taxas e contribucións especiais
- Figuras afíns

Tema II. DEREITO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL

Unidade II.1 Principios constitucionais tributarios (I)

- Introdución aos principios constitucionais en materia tributaria
- Principio de reserva de lei
- O principios de seguridade ou certeza xurídica

Unidade II.2 Principios constitucionais tributarios (II)

- A xustiza tributaria. Concepto
- Os principios de xustiza tributaria na Constitución e na lexislación ordinaria
- O principio de xeneralidade
- O principio de igualdade
- O principio de progresividade
- O principio de non confiscatoriedade
- O principio de capacidade económica

Unidade II.3 Principios constitucionais tributarios (III)

- O principio de practicabilidade

Unidade II.4 Distribución de competencias tributarias. Financiación autonómica e local (I)

- O poder financeiro do Estado

Unidade II.5 Distribución de competencias tributarias. Financiación autonómica e local (II)

- O poder financeiro das CCAA

Unidade II.6 Distribución de competencias tributarias. Financiación autonómica e local (III)

O poder financeiro das entidades locais

Unidade II.7 O dereito financeiro e a Unión Europea**Tema III. AS FONTES DO DEREITO TRIBUTARIO. CUESTIÓN ESPECÍFICAS****Unidade III. As fontes do dereito tributario. Cuestións específicas**

Problemas específicos das fontes en materia tributaria

A aplicación espacial e temporal das normas tributarias: (A) retroactividade da norma tributaria. (B) Internacionalización e sistema tributario. Introducción á fiscalidade internacional

Tema IV. A INTERPRETACIÓN DAS NORMAS TRIBUTARIAS**Unidade IV. A interpretación das normas tributarias**

A interpretación das normas tributarias. Interpretación. Cualificación

Analogía, simulación e conflito na aplicación da norma tributaria

Tema V. A RELACIÓN XURÍDICO-TRIBUTARIA**Unidade IV. A relación xurídico-tributaria**

Concepto

Obriga tributaria principal e obrigas accesorias. Obrigas tributarias entre particulares

Tema VI. A OBRIGA TRIBUTARIA**Unidade VI. A obriga tributaria**

Nacemento da obriga tributaria: feito imponible. Exención e non suxeición

Suxeitos da obriga tributaria: contribuíntes, substitutos, responsables. Outros obrigados tributarios

Cuantificación da obriga tributaria: base imponible, base liquidable, tipo de gravame, cota e débeda

Extinción da obriga tributaria: pago, prescrición, compensación. Outros modos de extinción

As garantías da obriga tributaria

Tema VII. A POTESTADE SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA**Unidade VII. A potestade sancionadora en materia tributaria**

- Dereito penitenciario vs. dereito sancionador tributario
- Principios do dereito sancionador tributario
- Concepto de infracción tributaria
- Suxeitos infractores e circunstancias que exclúen a responsabilidade
- Extinción da responsabilidade
- Sancións tributarias: cualificación, clases e graduación
- Procedemento sancionador

Tema VIII. OUTROS INGRESOS PÚBLICOS: INGRESOS NON TRIBUTARIOS**Unidade VIII. Outros ingresos públicos: ingresos non tributarios**

- Ingresos públicos. Concepto e clasificación
- Ingresos públicos de Dereito privado. Evolución histórica. Clases
- Ingresos públicos de Dereito público

Tema IX. O GASTO PÚBLICO: O ORZAMENTO**Unidade IX. O gasto público: o orzamento**

- O orzamento. Concepto, natureza e efectos. A Lei de Orzamentos e as obrigas pecuniarias do Estado. Estrutura
- Os principios orzamentarios: (A) Principios materiais. (B) Principios formais. Competencia. Unidade. Universalidade. Especialidade. Anualidade
- O ciclo orzamentario: (A) Elaboración e aprobación. Limitación ao dereito de emenda. (B) Execución. Ordenación de gastos e pagos. O Tesouro Público. (C) Control da execución: O Tribunal de Contas

ÍNDICE

PRESENTACIÓN

OS OBXECTIVOS

OS PRINCIPIOS METODOLÓXICOS

OS CONTIDOS BÁSICOS

1. Introducción aos principios constitucionais en materia tributaria
2. O principio de reserva de lei
 - 2.1. Precisións conceptuais: principio de legalidade versus reserva de lei.
Referencia á preferencia de lei
 - 2.2. Esixencias da reserva de lei en Dereito Tributario. Funcións.
 - 2.3. Ámbito material de aplicación do principio de reserva de lei: a expresión “de acordo coa lei”
 - 2.3.1. A expresión “de acordo coa lei”
 - 2.3.2. O tipo de reserva de lei no Dereito Tributario:
unha reserva relativa
 - 2.4. Límites formais á reserva de lei
 - 2.4.1. Notas preliminares
 - 2.4.2. Evolución da xurisprudencia constitucional sobre o emprego do Decreto Lei en materia tributaria
 - 2.4.3. A problemática que xira arredor das leis orzamentarias: a doutrina do Tribunal Constitucional
3. O principio de seguridade ou certeza xurídica
 - 3.1. O concepto de seguridade xurídica e os seus límites
 - 3.2. Manifestacións da seguridade xurídica no ordenamento tributario

ACTIVIDADES PROPOSTAS

AVALIACIÓN DA UNIDADE DIDÁCTICA

BIBLIOGRAFÍA

PRESENTACIÓN

Esta unidade didáctica denominada “Principios constitucionais tributarios (I)” forma parte da materia «Dereito Financeiro», materia ordinaria do Grao en Dereito. Esta materia ten por finalidade o estudo da ordenación xurídica dos ingresos e gastos, así como as relacións xurídicas que xorden entre a Administración e os particulares. A materia obxecto de estudo pode estruturarse en dous grandes apartados. Dunha parte, o primeiro apartado serve de introdución ao estudo do Dereito Financeiro, destacando a análise das fontes desta rama xurídica e o poder financeiro nos tres niveis da Facenda (Estado, Comunidades Autónomas e Corporacións Locais). Por último, o segundo apartado correspóndese coa denominada “Parte Xeral” do Dereito Tributario, na que se analiza o tributo e a obriga tributaria, a interpretación e a aplicación dos tributos.

OS OBXECTIVOS

Os obxectivos da materia son os seguintes:

- **Interpretación e aplicación das normas xurídicas tributarias e financeiras.** (1) Análise e resolución de supostos de feitos reais; (2) Redacción de documentos xurídicos; (3) Utilización de novas tecnoloxías no campo xurídico-tributario; (4) Traballo colaborativo; (5) Profundización no sistema conceptual propio do Dereito Tributario; (6) Coñecementos das fontes para: argumentar lóxicamente, afondar no coñecemento e actualizar e auto-xestionar o propio coñecemento.
- **Interrelación do Dereito Tributario co resto do ordenamento, especialmente co Dereito Público.**
- **Plasmación práctica das solución aos problemas (escritos, formularios, etc)**

OS PRINCIPIOS METODOLÓXICOS

A actividade docente presencial que se vai desenvolver na aula consistirá en presentacións teóricas, seguindo o formado de lección maxistral, para a introdución teórica da unidade didáctica. Así mesmo, presentaranse os supostos ou actividades prácticas que deberán resolver os alumnos, e, unha vez realizados, o docente asumirá o papel de moderador nas discusións que teñan lugar con motivo da posta en común das resolucións aos supostos prácticos nos seminarios.

OS CONTIDOS BÁSICOS

1. Introducción aos principios constitucionais en materia tributaria

Na moderna concepción do Estado de Dereito como Estado constitucional, a Norma Fundamental recolle os principios básicos da orde tributaria. Así ocorre tamén coa Constitución española (CE) de 1978. Así, a Constitución española establece os

principios que deben informar o ordenamento xurídico financeiro e, por extensión, a actuación dos poderes públicos nesta materia.

En termos xerais, e polo que se refire ao Dereito Tributario, o artigo 9.3 da CE alude aos principios de legalidade, xerarquía normativa, publicidade das normas, irretroactividade das disposicións sancionadoras non favorables ou restritivas de dereitos individuais, a seguridade xurídica, a responsabilidade e a interdición da arbitrariedade dos poderes públicos. E, en particular, o artigo 31.1 da CE indica que *“todos contribuirán ao sustentamento dos gastos públicos de acordo coa súa capacidade económica mediante un sistema tributario xusto inspirado nos principios de igualdade e progresividade que, en ningún caso, terá alcance confiscatorio”*. Un discurso que debe ser completado coas precisións incluídas no artigo 31.3 da CE, onde se confirma que *“só poderán establecerse prestacións persoais ou patrimoniais de carácter público reguladas pola lei”*. Dito doutra maneira, este precepto recolle os principios de capacidade económica, xustiza, xeneralidade, igualdade, progresividade, non confiscatoriedade e reserva de lei.

De modo paralelo, polo que respecta aos gastos públicos, o artigo 31.2 da CE dispón que *“o gasto público realizará unha asignación equitativa dos recursos públicos e a súa programación e execución responderá ós criterios de eficiencia e economía”*. Polo tanto, recóllense neste apartado os principios de equidade (xustiza material no gasto público), eficiencia e economía. Tamén opera o principio de reserva de lei respecto dos gastos, xa que, dunha parte, os Orzamentos Xerais apróbanse por lei e, doutra, *“as administracións públicas só poderán contraer obrigas financeiras e realizar gastos de acordo coas leis”* (artigo 133.4 da CE).

Tomando como base as disposicións constitucionais, o lexislador tributario decidiu incluír na Lei Xeral Tributaria estes principios, facendo o mesmo, no que se refire aos principios aplicables aos gastos, na Lei Xeral Orzamentaria e na Lei Xeral de Estabilidade Orzamentaria. Agora ben, nesta unidade didáctica centrarémonos no estudo dos principios constitucionais en materia tributaria, deixando de lado a análise dos principios constitucionais aplicables ao gasto público.

Empezando co *principio de capacidade económica*, este significa que se debe tributar atendendo á capacidade que se ten. E esa capacidade medirase en función duns índices, como poden ser a renda, o patrimonio ou o nivel de consumo ou gasto¹. Un principio que, en certo modo, queda erosionado cando se establecen tributos con finalidade medioambiental ou social, porque son figuras que perseguen obxectivos extrafiscais.

¹ O Tribunal Constitucional cambiou o seu modo de interpretar a capacidade económica. Así mentres que en ocasións esixía que para medir a riqueza se atendese a unha capacidade real, individual e efectiva (STC 27/1981, de 20 de xullo; 45/1989, de 20 de febreiro e 194/2000, de 19 de xullo), noutros casos consideraba suficiente a existencia dunha riqueza potencial (STC 37/1987, de 26 de marzo de 221/1992, de 11 de decembro). Agora ben, acéptase pola xurisprudencia constitucional a utilización de parámetros de riqueza potencial para determinar a capacidade económica dun suxeito, pero non se admite o gravame de rendas inexistentes ou ficticias (STC 221/1992, de 11 de decembro, 194/2000, de 19 de xullo ou 193/2004, de 4 de novembro).

Pola súa parte, o *principio de xeneralidade* implica que todos deben contribuír ao sostemento dos gastos públicos. A expresión “todos” refírese ás persoas físicas, xurídicas, nacionais ou estranxeiras, residentes ou non residentes, que manifesten capacidade económica e que se encontren no ámbito territorial de aplicación do tributo de que se trate.

Relacionado co anterior encóntrase o *principio de igualdade*. Igualdade que non pode ser entendida da mesma forma que o principio de igualdade ante a lei –recollido no artigo 14 da CE–, xa que a igualdade a efectos tributarios está intimamente relacionada cos principios de capacidade económica e progresividade, como ben recolle o TC nas súas sentenzas de 20 de xullo de 1981, 16 de febreiro de 1989 e 26 de abril de 1990.

Os principios de xeneralidade e igualdade prohiben a introdución de privilexios fiscais non xustificadas, algo que non está en desacordo coa introdución de exencións ou bonificacións cando *esta “corresponda a fins de interese xeral que as xustifiquen (por exemplo, por motivos de política económica ou social, para atender ao mínimo de subsistencia, por razóns de técnica tributaria, etc), quedando, en caso contrario, proscriba, pois non hai que esquecer que os principios de igualdade e xeneralidade lesiónanse cando se emprega un criterio de reparto das cartas públicas carente de xustificación razoable e, polo tanto, incompatible cun sistema tributario xusto como o que a nosa Constitución consagra no artigo 31”*².

Outro dos principios incluídos no artigo 31 da CE é o *principio de progresividade*. Este principio está vinculado co principio de capacidade económica, e implica que, a medida que aumente a riqueza do suxeito pasivo, deberá aumentar a súa contribución ao sustentamento das cargas públicas. A progresividade non é unha característica que teñen que presentar todos e cada un dos tributos individualmente considerados, senón que a progresividade debe entenderse a nivel global, como progresividade de todo o sistema tributario, tal e como se indica nas sentenzas do TC 27/1981, de 20 de xullo e 37/1987, de 26 de marzo, entre outras. Contribúen á progresividade do sistema tributario, por exemplo, o emprego de tipos de gravame progresivos ou o establecemento de determinadas exencións.

E, funcionando coma un auténtico límite ao principio de progresividade encóntrase o *principio de non confiscatoriedade*. Sostén o TC que, o que se prohíbe coa introdución deste principio é precisamente que “mediante a aplicación das diversas figuras tributarias vixentes, se chegase a privar ao suxeito pasivo das súas rendas e propiedades”³. A dificultade encóntrase, non obstante, á hora de determinar cando se pasa ese límite a progresividade do sistema tributario. Unha pregunta á que respondeu o TC alemán na súa sentenza de 22 de xuño de 1995, na que afirma que, para non incorrer na prohibición de confiscatoriedade, o límite á imposición debe situarse por debaixo do 50% dos rendementos obtidos. Unha posición acollida, en termos xerais, polo TC español.

² Cfr. STC 57/2005, de 14 de marzo (Fundamento Xurídico 4) citando, á súa vez, la STC 134/1996, de 22 de xullo e 96/2002, de 25 de abril.

³ Cfr. STC 150/1990, de 4 de outubro (Fundamento Xurídico 9).

Finalmente, para cerrar o grupo de principios constitucionais aplicables en materia de Dereito Tributario, é necesario referirse ao *principio de reserva de lei*. Na medida en que afondaremos no seu estudo en sucesivas epígrafes desta unidade didáctica, polo momento só avanzaremos que se trata dun dos denominados principios xurídico-formais do Dereito Financeiro, aplicable tanto respecto dos ingresos públicos como respecto dos gastos. A grandes trazos, este principio significa, dunha parte, que a regulación en materia financeira deberá facerse por lei; e, doutra, que a actuación das autoridades administrativas terá que someterse ao control da legalidade.

2. O principio de reserva de lei

2.1. Precisións conceptuais: principio de legalidade versus reserva de lei. Referencia á preferencia de lei

Reserva de lei e principio de legalidade son dúas caras da mesma moeda que en ocasións poden chegar a confundirse. Cando se emprega a expresión *reserva de lei* estase poñendo o acento na dimensión normativa deste principio, que implica que a regulación da materia financeira terá que facerse mediante lei. Pola súa parte, o *principio de legalidade* fai referencia á dimensión aplicativa, que esixe que a actuación da Administración se adecúe á lei.

Como expresa no seu traballo GONZÁLEZ GARCÍA, a actuación administrativa debe apoiarse nun fundamento xurídico e, ese fundamento, terá que ser en último termo unha norma con rango de lei, posto que “a administración só pode facer aquilo para o que conta con expresa ou xenérica atribución legal”. E engade que “o principio de legalidade tributaria, cando desprega a súa eficacia sobre as fontes do Dereito, recibe con máis propiedade o nome de principio de reserva de lei, porque en realidade a súa función principal consiste en poñer un límite á potestade tributaria normativa do Estado, ao acoutar un determinado ámbito da realidade social en exclusiva á lei; no noso caso, ese ámbito da realidade social é a parcela tributaria” (González García, 1980:57,62 e 70).

Doutra parte, a *preferencia de lei* está recollida nos artigos 9.3 da CE, 8 da LXT e 4 da LXO, e está relacionada co principio de xerarquía normativa (Ferreiro, 2010:35). A preferencia de lei implica que, cando unha materia se regule ao mesmo tempo por lei e por normas de rango inferior á lei, terá prioridade a norma con rango de lei, podéndose aplicar a norma inferior sempre e cando non sexa contraria á norma legal.

Así pois, o principio de reserva de lei ten un rango constitucional, o que significa que para que a materia financeira se poida regular por unha norma que non teña rango de lei, sería necesaria unha reforma da Constitución. Pola súa parte, o principio de preferencia de lei aparece en normas con rango de lei, polo que deixa a porta aberta para que, neste caso, outras leis posteriores poidan operar unha deslegalización (Casás, 1998:9).

2.2. Esixencias da reserva de lei en Dereito Tributario. Funcións.

O principio de reserva e lei ten dous cometidos que foron recollidos polo TC. Por un lado, este principio *“asegura que a regulación de determinado ámbito vital das persoas dependa exclusivamente da vontade dos seus representantes, sen que isto exclúa a posibilidade de que a Lei poida conter remisións a normas infraordenadas; pero si o de que mediante tales remisións se provoque, pola súa indeterminación, unha degradación da reserva formulada pola Constitución en favor do lexislador”*⁴. Ademais, a reserva de lei *“configúrase como unha garantía de autoimposición da comunidade sobre si mesma e, en última instancia, coma unha garantía da liberdade patrimonial e persoal do cidadán. No Estado social e democrático de Dereito a reserva cumpre sen dúbida outras función, pero a finalidade última, con todos os matices que hoxe esixe a orixe democrática do poder executivo, segue sendo a de asegurar que cando un ente público impón coactivamente unha prestación patrimonial aos cidadáns, conte coa voluntaria aceptación dos seus representantes”*⁵.

2.3. Ámbito material de aplicación do principio de reserva de lei: a expresión “de acordo coa lei”

2.3.1. A expresión “de acordo coa lei”

Como avanzamos en anteriores epígrafes, o principio de reserva de lei está recollido no artigo 31.1 da CE. Neste precepto indícase que *“só poderán establecerse prestacións persoais ou patrimoniais de carácter público reguladas pola lei”*. No caso do Estado español hai que ter presente que, aínda que a CE menciona que a potestade orixinaria para establecer tributos corresponde ao Estado e que o fará mediante lei, as Comunidades Autónomas e as entidades locais poderán establecer e esixir tributos, respectando os límites establecidos pola Constitución e por outras leis⁶.

Ademais, a CE establece que a reserva de lei afectará ás *prestacións persoais e patrimoniais de carácter público*, o que inclúe *“non só aos tributos (impostos, taxas e contribucións especiais), senón tamén outras prestacións como as cotizacións á Seguridade Social, canons, tarifas de servizos públicos, prezos públicos [...], que se desenvolvan a extramuros do Dereito Tributario e, moi a cotío, ao amparo do fenómeno da parafiscalidade”* (Rodríguez, 1998:599; Pérez, 1972:233).

Examinando a xurisprudencia do TC español, pódese observar que este diferencia entre a reserva de lei nas prestacións patrimoniais de carácter público (a do artigo 31.3 da CE), e a reserva de lei tributaria (a do artigo 133 da CE). Así, o Tribunal afirma que *“o artigo 31.3 da Constitución, apartándose do que era tradicional nos nosos textos constitucionais e legais –nos que o obxecto da reserva de lei se establecía por referencia a categorías tributarias concretas–, non recorre explicitamente a ningunha das figuras xurídicas existentes no momento da elaboración e aprobación*

⁴ Cfr. STC 19/1987, de 17 de febreiro (Fundamento Xurídico 4º).

⁵ Cfr. STC 185/1995, de 14 de decembro (Fundamento Xurídico 3º).

⁶ Cfr. artigo 133 da Constitución.

da Constitución, nin tampouco emprega o concepto xenérico de tributo, senón a expresión máis ampla e aberta de «prestación patrimonial de carácter público». É certo que a Constitución se refire en varios preceptos aos «tributos» e proclama que o seu establecemento debe facerse mediante lei (artigo 133.1 da Constitución); porén non o é menos que, dende a perspectiva constitucional, como teremos ocasión de reiterar, o lexislador pode alterar o alcance das figuras que hoxe integran esta categoría –impostos, taxas e contribucións especiais–, e pode crear novos ingresos de Dereito público. Por outra parte, a aplicación dun criterio de interpretación sistemático tendente a evitar a redundancia do constituínte, leva necesariamente a non considerar como sinónimas a expresión «tributos» do artigo 133.1 da Constitución e a máis xenérica de «prestacións patrimoniais de carácter público» do artigo 31.3 da Constitución”⁷.

En definitiva, o esencial á hora de determinar o ámbito material da reserva de lei será determinar que significa a expresión “prestacións patrimoniais de carácter público” (González Escudero, 1996:597). E indica o TC que a característica esencial das prestacións patrimoniais de carácter público é a coactividade. Concretamente, expresa que “a imposición coactiva da prestación patrimonial ou, o que é o mesmo, o establecemento unilateral da obriga de pago por parte do poder público sen o concurso da vontade do suxeito chamado a facela é, en última instancia, o elemento determinante da esixencia de reserva de lei; por iso, ben pode concluírse que a coactividade é a nota distintiva fundamental do concepto de prestación patrimonial de carácter público”⁸. Continúa precisando que “deberán considerarse coactivamente impostas non só aquelas prestacións nas que a realización do suposto de feito ou a constitución da obriga é obrigatoria, senón tamén aquelas nas que o ben, a actividade ou o servizo requirido é obxectivamente indispensable para poder satisfacer as necesidades básicas da vida persoal ou social dos particulares de acordo coas circunstancias sociais de cada momento e lugar ou, dito con outras palabras, cando a renuncia a estes bens, servizos ou actividades priva ao particular de aspectos esenciais da súa vida privada ou social”. Para determinar cando concorren estas circunstancias, haberá que realizar unha análise caso por caso. Finalmente, a nota de coactividade tamén está presente nas prestacións pecuniarias que derivan da utilización de bens, servizos ou actividades prestadas ou realizadas polos entes públicos en posición de monopolio de feito ou dereito⁹.

De modo paralelo e polo que se refire aos gastos públicos, o principio de reserva de lei tamén ha de respectarse. Así, en primeiro lugar, o Goberno elabora

⁷ Cfr. STC 185/1995, de 14 de decembro (Fundamento Xurídico 3º).

⁸ Cfr. STC 185/1995, de 14 de decembro (Fundamento Xurídico 3º).

⁹ Se ben é certo que, no caso dos monopolios públicos, o Tribunal reconece que o nivel de coactividade é menor que nos demais supostos. Porén, “aínda que os servizos ou as actividades non sexan obrigatorias, nin imprescindibles, o certo é que se só son os Entes públicos quen os prestas, os particulares vense obrigados a optar entre non recibilos ou constituír necesariamente a obriga de pago da prestación. A liberdade de contratar ou non contratar, a posibilidade de absterse de empregar o ben, o servizo ou a actividade non é a estes efectos unha liberdade real e efectiva”.

os Orzamentos Xerais do Estado e, a continuación, as Cortes Xerais realizan o seu exame, presentan emendas e finalmente apróbanos mediante lei.¹⁰ E, en segundo lugar, as obrigas financeiras que contraen as administracións públicas así como os gastos que realicen, efectuaranse de acordo coas leis¹¹.

2.3.2. O tipo de reserva de lei no Dereito Tributario: unha reserva relativa

A reserva de lei debe entenderse non como unha reserva ríxida e estrita, senón como unha reserva relativa (flexible e elástica), ca que non todos os elementos do tributo teñen por que estar regulados pola lei, senón só os fundamentais (Fernández, 1997:269).

O TC español encargouse de delimitar o alcance desta reserva relativa incluída no artigo 31.1 da CE. Así, concluíu que esta reserva se estende aos elementos esenciais do tributo, isto é, ao feito impositivo, suxeitos pasivos e aspectos e cuantificación (base impositiva, tipo de gravame, cota e beneficios fiscais). Desta maneira, o máximo intérprete da Constitución expresou en numerosas ocasións que “no sistema constitucional español non rexe de maneira absoluta o principio de legalidade para todo o relativo á materia tributaria e que a reserva de lei limitase á creación dos tributos e á súa esencial configuración, dentro da cal pode xenericamente situarse o establecemento de exencións e bonificacións tributarias, pero non calquera outra regulación delas, nin a supresión das exencións ou a súa redución ou a das bonificacións, porque isto último non constitúe alteración de elementos esenciais do tributo¹². Precisamente esta última afirmación realizada polo TC en relación coas exencións e bonificacións, en virtude da cal establece que a creación de exencións e bonificacións tributarias deberá facerse mediante lei, pero permite unha deslegalización no relativo á súa modificación ou supresión, foi criticada pola doutrina. En particular, PALAO TABOADA indicou que “non só se entendeu que o establecemento, senón tamén a supresión ou redución das exencións e demais beneficios fiscais, estaban comprendidos dentro dos aspectos dos tributos que tiñan que ser regulados por lei en observancia do principio de legalidade tributaria. En efecto, é indiscutible que aquelas figuras influen decisivamente na contía da obriga tributaria, cuxa determinación pola lei é a finalidade esencial da reserva [...]. Máis aínda, se hai algún aspecto das exencións tributarias respecto do cal estaría fundada a existencia dunha reserva de lei, esta é a súa supresión ou redución, que supoñen a creación ou o incremento de obrigas a cargo do contribuínte e non o seu establecemento que, polo contrario, significa a súa desgravación [...]. Dende a tradicional perspectiva garantizadora da esfera patrimonial dos cidadáns non se ve, en efecto, a necesidade de protexelos fronte a actuacións do poder executivo que lles beneficien” (Palao: 1982:174).

¹⁰ Cfr. artigos 133.4 e 66.2 da Constitución.

¹¹ Cfr. artigos 133.4 da Constitución.

¹² Cfr. STC 6/1983, de 4 de febreiro; 41/1983, de 18 de maio; 51/1983, de 14 de xuño; e 37/1987, de 26 de marzo, entre outras.

2.4. Límites formais á reserva de lei

2.4.1. Notas preliminares

Se a CE establece unha reserva de lei en materia tributaria no seu artigo 31.3 (típico exemplo de *norma sulla normazione*), é esencial determinar a que tipo de norma con rango de lei se está referindo dentro do abanico de fontes do sistema tributario.

É aquí onde se atopan as maiores disputas doutrinais relacionadas co principio de reserva de lei, e onde o TC intentou debuxar os límites formais á reserva de lei.

Neste sentido o TC indicou que *“dun exame sistemático do texto da Constitución no que se refire ás fontes do sistema tributario [...] dedúcese que non calquera Lei (ou norma con rango e forza de Lei) é apta para regular a materia tributaria, así: os límites á utilización do Decreto Lei (artigo 86.1 da Constitución); a exclusión das leis de iniciativa popular en materia tributaria (artigo 87.3 da Constitución), ou a prohibición de crear, ou, no seu caso, de modificar tributos por medio da Lei de Orzamentos (artigo 134.7 da constitución). Normas e institutos todos eles distintos, pero que integran e complementan a reserva de Lei en materia tributaria consagrada no artigo 31.3 da constitución e artigo 133.1, 2 e 3 da Constitución, e cuxa función é garantir a unidade financeira e a supremacía da representación política parlamentaria, asegurando como se dixo na STC 19/1987- a unidade do ordenamento e a igualdade dos contribuíntes no ámbito vital que é a esfera da liberdade e a propiedade”*¹³.

De todas estas normas, quizais as que máis polémica xeraron son o emprego do Decreto-Lei e as Leis de Orzamentos anuais. Por este motivo, serán os dous institutos que analizaremos a continuación.

2.4.2. Evolución da xurisprudencia constitucional sobre o emprego do Decreto Lei en materia tributaria

O Decreto-Lei eríxese como unha excepción ao principio de separación de poderes, xa que é unha norma con rango de lei ditada polo poder executivo. Precisamente porque se trata dunha excepción a través da cal o poder executivo invade o ámbito competencial do poder lexislativo, a CE recolle unha serie de premisas ou garantías que deben cumprirse para outorgarlle validez. En particular, requírese a existencia de razón de extraordinaria e urxente necesidade, que impiden a utilización como forma normal de elaboración de normas no Parlamento (Lasarte, 1979:133). E, do mesmo xeito, a CE exclúe no seu artigo 86.1 a posibilidade de que determinadas materias poidan ser reguladas mediante a figura do Decreto-Lei, ao indicar que *“non poderán afectar ao ordenamento das institucións básicas do Estado, aos dereitos, deberes e liberdades dos cidadáns regulados no Título Primeiro, ao réxime das Comunidades Autónomas, ni nao dereito electoral xeral”*.

O conflito existe dende o momento no que, entre os dereitos, deberes e liberdades regulados no Título Primeiro, está o dereito a contribuír ao sustentamento

¹³ Cfr. STC de 182/1997, de 28 de outubro (Fundamento Xurídico 8).

das cargas públicas recollido no artigo 31 da CE. Este feito serviu de fundamento a un sector doutrinal para rexeitar o emprego do Decreto-Lei como norma creadora *ex novo* de tributos, relacionando a prohibición constitucional co principio de reserva de lei e admitindo, en consecuencia, a utilización simplemente para regular os aspectos tributarios que non estean reservados á lei (Martín, 1979:553). Non obstante, outro sector da doutrina conecta a prohibición constitucional non co principio de reserva de lei, senón co deber de contribuír; desta maneira, o Decreto-Lei non podería utilizarse para regular os aspectos substanciais do deber de contribuír, pero si os demais aspectos (Falcón, 1984:182; Pérez, 1985:41).

Pola súa parte, nun principio, o TC admitía a utilización do Decreto-Lei para regular os aspectos que non estivesen cubertos pola reserva de lei. O caso analizado polo Tribunal formulaba a posible inconstitucionalidade dun Decreto-Lei de medidas urxentes de financiamento das Facendas Locais, mediante o que se derogaban bonificacións e exencións, e se convertían certas exencións e reducións temporais en bonificacións. A xuízo do TC, *“non se pode dicir que o Decreto-Lei cuestionado afecte ao que o artigo 86 da Constitución chama os «dereitos, deberes e liberdades dos cidadáns regulados no título I», polo feito de que no referido título I se atope o artigo 31.1, segundo o cal «só poderán establecerse prestacións persoais ou patrimoniais de carácter público de acordo coa lei», pois xa dixemos que no sistema constitucional español non rexe de maneira absoluta o principio de legalidade para toda a materia tributaria e que a reserva de lei se limita á creación dos tributos e a súa esencial configuración, dentro da cal pode xenericamente situarse o establecemento de exencións e bonificacións tributarias, pero non calquera outra regulación delas, nin a supresión das exencións ou a súa redución ou a das bonificacións, porque isto último non constitúe alteración de elementos esenciais do tributo”*¹⁴. Máis adiante, e na mesma liña, o Tribunal Constitucional explicou que *“a cláusula restritiva do artigo 86.1 da Constitución debe ser entendida de modo tal que nin reduza a nada o Decreto-lei, que é un instrumento normativo previsto pola Constitución, «do que é posible facer uso para dar resposta ás perspectivas cambiantes da vida actual» (sentenza de 4 de febreiro de 1983), nin permita que por Decreto-Lei se regule o réxime xeral dos dereitos, deberes e liberdades do título I, nin de pé para que por Decreto-Lei se vaia en contra do contido ou elementos esenciais dalgún deses dereitos”*¹⁵.

Con posterioridade, e a través da súa sentenza 182/1997, o TC deu un xiro na súa teoría sobre a admisión do Decreto-Lei. Nesta ocasión, o Tribunal tiña que pronunciarse sobre a constitucionalidade dun Decreto-Lei a través do cal se elevaron os tipos de gravame do IRPF. Comeza indicando que *“o artigo 31.1 da Constitución consagra non só os principios ordenadores do sistema tributario, que son, ao propio tempo, límite e garantía individual fronte ao exercicio do poder, senón tamén dereitos e deberes dos cidadáns fronte aos impostos establecidos polo poder tributario do Estado. Existe o deber de pagar o imposto de acordo coa capacidade económica, no modo, condicións e contía establecidos pola Lei; pero existe, correlativamente,*

¹⁴ Cfr. STC 6/1983, de 4 de febreiro (Fundamento Xurídico 6º).

¹⁵ Cfr. STC 111/1983, de 2 de decembro (Fundamento Xurídico 8º).

un dereito a que esa contribución de solidaridade sexa configurada en cada caso polo lexislador segundo aquela capacidade. A aplicación dos tributos encontra a súa raíz e a súa xustificación no deber xeral de contribuír que a nosa Constitución impón no artigo 31, e só a partir del pode entenderse cabalmente a singular posición que ocupan o Estado e os demais entes públicos como titulares do poder tributario, e os cidadáns en canto suxeitos dese deber constitucional (STC 76/1990, fundamento xurídico 3º). Deber constitucional de contribuír cuxo cumprimento non se encontra desconectado do dereito de propiedade tamén constitucionalmente garantido (artigo 33 da Constitución) e cuxa afectación polo Decreto-Lei esixe inexcusablemente o seu contraste cos límites materiais do artigo 86.1 da Constitución”. Desta maneira, o Tribunal Constitucional, dende a STC 6/1983 cuxa doutrina foi seguida polas SSTC 41/1983 e 51/1983, incluíu entre os deberes cuxa afectación está vedada ao Decreto-Lei o deber de contribuír ao sustentamento dos gastos públicos que enuncia o artigo 31.1 da Constitución, mantendo sempre respecto da interpretación dos “límites materiais á utilización do Decreto-lei unha posición equilibrada que evite as concepcións extremas, de modo que «a cláusula restritiva do artigo 86.1 da Constitución (“non poderán afectar...” debe ser entendida de modo tal que nin reduza a nada o Decreto-Lei, que é un instrumento normativo previsto pola Constitución... nin permita que por Decreto-Lei se regule o réxime xeral dos dereitos, deberes e liberdades do Título I » (SSTC 111/1983, fundamento xurídico 8, e 60/1986, fundamento xurídico 4)”¹⁶.

Tendo en conta esta formulación, o TC continúa afirmando que “o Decreto-Lei non pode alterar ningún réxime xeral nin os elementos esenciais do deber de contribuír, o que esixe precisar aos meros efectos de resolver a constitucionalidade do artigo 2 do Real Decreto-Lei 5/1992 impugnado como se encontra definido dito deber na Norma fundamental, concretamente no seu artigo 31.1, e que, como sinalamos na STC 111/1983, comprobar cando o Decreto-lei «afecta» a un dereito, deber ou liberdade «esixe tamén que se teña moi en conta a configuración constitucional do dereito -neste caso, deber- afectado en cada caso » (fundamento xurídico 8, [...]) A Constitución conecta o [deber de contribuír] co criterio da capacidade económica (co contido que a este principio de xustiza material se lle deu, fundamentalmente, nas SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992 e 134/1996), e relaciónao, á súa vez, claramente, non con calquera figura tributaria en particular, senón co conxunto do sistema tributario. [...] De maneira que vulnerará o artigo 86 da Constitución calquera intervención ou innovación normativa que, pola súa entidade cualitativa ou cuantitativa, altere sensiblemente a posición do obrigado a contribuír segundo a súa capacidade económica no conxunto do sistema tributario. Polo tanto, non queda absolutamente impedida a utilización do Decreto-Lei en materia tributaria, cando concorre o o suposto habilitante, como instrumento normativo do Goberno ao servizo dos obxectivos da política económica. Agora ben, será preciso ter en conta en cada caso en que tributo concreto incide o Decreto-lei –constatando a súa natureza, estrutura e a función que cumpre dentro do conxunto do sistema tributario así coma o grado ou medida en que intervéñ o principio de capacidade económica-

¹⁶ Cfr. STC 182/1997, de 28 de outubro (Fundamento Xurídico 6º).

que elementos do mesmo –esenciais ou non resultan alterados por este excepcional modo de normativa- e, en fin, cal é a natureza e alcance da concreta regulación de que se trate¹⁷.

Despois de pronunciarse sobre os límites materiais do Decreto-Lei, o TC aproveita a súa argumentación na STC 182/1997 para matizar a doutrina vertida con anterioridade sobre a reserva de lei en materia tributaria. Así, considera o Tribunal que, “aos efectos da interpretación do límite material establecido pola Constitución non é preciso vincular –como se fixo na STC 7/1983– no ámbito do artigo 86.1 da Constitución ((«afectar aos dereitos, deberes e liberdades dos cidadáns regulados no Título I », entre os que se encontra o deber de contribuír ao sustentamento dos gastos públicos do artigo 31.1 da constitución) co da reserva de Lei que establecen o artigo 31.3 da Constitución («só poderán establecerse prestacións persoais ou patrimoniais de carácter público de acordo coa Lei ») e o artigo 133.1 CE («a potestade orixinaria para establecer os tributos corresponde ao Estado, mediante Lei »), como se fosen ámbitos coextensos, de modo que calquera modificación tributaria que afecte aos elementos ou aspectos do tributo cubertos polo ámbito da reserva de Lei na materia, quedarán vedados á súa regulación mediante Decreto-Lei. [...] Esta doutrina que sitúa como ámbitos coextensos o límite material do artigo 86.1 e o da reserva de Lei en materia tributaria (artigos 31.3 da Constitución e 133.1 da Constitución) [...] [ten que ser] matizada agora, non só á luz dunha hermenéutica do artigo 86 da Constitución que se serva duns canons atentos ao propio sentido do seu tenor literal, senón tamén á luz da propia xurisprudencia deste Tribunal ao interpretar o alcance do específico límite material do artigo 86.1 da Constitución. En efecto, o TC rexeitou reiteradamente aquelas interpretacións baseadas no criterio hermenéutico da coextensión dos artigos 81 e 86 da CE para fixar o ámbito da limitación ao emprego do Decreto-Lei de modo que se fagan coincidir as mencións referentes a os dereitos e liberdades coa materia reservada á Lei Orgánica (SSTC 111/1983, fundamento xurídico 8º; 95/1988, fundamento xurídico 5.º; 127/1994, fundamento xurídico 3.º, entre outras)¹⁸”.

Polo tanto, a través desta sentenza o TC está estendendo o ámbito de actuación do Decreto-Lei. Entende que da existencia dunha reserva de lei relativa en materia tributaria “non se deriva necesariamente que se encontre excluída do ámbito de regulación do Decreto-Lei, que poderá penetrar en materia tributaria sempre que se dean os requisitos constitucionais do presuposto habilitante e non «afecte», no sentido constitucional do termo, ás materias excluídas. Límite material que non vén sinalado pola reserva de Lei, de modo que o reservado á Lei polo artigo 31.3 da CE teña que coincidir necesariamente co que teña que entenderse por «afectar» ao deber constitucional de contribuír ao sustentamento dos gastos públicos do artigo 31.1 da CE”. E engade que “a reserva de Lei dos artigos 31.3 e 133.1 da CE limita a potestade regulamentaria do Goberno, a prohibición de afectar ao deber de contribuír ao sustentamento dos gastos públicos mediante o sistema tributario, do artigo 86.1

¹⁷ Cfr. STC 182/1997, de 28 de outubro (Fundamento Xurídico 7º).

¹⁸ Cfr. STC 182/1997, de 28 de outubro (Fundamento Xurídico 8º).

da CE limita a potestade dese mesmo Goberno para ditar Decretos-Leis. Aínda que reserva de Lei e límites materiais do Decreto-Lei non sexan ámbitos coestensos –e como tal deben ser interpretados- iso non impide que un e outro límite constitucional compartan unha mesma finalidade última, que é a que se condensa no principio de legalidade tributaria, cuxo sentido non é outro, como xa dixemos na STC 19/1987, fundamento xurídico 4º, «que o de asegurar que a regulación de determinado ámbito vital das persoas dependa exclusivamente da vontade dos seus representantes... quen establezan os elementos esenciais para a determinación da obriga tributaria», e máis recentemente na STC 195/1995, fundamento xurídico 3º, asegurar que cando un ente público impón coactivamente unha prestación patrimonial aos cidadáns conte para iso coa voluntaria aceptación dos seus representantes»¹⁹.

Con base nesta doutrina do TC estanse cuestionando en España algunhas medidas tributarias recentes que foron implantadas por Decreto-Lei. É o caso, por exemplo, da reimplantación do Imposto sobre o Patrimonio por Decreto-Lei 13/2011, de 16 de setembro. Sobre este tema sinalou GARCÍA NOVOA que a reimplantación dun imposto afecta á posición do contribuínte ante o sistema tributario e, en suma, ao deber de contribuír (García, 2011). Outro tanto cabería dicir da creación por Decreto-Lei 12/2012, de 30 de marzo, do gravame do 10 por 100 para as rendas que se acollan á amnistía fiscal.

En definitiva, e despois dun número considerable de resolución ditadas polo TC sobre utilización dos Decretos-Leis en materia tributaria, parece que estes son admisibles se se cumpren as seguintes premisas. En primeiro lugar, que se dean as condicións de extraordinaria e urxente necesidade. En segundo lugar, que se tome en consideración o tipo de tributo ao que afecta o Decreto-Lei e o grao no que intervén o principio de capacidade económica para contribuír ao sustentamento dos gastos públicos, no sentido de que para a regulación dos máis importantes (ou que afectan a maior número de suxeitos pasivos –por exemplo, o IRPF), quedará excluída a utilización do Decreto-Lei. En terceiro lugar, é necesario ter en conta os elementos do tributo que resultan alterados (e que estes non sexan elementos esenciais), así como a importancia da modificación operada (Collado, 2011:50).

2.4.3. A problemática que xira arredor das leis orzamentarias: a doutrina do Tribunal Constitucional

Como dicíamos, as Leis Orzamentarias foron outras das institucións que máis discusións doutrinarias e xurisprudenciais teñen ocasionado. A orixe de todas elas está no artigo 134.7 da CE, que expresa que *“a Lei de Orzamentos non pode crear tributos. Poderá modificalos cando unha Lei tributaria substantiva así o prevea”*. Trátase dunha garantía constitucional, que busca evitar que as leis de orzamentos se empreguen para realizar auténticas reformas tributarias.

Aclarada esta cuestión da prohibición de creación de tributos pola Lei de Orzamentos, e na medida en que se admite a modificación dos mesmos sempre que

¹⁹ Cfr. STC 182/1997, de 28 de outubro (Fundamento Xurídico 8º).

unha lei tributaria substantiva o prevea, o único que resta é determinar que se debe entender por “modificación” e qué é unha “lei tributaria substantiva”.

O TC entende que o termo *modificación* pode interpretarse de diversas maneiras, “*que van dende a moi estrita que o asimila a calquera variación en non importa cal dos elementos integrantes do tributo ou, ao menos, a calquera variación que redunde na contía da débeda tributaria, ata unha interpretación moi laxa, que conclúise en que a CE se refire tan só a aquelas modificacións que supoñan un cambio total na natureza do imposto*”²⁰. A segunda interpretación rexéitaa o Tribunal, pois admitirla implicaría assimilar a modificación á creación de tributos. Polo tanto, permítese a modificación de tributos a través de Lei de Orzamentos, “*aínda que se trate de alteracións substanciais e profundas do imposto, sempre que exista unha norma adecuada que o prevea, e, en todo caso, non obsta a un tratamento no que a Lei orzamentaria de mera adaptación do tributo á realidade*”²¹.

Pola súa parte, será unha *lei tributaria substantiva “calquera Lei («propia» do imposto ou modificadora desta) que, exceptuando a de Orzamentos, regule elementos concretos da relación tributaria*”²².

3. O principio de seguridade ou certeza xurídica

3.1. O concepto de seguridade xurídica e os seus límites

Xa dixemos ao comezo desta unidade didáctica que o principio de seguridade xurídica está plasmado no artigo 9.3 da CE. A seguridade xurídica preséntase, deste modo, como un dos valores esenciais normativos do Estado Constitucional de Dereito (Bocchiardo, 1993)²³, e o feito de que este principio se constitucionalizara trouxo como consecuencia a súa positivización como dereito. Dereito á seguridade xurídica que, como indica GARCÍA NOVOA, materialízase no “dereito a un Dereito seguro –o que podemos chamar unha regra de estrutura–, cuxo obxecto é a propia normatividade” (García, 2012)²⁴.

Seguridade xurídica, legalidade e, en definitiva, xustiza, son tres figuras estreitamente conectadas. Como indicou RADBRUCH, “é propio do concepto de Dereito xusto o ser positivo” (Radbruch, 1944:97). Trátase dunha afirmación que xa realizou no seu momento SÁINZ DE BUJANDA, cando indicou que “a seguridade, na súa dobre manifestación –certeza do Dereito e eliminación da arbitrariedade–, ten que considerarse ineludiblemente en función da legalidade e da xustiza. Esta última e a seguridade son valores que se fundamentan mutuamente e que, á súa vez, precisan da legalidade para articularse de modo eficaz” (Sáinz, 1963:330).

²⁰ Cfr. STC 27/1981, de 20 de xullo (Fundamento Xurídico 2º).

²¹ Cfr. STC 27/1981, de 20 de xullo (Fundamento Xurídico 2º).

²² Cfr. STC 27/1981, de 20 de xullo (Fundamento Xurídico 3º).

²³ Cfr., ao respecto, as SSTC 21/1981, de 15 de xuño e 129/1989, de 17 de xullo. Sobre as consecuencias xurídicas que ten o seu recoñecemento explícito nos textos constitucionais.

²⁴ Agora ben, no ordenamento español o dereito á seguridade xurídica non se presenta coma un dereito fundamental, polo que a súa tutela queda excluída da vía de amparo.

Unha visión tamén acollida polo TC, que expresou que *“o principio de seguridade xurídica protexe a confianza dos cidadáns que axustan a súa conduta económica á lexislación vixente fronte a cambios normativos que non sexan razoablemente previsibles, xa que a retroactividade posible das normas tributarias non pode transcender a interdicción da arbitrariedade (SSTC 150/1990, de 4 de outubro e 182/1997, de 28 de outubro, Fundamento Xurídico 11^º). É dicir, a seguridade xurídica ten que entenderse como a certeza sobre o ordenamento xurídico aplicable e os intereses xuridicamente tutelados (STC 15/1986, de 31 de xaneiro), como a expectativa razoablemente fundada do cidadán na que debe ser a actuación do poder na aplicación do Dereito (STC 36/1991, de 14 de febreiro), como a claridade do lexislador e non a confusión normativa (STC 46/1990, de 15 de marzo). En suma, só se no ordenamento xurídico no que se insiren, e tendo en conta as regras de interpretación admisibles en Dereito, o contido ou as omisións dun texto normativo producirán confusión ou dúbidas que xeraran nos seus destinatarios unha incerteza razoablemente insuperable sobre a conduta esixible para o seu cumprimento ou sobre a previsibilidade dos seus efectos, podería concluírse que a norma infrinxe o principio de seguridade xurídica (STC 150/1990, de 4 de outubro)”²⁵.*

3.2. Manifestacións da seguridade xurídica no ordenamento tributario

No ordenamento xurídico-tributario español hai diversas expresións do principio de seguridade xurídica.

A primeira delas é a propia existencia da norma xurídico-tributaria. Un requisito que esixe, dunha parte, unha actividade lexislativa (a creación da norma na que se base o gravame) para evitar baleiros normativos²⁶ ou fórmulas xurídicas baleiras²⁷, pero que á vez, intenta combater a proliferación lexislativa²⁸ que dificultan que o contribuínte coñeza a lei fiscal que lle resulta aplicable. Ademais, terá que ser unha norma previa á produción dos feitos que regula –o que, con carácter xeral, exclúe a retroactividade das normas tributarias–, para posibilitar que os contribuíntes poidan calcular os efectos xurídico-tributarios dos seus actos, sen que normas posteriores estendan o seu ámbito de aplicación a condutas realizadas con anterioridade. A este

²⁵ Cfr. STC 234/2001, de 13 de decembro (Fundamento Xurídico 9^º).

²⁶ E entre os baleiros normativos ou ausencias de regulación encóntranse as ausencias que son imputables ao lexislativo e ausencias de desenvolvemento regulamentario “de normas previstas e anunciadas, expresa ou implicitamente, en textos legais”. Un feito declarado contrario ao principio de seguridade xurídica por parte do TC, na súa sentenza 46/1990, de 15 de marzo, na que dicía que aprazar *sine die* no tempo a entrada en vigor dunha norma estatal orixinaba unha situación de incerteza sobre a lexislación aplicable (García, 2012).

²⁷ Distintas dos baleiros normativos son as fórmulas xurídicas baleiras, que, como o seu propio nome indica, son expresións que teñen aparencia normativa pero que non inclúen contido xurídico algún. A propia reiteración de previsións constitucionais ou legais contidas noutras normas é un exemplo destas *leges imperfectae*.

²⁸ Porque tan indeseable é a ausencia de norma tributaria como o exceso de normas legais ou o exceso de regulamentarismo.

respecto, o TC indicou que o que se prohíbe é unha retroactividade agravante²⁹, admitindo a retroactividade das normas simplemente aclaratorias que non innoven o ordenamento xurídico³⁰.

A seguridade xurídica é un principio que tamén debe orientar a aplicación dos tributos. É neste momento cando os principios de legalidade e seguridade xurídica se aproximan. Neste sentido, Terán vicios de inconstitucionalidade as normas con rango legal que outorguen á Administración tributaria potestades discrecionais³¹. E igual consecuencia xurídica debe predicarse da analoxía empregada para estender do ámbito do feito impositivo –incluíndo os seus elementos materiais, persoais e cuantitativos– ou as bonificacións fiscais. É esta analoxía –e só esta analoxía– a que define obrigacións novas que non están previstas na lei, a que conculca a seguridade xurídica; e non o é, polo contrario, a que estende a aplicación de normas procedementais, especialmente para protexer o principio de seguridade xurídica.

Finalmente, a caducidade e a prescrición son dúas figuras que contribúen á seguridade xurídica no ordenamento tributario.

En efecto, a inactividade da Administración no procedemento administrativo pode provocar a súa caducidade polo esgotamento dun prazo preestablecido na norma sobre duración do procedemento. Unha caducidade que debe entenderse como paralización do procedemento, xurídica polo mero feito de que, como sinala a sentenza da AN de 25 de febreiro de 1997, *“non pode admitirse unha interpretación á marxe dos principios e garantías constitucionais que definen os dereitos dos cidadáns e a posición institucional das Administracións Públicas nun Estado de Dereito”*³². Aínda así, existen certas discordancias no marco do procedemento de inspección, postas de manifesto e aceptadas polo TS en sentenza de 3 de xullo de 2007. Sinala o Tribunal que *“a falta de eficacia interrutiva das actuacións inspectoras pola súa paralización inxustificada durante máis de seis meses, non priva de eficacia á propia liquidación derivada daquelas, realizada antes de expirar o prazo inicial de cinco ou catro anos”*. Será necesario, non obstante, que a Administración cumpra coa obriga de enviar un novo requirimento ou que o documento mediante dilixencia³³; unha esixencia rexeitada pola doutrina, posto que implica que “a Inspección pode, inmediatamente despois de incumprir o prazo máximo, poñer a cero o contador de novo e gozar dun novo prazo de catro anos para liquidar, o que resulta a todas luces excesivo, e contrario ás esixencias de seguridade xurídica. Entre outras cousas, porque

²⁹ Cfr., STC 89/2009, de 20 de abril (Fundamento Xurídico 6º), na que se discute sobre unha modificación legal, que esixía a certas sociedades cotizacións sociais (previamente suprimidas) sobre a retribución dos seus directivos. O Tribunal expresou que esa modificación “afectou á confianza das sociedades destinatarias da norma, que axustaran a súa conduta [...] á lexislación vixente naquel momento, en virtude da cal quedaban eximidas de cotizar á Seguridade Social polos seus administradores retribuídos, sen que tal modificación resultara razoablemente previsible, lesionando, así, o principio de seguridade xurídica”.

³⁰ Cfr., STC 15/1982, de 20 de outubro e 41/1983, de 31 de maio.

³¹ Cfr., SAN de 12 de xuño de 1990, Impuestos, 1991.

³² Cfr., SAN de 25 de febreiro de 1997 (Fundamento Xurídico 6º).

³³ Cfr. Resolución do TEAC de 20 de decembro de 2007 (Fundamento Xurídico 2º; JT 2008/347).

supón descoñecer a duración das actuacións pendentes ata a data de notificación da liquidación resultante (García, 2012).

Pola súa aparte, a existencia da prescrición xustifícase por razón de seguridade xurídica, para evitar que se poida esixir un tributo indefinidamente a que teña incumprido as súas obrigas tributarias, aínda que iso sexa a costa doutros principios como o de xustiza ou equidade (Falcón, 1996:7). Na prescrición (e tamén na caducidade) sométese a actuación administrativa ao factor tempo, algo que, en principio, é unha garantía para o contribuínte. Pero, á vez, deben ser empregadas con suma cautela, —especialmente a prescrición e, en concreto, o xogo da interrupción da mesma—, polos efectos adversos e contrarios á seguridade xurídica que poderían formular. A este respecto, a xurisprudencia rexeitou que se produza o efecto da interrupción da prescrición a través dun acto anulado por falta de motivación³⁴; ou cando se pretende interromper a prescrición a través dun acto que é nulo de pleno dereito³⁵; ou incluso cando o acto presente defectos que determinen a súa anulabilidade, aínda que neste último caso sería posible o seu posible arranxo³⁶.

ACTIVIDADES PROPOSTAS

Os alumnos deberán resolver os seguintes supostos prácticos relacionados con esta unidade didáctica:

- O Goberno vén de aprobar un Decreto-Lei polo que se crea un imposto sobre os farmacéuticos, que se calcula mediante a aplicación dunha escala progresiva sobre as vendas que efectúen á Administración sanitaria. Moi preocupado por esta medida, o Colexio de Farmacéuticos de Pontevedra diríxese a vostede, formulándolle as seguintes consultas: ¿Pode establecerse este tributo mediante Decreto-lei? ¿E modifícalo? ¿Incumpre algún principio constitucional ao gravar as vendas, é dicir, os ingresos, sen tomar en consideración os gastos?
- A Lei de Orzamentos para 2015 contén dúas medidas tributarias que preocupan a un bolsario acabado de incorporar á Área de Dereito Financeiro desta Universidade. A primeira consiste na modificación do artigo 128 da LXT, permitindo a adopción de medidas cautelares, sen necesidade de autorización ningunha, para asegurar o cobro de débedas non liquidadas. A segunda é unha actualización da tarifa do Imposto sobre Sucesións e Doazóns, adaptándoa á inflación e sen que exista Lei tributaria substantiva que o habilite. ¿Vulneran estas medidas algún precepto constitucional?
- Lei do Imposto sobre a Renda establece a obriga de que empresarios e profesionais practiquen unha retención sobre determinados

³⁴ Cfr., sentenza do TSX da Comunidade Valenciana, número 1774/2002, de 2 de decembro (Fundamento Xurídico 2º).

³⁵ Cfr., sentenza do TSX de Navarra 347/2005, de 7 de abril (Fundamento Xurídico 3º).

³⁶ Cfr., sentenzas do TSX de Navarra 179/2001, de 1 de febreiro (Fundamento Xurídico 2º) e TSX de Andalucía, Sevilla, de 12 de xaneiro de 2002.

rendementos, pero remite ao regulamento para a determinación concreta da contía desas retencións. D. Xulio Pérez soportou unas retencións dun 25 por 100 sobre os seus rendementos do traballo en virtude da aplicación da norma regulamentaria. ¿Incumpre esta forma de legislar algún principio constitucional?

O tempo para a realización destas actividades será de dúas semanas dende a finalización das sesións presenciais desta unidade didáctica. A resolución ou posta en común das solucións acadadas polos alumnos terá lugar nas sesións destinadas a seminarios.

AVALIACIÓN DA UNIDADE DIDÁCTICA

- Valoración dos resultados do proceso formativo seguido polo alumno: valoración dos coñecementos teóricos adquiridos e valoración da capacidade para aplicar tales coñecementos.
- A valoración dos coñecementos teóricos realizarase a través da realización do exame tipo *test*, a realizar cando rematen as sesións expositivas e prácticas da unidade didáctica. O resultado desde *test*, xunto cos exames *test* que se realicen ao rematar as demais unidades didácticas, valorarase cun 20% sobre a nota final da materia.
- A valoración da capacidade para aplicar os coñecementos adquiridos efectuarase tendo en conta a presentación dos supostos prácticos formulados. A nota acadada nas dúas propostas prácticas desta unidade didáctica terase en conta, xunto coas notas acadadas nos supostos prácticos a realizar nas demais unidades didácticas, na nota final da materia, supoñendo o 30% da nota global.

BIBLIOGRAFÍA

- Bocchiardo, J.C., (1993): « Informe Nacional por la Argentina al Tema I sobre 'El principio de la seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo », *XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*
- Casás, J.O., (1998): «Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria», *Revista latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 6,
- Collado Yurita, M.a., (2011): «Principio de reserva de ley tributaria», *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Lima: USMP-Fondo Editorial.
- Falcón y Tella, R., (1984): «El Decreto-Ley en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 10.
- (1996): «La modulación de los plazos de prescripción en función de la conducta del sujeto pasivo», *Quincena Fiscal*, núm. 14.
- Fernández Pavés, M.J., (1997): «Implicaciones del principio constitucional de legalidad», *Estudios de Derecho Público. Homenaje a Juan José Ruiz-Rico*, vol. I, Madrid: Tecnos.

- Ferreiro Lapatza, J.J., (2010): *Instituciones de Derecho Financiero*, Madrid: Marcial Pons.
- García Novoa, C., (2011): «Atisbos de inconstitucionalidad», *Diario Expansión*, 23 de setembro.
- (2012): *Seguridade xurídica e tributación*. En prensa.
- González Escudero, M.T., (1996): «El principio de legalidad tributaria en la doctrina del Tribunal Constitucional: reflexiones sobre la STC 185/1995, de 14 de diciembre», *Revista de Hacienda Local*, Vol. 26, núm. 78.
- González García, E., (1980): «El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978», *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid: Edersa.
- Lasarte Álvarez, J., (1979): «El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978», *La Hacienda Pública en la Constitución Española*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Martín Queralt, J., (1979): «La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria», *Cívitas*, núm. 24.
- Palabo Taboada, C., (1982): «La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 43.
- Pérez Royo, F., (1972): «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria», *Hacienda Pública Española*, núm. 14.
- (1985): «Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria». *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 13.
- Radbruch, G., (1944), *Filosofía del Derecho*, Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.
- Rodríguez Bereijo, A., (1998): « Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española », *Cívitas*, núm. 100.
- Sáinz de Bujanda, F., (1963): « Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español», *Hacienda y Derecho, III*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.



Unha colección orientada a editar materiais docentes de calidade e pensada para apoiar o traballo do profesorado e do alumnado de todas as materias e titulacións da universidade

unidadesdidácticas
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA