

LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO
EN EL NUEVO ORDENAMIENTO
CONSTITUCIONAL

Fernando Pérez Royo

Profesor Agregado de Derecho
financiero y tributario
Universidad de Sevilla

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. El principio de legalidad tributaria y el sistema de fuentes.
- III. Normas dictadas por las Cortes.
- IV. Leyes orgánicas.
- V. Leyes ordinarias.
- VI. Leyes de Comisión.
- VII. Normas dictadas por el Ejecutivo.
- VIII. Decreto-ley.
- IX. Articulación entre normas primarias y secundarias.
- X. Decretos legislativos (delegación recepticia).
- XI. Reglamentos delegados.

I. INTRODUCCION

Parece ocioso resaltar la importancia capital que dentro del ordenamiento constitucional revisite el tema de las fuentes del Derecho, de los modos de producción de las normas que integran el ordenamiento jurídico culminado precisamente por la propia Constitución. Esto es especialmente cierto referido al Derecho público, una de cuyas ramas es precisamente la del Derecho tributario.

Debe advertirse, de entrada, la riqueza y complejidad del sistema de fuentes establecido en nuestra reciente Constitución. Se observa en el texto constitucional un cierto detalle y detenimiento en la regulación de esta materia, en comparación con textos anteriores de nuestra historia constitucional. Circunstancia que, por otra parte, es explicable en razón del carácter relativamente moderno de determinadas instituciones clave del sistema constitucional de fuentes como, por ejemplo, la delegación legislativa que, si bien es conocida en nuestro propio ordenamiento desde el siglo pasado (basta pensar en el modo de elaboración del Código Civil), presenta perfiles nuevos en la generalidad de los ordenamientos, incluso desde el punto de vista cuantitativo, en los tiempos posteriores a la Segunda Guerra Mundial. La regulación constitucional de las fuentes es, a mi

juicio, uno de los sectores de la parte orgánica de la Constitución mejor resueltos. Aun cuando puedan presentarse objeciones a algún punto, se trata de una regulación adecuada al presente momento histórico, en un doble sentido: por un lado, se tienen en cuenta, en medida apreciable, las experiencias derivadas de las prácticas normativas precedentes, así como las observaciones y conclusiones de la doctrina sobre las mismas; por otra parte, la articulación del sistema de fuentes se adecúa a la moderna concepción de la dialéctica entre Parlamento y Gobierno y al carácter que en los momentos presentes reviste la representación parlamentaria.

En otro orden de cosas, vale la pena subrayar la indudable influencia que en este, como en otros puntos de la Constitución, parece haber ejercido el ejemplo de la Constitución de la República italiana de 1949. Tendremos ocasión de insistir sobre estos temas.

El objeto del presente trabajo es bastante sencillo: se trata de sistematizar el esquema de fuentes establecido en la Constitución, confrontando, al propio tiempo, dicho sistema con el actualmente dispuesto por vía de legislación ordinaria. No juzgo, en cambio, de interés la confrontación, ni tan siquiera la referencia a las llamadas Leyes Fundamentales del anterior régimen derogadas por la nueva Constitución.

Debe añadirse, para finalizar estas observaciones de introducción, que la mayor parte de las ideas a exponer son de validez general para el conjunto del Derecho público. No puede hablarse propiamente de un sistema de fuentes en Derecho tributario, distinto del general. Aunque sí es cierto que determinadas instituciones de este sis-

tema general reciben una aplicación privilegiada precisamente en el ámbito de la regulación de los tributos.

II. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y EL SISTEMA DE FUENTES

Aunque el tema se desarrolla de manera acabada en otro de los trabajos preparados para esta reunión, es necesario, dentro del presente, hacer una breve referencia al principio de legalidad tributaria, en cuanto esta institución, como regla cuyo objeto es precisamente la disciplina de la producción normativa en materia tributaria («norma sulla normazione» es el calificativo que se le da en la literatura italiana), constituye la clave de bóveda de todo el sistema de fuentes en este sector del ordenamiento.

El principio de legalidad tributaria se encuentra regulado en nuestra Constitución básicamente en el artículo 31, 3, dentro del Título I: «De los derechos y deberes fundamentales». La redacción del mencionado precepto es la siguiente: «Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.» Formulación que se separa, en cuanto a la terminología, de la tradición de nuestros textos constitucionales y que, en cambio, traduce casi literalmente el artículo 23 de la Constitución italiana («Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»), al cual se aproxima igualmente en cuanto al encaje sistemático.

El mismo principio de legalidad tributaria aparece igualmente reflejado dentro del Título VII: «Economía y Hacienda» (que era precisamente lo

correspondientes a la tradición de nuestras Constituciones, si se hace abstracción del llamado Fuego de los Españoles). El artículo 133, 1, con una fórmula que casi reproduce la del artículo 2.º de la Ley General Tributaria, dice: «La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley.»

En ocasiones precedentes me he referido al sentido y fundamento que en los momentos presentes debe darse a este principio. Dentro de la economía del presente trabajo, y teniendo en cuenta la limitación antes señalada, juzgo de interés aludir sólo al alcance que cabe atribuir al mismo, en orden a lo que constituye el punto central en materia de producción normativa: la articulación entre normas primarias (Leyes de Cortes) y secundarias.

¿Exige el principio de legalidad que la Ley regule directamente, sin remisión a ninguna otra fuente, los elementos esenciales de la prestación, o, por el contrario, es compatible con el precepto constitucional que la Ley se limite a establecer los principios y criterios con arreglo a los cuales será establecida la disciplina directa de la materia por una fuente secundaria? Planteando la cuestión en los términos en que lo hace la doctrina italiana en relación al artículo 23 de su Constitución: ¿Estamos ante una «reserva de Ley» absoluta o meramente relativa?

La respuesta, a mi juicio, debe ser la segunda. No solamente sobre la base de la redacción del artículo 31, 3, («con arreglo a la Ley»), sino también (y fundamentalmente), teniendo en cuenta las exigencias que se hallan en la base del mencionado principio y su armonización con otras exigencias del proceso normativo, alguna de ellas san-

cionada incluso constitucionalmente, como es el caso de la referente a la autonomía de las Corporaciones locales (dejando aparte el más complejo problema de las Comunidades autónomas).

Admitida la posibilidad de integración de la disciplina legislativa por parte de una fuente secundaria, veremos más adelante los términos en que debe producirse esta integración para que sea correcta desde el punto de vista constitucional.

Es necesario, no obstante, antes de finalizar este apartado, hacer una referencia, igualmente breve, a un precepto constitucional, relativo a un aspecto singular del principio de legalidad tributaria: el artículo 133, 3, que especifica la garantía de la legalidad en materia de exenciones: «Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley.»

A mi entender, esta referencia específica a las exenciones debe entenderse como un reforzamiento, en este sector, de la regulación del principio de legalidad tributaria. Es necesario entender que la intención del constituyente ha sido la de reforzar la garantía de la legalidad en esta materia, estableciendo una «reserva» absoluta que reclama la intervención directa de la Ley para el establecimiento o modificación de cada exención.

Fundamentos de esta conclusión: en primer lugar, la propia redacción del precepto citado («en virtud de Ley», mientras que en el caso general se dice «con arreglo a la Ley»). Hay que reconocer, no obstante, que este argumento tenía más fuerza en la redacción, más rotunda, del anteproyecto («en virtud de Ley votada por los Cortes Generales»). En segundo lugar, hay una razón de interpretación sistemática: sólo entendiendo de es-



ta forma el precepto del artículo 133, 3, puede excluirse su carácter pleonástico en relación con el principio general de la legalidad tributaria que, indudablemente, afecta, de suyo, a la materia de exenciones. Finalmente, esta interpretación es concorde con toda una tendencia de pensamiento doctrinal y legislativo, de cautela en cuanto al establecimiento de exenciones (piénsese en los artículos 14 y 15 de la Ley General Tributaria); línea que es recogida por la propia Constitución, no solamente en el artículo que estamos comentado, sino también en otro, de gran importancia, por más de un concepto: el referente al llamado «presupuesto de gastos fiscales» del Estado (artículo 134, 2, «in fine»).

III. NORMAS DICTADAS POR LAS CORTES

El rasgo más saliente que en relación a las fuentes primarias introduce la Constitución es la del establecimiento de diversas categorías de Leyes: Leyes Orgánicas y Leyes ordinarias. La diferencia entre unas y otras, aparte el hecho de la existencia de una serie de materias reservadas a la primera de las categorías legislativas citadas, reside en el procedimiento para su aprobación.

IV. LEYES ORGANICAS

Aparecen previstas con carácter general en el artículo 81: «1. Son Leyes Orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de autonomía y el régimen electoral general y las demás previstas en la Constitución.

2. La aprobación, modificación o derogación de las Leyes Orgánicas exigirá mayoría absoluta del Congreso en una votación final sobre el conjunto del proyecto.»

El elenco de Leyes Orgánicas se halla establecido de manera taxativa, como puede verse en el citado artículo. No existe, pues, libertad para apreciar la oportunidad de dotar a una determinada Ley del rango de Ley Orgánica, lo que hubiera podido ser de interés en relación a ciertas Leyes que de suyo reclaman una cierta «fijeza» para poder vincular, sin las solemnidades de la normativa propiamente constitucional, al legislador ordinario. Nos referimos fundamentalmente a la materia de codificación; en el ámbito tributario, podría señalarse, en concreto, la Ley General Tributaria. Como queda dicho, esta apreciación queda vedada al legislador ordinario, habiendo sido realizada, de una vez por todas, por el propio constituyente.

Entre las previsiones de Leyes Orgánicas establecidas en la Constitución solamente una se refiere directamente a la materia tributaria. Se trata de la Ley de Financiación de las Comunidades autónomas, a la cual se refiere, aunque en términos no muy claros, el artículo 157, 3: «Mediante Ley Orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades autónomas y el Estado.»

La simple lectura del precepto muestra el carácter transaccional de la redacción del mismo (carácter éste que recorre todo el Título VIII): transacción entre la absoluta discrecionalidad de cada Comunidad autónoma para establecer sus fuentes

de financiación y la conveniencia de que esta elección se produzca dentro de los límites de una Ley que asegure la uniformidad de los diversos sistemas tributarios de las Comunidades autónomas. Esta Ley tenía necesariamente que ser orgánica para mantener la paridad de rango con los Estatutos.

A mi modo de ver, está clara la conveniencia (y la urgencia) de una tal Ley, como instrumento para asegurar la uniformidad a que se ha hecho referencia. Uniformidad que no significa identidad y que es imprescindible en una materia como ésta. Esta Ley es también necesaria para dar cumplimiento en manera correcta a otras dos exigencias de rango constitucional: la coordinación de las Haciendas autónomas con la del Estado, y la solidaridad entre todas las Comunidades autónomas. La manera más correcta —aunque no sea ciertamente la única— de dar satisfacción a estas exigencias es la de enmarcar las previsiones que en estas materias establezcan los Estatutos de Autonomía en los límites de una Ley orgánica.

Hay que recordar que el sistema alternativo, es decir, la regulación directa de la Hacienda por cada Estatuto, es un procedimiento más propio de un Estado federal que de un Estado estructurado sobre las autonomías regionales. Y en ese caso (en el del Estado federal) suele ser la propia Constitución la que regula el reparto de competencias y áreas impositivas (caso de la República Federal Alemana).

V. LEYES ORDINARIAS

Nos hallamos ante la fuente «normal» en cuanto a la regulación de los elementos esenciales del tributo, la fuente cuya intervención es nece-

saria en la regulación de estos elementos en virtud del principio de legalidad a que antes hemos aludido. Más adelante precisaremos el grado de esta intervención.

Parece ocioso señalar que las Leyes tributarias son Leyes con las mismas características en cuanto a su naturaleza que las demás del ordenamiento. Carece hoy de sentido tan siquiera hacer referencia al carácter «jurídico» de las Leyes tributarias y a la polémica en torno a la negación de este carácter, que arranca del conocido trabajo de Orlando a fines del siglo pasado. Los presupuestos en que, a mi juicio, se basaba la tesis del maestro italiano (prejuicio sobre el carácter «odioso» del impuesto por un lado, e influencia de los postulados de la Escuela Histórica, por otro) se hallan hoy totalmente superados, hasta tal punto que en los momentos presentes resulta difícil a muchos estudiosos modernos orientarse sobre el verdadero sentido de la histórica polémica.

El único rasgo diferencial que cabe establecer, desde el punto de vista del procedimiento legislativo, entre las Leyes sobre tributos —y no solamente éstas, sino también las que afecten a los gastos públicos— y las restantes se refiere a la limitación de la iniciativa legislativa en los supuestos a que se refiere el artículo 134 en sus apartados 5 y 6: «5. Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectos de Ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario.» «6. Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación.»

Se trata, sin embargo, de un tema que de suyo pertenece al Derecho presupuestario, por lo que me excuso, en esta ocasión, de su análisis, para no incurrir en duplicaciones con otros trabajos previstos para esta reunión.

VI. LEYES DE COMISION

Dentro de la regulación de la Ley, la reciente Constitución española introduce como elemento digno de relieve, junto a la previsión de Leyes orgánicas, que hemos visto anteriormente, la posibilidad de aprobar proyectos y proposiciones de Ley directamente en la correspondiente Comisión de las Cámaras, sin pasar a la aprobación del Pleno. Se trata, como se sabe, de algo que ya se hallaba previsto en la Ley de Cortes del régimen anterior, aunque las Cortes no han hecho uso de esta posibilidad.

Como es sabido, dentro de la metodología de trabajo de los Parlamentos modernos suele preverse la existencia de una serie de Comisiones generalmente con una división paralela a la de los diferentes ramos de la Administración, cuya función, en cuanto al procedimiento legislativo, suele ser la de preparar el trabajo de pleno, dictaminando los proyectos o proposiciones de Ley antes de su debate y aprobación definitiva en dicho Pleno.

El artículo 75 de la Constitución introduce un cambio sustancial en este esquema, al establecer la posibilidad de que las Comisiones consumen directamente el proceso, aprobando por sí mismas los proyectos o proposiciones de Ley: «Las Cámaras podrán delegar en las Comisiones Legislativas Permanentes la aprobación de proyectos o proposiciones de Ley. El Pleno podrá, no obstante,

recabar en cualquier momento el debate y votación de cualquier proyecto o proposición de Ley que haya sido objeto de esta delegación» (artículo 75, 2). «Quedan exceptuados de lo dispuesto en el apartado anterior la reforma constitucional, las cuestiones internacionales, las Leyes Orgánicas y de Bases y los Presupuestos Generales del Estado» (artículo 75, 3).

Como puede verse, en base a este precepto podrán existir en nuestro ordenamiento dos clases de Leyes ordinarias: Leyes de Pleno y Leyes de Comisión. Estas últimas podrán ser dictadas sólo en virtud de «delegación» expresa del Pleno. Lo cual exige el que todo proyecto o proposición de Ley pase, antes de ser enviado a la correspondiente Comisión, por el Pleno, para que éste tenga ocasión de pronunciarse sobre el carácter con que va a ser debatido en dicha Comisión: como simple preparación del debate del Pleno o para su directa aprobación en virtud de la pertinente delegación.

El artículo 75 se refiere a «las» Cámaras. Podría presentarse la cuestión de si cabe que una Ley sea debatida y aprobada en Comisión en una Cámara y en el Pleno en la otra. Encuentro claro que debe admitirse esta posibilidad.

Dentro de esta rápida exégesis del artículo 75 hay que plantear la cuestión, de total pertinencia dentro de la lógica de este trabajo, referente a la posibilidad de que el régimen previsto en dicho precepto sea aplicable a la normativa tributaria. La respuesta positiva parece evidente. En primer lugar, está la letra del apartado 3. Todas las materias enumeradas en el mencionado apartado son materias en las que, de suyo, incluso sin necesidad de exclusión expresa, no cabe la delegación

a una Comisión. En cualquier caso, entre las materias excluidas no se encuentra la referente a los tributos.

No existe ninguna objeción de principio a la regulación de tributos mediante Leyes de comisión. Será una cuestión de prudencia y de valoración en cada caso por las Cámaras la determinación de la solemnidad requerida para la aprobación de cada Ley de contenido tributario.

Pasando, aunque sea ya fuera del ámbito propiamente tributario, a una valoración de fondo del artículo 75, cuya redacción parece, por otra parte, poderosamente influida por el artículo 72 de la Constitución italiana (en Italia es usual la aprobación de Leyes de comisión, a las que se conoce con el diminutivo de «leggine»); el juicio global sobre el mismo es positivo. Fundamentalmente, en cuanto satisface una necesidad de los Parlamentos modernos, introduciendo una técnica de división del trabajo parlamentario sumamente útil, sobre todo en relación a las Leyes de contenido prevalentemente «técnico». Al mismo tiempo se facilita la especialización en áreas de trabajo en el Parlamento.

Hay que subrayar que esta técnica de las Leyes de Comisión —e incluso el trabajo «ordinario» en Comisiones— tiene sentido solamente en Parlamentos constituidos sobre el concepto que de la representación parlamentaria acoge nuestra Constitución —al igual que la generalidad de las Constituciones modernas—, es decir, una representación montada sobre el eje central de los partidos políticos. De esta manera, las Comisiones reflejan la correlación de fuerzas existentes en el Pleno, con lo que, en una cierta medida, se presentan, al menos en cuanto a las votaciones, como «fungibles» en relación al mismo.

Queda, no obstante, el problema del respeto a los derechos de las minorías. Problema central en todos los casos de delegación. A mi juicio, éste es el reproche fundamental que cabe hacer al artículo 75. Lo correcto hubiera sido establecer, como hace el artículo 72 de la Constitución italiana, la facultad de reclamar el debate en Pleno por parte de cualquier minoría que sobrepasare determinado nivel. Considero, sin embargo, que éste es un problema que puede resolverse en la elaboración del Reglamento de las Cortes que deberá producirse precisamente en aplicación de la Constitución.

VII. NORMAS DICTADAS POR EL EJECUTIVO

La tipología de normas dentro de este ámbito es también muy rica, aunque la Constitución no haya añadido en su regulación elementos nuevos a la clasificación existente con anterioridad.

Las clasificaciones que pueden hacerse de estas normas son varias. La tradicional, como es sabido, es la que distingue entre los actos del Ejecutivo con valor de Ley (Decretos-leyes y Decretos legislativos) y Reglamentos. A mi juicio, es preferible, sobre todo en un trabajo de esta índole, centrado sobre los aspectos constitucionales, partir de una clasificación anclada sobre el principio de legalidad tributaria y los condicionamientos que el mismo impone en el reparto de la competencias normativas.

De acuerdo con esto, y dejando aparte la institución excepcional del Decreto-ley, habría que examinar las normas, de diverso rango, emanadas del Ejecutivo, bajo el prisma, previo al del rango, de la articulación entre normas primarias (emanadas

del Parlamento) y secundarias (de órgano diverso del Parlamento). De esta manera es más fácil advertir el reparto de la materia tributaria entre los diferentes tipos de normas. Reparto que se halla determinado; en última instancia, como es sabido, por el principio constitucional de legalidad tributaria.

Procede, en todo caso, empezar el análisis de las normas del Ejecutivo por el del Decreto-ley.

VIII. DECRETO-LEY

Se encuentra regulado en el artículo 86 de la Constitución, también muy influenciado por el modelo italiano (artículo 77), en términos, a mi juicio, muy correctos, aunque, como veremos, suscitan algún problema de interpretación precisamente por la amplitud de la cautela establecida para salvaguardar los derechos del Parlamento.

Artículo 86: «1. En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades autónomas, ni al Derecho electoral general.

2. Los Decretos-leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, convocado al efecto si no estuviere reunido, en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente dentro de dicho plazo sobre su convalidación o deroga-

ción, para lo cual el Reglamento establecerá un procedimiento especial y sumario.

3. Dentro del plazo establecido en el apartado anterior las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de Ley por el procedimiento de urgencia.»

Como queda dicha, la Constitución ha puesto el acento en salvaguardar los derechos del Parlamento frente a esta forma excepcional de legislación: la calificación de provisionalidad aplicada a la normativa del Decreto-ley, la necesidad de convalidación en plazo determinado son aspectos totalmente satisfactorios.

El problema puede surgir, en relación a la materia tributaria, justamente por la amplitud de la cláusula de exclusión establecida al final del apartado 1. Efectivamente, entre las materias excluidas del Decreto-ley se encuentran «los derechos y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I.» Y, como hemos visto antes, es precisamente en el Título I donde se recoge el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y al requisito de la Ley como vehículo para la regulación concreta de este deber general.

¿Quiere esto decir que a partir de la Constitución queda vedada al Decreto-ley la incursión en el ámbito tributario? A mi juicio, ésta sería una conclusión apresurada, nacida de un apego excesivo a la letra del artículo 86 y en contradicción con el sentido que debe atribuirse al deber de tributar y a la función del principio de legalidad tributaria.

Como he explicado en otra ocasión, el principio de legalidad tributaria no debe ser considerado hoy como una institución orientada de manera principal a la garantía de la esfera de propiedad

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

Por otra parte, teniendo en cuenta la naturaleza de la prestación tributaria y el régimen del Decreto-ley en la nueva Constitución, es necesario convenir que no tiene demasiado sentido la exclusión que estamos analizando. A diferencia de la mayor parte de los casos del Título I, en el tributo nos encontramos con una prestación que está lejos de tener consecuencias irreparables.

Por otra parte, llevando la interpretación literal del artículo 86 hasta sus últimas consecuencias, obtendríamos efectos próximos al absurdo. Como en el propio artículo 31 se regulan las líneas generales del gasto público —el llamado principio de justicia material del gasto público—, habría que entender que no puede el Decreto-ley regular ninguna materia que afecte al gasto público. Igual-

mente, habría que entender que no es posible alterar por Decreto-ley, para un determinado año, el tiempo de prestación del servicio militar.

En realidad, y aun advirtiendo el riesgo que supone proponer una interpretación correctiva de un precepto constitucional, creo necesario entender que el ámbito de exclusión del Decreto-ley, por lo que afecta al Título I, debe quedar reducido a lo que podríamos llamar el estatuto personal del ciudadano, pero no a materias, como la tributaria, que desde luego no pueden integrarse en dicho estatuto.

IX. ARTICULACION ENTRE NORMAS PRIMARIAS Y SECUNDARIAS

Se comprende bajo este epígrafe el análisis de las restantes normas nacidas de órganos diferentes del Parlamento. Los propios términos del epígrafe resaltan algo que es esencial tener en cuenta al analizar las normas producidas por el Ejecutivo (o por la Administración, en sentido amplio): su necesario anclaje, de una u otra forma, en la norma primaria, la Ley.

¿Cómo se reparte el conjunto de la materia tributaria entre normas primarias y secundarias? En respuesta a esta pregunta, hay que empezar por establecer una doble manera de dividir la reglamentación de los tributos: la que podríamos llamar división «horizontal» y la división o articulación «vertical»

En base al principio de legalidad tributaria, podemos distinguir, en primer lugar, entre aquella parte de la disciplina del tributo que cae dentro del ámbito del mencionado principio y aquella otra

que no aparece como esencial de cara al mismo. Sobre la base de esta distinción, suficientemente conocida, podría practicarse un «corte» en la disciplina del tributo, distinguiendo entre materia propia de la Ley (los elementos esenciales, referentes a la identidad y a la entidad de la prestación) y materia no de Ley, o, más exactamente, no dominada directamente por el principio de legalidad tributaria, aunque sí, naturalmente, por el principio general de legalidad de la actividad administrativa; este segundo sector es el que podríamos considerar dominio normal del Reglamento (elementos formales, de tiempo, lugar, procedimiento, etc.).

La Constitución no plantea problemas de importancia de cara a los normales reglamentos ejecutivos, muy frecuentes en Derecho tributario y cuya regulación en la Ley General Tributaria es suficientemente conocida, por lo que no creemos necesario detenernos en su análisis.

En segundo lugar, dentro del ámbito cubierto por el principio de legalidad, puede establecerse, a su vez, una articulación «vertical» entre normas primarias y secundarias. Como se ha explicado anteriormente, el principio de legalidad o de «reserva de Ley» en materia tributaria tiene un alcance meramente relativo. La Constitución consiente el que la propia Ley, luego de establecer una disciplina mínima, demande su integración a una fuente secundaria. A esta articulación o integración de la disciplina legislativa por parte de una fuente secundaria es a lo que me refiero al hablar de articulación «vertical».

Estamos, con otras palabras, ante el problema de las «delegaciones» y «autorizaciones» legislativas. Tema que presenta un indudable interés en el Derecho tributario por varios motivos: por una

razón de carácter cuantitativo, dado que la materia tributaria es, al menos en nuestra práctica normativa, un campo privilegiado para el empleo de estas técnicas; en segundo lugar, porque, a nivel de legislación ordinaria, ha sido la Ley General Tributaria la que ha introducido algunos de los elementos de regulación más decisivos en esta materia, hasta el punto de que la generalidad de la doctrina identifica en estos preceptos de una Ley «especial», como la Ley General Tributaria (fundamentalmente me refiero al artículo 11), una norma aplicable al conjunto del ordenamiento; en tercer lugar, porque justamente en relación a algunos de estos preceptos de la Ley General Tributaria se ciernen, en el sentir de un sector considerable de la doctrina tributarista, sombras de anticonstitucionalidad en relación al principio de legalidad tributaria.

Parece ocioso señalar que justamente en este momento, cuando por primera vez ese planteamiento sobre la constitucionalidad de determinadas instituciones de la Ley General Tributaria o, en general, de nuestra práctica normativa, encuentran un punto de referencia, sea de interés dedicar una parte sustancial del estudio justamente a estos problemas que, en realidad, constituyen el punto central del análisis, desde el punto de vista constitucional, de las fuentes del derecho en materia tributaria.

La regulación de los tributos, probablemente por el acusado tecnicismo y complejidad de la misma en determinados supuestos, constituye un terreno privilegiado para las delegaciones y autorizaciones legislativas, técnicas que, en expresión de Loewenstein, representan una «manifestación universal de la era tecnológica».

Debe haber quedado claro, en base a las consideraciones anteriormente expuestas, que el principio constitucional de la legalidad tributaria consistente, en principio, las prácticas de delegación de facultades normativas por parte del Parlamento. De lo que se trata ahora es de examinar el régimen de esas habilitaciones.

He empleado anteriormente los términos «delegación» y «autorización» —que, como se sabe, son también empleados por la Ley General Tributaria, aunque no quede claro si para esta Ley son términos sinónimos para diferenciar entre dos diferentes tipos de normas, surgidas de diferentes formas de habilitación: las Leyes delegadas o Decretos legislativos y los Reglamentos delegados. En el primer caso, estamos ante lo que García de Enterría —con terminología acogida ya por el propio Tribunal Supremo— denomina «delegación recepticia», es decir, aquel tipo de delegación en la que el órgano delegante —el Parlamento— asume como propia, dotándola del rango propio, a la normativa que, en base a la delegación, será establecida, por la fuente secundaria. En el segundo caso, en cambio, la delegación no supone alteración del rango de la norma dictada por la fuente secundaria. En base al primer tipo de habilitación (delegación) se dictan Leyes delegadas. En base al segundo (autorizaciones) se producen Reglamentos delegados.

X. DECRETOS LEGISLATIVOS (DELEGACION RECEPTICIA)

La delegación legislativa (recepticia) se halla regulada en el artículo 82 de la Constitución en los siguientes términos:

Artículo 82: «1. Las Cortes Generales podrán delegar en el Gobierno la potestad de dictar normas con rango de Ley sobre materias determinadas no incluidas en el artículo anterior.

2. La delegación legislativa deberá otorgarse mediante una Ley de bases cuando su objeto sea la formación de textos articulados o por una Ley ordinaria cuando se trate de refundir varios textos legislativos en una solo.

3. La delegación legislativa habrá de otorgarse al Gobierno de forma expresa para materia concreta y con fijación del plazo para su ejercicio. La delegación se agota mediante el uso que de ella haga el Gobierno mediante la publicación de la norma correspondiente. No podrá entenderse concedida de modo implícito o por tiempo indeterminado. Tampoco podrá permitir la subdelegación a autoridades distintas del propio Gobierno.

4. Las Leyes de bases delimitarán con precisión el objeto y alcance de la delegación legislativa y los principios y criterios que han de seguirse en su ejercicio.

5. La autorización para refundir textos legales determinará el ámbito normativo a que se refiere el contenido de la delegación, especificando si se circunscribe a la mera formulación de un texto único o si se incluye la de regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos.

6. Sin perjuicio de la competencia propia de los Tribunales, las Leyes de delegación podrán establecer en cada caso fórmulas adicionales de control.»

Contienen también normas referentes a la delegación los dos artículos siguientes, a los que tendremos ocasión de referirnos en el curso del comentario.

La regulación de la delegación establecida en este artículo 82 es, a mi juicio, plenamente satisfactoria. En primer lugar, se halla correctamente formulado el requisito, esencial desde el punto de vista del principio de legalidad, de la «predeterminación del contenido». Puesto que con la delegación se va a determinar la intervención del Ejecutivo en una materia reservada a la Ley, es necesario que la Ley de delegación establezca las líneas maestras de la regulación, de manera que ésta, aun puesta directamente por el Gobierno, pueda decirse establecida en base a la Ley o «con arreglo a la Ley».

Esta predeterminación del contenido se plantea de diferente manera en las Leyes de Bases y en las que ordenan la confección de textos refundidos.

En el primer caso, la Constitución ordena que se delimiten con precisión «el objeto y alcance de la delegación legislativa y los principios y criterios que han de seguirse para su ejercicio». Se trata de una norma que guarda un gran paralelismo con la del artículo 11, de la Ley General Tributaria (y también con la del artículo 76 de la Constitución italiana).

En cuanto a la segunda forma o clase de Decretos legislativos, los Textos refundidos, el problema de la predeterminación de su contenido en la Ley de delegación se plantea de manera diversa. En estos casos, el problema de los límites de la delegación parece obviado, puesto que estos límites aparecen, en principio, implícitos en la propia índole de la delegación. La Ley delegante encarga en estos casos al Gobierno simplemente una obra de recopilación, no de auténtica producción normativa, hasta el punto de que, como se

sabe, en ocasiones se ha dudado sobre la naturaleza normativa de los Textos refundidos.

Sólo que hay casos en que la labor de refundición exige —o bien el encargo de refundición se aprovecha para— una obra más compleja, de coordinación y armonización de una serie de normas producidas en momentos históricos diversos, de acuerdo a conceptos técnicos dispares y, en ocasiones, dotadas de diverso rango.

Mientras que en el primer caso el alcance de la delegación no plantea problemas, en el segundo ésta presenta perfiles más confusos. La Constitución ha tenido en cuenta este fenómeno —que había determinado entre nosotros discusiones doctrinales e incluso controversias jurisdiccionales— estableciendo el deber por parte de la Ley delegante de precisar el alcance que tiene el encargo de refundición.

El segundo elemento de la delegación, igualmente regulado con precisión en el artículo 82, es el referente al «objeto» de la misma. Aparte la exclusión de las materias que deban ser objeto de Leyes orgánicas, la Constitución precisa que la delegación debe referirse a materia concreta. En tercer lugar, la «forma», que debe ser «expresa» y con fijación de «plazo» para su ejercicio y para dictar un sólo acto normativo: la delegación se agota con su ejercicio.

Estamos igualmente en todos estos rasgos ante los elementos o requisitos típicos de la delegación recepticia. No requieren mayor comentario, excepto tal vez el problema del plazo, respecto del cual, como es sabido, se plantea la cuestión de si es admisible su prórroga por Decreto-ley, como ha sucedido en nuestro país durante el proceso de nuestras Leyes tributarias. Aunque la Constitución

no se pronuncia expresamente sobre este punto, controvertido en la doctrina, no cabe, a mi juicio, emplear esa técnica en el futuro, porque la misma supone, aunque sea de una manera indirecta, consentir al órgano destinatario de la delegación alterar los términos de ésta. No parece, por otra parte, necesario insistir sobre el hecho de que, a partir de la Constitución, deben considerarse ilegítimas aquellas delegaciones en las que el plazo aparezca fijado de manera no suficientemente precisa, como, por ejemplo, en la delegación contenida en la Ley de Aduanas, relativa a la probación del Arancel: «Dentro del plazo más breve posible...»

El «destinatario» de la delegación es el Gobierno. La Constitución recoge, como se ha visto, de manera expresa, la prohibición de subdelegaciones. En conexión con esto, hay que ver igualmente, la prohibición contenida en el artículo 83, a), referida a la posibilidad de que la propia Ley de bases autorice su modificación.

También en conexión con este tema se encuentra la modificación en el planteamiento de la iniciativa legislativa referida a la materia objeto de una delegación aún no desarrollada: «Cuando una proposición o una enmienda fuere contraria a una delegación legislativa en vigor, el Gobierno está facultado para oponerse a su tramitación. En tal supuesto, podrá presentarse una proposición de Ley para la derogación total o parcial de la Ley de delegación» (artículo 84).

Como último límite a señalar en la regulación constitucional de las delegaciones a través de Leyes de Bases, está la prohibición de que mediante las mismas se faculte para «dictar normas con carácter retroactivo» (artículo 83, a).

Finalmente, la Constitución, dentro de esta regulación bastante minuciosa del tema de la delegación legislativa, se preocupa de precisar la denominación o título que recibirán los actos del Gobierno dictados en ejercicio de la delegación: «decretos legislativos» (artículo 85).

XI. REGLAMENTOS DELEGADOS

Empleo este término para designar aquellos supuestos en que la Ley «autoriza» expresamente a una fuente secundaria a regular una materia que, en ausencia de dicha autorización, hubiera estado vedada al Reglamento. La diferencia sustancial con el caso anterior —aparte las que luego señalaremos en cuanto a las modalidades para su emanación— reside en el hecho de que la delegación no supone en este caso alteración del rango propio de la fuente de que emana la norma.

Nuestro ordenamiento, y en concreto la práctica normativa en materia tributaria, conoce una gran cantidad de este tipo de reglamentos delegados o autorizados: piénsese en las delegaciones o autorizaciones al Gobierno o al Ministro de Hacienda para regular o modificar determinados elementos esenciales —generalmente de carácter cuantitativo: tarifas o tipos— de ciertos tributos. Como ejemplo general, basta pensar en el artículo 12 de la Ley General Tributaria.

La diferencia entre estos Reglamentos y los normales Reglamentos ejecutivos reside en que, mientras que éstos se limitan a dictar normas para la ejecución de las Leyes en materias que de suyo son típicamente reglamentarias, los primeros desarrollan su actividad de integración o modificación de la disciplina legislativa en materias cubiertas

por el principio de legalidad o el de preferencia de Ley». Como consecuencia, la habilitación para dictar uno y otro tipo de Reglamentos es diversa: en el caso de los que llamamos Reglamentos delegados, la habilitación debe ser específica y —sobre todo, cuando se trata de materias cubiertas por el principio de legalidad tributaria, es decir, no de mera deslegalización— contener una predeterminación del contenido, según el propio esquema de la delegación a que antes hemos aludido. De ahí precisamente el nombre de Reglamento «delegado».

Se trata, en definitiva, de lo que en nuestro país, al menos para cierta doctrina, se conoce con el nombre de deslegalización. A mi juicio, es más exacta la denominación, acuñada en la doctrina italiana, de Reglamentos delegados o autorizados.

La posibilidad de emanación de este tipo de Reglamentos se halla establecida en nuestra legislación ordinaria, en modo ciertamente sumario en la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado. En primer lugar, establece el artículo 26 de dicha Ley: «La Administración no podrá dictar disposiciones contrarias a las Leyes ni regular, "salvo autorización expresa de una Ley", aquellas materias que sean de la exclusiva competencia de las Cortes.» Puesto que la propia Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado regula expresamente la delegación legislativa propiamente dicha (delegación recepticia), en su artículo 10, parece lógico entender que la autorización expresa a que hace referencia el artículo 26 responde a un fenómeno diverso: la autorización al Reglamento para que, sin perder su rango, intervenga en la regulación de materias reservadas a la Ley.

Más claro aún es el artículo 27 de la misma Ley: «Los Reglamentos, Circulares, Instrucciones y demás disposiciones de carácter general no podrán establecer penas ni imponer exacciones, tasas, cánones, derechos de propaganda y otras cargas similares, salvo en aquellos casos en que expresamente lo autorice una Ley votada en Cortes.» Parece contenerse en este precepto una explicitación del anterior, referida a los dos ámbitos clásicos de la reserva legal: el penal y el tributario.

Son suficientemente conocidas las críticas dirigidas a los dos preceptos citados por la doctrina que, con carácter general, ha identificado en los mismos una vulneración del principio de legalidad. La cuestión que hay que plantear, una vez aprobada la Constitución, es la de la compatibilidad con la misma de los aludidos preceptos. El planteamiento de esta cuestión nos reenvía, en realidad, a la de la admisibilidad de la categoría de los Reglamentos delegados dentro de nuestro nuevo contexto constitucional. Es como segunda parte de esta cuestión, como habrá que ver las condiciones que deben reunirse para la emanación de dichos Reglamentos.

A mi juicio, la respuesta a la cuestión sobre la admisibilidad de los Reglamentos delegados dentro de nuestro nuevo ordenamiento debe ser positiva. Al menos dentro del ámbito tributario, donde, como se ha dicho, esta especie normativa es muy frecuente.

Las razones que fundamentan esta afirmación son las siguientes:

En primer lugar, el carácter meramente relativo de la «reserva de Ley» establecida en el artículo 31, 3, de la Constitución. El principio de lega-

lidad tributaria no se opone a la integración de la disciplina legislativa por una fuente secundaria, a diferencia de lo que sucede con otras «reservas» como, por ejemplo, la penal, o la vigente en materia de privación de la libertad personal (artículo 17 de la Constitución). En este sentido sí que habría que señalar, incidentalmente, la inconstitucionalidad que cabe postular en relación a la mención de las «penas» en el artículo 27 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, antes citado.

Cabría, no obstante, aun admitiendo el argumento de la «reserva relativa», advertir que la única vía de integración de la disciplina legislativa admitida en la Constitución es la del artículo 82, es decir, la delegación legislativa «stricto sensu». No considero correcta esta conclusión. Lo que el artículo 82 establece son los requisitos que debe reunir la delegación para alcanzar la condición y producir los efectos de la delegación recepticia. Dicho precepto establece que «las Cortes Generales podrán delegar en el Gobierno la facultad de dictar normas "con rango de Ley"», regulando al mismo tiempo los requisitos que debe reunir este tipo de delegación. Pero no debe entenderse que prohíba el dar vida a otro tipo de delegaciones o autorizaciones para dictar normas que, sin alcanzar tal rango, precisan de una autorización legislativa específica.

Tal tipo de normas (los Reglamentos delegados) cumplen una función diversa de la que es satisfecha por los Decretos legislativos que, como hemos visto, justamente por su condición de sucedáneos de la Ley formal, se hallan sometidos a una serie de limitaciones importantes, como por ejemplo, la de ser dictados en base a una potestad que se agota con su ejercicio, mientras que en

ocasiones el desarrollo normativo en relación a determinadas materias reclama una habilitación de carácter permanente, en base a la cual puedan dictarse una pluralidad de actos.

El régimen jurídico de los Reglamentos delegados podemos analizarlo por comparación con el de la delegación legislativa recepticia que hemos visto anteriormente.

En primer lugar, el destinatario de la autorización no tiene por qué ser el Gobierno. La autorización puede hacerse en favor de una fuente distinta del Gobierno, como, por ejemplo, el Ministro de Hacienda, o (y estamos ante una figura usual), una Corporación local.

En segundo lugar, la autorización para dictar Reglamentos delegados no tiene que hacerse necesariamente con señalamiento de plazo: lo normal es precisamente lo contrario, es decir, que se trate de una habilitación indefinida temporalmente.

En tercer lugar, mientras que la delegación recepticia se agota con su ejercicio, en cambio la autorización para emitir Reglamentos delegados puede ser una habilitación permanente, en base a la cual se emitan una pluralidad de actos normativos.

En cuarto lugar —y esto constituye, en cierta medida, el resumen de los rasgos diferenciales—, en base a la delegación recepticia se emiten normas con rango de Ley, mientras que en el segundo caso la norma dictada en base a la autorización conserva el rango propio de la fuente que la ha producido.

Al lado de estos rasgos diferenciales, referidos, como se ve, a aspectos externos o formales, hay

rasgos comunes que dan razón del parentesco entre uno y otro tipo de técnicas normativas.

En primer lugar, hay que señalar que tanto en un caso como en otro, la emanación de la normativa se produce en base a un mecanismo complejo de integración entre actos procedentes de fuentes diferentes; de manera que la función de la Ley (de delegación o autorización) no es la de establecer directamente la disciplina de la materia, sino simplemente la de abrir la puerta para que ésta sea establecida por la fuente secundaria.

Hay que advertir, no obstante, una diferencia en este punto. Mientras que la Ley de delegación (recepticia) «exige» la emanación de un Decreto legislativo que integre la incompleta disciplina de la Ley, en el otro caso pueden producirse Leyes de autorización que abran simplemente la «posibilidad» de dictar uno o varios Reglamentos delegados.

En segundo lugar —y este es el rasgo común que interesa subrayar— el respeto del principio de legalidad tributaria reclama que la Ley de autorización se produzca en unos términos que permitan afirmar que la normativa emanada del Reglamento tiene su base en la Ley. Es decir, al igual que en la delegación recepticia es necesario que la Ley de autorización predetermine el contenido del Reglamento delegado, circunscribiendo la discrecionalidad de la fuente autorizada para su establecimiento dentro de límites bien determinados. Hay que señalar, sin embargo, que esto es cierto sólo para las autorizaciones que se producen en relación a elementos esenciales de la disciplina cubierta por la reserva de Ley, como, por ejemplo, el tipo de gravamen. La vinculación es menor en

los casos de mera deslegalización, en que se trata sencillamente de remover el obstáculo de simple preferencia de Ley.

Teniendo en cuenta este requisito central de la predeterminación del contenido, podemos ver ahora la forma en que se establece, en general, la previsión de Reglamentos delegados en nuestro ordenamiento. Es decir, los artículos 26 y 27 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, y, de manera especial, el segundo. Aparte de la confusión entre Circulares y Reglamentos y de la referencia a las penas (materia cubierta por una reserva absoluta), hay que observar que en estos preceptos se omite cualquier referencia a los términos en que ha de producirse la autorización legal para que ésta sea compatible con el principio de legalidad.

Esta «laguna» es, en cambio, colmada por la Ley General Tributaria en su artículo 11, 1, y que, a nuestro juicio, aun con las observaciones que se harán posteriormente, debe entenderse referido tanto a la delegación (recepticia) como a las autorizaciones para dictar Reglamentos delegados.

Entrando a establecer la tipología de los Reglamentos delegados, hay que señalar dos supuestos bien diferenciados entre sí:

a) Reglamentos dictados en virtud de «simple deslegalización», es decir, de una autorización legislativa cuya única función es la de remover el obstáculo que, para el ejercicio de la potestad reglamentaria representa la «preferencia de Ley». Conviene recordar que a la preferencia de Ley resulta asimilada, en sus efectos, la «reserva de Ley impropia», es decir, establecida en una Ley ordinaria: los efectos que produce esta reserva «impropia» —cuyo ejemplo más claro lo tenemos

en diversos apartados del artículo 10 de la Ley General Tributaria— es el de la «congelación del rango legal» de las materias reservadas. La función que cumple la autorización legislativa es sencillamente «descongelar» el rango.

En este tipo de autorización legislativa, encaminadas a la mera deslegalización, sin versar en materia de reserva de Ley propiamente dicha, el requisito de la «predeterminación del contenido» no presenta características especiales respecto a los normales Reglamentos.

b) Reglamentos delegados en materia cubierta por el principio de legalidad tributaria. En estos casos la Ley de autorización, como hemos expresado antes, debe tener un contenido material mínimo (principios y criterios) semejante al requerido en las Leyes de delegación (recepticia).

Interesa diferenciar uno y otro tipo de Reglamentos delegados porque, como hemos apuntado, es diferente el régimen jurídico de la habilitación. Por eso me he referido antes a los casos de «mera» deslegalización, aunque el fenómeno de la remoción del rango legal también se produce en los casos del segundo tipo de Reglamentos delegados.

Dentro de éstos hay que distinguir, a su vez, en primer lugar, aquellas autorizaciones que suponen un simple desbloqueo del rango legislativo (deslegalización), estableciendo, al mismo tiempo, los límites dentro de los cuales «podrá» actuar la fuente secundaria. El ejemplo típico de estas autorizaciones lo encontramos en la previsión establecida en el artículo 12 de la Ley General Tributaria.

Una segunda clase de autorizaciones (siempre dentro de este grupo de Reglamentos delegados)

es aquella en que la Ley no solamente habilita para intervenir a la fuente reglamentaria, sino que, además, «demanda» esta intervención. Es éste el mecanismo técnico empleado para la aprobación de las tarifas de la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial.

Una mención aparte merecen los Reglamentos de los entes locales. Las ordenanzas de exacciones que, a mi juicio, hay que enmarcar igualmente dentro del género de los Reglamentos delegados. Más aún, podríamos decir que es esta técnica del Reglamento delegado la única que consiente, en este ámbito, armonizar las exigencias derivadas del principio de legalidad, por un lado, y del principio de autonomía local, por otro.

En estos casos, cuando se trata de tributos de establecimiento facultativo por las Corporaciones locales, la ordenanza fiscal es la que decide no sólo sobre el factor cuantitativo (como hemos visto en los casos precedentes), sino sobre el propio establecimiento del tributo.

Este tema, que presenta, como se ve, perfiles singulares, porque aquí se produce la integración o articulación, no sólo entre fuentes de rango diverso, sino entre distintos ordenamientos (el del Estado y el de cada Corporación local) excede, no obstante, de los límites de este trabajo, reducido al examen de las fuentes normativas en el ordenamiento estatal.